

Lagrådsremiss

Undvikande av internationell dubbelbeskattning

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 25 september 2008

Anders Borg

Ingela Willfors
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås en rad ändringar huvudsakligen i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen. Förslagen innebär att bestämmelser införs som säkerställer att avräkning ges i kommissionärsförhållanden och vid kvalificerade fusioner och kvalificerade fissioner på motsvarande sätt som skulle ha gällt om kommittentföretaget hade bedrivit verksamheten respektive om fusionen eller fissionen inte hade ägt rum. Vidare föreslås att det i förtydligande syfte tas in bestämmelser som preciserar vilka kostnadsposter som ska beaktas vid beräkningen av det s.k. spärrbeloppet (den svenska skatt som hänförs sig till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått). Ytterligare ett förslag innebär att den tidsperiod under vilken en skattskyldig har möjlighet att få avräkning av utländsk skatt som inte kunnat avräknas vid den tidpunkt då den först skulle ha avräknats, den s.k. carry forward-perioden, förlängs från tre till fem år. I lagrådsremissen föreslås också av förenklingsskäl att det lägsta belopp till vilket spärrbeloppet alltid ska uppgå höjs från 100 kronor till 500 kronor.

Vidare föreslås att bestämmelserna om avdrag för utländsk allmän skatt i inkomstskattelagen (1999:1229) ändras så att avdrag endast ges efter begäran.

Slutligen föreslås en redaktionell ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och att en numera obsolet bestämmelse i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna upphävs.

Ändringarna föreslås i huvudsak träda i kraft den 1 januari 2009.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.....	24
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.....	25
3	Ärendet och dess beredning.....	26
4	Bakgrund.....	26
4.1	Inkomstskattelagen.....	26
4.2	Lagen om avräkning av utländsk skatt.....	27
4.2.1	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.....	28
4.2.2	Spärrbeloppet.....	29
4.2.3	Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt.....	31
5	Inkomstskattelagen.....	33
6	Lagen om avräkning av utländsk skatt.....	34
6.1	Lagens uppbyggnad.....	34
6.2	Terminologi och uttryck i avräkningslagen.....	36
6.3	Uttrycket ”utländsk skatt”.....	36
6.4	Spärrbeloppet.....	37
6.5	Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt.....	43
6.6	Begränsning av spärrbeloppet m.m.....	46
6.7	Kommissionärsförhållanden.....	48
6.8	Kvalificerade fusioner.....	50
6.9	Kvalificerade fissioner.....	51
6.10	Carry forward.....	53
6.10.1	Kommissionärsförhållanden.....	53
6.10.2	Kvalificerade fusioner.....	54
6.10.3	Kvalificerade fissioner.....	55
6.10.4	Carry forward-periodens längd.....	56
6.10.5	Overall-principen.....	57
6.11	Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.....	58
6.12	Skatteavtalet med Nederländerna.....	58
7	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	59
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen.....	59
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen om avräkning av utländsk skatt.....	60
8	Författningskommentarer.....	63

8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	63
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	63
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	72
8.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna	72
	Sammanfattning av Skatteverkets promemoria om Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning	73
	Skatteverkets lagförslag	75
	Förteckning över remissinstanser.....	96

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
3. lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, och
4. lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

18 §¹

Betald utländsk skatt *ska* dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattats i en utländsk stat och som inte ska tas upp som intäkt i Sverige *ska* dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal *ska* dras av.

Återbetalas *skatten*, ska motsvarande del av avdraget återföras.

Betald utländsk skatt dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattats i en utländsk stat och som inte ska tas upp som intäkt i Sverige *får* dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal *får* dras av.

Återbetalas *skatt för vilken avdrag har gjorts*, ska motsvarande del av avdraget återföras.

19 §²

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten ska dras av.

Allmän skatt till en utländsk stat, utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap., *ska* dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller

Allmän skatt till en utländsk stat, utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap., *får* dras av om den *skattskyldige begär det, om skatten* har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en

¹ Senaste lydelse 2007:1419.

² Senaste lydelse 2007:1419.

kommun.

utländsk delstat, provins eller
kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt¹

dels att 13, 17 och 22 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 1, 14, 18 och 23 §§ ska utgå,

dels att nuvarande 1 och 2 §§ ska betecknas 2 kap. 1 och 2 §§, nuvarande 2 a § ska betecknas 1 kap. 2 §, nuvarande 2 b § ska betecknas 2 kap. 3 §, nuvarande 3 § ska betecknas 1 kap. 3 §, nuvarande 4–7 §§ ska betecknas 2 kap. 7–10 §§, nuvarande 8–11 §§ ska betecknas 2 kap. 14–17 §§, nuvarande 12 § ska betecknas 1 kap. 7 §, nuvarande 14–16 §§ ska betecknas 3 kap. 1–4 §§, nuvarande 18–21 §§ ska betecknas 4 kap. 1–4 §§ samt nuvarande 23 § ska betecknas 1 kap. 5 §,

dels att nya 1 kap. 2, 3, 5 och 7 §§, nya 2 kap. 1–3, 7–10 och 14–17 §§, nya 3 kap. 1–4 §§ samt nya 4 kap. 1–4 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas tolv nya paragrafer, 1 kap. 1, 4 och 6 §§ samt 2 kap. 4–6, 11–13 och 18–20 §§, av följande lydelse,

dels att rubriken till nya 1 kap. ska lyda ”Gemensamma bestämmelser”, rubriken till nya 2 kap. ska lyda ”Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt”, rubriken till nya 3 kap. ska lyda ”Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel” samt rubriken till nya 4 kap. ska lyda ”Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

I denna lag finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt.

(2 a §)

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. *Med termen dubbelbeskattningsavtal avses det-*

2 §

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

¹ Senaste lydelse av

13 § 2003:1088

17 § 2005:892

22 § 2003:1088

rubriken närmast före 1 § 2007:1418

rubriken närmast före 14 § 1993:943

rubriken närmast före 18 § 2003:1088

rubriken närmast före 23 § 2005:892.

samma som skatteavtal i inkomstskattelagen. Vad som i denna lag sägs om dubbelbeskattningsavtal skall gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

(3 §)

3 §²

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 eller den kommunala fastighetsavgiften 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.

Med utländsk skatt avses även belopp som anges i 2 kap. 8 § 2 och 3.

Med utländsk skatt avses i 2 kap. 3–6, 15 och 18–20 §§ även motsvarande preliminär skatt.

4 §

Vad som sägs om skatteavtal i denna lag ska gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

(23 §)

Bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ tillämpas 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.

5 §³

Bestämmelserna i 2 kap. 3 § och 3 kap. 2 § tillämpas 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.

² Senaste lydelse av tidigare 3 § 2007:1418.

³ Senaste lydelse av tidigare 23 § 2005:892.

6 §

Den skattskyldige ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om avräkning av utländsk skatt. Om den skattskyldige enligt 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel begär avräkning av utländsk skatt ska dock sådana uppgifter lämnas av pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Om det framgår att det finns förutsättningar för avräkning trots att samtliga de uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av denna lag inte kan lämnas, får avräkning ske med skäligt belopp. Avräkning enligt 2 kap. 17 §, 3 kap. 4 § eller 4 kap. 4 § får dock bara ske för överskjutande belopp som den skattskyldige kan visa.

(12 §)

Har enligt dubbelbeskattningsavtal skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

7 §⁴

Om en skattskyldig enligt skatteavtal genom avräkning har rätt till större nedsättning än vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, ska nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

(1 §)

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt, eller om en begränsat skattskyldig har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige,

2 kap.

1 §⁵

En obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, har genom avräkning av utländsk skatt på intäkten rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel om

a) som medtagits vid taxering

1. intäkten tagits upp enligt

⁴ Senaste lydelse av tidigare 12 § 1993:943.

⁵ Senaste lydelse av tidigare 1 § 2007:1418.

enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla ned-sättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

Vid tillämpning av denna para-graf och 4–13 §§ ska det bortses från

– lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,

– statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och

– utländsk skatt på sådana inkomster.

(2 §)

Rätt till avräkning enligt 1 § föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal.

Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock 4–13 §§.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte då en begränsat skattskyldig har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 1 § första stycket.

inkomstskattelagen (1999:1229),

2. den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat, och

3. intäkten anses härröra från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning.

Vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från

1. lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,

2. statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och

3. utländsk skatt på sådana inkomster.

2 §⁶

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket gäller inte om den statliga och kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal. Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock övriga bestämmelser i detta kapitel.

Bestämmelserna i första stycket första meningen tillämpas inte i fråga om begränsat skattskyldiga.

⁶ Senaste lydelse av tidigare 2 § 2007:1418.

(2 b §)

Om en delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) *skall vid tillämpningen av 1–2 a och 3–13 §§* följande inkomster anses som delägarrens inkomst:

1. inkomst hos ett svenskt handelsbolag,
2. inkomst hos en europeisk ekonomisk intressegruppering, eller
3. inkomst hos en utländsk juridisk person som är delägarbeskattad i utlandet.

Om den delägarbeskattade juridiska personen har 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 som *delägaren* beskattas för.

3 §⁷

Om en delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) *ska* följande inkomster anses som delägarrens inkomst:

Om den delägarbeskattade juridiska personen har betalat utländsk skatt, *ska denna* anses ha betalats av delägaren. Av den delägarbeskattade juridiska personens sammanlagda utländska skatter anses så stor del belöpa på delägaren som motsvarar den andel som *denna* beskattas för.

4 §

Om ett kommittentföretag enligt 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) redovisar inkomst av kommissionärsverksamhet, får inkomsten och den utländska skatten på inkomsten, i stället anses som kommittentföretagets om kommissionärsföretaget medger det. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av kommittentföretaget.

5 §

Vid en kvalificerad fusion enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, i stället anses som det övertagande företags. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av det övertagande företaget.

⁷ Senaste lydelse av tidigare 2 b § 2005:892.

6 §

Vid en kvalificerad fission enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, i stället anses som de övertagande företagens. Denna inkomst och utländska skatt ska fördelas mellan de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på något annat sätt som samtliga övertagande företag har angett. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av de övertagande företagen.

(4 §)

Avräkning ska i första hand ske från statlig inkomstskatt. Till den del den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, ska avräkning i andra hand ske från kommunal inkomstskatt.

Avräkning ska ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat *medtagits* vid taxering här. När fråga är om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande ska avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

7 §⁸

Avräkning ska i första hand ske från statlig inkomstskatt. Till den del den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt *detta kapitel* får avräknas, ska avräkning i andra hand ske från kommunal inkomstskatt.

Avräkning ska ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat *tagits med* vid taxering här. När *det* är fråga om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande, ska avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

⁸ Senaste lydelse av tidigare 4 § 2007:1418.

(5 §)

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 §, och

b) utländsk skatt och annat belopp *vartill* rätt till avräkning föreligger enligt *dubbelbeskattningsavtal*.

(6 §)

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till

a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och

b) andra inkomster som *medtagits* vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

(7 § fjärde stycket¹¹)

Spärrbeloppet ska *alltid* anses uppgå till minst 100 kronor.

8 §⁹

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

1. den utländska skatt som får avräknas enligt 1 §,

2. utländsk skatt och annat belopp *som ger* rätt till avräkning enligt *skatteavtal*, och

3. *överskjutande belopp enligt 17–20 §§.*

9 §¹⁰

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till

1. de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått, och

2. andra inkomster som *tagits med* vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

Spärrbeloppet ska anses uppgå till minst 500 kronor. *Spärrbeloppet får dock inte överstiga summan av den skattskyldiges*

1. *statliga och kommunala inkomstskatt, och*

2. *avkastningsskatt som tas ut enligt 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.*

⁹ Senaste lydelse av tidigare 5 § 2007:1418.

¹⁰ Senaste lydelse av tidigare 6 § 2007:1418.

¹¹ Senaste lydelse 2007:1418.

(7 § första-tredje styckena)

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna ska den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna beräknas var för sig. Den statliga *inkomstskatt* och *den* kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (*intäkterna* efter avdrag för *kostnader*) ska anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som *dess* inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag. Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

Vid *tillämpningen* av första stycket ska, *i de fall då skattskyldig erhållit* skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), sådan reduktion anses ha skett från kommunal *inkomstskatt*, statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift med så stor del av reduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter och avgift före sådan reduktion.

I de fall en skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkast-

10 §¹²

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna ska den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna beräknas var för sig. Den statliga och kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (efter avdrag för *kostnadsposter*) ska anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som *de utländska förvärvsinkomsterna* utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag, *grundavdrag och sjöinkomst-avdrag*. Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

Vid *tillämpning* av första stycket ska, *om den skattskyldige fått* skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), sådan reduktion anses ha skett från kommunal *och* statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift med så stor del av reduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter och avgift före sådan reduktion. *Skattereduktion enligt 65 kap. 9 a–9 d §§ inkomstskattelagen ska dock anses ha skett bara från kommunal inkomstskatt.*

Om en skattskyldig enligt 2 § första stycket 5 lagen (1990:661)

¹² Senaste lydelse av tidigare 7 § 2007:1418.

ningsskatt på pensionsmedel ska betala avkastningsskatt gäller följande. Vid beräkningen av spärrbeloppet ska, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänförs sig till de utländska inkomsterna, *sådan* avkastningsskatt likställas med statlig inkomstskatt på *förvärvsinkomster*. *Om en skattskyldig enligt 34 kap. inkomstskattelagen har gjort avdrag för avsättning till expansionsfond eller har återfört sådant avdrag skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänförs sig till de utländska inkomsterna, spärrbeloppet beräknas som om den skattskyldige inte gjort respektive inte återfört ett sådant avdrag.*

om avkastningsskatt på pensionsmedel ska betala avkastningsskatt gäller följande. Vid beräkningen av spärrbeloppet ska, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänförs sig till de utländska inkomsterna, avkastningsskatt likställas med statlig inkomstskatt på *förvärvsinkomst*.

11 §

Vid tillämpning av 10 § ska den utländska inkomstens storlek bestämmas med beaktande av andra kostnadsposter enligt inkomstskattelagen (1999:1229) än

- 1. koncernbidrag som avses i 35 kap. inkomstskattelagen, och*
- 2. utdelning som avses i 39 kap. 14 § första stycket 3 inkomstskattelagen.*

12 §

Vid tillämpning av 10 § ska den utländska inkomstens storlek bestämmas utan beaktande av mottaget koncernbidrag som avses i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

13 §

Om avdrag har gjorts för avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond eller om sådant avdrag har återförts ska, vid beräkning enligt 10 § av den statliga inkomstskatt som hänförs sig till de utländska inkomsterna,

spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts respektive inte har återförts.

(8 §)

Om enligt *dubbelbeskattningsavtal* inkomst *skall* undantas från beskattning men *medtagas* vid taxeringen (alternativ *exempt*), *skall* varken den svenska *skatt som enligt avtalet belöper* på inkomsten eller den utländska inkomsten *medtagas* vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 §.

(9 §)

Om den skattskyldige *erhållit* avdrag *såsom omkostnad* för den utländska skatt, *för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall* beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 § *utföras som om sådant avdrag ej erhållits*. Belopp, *varmed* avräkning enligt 5 och 6 §§ *högst kan erhållas, skall* minskas med *det belopp varmed den statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten har sänkts genom avdraget*.

(10 §)

Vid tillämpning av 7 § *skall* utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för *erhållna* avdrag för utländska skatter, som de i den

14 §

Om enligt *skatteavtal* inkomst *ska* undantas från beskattning men *tas med* vid taxeringen (alternativ *exempt*), *ska* varken den svenska *skatten* på inkomsten eller den utländska inkomsten *tas med* vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 §.

15 §

Om den skattskyldige *har gjort* avdrag *enligt 16 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)* för utländsk allmän skatt, *ska* beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § *göras som om avdrag inte har gjorts*.

Belopp, *med vilket* avräkning enligt 8 och 9 §§ *högst får ske, ska* minskas med *den sänkning av statlig och kommunal inkomstskatt som den skattskyldige fått genom att avdrag har gjorts för den utländska skatt som ska avräknas*.

Om avdrag för utländsk skatt bara har gjorts för en del av den skatt som enligt 7 § andra stycket är hänförlig till ett visst år och om avräkning bara delvis ska ske för detta års utländska skatt, ska i första hand avräkning ske av utländsk skatt för vilken avdrag inte har gjorts.

16 §

Vid tillämpning av 10 § *ska* utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för *gjorda* avdrag för utländska skatter, som de i den

utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

(11 §)

Till den del avräkning inte kunnat *erhållas* från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 4 § andra stycket *skall* ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt överstiger det enligt 6 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige berättigad att senast *för tredje* taxeringsåret därefter *på yrkande erhålla* avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får *ske* inte överstiga det *för det året* enligt 6 § *beräknade spärrbeloppet*. Om den skattskyldige *yrkar* avräkning *för avräkningsbara* utländska skatter som enligt *bestämmelserna i 4 §* andra stycket är hänförliga till olika år *skall* avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år *alltid* avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

17 §¹³

Till den del avräkning inte kunnat *göras* från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 7 § andra stycket *ska* ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt *enligt 8 §* överstiger det enligt 9 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige *efter begäran* berättigad att senast *femte* taxeringsåret därefter *få* avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får *ges* inte överstiga det *årets spärrbelopp* enligt 9 §. Om den skattskyldige *begär* avräkning *av* utländska skatter som enligt 7 § andra stycket är hänförliga till olika år, *ska* avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

18 §

Om inkomst hos ett kommissionärsföretag enligt 4 § ska anses som kommittentföretagets får, vid tillämpning av 17 §, inkomst som hänför sig till kommissionärsförhållandet och utländsk skatt på denna inkomst, för vilken avräkning ännu inte har gjorts, i stället anses som kommittentföretagets om kommissionärsföretaget medger det. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av kommittentföretaget.

¹³ Senaste lydelse av tidigare 11 § 2003:1088.

19 §

Vid en kvalificerad fusion enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska vid tillämpning av 17 § inkomst som hänför sig till det överlåtande företaget och utländsk skatt på denna inkomst, för vilken avräkning ännu inte har gjorts, i stället anses som det övertagande företags. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av det övertagande företaget.

20 §

Vid en kvalificerad fission enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska vid tillämpning av 17 § inkomst som hänför sig till det överlåtande företaget och utländsk skatt på denna inkomst, för vilken avräkning ännu inte har gjorts, i stället anses som de övertagande företagens. Inkomsten och den utländska skatten ska fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på något annat sätt som samtliga övertagande företag har angett. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av de övertagande företagen.

3 kap.

1 §¹⁴

(14 §)

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att *erhålla* nedsättning av sådan avkastningsskatt. *Avräkning* ska därvid ske för utländsk skatt som

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att *få* nedsättning av sådan avkastningsskatt. *Om inte annat följer av 3 §, ska avräkning ske av utländsk*

¹⁴ Senaste lydelse av tidigare 14 § 2007:1418.

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 *ifråga-
varande beskattningsår*.

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

(14 a §)

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses *vid tillämpningen av 14 och 15–17 §§* som en utländsk tillgång 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 har 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 mot-

skatt som *har betalats* under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på *sådan* avkastning, på den skattskyldiges utländska tillgångar, som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för *beskattningsåret*.

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga och kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 2 kap. får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del *få* nedsättning av sådan avkastningsskatt.

2 §¹⁵

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses som en utländsk tillgång 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 har betalat utländsk skatt, *ska* 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 mot-

¹⁵ Senaste lydelse av tidigare 14 a § 2005:892.

svarar den andel som denne beskattas för.

(15 §)

Avräkning enligt 14 § första stycket får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget. Den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångarna *skall* anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela avkastningsskatt, beräknad utan avräkning, som värdet av dessa tillgångar utgör av den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående totala värde av tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Vid beräkning av spärrbeloppet *skall* såsom värdet av utländska tillgångar emellertid *endast* anses ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

(16 §)

I den *mån* avräkning inte kunnat *erhållas* det beskattningsår då avräkning enligt 14 § första stycket *skall* ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke *skall* avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 15 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter *yrkande om detta* berättigad att senast *tredje* beskattningsåret därefter *erhålla* avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får *medges*

svarar den andel som denne beskattas för.

3 §¹⁶

Avräkning enligt 1 § första stycket får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget. Den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångarna *ska* anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela avkastningsskatt, beräknad utan avräkning, som värdet av dessa tillgångar utgör av den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående totala värde av tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Vid beräkning av spärrbeloppet *ska* såsom värdet av utländska tillgångar emellertid *bara* anses ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

4 §¹⁷

Till den *del* avräkning inte kunnat *göras* det beskattningsår då avräkning enligt 1 § första stycket *ska* ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke *ska* avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 3 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige efter *begäran* berättigad att senast *femte* beskattningsåret därefter *få* avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får *ges* inte

¹⁶ Senaste lydelse av tidigare 15 § 1993:943.

¹⁷ Senaste lydelse av tidigare 16 § 1993:943.

inte överstiga det för det året enligt 15 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 14 § första stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

(18 §)

Delägare i en utländsk juridisk person som skall ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av utländska skatter som belöper på sådana inkomster och som betalats av den utländska juridiska personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 19–22 §§.

(19 §)

Avräkning enligt 18 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock ske högst med ett belopp (spärrbelopp) motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna (intäkterna efter

överstiga det årets spärrbelopp enligt 3 §. Om den skattskyldige begär avräkning av utländska skatter som enligt 1 § första stycket är hänförliga till olika år, ska avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

4 kap.

1 §¹⁸

Delägare i en utländsk juridisk person som ska ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av de utländska skatter på dessa inkomster som har betalats av den utländska juridiska personen få nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel.

2 §¹⁹

Avräkning enligt 1 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock ske högst med ett belopp som utgör summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna (spärrbelopp). Vid beräkning av spärr-

¹⁸ Senaste lydelse av tidigare 18 § 2003:1088.

¹⁹ Senaste lydelse av tidigare 19 § 2003:1088.

avdrag för kostnader). Vid beräkning av spärrbeloppet *skall* vad som föreskrivs i 7 § i tillämpliga delar gälla på motsvarande sätt.

(20 §)

Avräkning *skall* i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del *denna* statliga *inkomstskatt* understiger vad som enligt 18, 19 och 21 §§ får avräknas, *skall* avräkning ske från kommunal inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

Avräkning *skall* ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat *medtagits* vid taxering här.

(21 §)

Till den del avräkning inte kunnat *erhållas* från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 20 § andra stycket *skall* ske, därför att *den avräkningsbara utländska skatten* överstiger det enligt 19 § andra stycket *beräknade spärrbeloppet*, är delägaren berättigad att senast *för tredje* taxeringsåret därefter *på yrkande erhålla* avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får *ske* inte överstiga det spärrbelopp *som beräknats för det året* enligt 19 § andra stycket. Om delägaren *yrkar* avräkning *för avräkningsbara utländska skatter* som enligt *bestämmelserna i 20 §* andra stycket är hänförliga till olika år, *skall*

beloppet *ska* vad som föreskrivs i 2 kap. 10 § i tillämpliga delar gälla på motsvarande sätt.

3 §²⁰

Avräkning *ska* i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del *den* statliga *inkomstskatten* understiger vad som enligt *detta kapitel* får avräknas, *ska* avräkning *i andra hand* ske från kommunal inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

Avräkning *ska* ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat *tagits med* vid taxering här.

4 §²¹

Till den del avräkning inte kunnat *göras* från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 3 § andra stycket *ska* ske, därför att *summan avräkningsbar utländsk skatt* överstiger det *årets spärrbelopp* enligt 2 § andra stycket, är delägaren *efter begäran* berättigad att senast *femte* taxeringsåret därefter *få* avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får *ges* inte överstiga det *årets spärrbelopp* enligt 2 § andra stycket. Om delägaren *begär* avräkning *av utländska skatter* som enligt 3 § andra stycket är hänförliga till olika år, *ska* avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till

²⁰ Senaste lydelse av tidigare 20 § 2003:1088.

²¹ Senaste lydelse av tidigare 21 § 2003:1088.

avräkning ske så att utländska tidigare år avräknas före utländska
skatter hänförliga till tidigare år skatter hänförliga till senare år.
alltid avräknas före utländska
skatter hänförliga till senare år.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Om inte annat följer av punkt 2 tillämpas de nya bestämmelserna på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

2. De nya bestämmelserna i 2 kap. 4–6 och 18–20 §§ tillämpas från och med 2003 års taxering.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 a §¹

Skattskyldig som avses i 2 § första stycket 7 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) som är hänförlig till försäkringen och som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges *endast* om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 14 § nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring.

Det åligger den skattskyldige att lämna den utredning som behövs för prövning av frågan om nedsättning av skatt. Har den skattskyldige visat att förutsättningar för nedsättning föreligger men inte förmått lämna samtliga de uppgifter som fordras för tillämpningen av nedsättningsreglerna får nedsättning ske med skäligt belopp.

Skattskyldig som avses i 2 § första stycket 7 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) som är hänförlig till försäkringen och som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges *bara* om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 1 kap. 3 § nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring.

Den skattskyldige ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om nedsättning av skatt. Om det framgår att det finns förutsättningar för nedsättning, trots att den skattskyldige inte kan lämna samtliga de uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av nedsättningsreglerna, får nedsättning ske med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2004:1304.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

Härigenom föreskrivs att 4 §¹ lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna ska upphöra att gälla vid utgången av år 2008.

¹ Senaste lydelse av 4 § 1992:1194.

3 Ärendet och dess beredning

I samband med remissbehandlingen av departementspromemorian Avräkning av utländsk skatt (Ds 2005:4) framhöll ett antal remissinstanser att det förelåg behov av ytterligare ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Remissinstanserna framhöll bl.a. att det klart bör framgå att avräkning kan ges även i kommissionärsförhållanden och vid kvalificerade fusioner. Vidare påpekade Skatteverket dels att de tvingande avdragsbestämmelserna i 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, IL) skapar vissa problem, dels att innebörden av det i avräkningslagen använda kostnadsbegreppet innebär att svensk skatt i vissa fall får tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt i högre grad än vad som motsvarar den svenska skatt som hänför sig till de utländska inkomsterna.

Skatteverket beslutade därför att se över de i IL och avräkningslagen intagna bestämmelserna för att undvika internationell dubbelbeskattning. Översynen resulterade i Skatteverkets promemoria från den 20 mars 2006 om Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning. Promemorian, som bl.a. innehåller förslag till ändringar i avräkningslagen och i IL, har getts in till regeringen (dnr Fi2006/1676).

I promemorian föreslås inte någon förlängning av den nuvarande treårsperioden för s.k. carry forward. Då regeringen i denna remiss föreslår en förlängning till fem år har detta förslag under hand beretts med Skatteverket. Promemorian innehåller inte heller något förslag om att avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återföring av sådant avdrag inte ska beaktas vid spärrbeloppsberäkningen. Då lagrådsremissen innehåller ett förslag även i denna del har detta under hand beretts med Skatteverket och Svenskt Näringsliv. Lagrådsremissen i övrigt har under hand beretts med Skatteverket.

En sammanfattning av Skatteverkets promemoria finns i bilaga 1. Promemorians lagförslag är intagna i bilaga 2. Promemorian är remissbehandlad. En förteckning över remissinstanserna finns i bilaga 3. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet.

4 Bakgrund

4.1 Inkomstskattelagen

Bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt finns i 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, IL) I förarbetena till bestämmelserna anges bl.a. följande (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 205 f.):

”Bestämmelserna om att utländska skatter under vissa förutsättningar räknas som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL.

De infördes år 1951 som en ensidig svensk åtgärd för att mildra internationell dubbelbeskattning när det inte fanns några avtalsbestämmelser (SOU 1950:35, prop. 1951:171, bet. 1951:BevU45, SFS 1951:324). Första-tredje styckena i anvisningspunkten har inte ändrats sedan dess men år 1966 gjordes vissa justeringar i fjärde stycket för att markera att skatteavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt var två skilda metoder för att eliminera eller mildra effekterna av internationell dubbelbeskattning. I 1966 års lagstiftning utformades bestämmelserna så att omkostnadsavdrag vägrades inte bara när internationell dubbelbeskattning undanröjdes genom avtal utan också när den bara lindrades (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729). Detta gjordes i samband med att avräkningsregler infördes i 24–28 §§ SIL som en generell metod att lindra internationell dubbelbeskattning när det inte finns något skatteavtal. Avräkningsförfarandet regleras numera i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

År 1989 ändrades fjärde stycket så att samma regler skulle gälla för avdragsmöjlighet oavsett om avräkning medgavs enligt avräkningslagen eller på grund av bestämmelser i ett skatteavtal. Rätten till avdrag kom därmed att gälla i samtliga de fall då den skattskyldige är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller skatteavtal (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1039).”

Redan den i punkt 4 av anvisningarna till dåvarande 20 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) intagna avdragsregeln innebar att betald skatt skulle dras av. Detta följde av den grundläggande avdragsregeln i dåvarande 20 § första stycket KL. En skattskyldig, som enligt god redovisningssed skulle bokföra den utländska skatten som en kostnad, hade således ingen möjlighet att avstå från att begära avdrag (se t.ex. RÅ 2002 not. 207).

I gällande bestämmelser i 16 kap. 18 och 19 §§ IL föreskrivs likaså uttryckligen att betald utländsk skatt ska dras av (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 500 f. och ovan citerade del 2, s. 205 f.). En skattskyldig som under året har betalat en slutlig utländsk inkomstskatt ska därmed vid samma tidpunkt ges såväl avdrag för som avräkning av den utländska skatten. Vid avräkningsförfarandet innebär detta att avdraget ska återföras vid spärrbeloppsberäkningen och att det högsta belopp med vilket avräkning kan ges enligt 5 och 6 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) ska minskas med ett belopp motsvarande den sänkning av inkomstskatten som avdraget har medfört.

Av 16 kap. 18 § andra stycket IL framgår slutligen att om utländsk skatt, för vilken avdrag har gjorts, återbetalas ska en motsvarande del av avdraget återföras till beskattning.

4.2 Lagen om avräkning av utländsk skatt

Bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt infördes i 24–28 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) år 1966 (prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, rskr. 1966:338, SFS 1966:730). Enligt dessa

bestämmelser fick allmän slutlig skatt på inkomst som betalats till utländsk stat eller delstat avräknas från den statliga inkomstskatten på samma inkomst. Avräkning medgavs enligt dessa bestämmelser bara från statlig inkomstskatt. År 1982 gjordes vissa ändringar i 24–26 §§ SIL (SFS 1982:1099) och samtidigt infördes en bestämmelse om avräkning av utländsk skatt i 72 § 4 mom. KL (SFS 1982:1098). Ändringarna innebar bl.a. att avräkning även fick ske från kommunal inkomstskatt och att sådan utländsk skatt som var jämförbar med svensk kommunalskatt fick avräknas.

Bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt finns nu i en särskild lag, lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Lagen infördes år 1986 och tillämpades första gången vid 1988 års taxering (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, rskr. 1985/86:333).

4.2.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt

Avräkning genom nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt regleras i 1–13 §§ avräkningslagen. Enligt 1 § kan avräkning ges en obegränsat skattskyldig eller en begränsat skattskyldig som har haft inkomst hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. En förutsättning för att avräkning ska ges är att en sådan skattskyldig har haft en intäkt som tagits med vid taxeringen enligt IL, att den skattskyldige beskattats för intäkten i utländsk stat och att intäkten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån.

För att avräkning från statlig och kommunal inkomstskatt ska ges krävs således att den som begär avräkning är skattskyldig till såväl svensk som utländsk skatt på samma inkomst. Denna princip, att det ska vara identitet mellan skattesubjekten, har tillämpats alltsedan de ursprungliga bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt infördes år 1966.

I ett avgörande från år 2001 konstaterade Regeringsrätten att det för avräkning 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 inkomsten och den som är skattskyldig för densamma (RÅ 2001 ref. 46). Målet gällde bl.a. 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 inkomster. Frågan var om delägaren skulle ges avräkning av den utländska skatten på de utländska inkomsterna från den svenska skatten på samma inkomster. Skatterättsnämnden ansåg att avräkning inte kunde ges, eftersom det var den utländska juridiska personen och inte delägaren själv som hade haft de utländska inkomsterna i fråga. Enligt nämnden krävdes för avräkning att det är samma person som civilrättsligt har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

För att avräkning av utländsk skatt ska vara möjlig även när inkomster förvärvas indirekt genom delägarbeskattade juridiska personer som avses i 5 kap. IL infördes år 2005 en bestämmelse i 2 b § avräkningslagen, enligt vilken delägare ska ges avräkning av utländsk skatt som delägaren

betalar för inkomster hos den delägarbeskattade juridiska personen (prop. 2005/06:17, bet. 2005/06:SkU7, rskr. 2005/06:46, SFS 2005:892). Delägaren ska även ges avräkning av utländsk skatt som betalas av den delägarbeskattade juridiska personen och som hänförs till delägarans andel. Bestämmelsen tillämpas retroaktivt såvitt avser inkomst som taxerats från och med 2000 års taxering.

Nämnda bestämmelse gäller också då en delägare beskattas för inkomster hos 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. Bestämmelsen finns i 23 § avräkningslagen och tillämpas på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 2004.

4.2.2 Spärrbeloppet

Spärrbeloppet utgör enligt 6 § avräkningslagen summan av den svenska inkomstskatt som hänförs till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått, dvs. den svenska skatten på de utländska inkomsterna. I 7 § avräkningslagen regleras hur spärrbeloppsberäkningen ska göras. Av paragrafens första stycke framgår att med utländska inkomster avses intäkter efter avdrag för kostnader. I lagtexten anges inte närmare vilka kostnader som ska beaktas vid bestämmandet av den utländska inkomstens storlek eller hur dessa ska beräknas.

I förarbetena till avräkningslagen anges bl.a. följande om hur spärrbeloppet ska beräknas (SOU 1962:59, s. 148 och prop. 1966:127, s. 61):

”I första hand beräknas beloppet av den utländska inkomsten i svensk valuta. Samtliga omkostnader och andra avdragsgilla poster – utom den utländska skatten – skall dessförinnan ha fråndragits, varvid i förekommande fall svenska skatteregler blir avgörande för vad som är avdragsgillt eller ej. Därefter beräknas vad den utländska nettointkomsten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt.”

Från och med den 1 januari 2001 gäller enligt 2 a § avräkningslagen att termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I förarbetena till bestämmelsen anges också att termer och uttryck som används i avräkningslagen normalt har samma innebörd som motsvarande termer och uttryck i IL. Vidare anges att en bestämmelse med denna innebörd bör tas in i avräkningslagen eftersom detta inte kommer till uttryck i lagtexten (prop. 2000/01:22, s. 93). Vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 och 7 §§ avräkningslagen ska bestämmas hur stor del av den statliga och kommunala inkomstskatten som hänförs till de utländska inkomsterna. Detta belopp utgör taket för hur mycket av den svenska skatten som får tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt. Även om den utländska skatt som i och för sig är avräkningsbar enligt 3 § avräkningslagen överstiger spärrbeloppet ges avräkning bara med ett belopp som motsvarar spärrbeloppet. Skälet för detta är att svensk skatt på svensk

inkomst inte ska kunna tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt. Vid bestämmandet enligt 7 § avräkningslagen av hur stor del av den statliga och kommunala inkomstkatten som hänförs till de utländska inkomsterna ska en proportionering göras av den statliga och kommunala inkomstkatten. En så stor del av den svenska skatten ska anses belöpa på de utländska inkomsterna som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomster. Vid denna proportionering ska exempelvis överskottet av en utländsk filial tas med i beräkningen och inte bruttointäkterna. Summan av en skattskyldigs alla utländska inkomster ska jämföras med den skattskyldiges sammanlagda inkomster före allmänna avdrag. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom att det är de utländska intäkterna efter avdrag för kostnader som ska beaktas. Regeringsrätten har emellertid funnit att vissa enligt IL avdragsgilla poster inte ska anses utgöra kostnader i avräkningslagens mening och således inte ska påverka de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet. Dessa poster har avsett avdrag för avsättning till periodiseringsfond, lämnat koncernbidrag som avses i 35 kap. IL, lämnad utdelning som avses i 39 kap. 14 § första stycket IL och avdrag för avskrivningar över plan, s.k. överavskrivningar. Det främsta skälet för detta är att vissa avdragsgilla poster inte framstår som kostnader i egentlig mening. I 7 § tredje stycket tredje meningen avräkningslagen finns också en uttrycklig bestämmelse som innebär att avdrag för avsättning till expansionsfond eller för återfört sådant avdrag inte ska beaktas vid spärrbeloppsberäkningen.

Regeringsrätten har i ett antal mål prövat frågan om vad som kan anses utgöra en kostnad i avräkningslagens mening. I RÅ 2001 ref. 43 konstaterade Regeringsrätten att med kostnader avses inte bara sådana kostnader som direkt avser verksamheten utomlands utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder. Regeringsrätten har vidare uttalat att koncernbidrag som dras av enligt 35 kap. 1 § första stycket IL och avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § första stycket IL inte ska påverka de utländska förvärvsinkomsterna (RÅ 2004 ref. 132 I och II). Inte heller avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder ska enligt Regeringsrätten påverka beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (RÅ 2002 not. 207). I det av Regeringsrätten fastställda förhandsbeskedet RÅ 2004 ref. 132 I uttalade Skatterättsnämnden bl.a. följande:

”... de koncernbidrag som bolaget avser att lämna är sådana bidrag som avses i 35 kap. 1 § första stycket inkomstkattelagen (1999:1229), IL, och alltså till ingen del utgör utgift för att förvärva eller bibehålla inkomst (jfr RÅ 1976 ref. 64 och RÅ 2001 ref. 43). – 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 resultatutjämnning inom en koncern. De av bolaget lämnade koncernbidragen bör därför inte anses 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).”

Slutligen har Regeringsrätten i RÅ 2005 ref. 57 prövat om överavskrivning kan anses utgöra en kostnad i avräkningslagens mening. I domen uttalade Regeringsrätten bl.a. följande:

”Enligt 2 a § avräkningslagen skall termer och uttryck i den lagen ha samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Avdrag för kostnader för inventarier kan enligt Regeringsrättens mening beaktas på annat sätt vid beräkningen av spärrbeloppet enligt avräkningslagen än vid inkomstberäkningen enligt IL, så länge det är fråga om utgifter som är att anse som avdragsgilla kostnader för inventarier också enligt IL. I likhet med vad som gäller beträffande koncernbidrag, utdelningar lämnade av investmentföretag eller investeringsfonder och avsättningar till periodiseringsfonder kan överavskrivningar i sig inte anses utgöra utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (jfr 16 kap. 1 § första stycket IL). Den del av gjorda värdeminskingsavdrag som utgörs av överavskrivningar skall därför inte reducera den utländska förvärvsinkomsten vid beräkningen av spärrbeloppet enligt avräkningslagen.”

Av praxis följer således att när den utländska förvärvsinkomsten bestäms vid spärrbeloppsberäkningen ska dels såväl direkta kostnader avseende utlandsverksamheten som kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder beaktas, dels bortses från ett antal, enligt IL, avdragsgilla poster som i detta hänseende inte anses utgöra kostnader.

Dessa poster ska, med undantag för avsättning till respektive återföring av avsättning till expansionsfond, emellertid beaktas vid beräkningen av den sammanlagda förvärvsinkomsten.

4.2.3 Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt

Om den skattskyldige har gjort avdrag för utländsk skatt, för vilken avräkning ska ske, eller för motsvarande preliminär skatt, ska enligt 9 § avräkningslagen dels spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts, dels det belopp med vilket avräkning högst kan erhållas enligt 5 och 6 §§ avräkningslagen reduceras med skatteeffekten av avdraget. Syftet med dessa bestämmelser är att säkerställa att den skattskyldige inte överkompenseras genom att samma utländska skatt både kan dras av enligt bestämmelserna i 16 kap. 18 och 19 §§ IL och avräknas enligt bestämmelserna i avräkningslagen.

Det har under lång tid varit oklart exakt hur samordningen mellan dessa båda regelsystem ska gå till. Detta har framför allt gällt när bestämmelserna om s.k. carry forward i 11 § avräkningslagen har aktualiserats, dvs. när avräkning av utländsk skatt hänförlig till ett tidigare år ska göras. I dessa situationer har den skattskyldige ofta gjort avdrag för den utländska skatten ett tidigare år än det år då skatten ska avräknas.

I 9 § första meningen avräkningslagen föreskrivs att spärrbeloppsberäkningen ska göras som om "avdrag såsom omkostnad för den utländska skatten, för vilken avräkning skall ske...ej erhållits". Ordalydelsen tyder på att det bara är avdrag som den skattskyldige har gjort vid det aktuella årets taxering som ska beaktas och inte tidigare gjorda avdrag för utländska skatter som ingår i ett underskott som den skattskyldige får tillgodoräkna sig vid den aktuella taxeringen. I 9 § andra meningen avräkningslagen anges dock att avräkningsbeloppet "skall minskas med det belopp varmed den statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten har sänkts genom avdraget". Att "avdraget" anges i bestämd form, syftande tillbaka på 9 § första meningen, har lett till oklarhet om hur denna samordning ska gå till. Fråga har därvid uppkommit om det bara är det aktuella årets avdrag för utländsk skatt som ska beaktas vid tillämpningen av andra meningen.

Kammarrätten i Sundsvall har i dom den 3 november 2005 i mål nr 1019-04 prövat frågan om samordningen av bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt i IL respektive avräkning av samma skatt i avräkningslagen.¹ I domen uttalas bl.a. följande:

"Den i målet aktuella frågan, nämligen i vad mån 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, har inte besvarats i AvrL. Frågan har inte heller fått sin lösning vare sig i de av parterna kommenterade rättsfallen eller i rättspraxis i övrigt. Frågan har i Riksskatteverkets handledning för internationell beskattning 2002 sid. 364 besvarats jakande.²

Kammarrätten gör följande bedömning.

Någon avräkning har inte kunnat ske vid taxeringen 1994 beroende på att bolaget då redovisade förlust, vilket omöjliggjort ett återförande redan då av medgivet avdrag för den skatt som belöper på av bolaget yrkat omkostnadsavdrag för den utländska skatten. På grund härav och med beaktande av vad som anförts i det föregående finner kammarrätten mest förenligt med avräkningsreglernas syfte och uppbyggnad att dessa ges den innebörden att spärrbeloppet vid carry forward minskas med den skatt som belöper på av den skattskyldige medgivet omkostnadsavdrag för den utländska skatten. Efter avdrag för denna skatt återstår vid 1995 års taxering inte någon del av spärrbeloppet att avräkna."

Enligt 16 kap. 19 § första stycket IL ska utländsk skatt som avser näringsverksamhet dras av och någon möjlighet för den skattskyldige att avstå från att begära avdrag finns inte (se t.ex. RÅ 2002 not. 207). Av 9 § avräkningslagen följer vidare att det belopp med vilket avräkning högst kan ges ska minskas med skatteeffekten av ett sådant avdrag. Av kammarrättens dom framgår att det föreligger oklarhet om hur 9 §

¹ Domen har överklagats och Regeringsrätten har den 5 mars 2008 meddelat prövningstillstånd i mål nr 72-06.

² Hänvisningen ska rätteligen vara till 2005 års handledning.

avräkningslagen ska tolkas. En tolkning av bestämmelsen, som också Skatteverket framhållit i avsnitt 3 i den tidigare nämnda promemorian, är att en skattskyldig, som efter tre års underskott redovisar ett överskott, ska återföra skatteeffekten av alla fyra årens avdrag för avräkningsbar utländsk skatt detta fjärde år då avräkning av utländsk skatt ska göras. Detta gäller oavsett om samtliga eller bara en del av de fyra årens utländska skatter kan avräknas år fyra.

5 Inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Avdrag för utländsk allmän skatt enligt 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ges bara om den skattskyldige begär sådant avdrag.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *FAR* och *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att förslaget att avdrag för kostnadsförd utländsk skatt ska medges först om den skattskyldige begär det – i likhet med ändringarna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) – ska få tillämpas retroaktivt. *Sveriges advokatsamfund* är positivt till förslaget om förändrade bestämmelser om avdrag för utländsk skatt. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tillstyrker förslaget då det innebär väsentliga förenklingar utan att inskränka den skattskyldiges möjligheter att genom yrkande om avdrag uppnå samma effekter som i dag. *Företagarna* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* har inte något att invända mot förslaget. *Bokföringsnämnden* har från redovisningssynpunkt inte några synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av bestämmelserna i 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, IL) följer att betald utländsk allmän skatt ska dras av och att den skattskyldige inte har någon möjlighet att avstå från att begära avdrag (se t.ex. RÅ 2002 not. 207). Ett avdrag för utländsk skatt ger t.ex. för ett aktiebolag en skatteeffekt på 28 procent, dvs. inte full kompensation för den utländska skatten. Eftersom avräkning av utländsk skatt ges först när den utländska skatten är slutlig kan avräkning i många fall komma att ges något eller några år efter det att den preliminära skatten har betalats. När avräkning av utländsk skatt görs ska skatteeffekten av tidigare gjorda avdrag återföras. Genom avräkningsförfarandet kommer den skattskyldige, under förutsättning att spärrbeloppet är tillräckligt stort, att få full kompensation för den utländska skatten.

Den omständigheten att någon valmöjlighet inte föreligger medför i vissa fall merarbete för såväl den skattskyldige som Skatteverket. Detta är exempelvis fallet då det redan i samband med den årliga taxeringen är möjligt att få avräkning av hela den på året belöpande utländska skatten. Detta gäller även i situationer då den skattskyldige i utlandet blivit upp-

taxerad i efterhand. Genom den utformning som bestämmelserna har i dag måste den skattskyldige tillgodoföras ett avdrag för den utländska skatten. Därefter ska det belopp med vilket avräkning enligt 5 och 6 §§ avräkningslagen högst får ske minskas med skatteeffekten av detta avdrag.

I syfte att förenkla förfarandet föreslår regeringen därför att bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 18 § första stycket och 19 § andra stycket IL ändras så att avdrag för utländsk skatt bara ges om den skattskyldige begär sådant avdrag. Det har framhållits att det från likviditetssynpunkt är viktigt för företagen att direkt kunna dra av den utländska skatten som en kostnad (se t.ex. SOU 1988:45 s. 73). Genom att bestämmelsen görs dispositiv beaktas denna likviditetsaspekt. Ändringen medför också att onödiga administrativa omgångar kan undvikas i de situationer då avräkning av den utländska skatten kan ges direkt eller då den skattskyldige av något skäl inte vill tillgodoföra sig avdraget för utländsk skatt, utan i stället vill avvakta till dess att avräkning kan ges. Med den föreslagna utformningen av bestämmelserna i 16 kap. 18 och 19 §§ IL blir det således möjligt att begära avdrag för bara en del av den till ett visst år hänförliga utländska skatten. Genom förslagen i nya 2 kap. 15 § andra och tredje styckena avräkningslagen, enligt vilka skatteeffekten av ett avdrag för utländsk skatt bara ska återföras till den del avräkning görs och avräkning i första hand ska anses ha skett av sådant belopp för vilket avdrag inte har gjorts, kommer det att för ett visst år vara möjligt att begära avdrag för en viss del av den utländska skatten och samtidigt få avräkning av en annan del utan att skatteeffekten av hela avdraget återförs vid avräkningen, se avsnitt 6.5.

Som en konsekvens av den nu föreslagna ändringen i 16 kap. 18 § första stycket IL bör även paragrafens andra stycke ändras så att det klart framgår att om utländsk skatt återbetalas ska en återföring bara ske till den del avdrag har gjorts för skatten i fråga.

Några av remissinstanserna har anfört att ändringarna i 16 kap. 18 och 19 §§ IL bör få tillämpas retroaktivt för att förhindra eventuella tvister avseende tidigare taxeringsår. Enligt regeringens mening är emellertid denna fråga inte av sådan vikt att den motiverar en retroaktiv lagstiftning. Regeringen föreslår därför att ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.

6 Lagen om avräkning av utländsk skatt

6.1 Lagens uppbyggnad

Regeringens förslag: Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt omarbetas redaktionellt och ges en tydligare utformning, bl.a. kapitelindelas lagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I denna lagrådsremiss föreslås därutöver att lagen delas in i

kapitel, att det genomgående används numrerade led samt att vissa ytterligare redaktionella ändringar görs.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* har inget att invända mot den av Skatteverket föreslagna omnumreringen och omDispositioneringen av vissa bestämmelser. Övriga remissinstanser kommenterar inte förslaget.

Skälen för regeringens förslag: När lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen), infördes år 1986 kunde avräkning bara ges från statlig och kommunal inkomstskatt. Avräkningslagen har sedan dess ändrats ett antal gånger och bl.a. kompletterats med bestämmelser om nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel respektive statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster. I syfte att förenkla hänvisningarna i avräkningslagens bestämmelser och för att på ett tydligare sätt klargöra vad som regleras i lagens olika avsnitt föreslås inledningsvis att avräkningslagen delas in i fyra kapitel. De i dag använda rubrikerna i lagen kan med fördel också användas som rubriker på tre av dessa fyra kapitel. Kap. 1 bör dock benämnas *Gemensamma bestämmelser*.

I 1 kap. 1 § avräkningslagen föreslås en inledande bestämmelse i vilken det anges att i lagen finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt. Bestämmelserna i 2 a och 3 §§ innehåller definitioner av i avräkningslagen förekommande termer och uttryck. Dessa bestämmelser gäller enligt sin ordalydelse vid tillämpning av "denna lag". Bestämmelserna finns dock i dag intagna i avsnittet Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt. Med hänsyn till att 2 a och 3 §§ är generellt tillämpliga på bestämmelserna i avräkningslagen föreslås av redaktionella skäl att de flyttas till 1 kap.

Bestämmelserna i 13, 17 och 22 §§, som är likartade, föreslås ersättas med en ny mer allmänt utformad bestämmelse i 1 kap. 6 § avräkningslagen.

Det nu sagda innebär att samtliga bestämmelser i avräkningslagen numreras om och att för lagen gemensamma bestämmelser tas in i 1 kap., nuvarande bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt placeras i 2 kap., nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel i 3 kap. samt nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster i 4 kap.

I avräkningslagen finns uppräknings i ett antal paragrafer. I dessa uppräknings används bokstavsbezeichnungar i 1 § första stycket och 5 och 6 §§, numrerade led i 2 b och 3 §§ samt strecksatser i 1 § andra stycket. För att skapa enhetlighet föreslås att samtliga dessa uppräknings görs i form av numrerade led, s.k. punktuppställningar, se förslagen till nya 2 kap. 1 § samt nya 2 kap. 8 och 9 §§ avräkningslagen.

6.2 Terminologi och uttryck i avräkningslagen

Regeringens förslag: I lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt använd terminologi anpassas till inkomstskattelagens (1999:1229) terminologi.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget innebär en mer konsekvent begreppsanvändning och har inget att invända mot ändringarna. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 2 a § avräkningslagen har termer och uttryck som används i avräkningslagen samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I 1 § första stycket, i 2, 7 samt i 9 §§ avräkningslagen används uttrycket statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt. I rubriken före 1 §, i 1 § andra stycket, i 6 och 14 §§, i rubriken före 18 § samt i 19 § har uttrycket statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt redan tidigare ersatts med uttrycket statlig och kommunal inkomstskatt för att överensstämja med det i IL använda uttrycket (SFS 2003:1088 och SFS 2007:1418). Det framstår därför som lämpligt att uttrycket statlig och kommunal inkomstskatt används genomgående i avräkningslagen och att lagen ändras i detta avseende, se förslagen till nya 2 kap. 1, 2, 10 och 15 §§ avräkningslagen.

Vidare anges i 2 a § avräkningslagen att med termen dubbelbeskattningsavtal avses detsamma som termen skatteavtal i IL. Den i avräkningslagen använda terminologin föreslås därför ändras så att den överensstämmer med den i IL. Uttrycket dubbelbeskattningsavtal föreslås således ersättas med den i 2 kap. 35 § IL definierade termen skatteavtal. Förslaget innebär dels att den i 2 a § avräkningslagen intagna definitionen av dubbelbeskattningsavtal tas bort, dels att ändringar görs i 2, 2 a, 8 och 12 §§, se förslagen till nya 1 kap. 4 och 7 §§ samt nya 2 kap. 2 och 14 §§ avräkningslagen.

6.3 Uttrycket ”utländsk skatt”

Regeringens förslag: Med utländsk skatt avses vid tillämpning av 2 kap. 3–6, 15 och 18–20 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt också motsvarande preliminär skatt.

Promemorians förslag: I promemorian saknas förslag i denna del.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, framhåller såvitt avser bl.a. nya 2 kap. 4 och 5 §§ att dessa bestämmelser bör förtydligas så att det klart framgår att preliminär skatt omfattas, se avsnitt 6.7–6.8.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen delar Näringslivets skattedelegations uppfattning att det bör förtydligas i vilka fall preliminär utländsk skatt omfattas av avräkningslagens bestämmelser. Med hänsyn

till att sådana förtydliganden skulle behövas i nya 2 kap. 3–6, 15 och 18–20 §§ avräkningslagen framstår det som lämpligt att ta in ett förtydligande i nya 1 kap. 3 §, som innehåller en definition av uttrycket utländsk skatt, och uttryckligen hänvisa till aktuella bestämmelser. Eftersom avräkning av utländsk skatt sker först när skatten i utlandet är slutlig kan hänvisningen inte göras generell i lagen.

Regeringen föreslår således att det i 1 kap. 3 § avräkningslagen tas in ett tredje stycke, av vilket framgår att vid tillämpning av ovan nämnda bestämmelser omfattas även utländska preliminära skatter.

6.4 Spärrbeloppet

Regeringens förslag: Vid beräkningen av den statliga och kommunala inkomstskatten på de utländska inkomsterna (spärrbeloppet) ska som huvudregel beaktas samtliga kostnadsposter, även avskrivningar över plan, enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Undantag görs för avdrag för koncernbidrag som avses i 35 kap. inkomstskattelagen, avdrag för utdelning som avses i 39 kap. 14 § första stycket 3 samma lag samt avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Mottaget koncernbidrag som avses i 35 kap. inkomstskattelagen och återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska inte heller beaktas vid beräkningen av spärrbeloppet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorian innehåller dock inte något förslag om att avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återföring av sådant avdrag inte ska beaktas vid spärrbeloppsberäkningen.

Remissinstanserna: FAR och *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att förslaget inte bör genomföras såvitt avser överavskrivningar. FAR och skattedelegationen anför bl.a. att incitamentet till investeringar försvagas om spärrbeloppet minskas genom att de utländska förvärsinkomsterna reduceras med överavskrivningar. FAR och skattedelegationen anför vidare att Skatteverket, såvitt gäller undantaget för lämnad utdelning för investmentföretag och investeringsfonder, har ansett att detta avdrag inte ska ses som en kostnad som ska reducera den utländska inkomsten. Möjligheterna för investmentföretag och investeringsfonder att få avräkning av utländsk skatt skulle enligt Skatteverket i hög grad försvåras, även om ett sådant avdrag helt eller delvis kan ha ett samband med den utländska inkomsten. FAR och skattedelegationen anser att motsvarande resonemang även bör gälla för överavskrivningar. FAR och skattedelegationen framhåller vidare att Skatteverket, beträffande avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder och för koncernbidrag, har uttalat att dessa poster i och för sig helt eller delvis kan ha samband med de utländska inkomsterna, men att det skulle medföra betydande merarbete för såväl skattskyldiga som Skatteverket att beakta dessa poster vid beräkningen av spärrbeloppet. Motsvarande argument bör

enligt FAR och skattedelegationen även gälla för överavskrivningar. En upplösning av överavskrivningarna kommer att beskattas. Om Skatteverkets förslag genomförs och överavskrivningarna tidigare har reducerat den utländska inkomsten bör denna upplösning enligt FAR:s och skattedelegationens uppfattning öka den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen för det beskattningsår då överavskrivningarna har lösts upp.

Sveriges advokatsamfund anser att det finns ett behov av ytterligare vägledning vad gäller frågan om vilka kostnadsposter som ska beaktas vid spärrbeloppsberäkningen, men ställer sig tveksamt till förslaget. Advokatsamfundet anför bl.a. att bestämmelsen, till den del den tillför något utöver att kodifiera praxis, förefaller innebära en begränsning som ensidigt är till nackdel för de skattskyldiga. Advokatsamfundet framhåller vidare att den föreslagna bestämmelsen inte skulle ge svar på alla de frågor som bestämmelserna om spärrbeloppet gett upphov till, utan bara på frågan om vilka kostnader som ska hänföras till de utländska inkomsterna. Härtill kommer enligt Advokatsamfundet att den föreslagna definitionen av kostnadsbegreppet erbjuder ett begränsat utrymme för tolkning och att det är svårt att överblicka alla konsekvenser av en så definitiv definition. Mot denna bakgrund avstyrker Advokatsamfundet förslaget och anser att det tills vidare, och i avvaktan på eventuell ytterligare utredning, bör överlåtas till praxis att ge ytterligare vägledning.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, anser att förslaget undanröjer den osäkerhet i rättstillämpningen som råder i dagens system och tillstyrker därför förslaget.

Vad gäller förslaget att avsättningar och återföringar av avsättningar till periodiseringsfonder vid spärrbeloppsberäkningen ska behandlas på samma sätt som expansionsfonder, dvs. inte ska beaktas vid beräkningen, anser Svenskt Näringsliv att det inte ska genomföras. Svenskt Näringsliv förordar att periodiseringsfonderna tas bort från den föreslagna 2 kap. 13 § avräkningslagen och i stället, i likhet med vad som gäller för koncernbidrag, i förtydligande syfte tas in i 2 kap. 11 § avräkningslagen. Svenskt Näringsliv anför bl.a. att förslaget innebär en försämring i förhållande till gällande rätt, att expansionsfonderna har ett annat syfte än periodiseringsfonderna och att expansionsfonderna dessutom berör en betydligt snävare och i avräkningshänseende mindre betydelsefull krets.

Skälen för regeringens förslag: Vid beräkningen av spärrbeloppet ska enligt 7 § första stycket avräkningslagen beaktas de utländska förvärvsinkomsternas storlek, dvs. ”intäkterna efter avdrag för kostnader”. I förarbetena anges att man vid denna beräkning ska dra av samtliga enligt svenska skatteregler avdragsgilla poster – exklusive den utländska skatten – från den utländska inkomsten och därefter beräkna hur stor del av den svenska inkomstskatten som hänför sig till denna utländska nettoinkomst (prop. 1966:127, s. 61 och SOU 1962:59, s. 148), se avsnitt 4.2.2.

Vid beräkningen av spärrbeloppets storlek är det brukligt att sätta upp ett bråktal där täljaren utgörs av den utländska inkomsten och nämnaren av den skattskyldiges sammanlagda inkomster. Av 7 § första stycket andra meningen avräkningslagen framgår uttryckligen att det är den sammanlagda inkomsten före allmänna avdrag som avses. Detta bråktal multipliceras därefter med hela den svenska skatten på den skattskyldiges

samtliga inkomster beräknad före avräkning av utländsk skatt. Produkten utgör den svenska skatt som belöper på den utländska inkomsten (spärrbeloppet).

Från och med den 1 januari 2001 gäller enligt 2 a § avräkningslagen att termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I förarbetena till denna bestämmelse anges bl.a. att termer och uttryck som används i avräkningslagen normalt har samma innebörd som motsvarande termer och uttryck i IL (prop. 2000/01:22, s. 93).

Av detta följer således att det i princip är de utländska inkomsterna efter avdrag för kostnader vid beräkningen av beloppet i nämnaren som också ska finnas med i beloppet i täljaren vid beräkningen av spärrbeloppet. Vad gäller frågan om vilka kostnader som ska hänföras till de utländska inkomsterna har Regeringsrätten funnit att inte bara sådana kostnader som direkt avser den utländska verksamheten ska beaktas utan även sådana som är gemensamma för verksamheterna i Sverige och i utlandet, t.ex. s.k. overhead-kostnader (RÅ 2001 ref. 43). För att en rimlig del av dessa kostnader ska hänföras till de utländska inkomsterna måste dessa kostnader proportioneras på lämpligt sätt. Av praxis framgår dock att vissa enligt IL avdragsgilla poster inte anses utgöra kostnader i avräkningslagens mening och således inte heller ska beaktas då den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen ska bestämmas, se avsnitt 4.2.2. Detta gäller avdrag för avsättning till periodiseringsfond, avdrag för koncernbidrag som avses i 35 kap. IL, avdrag för av investmentföretag och investeringsfond lämnad utdelning som avses i 39 kap. 14 § andra stycket IL samt avdrag för avskrivningar över plan, s.k. överavskrivningar.

Av bestämmelserna i 7 § tredje stycket avräkningslagen följer vidare att avsättning respektive återföring av avsättning till expansionsfond inte ska inverka på spärrbeloppsberäkningen.

Spärrbeloppet ska, som tidigare angetts i avsnitt 4.2.2, vara ett mått på hur stor del av den svenska skatten som kan hänföras till de utländska inkomsterna. Den praxis som redogjorts för ovan innebär att vissa enligt IL avdragsgilla poster, som helt eller delvis kan vara hänförliga till förvärvandet av de utländska inkomsterna, vid spärrbeloppsberäkningen ska reducera den sammanlagda inkomsten (beloppet i nämnaren), men inte den utländska inkomsten (beloppet i täljaren). Effekten av detta är att spärrbeloppet kan komma att bli något större än vad som är sakligt motiverat till följd av att den sammanlagda inkomsten reduceras med i princip alla till utlandsinkomsten hänförliga avdragsgilla poster samtidigt som den utländska inkomsten inte reduceras med vissa avdragsgilla poster som helt eller delvis kan vara hänförliga till de utländska inkomsterna. Annorlunda uttryckt innebär nuvarande praxis att svensk skatt i vissa fall får tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt i högre grad än vad som motsvarar den svenska skatt som hänför sig till de utländska inkomsterna.

Den praxis som utvecklats på detta område framstår emellertid i stor utsträckning som ändamålsenlig. Detta gäller framför allt den praxis som avser avdragsrätten för lämnat koncernbidrag och lämnad utdelning. Att lämnat koncernbidrag och lämnad utdelning kan dras av vid beskatt-

ningen förklaras inte av att de utgör kostnader i egentlig mening. Här föreligger helt andra skäl för rätten till avdrag. Hos det mottagande bolaget är inte ett koncernbidrag eller en utdelning att anse som en utländsk inkomst och kommer inte att påverka beloppet i täljaren vid spärrbeloppsberäkningen när koncernbidraget eller utdelningen tas emot. Dessa poster bör därför inte heller påverka den utländska inkomstens storlek vid spärrbeloppsberäkningen.

Det finns också förenklingsskäl för att vissa kostnadsposter och däremot svarande intäktsposter i samband med återföring av avsättningar inte bör påverka spärrbeloppsberäkningen. Enligt nuvarande bestämmelser i avräkningslagen är avsättning till respektive återföring av avsättning till expansionsfond uttryckligen undantagna från spärrbeloppsberäkningen. Skälet härför är att det skulle vara mycket komplicerat att införa en ordning som innebär att varje avsättning och framtida återföring av en avsättning delvis skulle hänföras till en utländsk inkomst i situationer då en skattskyldig både har svenska och utländska inkomster.

För att uppnå ett så korrekt materiellt resultat som möjligt vid spärrbeloppsberäkningen borde i princip alla avdragsgilla kostnader som inte direkt går att hänföra till de utländska inkomsterna på lämpligt sätt proportioneras mellan de svenska och de utländska inkomsterna. Vad gäller de kostnadsposter som skulle kräva ett alltför komplicerat system framstår det som ändamålsenligt att inte alls beakta en avsättning eller en återföring. Som ovan nämnts sker detta redan inom ramen för gällande rätt såvitt avser expansionsfonderna. Samma förenklingsskäl talar för att även avsättningar till och återföringar av periodiseringsfonder bör behandlas på detta sätt. Förslaget innebär således att inte heller periodiseringsfonderna ska beaktas vid spärrbeloppsberäkningen.

När det gäller s.k. överavskrivningar är emellertid situationen en annan. Reglerna om avskrivning på inventarier (och vissa immateriella rättigheter m.m.) finns i 18 kap. IL. Avskrivning kan göras enligt två olika metoder; räkenskapsenlig avskrivning respektive restvärdesavskrivning. Den räkenskapsenliga metoden innehåller i sin tur två olika metoder; huvudregeln respektive kompletteringsregeln. Enligt huvudregeln får avskrivningen uppgå till högst 30 procent av ett underlag som består av:

1. värdet av inventarierna vid föregående beskattningsårs utgång,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag för försäljningsintäkten för sådana inventarier som har sålts under året och som fanns vid årets början.

Enligt kompletteringsregeln kan ett så högt belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning på 20 procent dras av. Avskrivningen ska beräknas kollektivt för inventariebeståndet som helhet. Samma metod måste således användas för hela inventariebeståndet. Det står den skattskyldige fritt att växla metod mellan åren. Om det

skattemässiga värdet skulle komma att överstiga det verkliga värdet på inventarierna, får ytterligare avdrag göras med mellanskillnaden.

För den räkenskapsenliga metoden gäller att den avskrivning som görs skattemässigt ska motsvara den avskrivning som görs i bokslutet. Eftersom metoden ofta tillåter en högre avskrivning än vad som är motiverat utifrån den förslitning som inventarierna utsätts för har detta krav lett till att företagen ofta delar upp den redovisade avskrivningen på två poster. Under rörelseresultatet redovisas den ekonomiskt motiverade avskrivningen och som en bokslutsdisposition redovisas den skattemässigt motiverade överavskrivningen (eller en eventuell upplösning av tidigare års överavskrivningar).

Restvärdesavskrivningen motsvarar huvudregeln för den räkenskapsenliga metoden, men avskrivningen får bara uppgå till 25 procent. För restvärdesavskrivning finns inte något krav på att den skattemässiga avskrivningen ska vara lika stor som den i bokslutet.

De svenska avskrivningsreglerna är således mycket starkt schabloniserade och bygger på en kollektiv värdering. Reglerna tar inte någon hänsyn till den faktiska förslitningen (utom om inventariebeståndet som helhet har sjunkit mer i värde än vad som följer av en tillämpning av de uttryckliga reglerna). Vid försäljning av inventarier behöver den skattskyldige i normalfallet inte heller beräkna någon skattemässig vinst eller förlust. Vinster och förluster tas i stället upp till beskattning respektive dras av genom tillämpning av den s.k. netto-metoden. Det innebär att avskrivningsunderlaget minskas med försäljningssumman och om den skattskyldige får en faktisk förlust kommer denna att dras av genom att avskrivningarna de kommande åren blir högre än vad de annars skulle ha blivit. På motsvarande sätt beskattas en faktisk vinst genom att avskrivningarna de kommande åren blir lägre än vad de annars skulle ha blivit. En försäljning kommer att utlösa en omedelbar beskattning av en vinst endast om försäljningssumman är större än avskrivningsunderlaget för inventariebeståndet som helhet. Bokföringsmässigt redovisar företagen däremot såväl ekonomiskt motiverade avskrivningar som kapitalvinster respektive kapitalförluster på sålda inventarier.

Hur företagen väljer att göra uppdelningen mellan avskrivningar som är företagsekonomiskt motiverade och avskrivningar som inte är det respektive beräkning av vinster och förluster på sålda inventarier har inte någon relevans skattemässigt. Det enda som har skattemässig betydelse är att det bokförda värdet på inventarierna inte är lägre än vad som är tillåtet enligt IL. Bestämmelserna i avräkningslagen bör inte bygga på någon uppdelning mellan avskrivningar som redovisas under rörelseresultatet och avskrivningar som redovisas som en bokslutsdisposition. Till detta kommer att skattskyldiga som tillämpar restvärdesavskrivning inte behöver göra någon uppdelning av avskrivningar enligt respektive över plan eftersom det för denna metod inte finns något krav på att samma avskrivning måste göras skattemässigt och i bokslutet. Om avräkningslagen skulle särbehandla avskrivningar enligt plan respektive avskrivningar som redovisas som bokslutsdisposition skulle två företag som redovisar identiska skattemässiga avskrivningar inte behandlas lika om det ena företaget yrkar avskrivning enligt den räkenskapsenliga

metoden och det andra enligt restvärdesmetoden. Detta skulle inte vara någon bra lösning.

I denna lagrådsremiss föreslås därför att överavskrivningar även ska påverka den utländska inkomstens storlek vid spärrbeloppsberäkningen. Detta innebär bl.a. att om ett företag har gjort värdeminskingsavdrag på inventarier hänförliga till ett fast driftställe i utlandet och företaget begär avräkning av utländsk skatt som är hänförlig till det utländska fasta driftstället ska värdeminskingsavdraget i sin helhet, dvs. inklusive eventuell överavskrivning, anses utgöra en sådan kostnadspost som ska reducera de utländska förvärvsinkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen.

Den nuvarande bestämmelsen i 7 § avräkningslagen, som reglerar beräkningen av hur stor del av den svenska skatten som belöper på de utländska inkomsterna, får beteckningen 2 kap. 10 §. Utöver den nuvarande regleringen, att denna beräkning ska göras med beaktande av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag enligt 62 kap. IL, föreslås i förtydligande syfte att det i lagtexten uttryckligen anges att denna beräkning ska göras före grundavdrag enligt 63 kap. IL och sjöinkomstavdrag enligt 64 kap. IL. I likhet med allmänna avdrag utgör inte heller dessa avdrag kostnadsposter.

I nya 2 kap. 11 § föreslås som huvudregel att vid bestämmandet av den utländska inkomstens storlek vid spärrbeloppsberäkningen, dvs. vid bestämmandet av beloppet i täljaren, ska beaktas de avdrag som utgör kostnadsposter enligt IL. I förhållande till nuvarande ordning innebär detta en förändring såvitt avser avskrivningar över plan, s.k. överavskrivningar. Dessa kommer då att påverka beloppet i täljaren. Från huvudregeln föreslås uttryckliga undantag bara för koncernbidrag som avses i 35 kap. IL och utdelning som avses i 39 kap. 14 § första stycket 3 IL. I nya 2 kap. 12 § föreslås att koncernbidrag som avses i 35 kap. IL hos ett mottagande företag inte ska påverka beloppet i täljaren vid spärrbeloppsberäkningen.

I nya 2 kap. 13 § föreslås vidare en bestämmelse enligt vilken både avsättning till och återföring av avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond ska hållas utanför spärrbeloppsberäkningen. Detta innebär såvitt avser expansionsfonder, som tidigare reglerades i 7 § tredje stycket tredje meningen avräkningslagen, ingen förändring i förhållande till nuvarande ordning. Vad gäller periodiseringsfonder innebär emellertid den föreslagna bestämmelsen att vid spärrbeloppsberäkningen inte heller nämnaren ska påverkas av avsättning till respektive återföring av avsättning till periodiseringsfond.

6.5 Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt

Regeringens förslag: Det belopp med vilket avräkning enligt 2 kap. 8 och 9 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt högst får ske ska minskas med skatteeffekten av gjorda avdrag för utländsk skatt, men bara till den del avräkning ges för den utländska skatten.

Om avdrag för utländsk skatt bara har gjorts för en del av den till ett visst år hänförliga skatten, och avräkning bara delvis ska ske för det årets utländska skatt, ska avräkning i första hand ske för sådan utländsk skatt för vilken avdrag inte har gjorts.

Promemorians förslag: I promemorian föreslås att den avräkningsbara utländska skatten ska reduceras med ett belopp som motsvarar skatteeffekten av avdrag för sådan utländsk skatt som hänför sig till det år då avräkning enligt nya 2 kap. 7 § andra stycket ska ske. I denna lagrådsremiss föreslås i stället att bara skatteeffekten av den del av avdraget för utländsk skatt som hänför sig till det belopp som faktiskt ska avräknas vid den aktuella taxeringen – den utländska skatten eller, om denna är lägre, den del av skatten som kan avräknas med stöd av spärrbeloppsberäkningen – ska påverka det belopp med vilket avräkning ska ske.

Remissinstanserna: FAR och Näringslivets skattedelegation, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att förslaget att ett omkostnadsavdrag för utländsk skatt inte ska påverka beräkningen av spärrbeloppet är en följd av en dom meddelad av Kammarrätten i Sundsvall den 3 november 2005 i mål nr 1019–04, i vilken domstolen kom till motsatt slutsats, se avsnitt 4.2.3. Enligt FAR och skattedelegationen är det därför av största vikt att förslaget snarast leder till lagstiftning och att ändringarna i enlighet med förslaget kan tillämpas retroaktivt. Skattedelegationen anför vidare att bestämmelsen bör förtydligas så att det klart framgår att också preliminär skatt omfattas. *Sveriges advokatsamfund* framhåller att bestämmelsen i sin nuvarande lydelse möjligen är tänkt att tillämpas så att effekten av för tidigare år medgivna avdrag ska beaktas och därmed reducera det avräkningsbara beloppet fullt ut innan någon avräkning görs och att förslaget i så fall borde resultera i en mer generös tillämpning. Advokatsamfundet saknar därför skäl att motsätta sig förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den aktuella bestämmelsen i 9 § avräkningslagen är oklart formulerad och leder till osäkerhet vid rättstillämpningen. Detta gäller i synnerhet när bestämmelserna om carry forward aktualiseras, dvs. möjligheten att få avräkning av utländsk skatt ett senare år än det år då skatten har betalats, se avsnitt 6.10. I praxis har förekommit att spärrbeloppet – i de situationer då den skattskyldige utnyttjat tidigare års underskott i vilket ingått avdrag för utländsk skatt – minskats med skatten på samtliga medgivna avdrag för utländsk skatt. Detta har således gällt avdrag för utländsk skatt hänförlig både till det aktuella beskattningsåret och till tidigare år.

Skatteverket har i promemorian konstaterat att ett sådant synsätt innebär att det belopp med vilket avräkning enligt nya 2 kap. 9 § avräkningslagen högst kan ges dels ska reduceras med skatteeffekten av det för året medgivna avdraget för utländsk skatt, dels ska reduceras med skatteeffekten av sådana avdrag för utländsk skatt som är hänförliga till tidigare år, om den skattskyldige då redovisat underskott eller av någon annan anledning inte har kunnat ges avräkning.

Sammantaget skulle det nu sagda kunna innebära att det belopp med vilket avräkning högst kan ges, för en skattskyldig som redovisar överskott och som under de tre föregående åren redovisat underskott, ska reduceras med den sammanlagda skatteeffekten av alla fyra årens ackumulerade avdrag för utländsk skatt oavsett om avräkning görs av utländsk skatt hänförlig till ett eller till flera av åren. Effekten av detta kan belysas med följande exempel.

Förutsättningar: AB S bedriver verksamhet i Sverige och har ett fast driftställe i den utländska staten A. För den i stat A bedrivna verksamheten redovisas för åren 1–4 en vinst om 4 000 per år. Utländsk skatt har tagits ut med 20 procent, dvs. 800 per år. AB S har vid de svenska taxeringarna gjort avdrag för denna skatt enligt följande: 200 år 1, 700 år 2 samt 800 åren 3 och 4. På grund av resultatet i den svenska verksamheten har dock AB S för åren 1–3 redovisat underskott. År 4 uppgår resultatet (efter avdrag för tidigare års underskott och utländsk skatt hänförlig till år 4) till 50 000. Svensk skatt uppgår till 14 000 ($50\,000 \times 0,28$).

Spärrbeloppsberäkning: För år 4 ska spärrbeloppet beräknas med bortseende från skatteeffekten av avdraget för utländsk skatt för år 4. Beloppet i nämnaren kommer då att uppgå till $50\,000 + 800$ (avdraget för utländsk skatt för år 4). Vid spärrbeloppsberäkningen ska skatteeffekten av det för år 4 medgivna avdraget för utländsk skatt (224) beaktas genom att det läggs till summan av den svenska skatten, dvs. $14\,000 + 224 = 14\,224$. Spärrbeloppet uppgår därvid till $4\,000/50\,800 \times 14\,224 = 1\,120$. Detta belopp ska dock minskas med skatteeffekten av de samlade avdragen för utländsk skatt för åren 1–4, dvs. med $(200 + 700 + 800 + 800) \times 0,28 = 700$. AB S skulle således år 4 vara berättigat till avräkning med 420 ($1\,120 - 700$).

Trots att avräkning för år 4 bara kan ske för en del av de sammanlagda avräkningsbara utländska skatterna ($1\,120$ av $2\,500$) kommer skatteeffekten av hela beloppet ($2\,500 \times 0,28$) att minska avräkningsbeloppet för detta år. För att undvika detta föreslås att det högsta belopp med vilket avräkning enligt 2 kap. 9 § avräkningslagen kan ges bara ska reduceras med skatteeffekten av avdraget för sådan utländsk skatt, eller däremot svarande preliminär skatt, för vilken avräkning faktiskt ges vid den aktuella taxeringen. En bestämmelse av denna innebörd har tagits in i förslaget till nya 2 kap. 15 § andra stycket avräkningslagen.

För en skattskyldig som begär avräkning av överskjutande belopp hänförligt till ett visst tidigare års taxering är det således bara skatteeffekten av den till detta tidigare år hänförliga utländska skatten som ska återföras och bara till den del avräkning faktiskt ges. Om t.ex.

den skattskyldige år 4 ges avräkning för hela det till åren 1 och 2 hänförliga överskjutande beloppet är det således skatteeffekten av de avdrag för utländsk allmän skatt som hänför sig till dessa två år som ska reducera avräkningsbeloppet.

Innebörden av förslaget till nya 2 kap. 15 § andra stycket avräkningslagen kan belysas med följande exempel.

Förutsättningar: AB S bedriver verksamhet i Sverige och har ett fast driftställe i den utländska staten A. För den i stat A bedrivna verksamheten redovisas för åren 1–4 en vinst om 4 000 per år. Utländsk skatt har tagits ut med 20 procent, dvs. 800 per år. AB S har vid de svenska taxeringarna gjort avdrag för denna skatt enligt följande: 200 år 1, 700 år 2 samt 800 åren 3 och 4. På grund av resultatet i den svenska verksamheten har dock AB S för åren 1–3 redovisat underskott. År 4 uppgår resultatet (efter avdrag för tidigare års underskott och utländsk skatt hänförlig till år 4) till 50 000. Svensk skatt uppgår till 14 000 ($50\,000 \times 0,28$). Förutsättningarna är således desamma som i föregående exempel.

Spärrbeloppsberäkning: För år 4 ska spärrbeloppet beräknas med bortseende från skatteeffekten av avdraget för utländsk skatt för år 4 (2 kap. 15 § avräkningslagen). Beloppet i nämnaren kommer då att uppgå till $50\,000 + 800$ (avdraget för utländsk skatt för år 4). Vid spärrbeloppsberäkningen ska skatteeffekten av det för år 4 medgivna avdraget för utländsk skatt (224) beaktas genom att det läggs till summan av den svenska skatten, dvs. $14\,000 + 224 = 14\,224$. Spärrbeloppet uppgår därvid till $4\,000/50\,800 \times 14\,224 = 1\,120$.

Vid taxeringen begär bolaget avräkning för överskjutande belopp hänförligt till åren 1 och 2. Den till dessa år hänförliga utländska skatten uppgår till 1 600 ($800 + 800$). År 1 gjorde AB S avdrag för utländsk skatt med 200 och avräkning ska då i första hand ske för resterande 600 för vilket avdrag inte gjorts, varefter 520 ($1\,120 - 600$) återstår att medge avräkning för. I nästa led medges avräkning för resterande 200 hänförliga till år 1. Eftersom avdrag gjorts för denna skatt återstår för år 1, efter beaktande av skatteeffekten av avdraget, 144 ($200 - 56$) att avräkna. Av avräkningsutrymmet på 1 120 återstår 320 (eftersom hela den utländska skatten på 800 för år 1 800, är avräknad) att utnyttja för att avräkna utländsk skatt hänförlig till år 2. Av de 800 som betalats i utländsk skatt år 2 kan således 320 avräknas vid taxeringen för år 4. Detta år gjordes avdrag för utländsk skatt med 700 av sammanlagda 800. Avräkning ska då i första hand medges för de 100 för vilka avdrag inte gjorts. Härfter återstår 220 ($320 - 100$) att medge avräkning för. Skatteeffekten på detta belopp är 61,6 ($220 \times 0,28$). Avräkning kan således medges med ytterligare 158,4. ($220 - 61,6$). Kvarstående överskjutande belopp avseende år 2 blir härfter 480 för vilket belopp avdrag gjorts. Sammantaget ska alltså AB S vid taxeringen för år 4 medges nedsättning av den svenska skatten med 1 002,4 ($600 + 144 + 100 + 158,4$).

Förenklat uttryckt ska den svenska skatten i detta fall sättas ned med ett belopp motsvarande spärrbeloppet minskat med skatteeffekten av de till åren 1 och 2 hänförliga avdragen för utländsk skatt till den del avräkning faktiskt getts för denna utländska skatt vid taxeringen år 4. Således ska 1 120 minskas med skatteeffekten av 420 (200 + 220), dvs. med 117,6 och skatten sättas ned med 1002,4 (1 120 – 117,6).

Som en följd av att bestämmelserna om avdrag för utländsk allmän skatt i 16 kap. 18 och 19 §§ IL föreslås bli dispositiva föreslås också att avräkning i första hand ska anses ha getts av sådan utländsk skatt, hänförlig till visst år, för vilken avdrag inte har gjorts. Med en sådan ordning undviks att en skattskyldig går miste om möjligheter till avräkning på grund av att hela skatteeffekten av ett visst års avdrag för utländsk skatt återförs då avräkning begärs för en viss del av denna skatt.

Vid tillämpningen av nya 2 kap. 15 § avräkningslagen avses med utländsk skatt även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

6.6 Begränsning av spärrbeloppet m.m.

Regeringens förslag: Spärrbeloppet ska alltid uppgå till minst 500 kronor. Spärrbeloppet får inte överstiga summan av den skattskyldiges statliga och kommunala inkomstskatt samt avkastningsskatt som tas ut enligt 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Vid beräkning av spärrbeloppet ska skattereduktion enligt 65 kap. 9 a–9 d §§ inkomstskattelagen (1999:1229), s.k. jobbskatteavdrag, bara räknas av mot kommunal inkomstskatt.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian finns dock inget förtydligande att också sådan avkastningsskatt som tas ut enligt 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska beaktas då det högsta belopp som spärrbeloppet kan uppgå till ska fastställas. Promemorian innehåller inte heller något förslag om fördelning av jobbskatteavdraget.

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tillstyrker förslaget att höja det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till från 100 kronor till 500 kronor. *Sveriges advokatsamfund* har inget att invända mot förslaget.

Kammarrätten i Jönköping ifrågasätter om det behövs en bestämmelse som klargör att spärrbeloppet kan uppgå till högst summan av statlig och kommunal inkomstskatt. Det borde ligga i sakens natur att den skattskyldige aldrig kan få mer i avräknad skatt i Sverige än vad han betalat i Sverige. Med hänsyn emellertid till att bestämmelserna om dubbelbeskattning är av så starkt teknisk karaktär har kammarrätten likväl inget att erinra mot att en sådan bestämmelse införs för tydlighetens skull.

FAR framhåller i denna del att det finns en risk att detta förtydligande kan misstolkas. Enligt nuvarande regler kan avräkning högst ske av den utländska skatten eller den svenska skatt som belöper på den utländska inkomsten. Det förekommer att ett svenskt bolag har utländska inkomster

och betalar utländsk skatt samtidigt som det svenska resultatet är negativt. Någon svensk skatt utgår således inte för ett visst år. Detta innebär givetvis inte att bolaget inte är berättigat till avräkning av utländsk skatt och har rätt att beräkna ett spärrbelopp. Avräkning får ske vid efterföljande taxering. Enligt FAR bör det av lagen framgå att beräkning av spärrbelopp kan ske även om svensk skatt inte betalas ett visst år och att avräkning genom carry forward kan ske efterföljande år.

Sveriges advokatsamfund anför att den föreslagna bestämmelsen om begränsning av spärrbeloppet torde vara okontroversiell och motsvara vad som redan anses gälla.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 7 § fjärde stycket avräkningslagen ska spärrbeloppet alltid anses uppgå till minst 100 kronor. Bestämmelsen, som tillkom år 1994, syftar till att förenkla avräkningsförfarandet (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, rskr. 1993/94:443, SFS 1994:781). I propositionen anges bl.a. följande (s. 138):

”I ett nytt sista stycke har i förenklingssyfte tagits in en bestämmelse om att spärrbeloppet skall anses alltid uppgå till minst 100 kr (jfr avsnitt 7). Genom bestämmelsen uppnås att någon beräkning av spärrbelopp inte behöver göras om en skattskyldigs avräkningsbara skatter under beskattningsåret uppgår till sammanlagt högst 100 kr.”

Det lägsta belopp på 100 kronor som spärrbeloppet alltid ska uppgå till har varit oförändrat sedan det infördes år 1994 och vid 2005 års taxering omfattades ca 104 000 skattskyldiga av bestämmelsen. Enligt Skatteverkets beräkningar medför en höjning av detta belopp till 500 kronor att ytterligare ca 30 000 skattskyldiga kommer att omfattas av bestämmelsen och att även dessa avräkningar kan hanteras i det maskinella systemet. Av förenklingsskäl föreslås att det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till höjs från 100 kronor till 500 kr.

I avräkningslagen finns ingen uttrycklig bestämmelse om att spärrbeloppet, inklusive det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till, är begränsat med beaktande av storleken på den sammanlagda svenska skatten. Det är naturligtvis inte rimligt att skattskyldiga som inte alls debiteras någon svensk skatt från vilken avräkning kan göras eller som debiteras en skatt understigande 500 kronor, ska kunna avräkna en utländsk skatt som överstiger den svenska skattens storlek. Detta gäller skattskyldiga som inte alls eller i mycket liten omfattning inkomstbeskattas enligt IL, dvs. främst personer som är undantagna från skattskyldighet enligt 3 kap. 9 § IL (sexmånaders- eller ettårsregeln), som förvärvar inkomst från annat nordiskt land som enligt det nordiska skatteavtalet är undantagna från beskattning i Sverige eller som redovisar underskott i sin svenska näringsverksamhet.

I förtydligande syfte föreslås därför att detta undantag uttryckligen tas in i nya 2 kap. 9 § andra stycket avräkningslagen. I första hand är det fråga om avräkning från statlig och kommunal inkomstskatt. Eftersom den statliga avkastningsskatten på pensionsmedel i en situation i avräkningshänseende är jämställd med den statliga inkomstskatten bör även avkastningsskatten i denna situation omfattas av denna regel (jfr

förslagen till nya 2 kap. 10 § tredje stycket och nya 3 kap. 1 § andra stycket avräkningslagen).

Den nu föreslagna bestämmelsen har, såsom FAR framhållit, ingen inverkan på en skattskyldigs möjligheter att ett senare år begära avräkning av sådan överskjutande skatt som inte rymts inom spärrbeloppet för ett tidigare år.

I denna lagrådsremiss föreslås att bestämmelsen om spärrbeloppet av redaktionella skäl flyttas från 7 § fjärde stycket till nya 2 kap. 9 § andra stycket avräkningslagen.

Den 1 januari 2007 infördes i 65 kap. 9 a–9 d §§ IL bestämmelser om skattelättnader för fysiska personer som arbetar, s.k. jobbskatteavdrag. Skattelättnaden lämnas i form av en skattereduktion för skattepliktiga inkomster av anställning och av aktiv näringsverksamhet, justerade med hänsyn till eventuella avdrag.

Enligt 65 kap. 12 § första stycket IL ska skattereduktion räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. I samband med att jobbskatteavdraget infördes kompletterades 65 kap. 12 § första stycket IL med en bestämmelse som innebär att sådan skattereduktion ska räknas av bara mot kommunal inkomstskatt (prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9 och SFS 2006:1344).

Någon motsvarande anpassning gjordes inte i avräkningslagen. Enligt 7 § andra stycket avräkningslagen ska således, vid beräkning av spärrbeloppet, skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ IL anses ha skett från kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift med så stor del av reduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av dessa skatter och denna avgift före skattereduktionen. Proportioneringen ska ske före spärrbeloppsberäkningen och får betydelse för hur stor nedläggning som kan komma i fråga från respektive skatt och avgift.

Avsikten är att bestämmelserna om fördelning av skattereduktion i avräkningslagen ska korrespondera med motsvarande bestämmelser i 65 kap. 12 § första stycket IL. Regeringen föreslår således att det i nya 2 kap. 10 § andra stycket avräkningslagen tas in en bestämmelse att vid spärrbeloppsberäkningen ska skattereduktion enligt 65 kap. 9 a–9 d §§ IL bara anses ha skett från kommunal inkomstskatt.

6.7 Kommissionärsförhållanden

Regeringens förslag: Om ett kommittentföretag enligt 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) redovisar inkomst av kommissionärsverksamhet, får inkomsten och den utländska skatten på inkomsten, i stället anses som kommittentföretagets om kommissionärsföretaget medger det.

Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt ska det anses ha gjorts av kommittentföretaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, framhåller att detta är en väsentlig ändring som bör genomföras snarast. Delegationen anför vidare att nya 2 kap. 4 § avräkningslagen bör förtydligas så att det klart framgår att också preliminär skatt omfattas. *Sveriges advokatsamfund* anser att det finns ett behov av att det klart framgår att ett kommittentföretag har rätt till avräkning av utländsk skatt som belöper på inkomst av kommissionärsverksamhet och välkomnar därför förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 36 kap. IL får över- eller underskotten av en näringsverksamhet som ett kommissionärsföretag bedriver för ett kommittentföretags räkning under vissa förutsättningar tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget. Kommittentföretaget ska då redovisa resultatet av kommissionärsverksamheten som om detta företag hade bedrivit näringsverksamheten.

Ett kommittentföretag som är skattskyldigt för utländska inkomster i kommissionärsverksamheten bör också ha rätt till avräkning av den utländska skatten på dessa inkomster under samma förutsättningar som skulle ha gällt om kommissionärsföretaget redovisat resultatet. Med hänsyn till utgången i RÅ 2001 ref. 46 är det dock tveksamt om någon sådan rätt till avräkning föreligger enligt gällande bestämmelser, se avsnitt 4.2.1.

Regeringen föreslår därför att det i en ny paragraf, 2 kap. 4 § avräkningslagen, tas in bestämmelser som innebär att kommittentföretag, som enligt 36 kap. 1 § IL är skattskyldigt för kommissionärsföretags inkomst, i stället för detta företag får rätt till avräkning av den utländska skatten på dessa inkomster. För att det inte ska vara möjligt för både kommittentföretaget och kommissionärsföretaget att begära avräkning av den utländska skatten och för att reglera förhållandet företagen emellan bör en förutsättning för att rätten till avräkning ska tillkomma kommittentföretaget vara att kommissionärsföretaget medger detta. Om så är fallet ska kommissionärsföretagets inkomst och den därpå belöpande utländska skatten anses som kommittentföretagets.

Enligt nya 2 kap. 7 § andra stycket avräkningslagen ska avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat tagits med vid taxering här. Eftersom beskattningstidpunkten för en viss intäkt i Sverige och i den utländska staten kan skilja sig åt föreligger en risk för att både kommissionärsföretaget och kommittentföretaget ges avräkning. Motsvarande situation kan tänkas uppkomma när avdraget för den utländska skatten har gjorts ett tidigare eller senare år (t.ex. i fråga om tillkommande skatt) än det år då avräkning ska ske. I syfte att säkerställa att överkompensation inte ska kunna uppkomma i dessa situationer föreslås att det klargörs att kommittentföretaget ska anses ha gjort de avdrag som avser den utländska skatt för vilken kommittentföretaget övertagit rätten till avräkning, oavsett när avdraget gjorts.

Om ett kommittentföretag ska ges avräkning av ett kommissionärsföretags utländska skatter ska givetvis overall-principen tillämpas. Detta innebär att kommittentföretagets samtliga inkomster och utländska

skatter (inklusive de inkomster och skatter som ”tagits över” från kommissionärsföretaget) sammanräknas och beaktas i ett sammanhang under samma förutsättningar som skulle ha gällt om kommittentföretaget bedrivit verksamheten och betalat de utländska skatterna. Om kommissionärsföretaget inte medger att rätten till avräkning ska föras över till kommittentföretaget gäller allmänna bestämmelser i avräkningslagen för avräkning.

Vid tillämpningen av nya 2 kap. 4 § andra meningen avräkningslagen avses med utländsk skatt även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

Paragrafen kan lämpligen utformas med 2 b § avräkningslagen som förebild. Bestämmelserna bör dock tas in i ett och samma stycke.

Det är också nödvändigt att komplettera de nu föreslagna bestämmelserna om kommissionärsförhållanden med bestämmelser om s.k. carry forward, se avsnitt 6.10.1.

6.8 Kvalificerade fusioner

Regeringens förslag: Vid en kvalificerad fusion enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, i stället anses som det övertagande företags.

Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt ska det anses ha gjorts av det övertagande företaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, framhåller att detta är en väsentlig ändring som bör genomföras snarast. Delegationen anför vidare att nya 2 kap. 5 § avräkningslagen bör förtydligas så att det klart framgår att också preliminär skatt omfattas. *Sveriges advokatsamfund* är positivt till att det klargörs vad som ska gälla beträffande avräkning i samband med kvalificerade fusioner. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser att förslaget undanröjer den osäkerhet i rättstillämpningen som råder i dagens system och tillstyrker därför förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid s.k. kvalificerade fusioner ska enligt 37 kap. 18 § IL det övertagande företaget i inkomstskattehänseende inträda i det överlåtande företags situation. Det övertagande företaget ska enligt 37 kap. 18 § andra stycket IL vid en sådan fusion anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår.

Om det överlåtande företaget haft utländska inkomster på vilka utgått utländsk skatt bör det övertagande företaget ha rätt till avräkning av denna utländska skatt. Även i det här fallet innebär emellertid utgången i RÅ 2001 ref. 46 att det är tveksamt om någon sådan rätt till avräkning föreligger, se avsnitt 4.2.1.

Regeringen föreslår därför att det i en ny paragraf, 2 kap. 5 § avräkningslagen, tas in bestämmelser som innebär att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion ska ges rätt till avräkning av utländsk skatt på det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och som genom fusionen beskattas hos det övertagande företaget. Är dessa förutsättningar uppfyllda ska det överlåtande företags inkomst och den därpå belöpande utländska skatten i stället anses som det övertagande företags.

Enligt nya 2 kap. 7 § andra stycket avräkningslagen ska avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat tagits med vid taxering här. Eftersom beskattningstidpunkten för en viss intäkt i Sverige och i den utländska staten kan skilja sig åt föreligger en risk för att både det överlåtande företaget och det övertagande företaget ges avräkning. Motsvarande situation kan tänkas uppkomma när avdraget för den utländska skatten har gjorts ett tidigare eller senare år (t.ex. i fråga om tillkommande skatt) än det år då avräkning ska ske. I syfte att säkerställa att överkompensation inte ska kunna uppkomma i dessa situationer föreslås att det klargörs att det övertagande företaget ska anses ha gjort de avdrag som avser den utländska skatt för vilken det övertagande företaget övertagit rätten till avräkning, oavsett när avdraget gjorts.

Om det övertagande företaget i samband med en kvalificerad fusion ska ges avräkning av utländska skatter som hänförs till den fusionerade verksamheten ska givetvis det övertagande företags samtliga inkomster och utländska skatter sammanräknas och beaktas i ett sammanhang, dvs. overall-principen ska tillämpas.

Vid tillämpningen av nya 2 kap. 5 § avräkningslagen avses med utländsk skatt även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

Paragrafen kan lämpligen utformas med 2 b § avräkningslagen som förebild. Bestämmelserna kan dock tas in i ett och samma stycke.

Det är också nödvändigt att komplettera de nu föreslagna bestämmelserna om kvalificerade fusioner med bestämmelser om s.k. carry forward, se avsnitt 6.10.2.

6.9 Kvalificerade fissioner

Regeringens förslag: Vid en kvalificerad fission enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, i stället anses som de övertagande företagens. Denna inkomst och utländska skatt ska fördelas mellan de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på något annat sätt som samtliga övertagande företag har angett.

Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt ska det anses ha gjorts av de övertagande företagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, framhåller att detta är en väsentlig ändring som bör genomföras snarast. Delegationen anför vidare att nya 2 kap. 6 § avräkningslagen bör förtydligas så att det klart framgår att också preliminär skatt omfattas. *Sveriges advokatsamfund* är positivt till att det klargörs vad som ska gälla beträffande avräkning i samband med kvalificerade fissioner. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser att förslaget undanröjer den osäkerhet i rättstillämpningen som råder i dagens system och tillstyrker därför förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid s.k. kvalificerade fissioner ska enligt 37 kap. 18 § IL de övertagande företagen i inkomstskattehänseende inträda i det överlåtande företags situation. De övertagande företagen ska enligt 37 kap. 18 § andra stycket IL vid en sådan fission anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår.

Om det överlåtande företaget haft utländska inkomster på vilka utgått utländsk skatt bör de övertagande företagen ha rätt till avräkning av denna utländska skatt. Utgången i RÅ 2001 ref. 46 innebär dock att det är tveksamt om någon sådan rätt till avräkning föreligger, se avsnitt 4.2.1.

Regeringen föreslår därför att det i en ny paragraf, 2 kap. 6 § avräkningslagen, tas in bestämmelser som innebär att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission ska ges rätt till avräkning av utländsk skatt på det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår till den del de genom fissionen beskattas hos de övertagande företagen. Är dessa förutsättningar uppfyllda ska det överlåtande företags inkomst och den därpå belöpande utländska skatten i stället anses som de övertagande företagens.

En fördelning av inkomst och utländsk skatt måste dock ske mellan de övertagande företagen. En naturlig fördelning är att, i likhet med vad som gäller för periodiseringsfonder m.m. enligt 37 kap. 28 § IL, fördela den till det överlåtande företaget hänförliga utländska inkomsten och utländska skatten på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Vad som avses med uttrycket nettovärde framgår av 37 kap. 28 § andra stycket IL.

Den nu föreslagna ordningen är praktisk, men kan komma att medföra en fördelning som inte står i överensstämmelse med den fördelning som faktiskt har skett. Detta är fallet t.ex. då all utlandsverksamhet tas över av ett av de övertagande företagen, men nettovärdet av denna verksamhet bara uppgår till exempelvis 30 procent av det totala nettovärdet. Mot denna bakgrund anser regeringen att det bör införas en möjlighet för de övertagande företagen att gemensamt komma överens om hur de utländska inkomsterna ska fördelas dem emellan.

Vad gäller utländsk skatt som har betalats av det överlåtande företaget ska även den anses som de övertagande företagens och fördelas dem emellan. Denna fördelning ska ske med tillämpning av samma fördelningsnyckel som använts vid fördelningen av de utländska inkomsterna.

Enligt nya 2 kap. 7 § andra stycket avräkningslagen ska avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat tagits med vid taxering här. Eftersom beskattningstidpunkten för en viss intäkt i Sverige och i den utländska staten kan skilja sig åt föreligger en risk för att både det överlåtande företaget och de övertagande företagen ges avräkning. Motsvarande situation kan tänkas uppkomma när avdraget för den utländska skatten har gjorts ett tidigare eller senare år (t.ex. i fråga om tillkommande skatt) än det år då avräkning ska ske. I syfte att säkerställa att överkompensation inte ska kunna uppkomma i dessa situationer föreslås att det klargörs att de övertagande företagen ska anses ha gjort det avdrag som avser den utländska skatt för vilken respektive övertagande företag övertagit rätten till avräkning, oavsett när avdraget gjorts.

Om ett övertagande företag i samband med en kvalificerad fission ska ges avräkning för sin andel av de utländska skatter som hänför sig till den fissionerade verksamheten ska givetvis det övertagande företags samtliga inkomster och avräkningsbara utländska skatter sammanräknas och beaktas i ett sammanhang, dvs. overall-principen ska tillämpas.

Vid tillämpningen av nya 2 kap. 6 § avräkningslagen avses med utländsk skatt även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

Paragrafen kan lämpligen utformas med 2 b § avräkningslagen som förebild. Bestämmelserna kan dock tas in i ett och samma stycke.

Det är också nödvändigt att komplettera de nu föreslagna bestämmelserna om kvalificerade fissioner med bestämmelser om s.k. carry forward, se avsnitt 6.10.3.

6.10 Carry forward

6.10.1 Kommissionärsförhållanden

Regeringens förslag: Kommittentföretag som redovisar kommissionärsföretagets resultat får ta över detta företags överskjutande belopp när avräkning sker ett senare år än det år då avräkning enligt huvudregeln i nya 2 kap. 7 § andra stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ske (carry forward).

Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt ska det anses ha gjorts av kommittentföretaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att detta är en väsentlig ändring som bör genomföras snarast. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget ligger i linje med förslaget om att kommittent ges rätt till avräkning av utländsk skatt som belöper på inkomst av kommissionärsverksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Överskjutande belopp som hänför sig till tid då kommittentföretaget beskattats för den av kommissionärsföretaget bedrivna kommissionärsverksamheten kommer att omfattas, i

likhet med vad som gäller för delägare i delägarbeskattade juridiska personer, av den allmänna bestämmelsen i nya 2 kap. 17 § avräkningslagen eftersom inkomsten i kommissionärsföretaget och den utländska skatt det företaget har betalat i dessa fall enligt bestämmelserna i nya 2 kap. 4 § avräkningslagen ska anses som kommittentföretagets.

I samband med att ett kommittentföretag i enlighet med bestämmelserna i 36 kap. IL börjar redovisa resultatet av den av kommissionärsföretaget bedrivna verksamheten kan kommissionärsföretaget ha överskjutande belopp i enlighet med nya 2 kap. 17 § avräkningslagen som det inte har kunnat utnyttja och som hänför sig till tid då kommissionärsföretaget redovisade resultatet av verksamheten. Det framstår som lämpligt att kommittentföretaget i dessa fall också på oförändrade villkor får ta över kommissionärsföretagets inte utnyttjade överskjutande belopp till den del detta är hänförligt till kommissionärsförhållandet. En sådan överflyttning av överskjutande belopp förutsätter dock att kommissionärsföretaget medger detta. Är dessa förutsättningar uppfyllda ska av kommissionärsföretaget betald utländsk skatt som är hänförlig till kommissionärsförhållandet i stället anses som kommittentföretagets. Om kommissionärsföretaget vid inkomsttaxeringen har gjort avdrag för denna skatt ska vidare avdraget i stället anses ha gjorts av kommittentföretaget.

Regeringen föreslår därför att det i avräkningslagen tas in en ny bestämmelse i 2 kap. 18 §, som innebär att kommittentföretaget får ta över kommissionärsföretagets överskjutande belopp till den del beloppet är hänförligt till kommissionärsförhållandet. Genom hänvisningen till nya 2 kap. 17 § klargörs att det bara är sådana överskjutande belopp som kommissionärsföretaget hade kunnat få avräkning av som kan föras över till kommittentföretaget, dvs. kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser den i 2 kap. 17 § avräkningslagen angivna carry forward-perioden.

Vid tillämpningen av nya 2 kap. 18 § avräkningslagen avses med utländsk skatt även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

6.10.2 Kvalificerade fusioner

Regeringens förslag: Vid en kvalificerad fusion får det övertagande företaget ta över det överlåtande företagets överskjutande belopp när avräkning sker ett senare år än det år då avräkning enligt huvudregeln i 2 kap. 7 § andra stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ske (carry forward).

Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt ska det anses ha gjorts av det övertagande företaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag

Remissinstanser: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att detta är en väsentlig ändring som bör genomföras snarast. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget

ligger i linje med förslaget om att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion ska ges rätt till avräkning av utländsk skatt som belöper på det överlåtande företags inkomst. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser att förslaget undanröjer den osäkerhet i rättstillämpningen som råder i dagens system och tillstyrker därför förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid en kvalificerad fusion kan det överlåtande företaget ha överskjutande belopp i enlighet med nya 2 kap. 17 § avräkningslagen, som det inte kunnat utnyttja. Med hänsyn till att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion ska träda i det överlåtande företags ställe föreslås att det i avräkningslagen tas in en ny bestämmelse i 2 kap. 19 §, som innebär att det övertagande företaget också får ta över det överlåtande företags överskjutande belopp. Härvid gäller att utländsk skatt som det överlåtande företaget betalat i stället ska anses som det övertagande företags. Om det överlåtande företaget vid inkomsttaxeringen har gjort avdrag för denna skatt ska avdraget i stället anses ha gjorts av det övertagande företaget.

Genom hänvisningen till nya 2 kap. 17 § avräkningslagen klargörs vidare att det bara är sådana överskjutande belopp som det överlåtande företaget – om fusionen inte hade ägt rum – hade kunnat få avräkning av vid taxeringen för fusionsåret som kan föras över till det övertagande företaget. Detta innebär att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe vad avser den i 2 kap. 17 § angivna carry forward-perioden.

Med utländsk skatt avses vid tillämpningen av nya 2 kap. 19 § avräkningslagen även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

6.10.3 Kvalificerade fissioner

Regeringens förslag: Vid en kvalificerad fission får de övertagande företagen ta över det överlåtande företags överskjutande belopp när avräkning sker ett senare år än det år då avräkning enligt huvudregeln i nya 2 kap. 7 § andra stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ske (carry forward). Det överskjutande beloppet fördelas mellan de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på något annat sätt som samtliga övertagande företag har angett.

Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt ska det anses ha gjorts av de övertagande företagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att detta är en väsentlig ändring som bör genomföras snarast. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget ligger i linje med förslaget om att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission ska ges rätt till avräkning av utländsk skatt som belöper på det överlåtande företags inkomst. *Sveriges*

Redovisningskonsulters Förbund SRF anser att förslaget undanröjer den osäkerhet i rättstillämpningen som råder i dagens system och tillstyrker därför förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid en kvalificerad fission kan det överlåtande företaget ha överskjutande belopp i enlighet med nya 2 kap. 17 § avräkningslagen som det inte kunnat utnyttja. Med hänsyn till att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission ska träda i det överlåtande företags ställe föreslås att det i avräkningslagen tas in en ny bestämmelse, 2 kap. 20 §, som innebär att de övertagande företagen också får ta över så stor del av det överlåtande företags överskjutande belopp som motsvarar den andel av det överlåtande företags nettovärde som förs över till respektive företag. Vad som avses med uttrycket nettovärde framgår av 37 kap. 28 § andra stycket IL. Härvid gäller att utländsk skatt som det överlåtande företaget har betalat i stället ska anses som de övertagande företagens. Om det överlåtande företaget vid inkomsttaxeringen har gjort avdrag för denna skatt ska avdraget i stället anses ha gjorts av de övertagande företagen.

Den nu föreslagna ordningen är praktisk, men kan komma att medföra en fördelning som inte står i överensstämmelse med den fördelning av verksamheterna i det överlåtande företaget som faktiskt har skett, se avsnitt 6.9. Mot denna bakgrund anser regeringen att det bör införas en möjlighet för de övertagande företagen att gemensamt komma överens om hur överskjutande belopp ska fördelas dem emellan.

Utländsk skatt som har betalats av det överlåtande företaget och avdrag för sådan skatt som det överlåtande företaget har gjort ska också fördelas mellan de övertagande företagen. Denna fördelning ska ske med tillämpning av samma fördelningsnyckel som har använts vid fördelningen av det överskjutande beloppet.

Genom hänvisningen till nya 2 kap. 17 § avräkningslagen klargörs vidare att det bara är sådana överskjutande belopp som det överlåtande företaget om fissionen inte hade ägt rum hade kunnat få avräkning av vid taxeringen för fissionsåret som kan föras över till de övertagande företagen. Detta innebär också att de övertagande företagen träder i det överlåtande företags ställe vad avser den i 2 kap. 17 § angivna carry forward-perioden.

Vid tillämpningen av nya 2 kap. 20 § avräkningslagen avses med utländsk skatt även motsvarande preliminär skatt, se förslaget till nya 1 kap. 3 § tredje stycket avräkningslagen och avsnitt 6.3.

6.10.4 Carry forward-periodens längd

Regeringens förslag: Carry forward-perioden förlängs till fem år.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag om förlängning av carry forward-perioden.

Remissinstanserna: *FAR* och *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att den s.k. carry forward-perioden, på samma sätt som gäller för förlustutjämning vid inkomstbeskattningen, bör vara obegränsad. För ett företag som inte kan ges avräkning av den

utländska skatten på grund av den begränsade carry forward-perioden uppkommer en sådan internationell dubbelbeskattning som bestämmelserna i avräkningslagen är avsedda att förhindra. Argumentet att en förlängd period skulle leda till ett administrativt merarbete för skatteadministrationen anser FAR och skattedelegationen inte har fog för sig. Det är den skattskyldige som ska visa att rätt till avräkning föreligger. Hårdnande internationell konkurrens medför att svenska företag av och till tvingas till omfattande omstruktureringar av sin verksamhet. Ett företag som redovisar ett underskott i sin verksamhet, t.ex. på grund av höga omstruktureringskostnader, kan alltså komma i den situationen att rätten till avräkning inte kan utnyttjas. Redovisar företaget underskott under flera år går rätten till avräkning helt förlorad. *Skatteverket* motsätter sig att införa en i tiden obegränsad rätt till carry forward, men har ingen invändning mot att tidsperioden förlängs till fem år.

Skälen för regeringens förslag: När bestämmelserna om carry forward infördes år 1991 påpekades att den tidsperiod under vilken avräkning av överskjutande belopp ges har bestämts genom en avvägning mellan de skattskyldigas intresse av att erhålla avräkning av hela den i utlandet betalda skatten och det administrativa merarbete som bestämmelserna om carry forward innebär. Mot denna bakgrund bestämdes tidsperioden till tre år, varvid det samtidigt klargjordes att om det i framtiden skulle visa sig att den valda treårsperioden är otillräcklig kunde frågan tas upp på nytt (prop. 1990/91:54, s. 291 f.).

Regeringen delar remissinstansernas bedömning att carry forward-perioden bör förlängas. Att införa en i tiden obegränsad carry forward skulle dock kräva ett system som möjliggör att storleken på överskjutande belopp kan fastställas varje år som full avräkning inte kan ske. Ett sådant system skulle bli alltför komplicerat. Mot denna bakgrund framstår en förlängning av carry forward-perioden från tre till fem år som lämplig. Förslaget innebär att skattskyldiga som i samband med en djup lågkonjunktur inte kan avräkna utländska skatter under ytterligare två år ges möjlighet till avräkning. Regeringens förslag föranleder ändringar i 11 §, 16 § första stycket och 21 § första stycket, se förslagen till nya 2 kap. 17 § första stycket, nya 3 kap. 4 § första stycket och nya 4 kap. 4 § första stycket avräkningslagen.

6.10.5 Overall-principen

Regeringens förslag: Vid bestämmandet av den summa utländska skatter som vid ett visst års taxering är avräkningsbar ingår även överskjutande belopp (carry forward) enligt nya 2 kap. 17–20 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anför att den föreslagna bestämmelsen bara förefaller utgöra ett förtydligande och har därför inget att erinra mot den.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 5 § avräkningslagen ska all utländsk skatt för vilken avräkning får ske och i förekommande fall även

s.k. matching credit-belopp enligt skatteavtal, beaktas vid bestämmandet av den summa utländska skatter som vid ett visst års taxering är avräkningsbar.

I förtydligande syfte bör det därför i nya 2 kap. 8 § avräkningslagen tas in en bestämmelse, i vilken uttryckligen anges att överskjutande belopp enligt 2 kap. 17–20 §§ avräkningslagen ska ingå i den totala summan avräkningsbara utländska skatter. Bestämmelsen föreslås tas in i nya 2 kap. 8 § 3 avräkningslagen.

6.11 Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

Regeringens förslag: Hänvisningen i 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel till 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ändras till att i stället avse 1 kap. 3 § samma lag.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anför att förslaget är en följd av den föreslagna omnumreringen av avräkningslagens paragrafer. *Företagarna* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* har inte något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel framgår att skattskyldig till avkastningsskatt i vissa fall har rätt till avräkning av utländsk skatt. Av 10 a § första stycket tredje meningen framgår att med utländsk skatt avses bl.a. sådan utländsk skatt som anges i 14 § avräkningslagen. Den i 3 § avräkningslagen införda definitionen av uttrycket utländsk skatt har emellertid tidigare gjorts tillämplig på samtliga paragrafer i avräkningslagen och har därmed ersatt definitionen i 14 § avräkningslagen (SFS 1996:739). Efter den nu föreslagna omnumreringen av paragraferna i avräkningslagen kommer denna definition att finnas i nya 1 kap. 3 § första stycket avräkningslagen.

Regeringen föreslår därför att hänvisningen i 10 a § första stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel till 14 § avräkningslagen ersätts med en hänvisning till 1 kap. 3 § avräkningslagen.

6.12 Skatteavtalet med Nederländerna

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna upphävs.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anför att bestämmelsen förefaller vara obsolet. *Företagarna* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anför att de inte har något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna finns en hänvisning

till 1 § tredje stycket avräkningslagen. I detta tredje stycke fanns t.o.m. utgången av år 2003 en bestämmelse som innebar att om ett svenskt företag tog emot utdelning från ett utländskt dotter- eller intresseföretag och denna utdelning inte kvalificerade för att vara skattefri i Sverige fick det svenska företaget i vissa situationer tillgodoräkna sig en s.k. garantiavräkning motsvarande 13 procent av utdelningens bruttobelopp. En motsvarande bestämmelse fanns också i artikel 24 punkt 1 d andra stycket i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna. Att denna bestämmelse också togs in i dubbelbeskattningsavtalet medförde att Sverige var folkrättsligt bundet gentemot Nederländerna att ge garantiavräkning när utdelning i dessa situationer betalades från nederländska företag och utdelningen inte var skattefri i Sverige. Syftet var inte att ett svenskt företag skulle kunna få avräkning både enligt avräkningslagen och enligt dubbelbeskattningsavtalet. För att tydliggöra detta togs en särskild bestämmelse in i 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.³

Från och med den 1 januari 2004 har denna särskilda bestämmelse i 1 § tredje stycket avräkningslagen upphävts.⁴ I tredje stycket togs i stället in en bestämmelse om lågbeskattade inkomster (CFC-inkomster). Bestämmelsen i 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna är således obsolet och ska därför upphävas.

7 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

Förslaget innebär att avdrag för betald avräkningsbar utländsk skatt bara ges om den skattskyldige begär avdrag, dvs. den skattskyldige kan avstå från att begära sådant avdrag. Att den skattskyldige avstår från att begära avdrag för den utländska skatten torde i det helt övervägande antalet fall inträffa bara då den skattskyldige redan i samband med taxeringen helt eller delvis har rätt att få avräkning av sådan skatt. Mot denna bakgrund kan de i denna del föreslagna ändringarna inte anses få någon offentligfinansiell påverkan.

För såväl Skatteverket som de skattskyldiga medför de nuvarande indispositiva bestämmelserna ett merarbete dels genom att avdraget alltid ska ges vid den årliga taxeringen, dels att det vid spärrbeloppsberäkningen ska bortses från avdraget och det belopp med vilket avräkning högst kan ges ska minskas med skatteeffekten av avdraget. Detta gäller framför allt i de situationer då det redan i samband med den årliga taxeringen är möjligt att ge avräkning av hela eller delar av den utländska skatten. Genom att göra avdraget för utländsk skatt frivilligt kan detta dubbelarbete för Skatteverket och de skattskyldiga undvikas utan att den skattskyldige gör någon ekonomisk förlust. Även om förslaget främst tar sikte på de situationer då den utländska skatten är

³ SFS 1992:1194, prop. 1992/93:24, bet. 1992/93:SkU3, rskr. 1992/93:79.

⁴ SFS 2003:1088, prop. 2003/04:10, bet. 2003/04:SkU6, rskr. 2003/04:78.

avräkningsbar, dvs. såväl betald som slutlig, redan i samband med den svenska taxeringen torde ett inte ringa antal näringsidkare beröras av förslaget och komma att avstå från att begära avdrag. För dessa innebär förslaget en minskning av den administrativa bördan.

Förslaget bedöms inte medföra några ökade kostnader eller någon ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna eller för Skatteverket.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen om avräkning av utländsk skatt

Vad gäller lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) föreslås en rad ändringar och förtydliganden.

Att i avräkningslagen använd terminologi ges en enhetlig utformning och bringas i överensstämmelse med de i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) medför inte någon påverkan på de offentliga finanserna. För Skatteverket och de skattskyldiga torde dessa ändringar i och för sig förenkla tillämpningen av avräkningslagens bestämmelser, men inte ha annat än marginell betydelse vad gäller kostnadsbesparingar.

Förslagen om kommissionärsförhållanden, kvalificerade fusioner och kvalificerade fissioner är närmast att betrakta som klargöranden. Genom dessa klargöranden undanröjs den oklarhet som råder i dag om vad som gäller i samband med avräkning vid kommissionärsförhållanden och vid kvalificerade fusioner och fissioner. Detta innebär vidare att eventuella framtida tvister som för såväl Skatteverket som de skattskyldiga hade kunnat bli kostsamma undviks. Dessa förslag medför inte någon påverkan på de offentliga finanserna.

Förslaget att höja det lägsta belopp som spärrbeloppet alltid ska uppgå till från 100 till 500 kronor berör ca 30 000 skattskyldiga och medför en obetydlig försvagning av de offentliga finanserna. Enligt Skatteverkets beräkningar kan denna försvagning beräknas till ca 3,1 miljoner kronor per år. Mot detta ska ställas Skatteverkets kostnadsbesparing, som har beräknats till ca 3,3 miljoner kronor per år. Förklaringen till detta är att förslaget gör det möjligt att hantera ett stort antal ärenden om avräkning av utländsk skatt maskinellt (90 procent av de 30 000 berörda fallen). De systemändringar som kan komma att krävas har av Skatteverket beräknats kosta ca 60 000 kronor. Eventuellt ökade kostnader för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Även för de skattskyldiga innebär förslaget att höja det lägsta belopp som spärrbeloppet alltid ska uppgå till en förenkling. I huvudsak torde förslaget komma att beröra fysiska personer som uppbär utdelning från utländska bolag.

Övriga förslag tar sikte på bestämmelser som har med beräkningen av spärrbeloppet att göra, dvs. den del av den svenska inkomstskatten som kan anses hänförlig till de utländska inkomsterna. Förslagen innebär att bestämmelserna om beräkning av spärrbeloppet ändras i syfte att få fram ett spärrbelopp som bättre, än vad som i dag är fallet, speglar detta förhållande på ett korrekt sätt. Förslaget att definiera kostnadsbegreppet kan, under i övrigt oförändrade förhållanden, komma att medföra att spärrbeloppet marginellt reduceras något. Sammantaget och med

beaktande av att avräkning aldrig kan ges med ett belopp som överstiger den i utlandet betalda skatten, torde förslagen i denna del inte medföra någon påverkan på de offentliga finanserna.

Förslagen om spärrbeloppsberäkningen berör, med undantag av de som omfattas av det lägsta belopp som spärrbeloppet alltid ska uppgå till, i princip alla skattskyldiga som betalat avräkningsbar utländsk skatt. att spärrbeloppet i vissa situationer kommer att bli något mindre och i vissa andra situationer att bli något större än vad som är fallet i dag. Sammantaget och med beaktande av att avräkning i de allra flesta fall högst ges med ett belopp som motsvarar den i utlandet betalda slutliga skatten torde förslagen i denna del inte medföra någon merkostnad för de skattskyldiga. Genom att förslagen innebär förändrade bestämmelser kan det i vissa fall krävas att rutiner måste läggas om och således kan vissa administrativa merkostnader uppkomma. Dessa eventuella kostnader, som är av engångsnatur, torde dock vara försumbara.

Förslagen bedöms inte heller medföra någon ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

En förändring av spärrbeloppet genom att hänsyn tas till avskrivningar över plan, s.k. överavskrivningar, kommer att något minska spärrbeloppet jämfört med vad som gäller enligt nuvarande bestämmelser. Detta ger således ett något lägre avräkningsbart belopp för ett antal skattskyldiga jämfört med dagens system och innebär en viss förstärkning av de offentliga finanserna. Denna förstärkning är emellertid obetydlig. Den kan få någon reell betydelse bara i situationer då överavskrivningarna är mycket stora.

Skattskyldiga kan i allmänhet redan inom ramen för nuvarande system fullt ut avräkna de utländska skatter som enligt avräkningslagen är avräkningsbara. Detta beror bl.a. på att vid spärrbeloppsberäkningen enligt 7 § avräkningslagen tillämpas den s.k. overall-principen, dvs. att det avräkningsutrymme som finns tillgängligt, på grund av att vissa utländska inkomster beskattas lågt, kan användas för att avräkna andra högre utländska skatter. Höga utländska skatter på vissa inkomster kan kvittas mot låga utländska skatter på andra inkomster. En annan orsak till att full avräkning ofta kan ges är att den skattskyldige i nuvarande system under ytterligare tre år har möjlighet att avräkna en utländsk skatt som inte har kunnat avräknas det år då skatten enligt huvudregeln ska avräknas. Höga och låga utländska skatter kan jämnas ut under en period av sammanlagt fyra år, det aktuella taxeringsåret och de tre efterföljande åren.

I nuvarande system är det framför allt i en situation som skattskyldiga inte fullt ut kan avräkna utländska skatter av någon betydenhet. Det är i fall då bolag befinner sig i en djup och långvarig förlustsituation. Vid en förlust kommer spärrbeloppet i princip att uppgå till noll. Om bolaget redovisar förluster under flera år kommer äldre utländska skatter att så småningom inte kunna avräknas.

I denna lagrådsremiss föreslås att carry forward-perioden förlängs från tre till fem år. Det är mycket svårt att på ett tillförlitligt sätt uppskatta den offentligfinansiella effekten av detta förslag. Det finns inga tillgängliga uppgifter som utvisar hur stora utländska skattebelopp som, framför allt under djupa lågkonjunkturer, inte kan avräknas inom ramen för nuvarande system. För att få större klarhet skulle krävas en mycket

omfattande utredning, som tids- och kostnadsmässigt inte skulle vara försvarbar att utföra. En sådan mer fullständig analys bör inte enbart omfatta enskilda år, utan bör också ta hänsyn till den statsfinansiella kostnaden utslagen under en längre tidsperiod. Eftersom skattskyldiga redan i dag kan avräkna den stora merparten av sina utländska skatter – även skatter som hänför sig till perioder av mer normala konjunkturedgångar – saknas anledning att anta att kostnaden utslagen per år skulle bli mer än obetydlig.

Vid denna bedömning ska hänsyn också tas till att det i denna lagrådsremiss finns ett förslag att något försämra spärrbeloppsberäkningen för de skattskyldiga. Det föreslås att s.k. överavskrivningar ska påverka spärrbeloppets storlek så att även dessa ska beaktas som kostnader. Även detta förslag torde få mycket liten betydelse för de offentliga finanserna, men ska tas med i den samlade bedömningen. Sammanfattningsvis bedöms regeringens förslag mot bakgrund av det ovan anförda inte ha annat än en marginell påverkan på de offentliga finanserna.

8 Författningskommentarer

8.1 Förslaget till

lag om ändring i inkomstkattelagen (1999:1229)

16 kap.

18 och 19 §§

I dessa paragrafer föreskrivs att en skattskyldig, efter begäran, får avdrag för utländska allmänna skatter, utom sådana som belöper på låg-beskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap. Avdraget för utländsk allmän skatt är därmed inte längre obligatoriskt. Den skattskyldige får således en möjlighet att underlåta att begära sådant avdrag och i stället bara begära avräkning enligt bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Bestämmelsen i 18 § andra stycket har med anledning av ändringen i 18 § första stycket justerats så att det klart framgår att återföring av avdrag för utländsk skatt bara ska ske till den del avdrag tidigare har gjorts för den återbetalda utländska skatten.

I 19 § andra stycket har gjorts en ändring av redaktionell karaktär.

Ikraftträdandebestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.

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

1 kap.

1 §

I den inledande bestämmelsen, som är ny, anges att denna lag innehåller bestämmelser om avräkning av utländsk skatt.

2 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 2 a § första stycket. Eftersom denna paragraf har betydelse för definitioner av termer och uttryck i hela avräkningslagen har den placerats i 1 kap. Genom att termen dubbelbeskattningsavtal i lagen genomgående har ersatts med termen skatteavtal har den definition av termen dubbelbeskattningsavtal som tidigare fanns i 2 a § första stycket andra meningen kunnat tas bort, se även kommentarerna till 4 och 7 §§ samt 2 kap. 2, 8 och 14 §§.

Den bestämmelse som tidigare fanns i andra stycket finns numera i 4 §, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.2.

3 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 3 §.

I paragrafens andra stycke har hänvisningen till 5 § b ändrats till en hänvisning till 2 kap. 8 § 2. Ändringen är av redaktionell karaktär. Vidare

har i förtydligande syfte tagits in en hänvisning till den nya bestämmelsen i 2 kap. 8 § 3 om överskjutande belopp.

Av tredje stycket, som är nytt, framgår att vid tillämpning av 2 kap. 3–6, 15 och 18–20 §§ ska även motsvarande preliminär skatt omfattas av uttrycket utländsk skatt, se avsnitt 6.3. I sak innebär denna bestämmelse inget nytt.

4 §

En motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 2 a § andra stycket.

I jämförelse med tidigare 2 a § andra stycket har denna paragraf redaktionellt utformats något annorlunda. Eftersom termen dubbelbeskattningsavtal genomgående har ersatts med termen skatteavtal har den definition av dubbelbeskattningsavtal som tidigare fanns i 2 a § första stycket kunnat tas bort, se kommentaren till 2 § och avsnitt 6.2.

5 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 23 §.

I paragrafen har hänvisningen till 2 b och 14 a §§ ändrats till en hänvisning till 2 kap. 3 § och 3 kap. 2 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

6 §

Bestämmelsen ersätter tidigare 13, 17 och 22 §§. I sak innebär bestämmelsen inget nytt, förutom att även skattskyldig enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ges möjlighet till avräkning med skäligt belopp, trots att samtliga uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av lagen inte har kunnat lämnas.

7 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 12 §.

Paragrafen har gjorts tillämplig på hela avräkningslagen genom att hänvisningen till ”ovan angivna bestämmelser” ersatts med en hänvisning till ”övriga bestämmelser i denna lag”. Vidare har en redaktionell ändring gjorts genom att termen dubbelbeskattningsavtal har ersatts med termen skatteavtal, se kommentarerna till 2 och 4 §§.

2 kap.

1 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 1 §.

I paragrafens första stycke har ett antal redaktionella ändringar gjorts. För det första har bokstavsbeteckningarna i uppräkningsdelen ersatts med en punktuppställning. För det andra har uttrycket ”statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt” anpassats till den terminologi som används i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och ersatts med uttrycket ”statlig och kommunal inkomstskatt”. Genom sistnämnda ändring och motsvarande ändringar i andra paragrafer i lagen används uttrycket statlig och kommunal inkomstskatt genomgående i avräkningslagen, se kommentarerna till 2 och 10 §§. Slutligen har hänvisningen till 4–13 §§ ändrats till en hänvisning till ”detta kapitel”.

I paragrafens andra stycke har strecksatserna i uppräkningsdelen ersatts med en punktuppställning och hänvisningen till 4–13 §§ har ändrats till

en hänvisning till ”detta kapitel”. Även dessa ändringar är av redaktionell karaktär.

2 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 2 §.

I paragrafens första stycke har dels uttrycket ”statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt” ersatts med uttrycket ”den statliga och kommunala inkomstskatten”, dels termen dubbelbeskattningsavtal ersatts med termen skatteavtal, se kommentaren till 1 §. Vidare har det tidigare andra stycket inarbetats i första stycket och hänvisningen till 4–13 §§ har ändrats till en hänvisning till ”övriga bestämmelser i detta kapitel”. Samtliga ändringar är av redaktionell karaktär.

Bestämmelsen i nya andra stycket fanns tidigare i tredje stycket. Den i stycket gjorda hänvisningen till första stycket har – med anledning av att tidigare andra stycket inarbetats i första stycket – preciserats till att avse första stycket första meningen. I sak innebär preciseringen inget nytt.

3 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 2 b §.

I paragrafens första stycke har hänvisningen till 1–2 a och 3–13 §§ strukits. Vidare har i paragrafen gjorts vissa språkliga ändringar. Samtliga ändringar är av redaktionell karaktär.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

4 §

Bestämmelsen, som är ny, reglerar avräkning i kommissionärsförhållanden.

Av bestämmelsen följer att vid tillämpning av 2 kap. får ett kommissionärsföretags inkomster och därpå belöpande utländska skatter i stället anses som kommittentföretagets om kommittentföretaget enligt 36 kap. IL redovisar inkomsten, dvs. med den i IL använda terminologin tar upp överskottet eller drar av underskottet av kommissionärsverksamheten. En förutsättning för att kommittentföretaget vid avräkningen ska få ta över kommissionärsföretagets inkomster och därpå belöpande utländska skatt är dock att kommissionärsföretaget medger detta. Av bestämmelsen följer således att kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser betald utländsk skatt, men också vad avser gjorda avdrag för utländsk skatt.

Bestämmelsen om avdrag för utländsk skatt innebär att kommittentföretaget ges avräkning av utländsk slutlig skatt som har betalats av kommissionärsföretaget. Om kommissionärsföretaget tidigare eller senare taxeringsår har gjort avdrag för den utländska skatten ska, för att undvika överkompensation, skatteeffekten av avdraget återföras hos kommittentföretaget, se avsnitt 6.7.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

5 §

Bestämmelsen, som är ny, reglerar avräkning vid kvalificerade fusioner.

Av bestämmelsen följer att vid tillämpning av 2 kap. får det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och därpå belöpande utländska skatter i stället anses som det övertagande företags om fråga är om en enligt 37 kap. IL kvalificerad fusion. Av bestämmelsen följer således att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe vad avser betald utländsk skatt, men också vad avser gjorda avdrag för utländsk skatt.

Bestämmelsen om avdrag för utländsk skatt innebär att det övertagande företaget ges avräkning av utländsk slutlig skatt som har betalats av det överlåtande företaget. Om det överlåtande företaget ett tidigare beskattningsår har gjort avdrag för den utländska skatten ska, för att undvika överkompensation, skatteeffekten av avdraget återföras hos det övertagande företaget, se avsnitt 6.8.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

6 §

Bestämmelsen, som är ny, reglerar avräkning vid kvalificerade fissioner.

Av bestämmelsen följer att vid tillämpning av 2 kap. får det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och därpå belöpande utländska skatter i stället anses som de övertagande företags och enligt huvudregeln fördelas – på motsvarande sätt som föreskrivs i 37 kap. 28 § första stycket IL när fonder, underskott och kapitalförluster fördelas i samband med en fission – i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag. Denna fördelning kan i stället göras på annat av samtliga övertagande företag angivet sätt. Detta kan t.ex. vara lämpligt i situationer då bara ett av de övertagande företagen tar över en utlandsverksamhet till vilken tidigare års inkomster och utländska skatter är att hänföra.

Av bestämmelsen följer således att de övertagande företagen träder i det överlåtande företags ställe vad avser betald utländsk skatt, men också vad avser gjorda avdrag för utländsk skatt. Här stadgas vidare att den betalda utländska skatten ska fördelas på samma sätt som de utländska inkomsterna, dvs. antingen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på annat av samtliga övertagande företag angivet sätt. Av bestämmelsen följer även att avdrag som det överlåtande företaget har gjort för utländsk skatt också ska fördelas mellan de övertagande företagen på så sätt att de följer de utländska inkomster till vilka de hänför sig. Bestämmelsen om avdrag för utländsk skatt innebär att de övertagande företagen ges avräkning av utländsk slutlig skatt som har betalats av det överlåtande företaget, se avsnitt 6.9.

Om det överlåtande företaget ett tidigare beskattningsår har gjort avdrag för den utländska skatten ska, för att undvika överkompensation, skatteeffekten av avdraget återföras hos de övertagande företagen.

Av 1 kap. 2 § första stycket följer att uttrycket nettovärde i denna paragraf har samma betydelse som i 37 kap. 28 § andra stycket IL.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

7 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 4 §.

I paragrafens första stycke har hänvisningen till 1–13 §§ ändrats till en hänvisning till ”detta kapitel”. Ändringen är av redaktionell karaktär.

I paragrafens andra stycke har gjorts ändringar av redaktionell karaktär.

8 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 5 §.

I uppräknigen i paragrafen används numrerade led i stället för som tidigare bokstavsbeteckningar. I punkt 2 har termen dubbelbeskattningsavtal ersatts med termen skatteavtal, se kommentaren till 2 §. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

I punkt 3, som är ny, anges i förtydligande syfte att överskjutande belopp enligt 17–20 §§ ska räknas in i den avräkningsbara utländska skatten, se avsnitt 6.10.5.

9 §

Bestämmelsens första stycke fanns tidigare i 6 §.

I uppräknigen i första stycket har de bokstavsbetecknade leden ersatts med numrerade led. Ändringen är av redaktionell karaktär.

I paragrafens andra stycke finns en bestämmelse om det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till. Bestämmelsen fanns tidigare i 7 § fjärde stycket. För att underlätta den maskinella avräkningen av utländsk skatt har detta belopp höjts från 100 till 500 kronor. I förtydligande syfte har vidare tagits in en bestämmelse som klargör att spärrbeloppet inte får överstiga summan av den skattskyldiges statliga och kommunala inkomstskatt samt avkastningsskatt som tas ut enligt 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, se avsnitt 6.6.

10 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 7 §.

I paragrafens första stycke anges att vid beräkningen av spärrbeloppet ska den del av den svenska skatten som belöper på den utländska förvärvsinkomsten anses utgöra samma andel som de utländska förvärvsinkomsterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst – inte bara före allmänna avdrag som hittills – utan också före grundavdrag och sjöinkomstavdrag. I paragrafens första stycke har vidare uttrycket ”den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt” ersatts med uttrycket ”den statliga och kommunala inkomstskatt”, se kommentaren till 1 §. Dessutom har i förtydligande syfte uttrycket ”dessa inkomster” ersatts med uttrycket ”de utländska förvärvsinkomsterna”. Ändringarna är i huvudsak av redaktionell karaktär.

I paragrafens andra stycke har tillagts en bestämmelse om att skattereduktion enligt 65 kap. 9 a–9 d §§ IL, s.k. jobbskatteavdrag, vid beräkning av spärrbeloppet bara ska göras mot kommunal inkomstskatt.

Detta är en anpassning av avräkningslagens bestämmelser till de i 65 kap. 12 § första stycket IL intagna bestämmelserna. I stycket har vidare uttrycket ”kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt” ersatts med uttrycket ”kommunal och statlig inkomstskatt” och en språklig justering gjorts, se kommentaren till 1 §. Sistnämnda ändringar är av redaktionell karaktär.

I paragrafens tredje stycke har bestämmelsen om expansionsfond utgått. Denna finns i stället i 13 §. I övrigt har redaktionella ändringar gjorts i paragrafen.

Bestämmelsen om det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till, som tidigare fanns i fjärde stycket, har flyttats till 9 § andra stycket.

11 §

Av bestämmelsen, som är ny, framgår att vid bestämmandet av den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen ska som huvudregel beaktas de avdrag som enligt IL utgör kostnadsposter. Bestämmelsen innebär bl.a. att avskrivning över plan, s.k. överavskrivning, ska beaktas vid bestämmandet av den utländska inkomsten.

I bestämmelsen görs undantag bara för koncernbidrag som avses i 35 kap. IL och utdelning som avses i 39 kap. 14 § första stycket 3 IL, se avsnitt 6.4.

12 §

Av bestämmelsen, som är ny, framgår att vid bestämmandet av den utländska inkomsten ska mottaget koncernbidrag som avses i 35 kap. IL inte beaktas.

13 §

Av bestämmelsen framgår att avsättning till eller återföring av avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond inte ska beaktas vid spärrbeloppsberäkningen, se avsnitt 6.4.

Regleringen av expansionsfonder fanns tidigare i 7 § tredje stycket.

14 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 8 §.

I bestämmelsen har redaktionella ändringar gjorts bl.a. såtillvida att termen dubbelbeskattningsavtal har ersatts med termen skatteavtal, se kommentaren till 1 kap. 2 §. Vidare har hänvisningen till 6 § ändrats till en hänvisning till 9 §.

15 §

Bestämmelsen, som tidigare fanns i 9 §, har omarbetats i syfte att skapa klara och entydiga bestämmelser om hur skatteeffekterna av avdrag för avräkningsbar utländsk skatt ska beaktas i samband med avräkning av utländsk skatt.

I paragrafens första stycke görs en hänvisning till 16 kap. 19 § IL, varigenom framgår att det bara är det för aktuellt år gjorda avdraget som i sin helhet ska återföras vid spärrbeloppsberäkningen. Om en skattskyldig utnyttjar ett underskottsavdrag ska således eventuella tidigare års avdrag för utländska skatter som ingår i underskottsavdraget inte återföras i detta sammanhang. Hänvisningen till 6 § har ändrats till en

hänvisning till 9 §. Vidare har sista meningen flyttats till ett nytt andra stycke.

I paragrafens andra stycke har hänvisningen till 5 och 6 §§ ersatts med en hänvisning till 8 och 9 §§. I detta stycke regleras hur ett avdrag för just den utländska skatt som ska avräknas vid den aktuella taxeringen förhåller sig till bestämmelserna i 8 och 9 §§. Av bestämmelsen följer att det belopp med vilket avräkning enligt 8 och 9 §§ högst får ske, ska minskas med ett belopp motsvarande skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt för vilken avräkning faktiskt getts det aktuella året. Även avdrag gjorda tidigare år ska således – till skillnad mot vad som gäller enligt första stycket – beaktas vid tillämpning av detta andra stycke.

Bestämmelsen i tredje stycket är ny och innebär att avräkning av en till ett visst år hänförlig utländsk skatt i första hand ska anses ske för sådan skatt för vilken avdrag inte har gjorts, se avsnitt 6.5.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

16 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 10 §.

I paragrafen har hänvisningen till 7 § ändrats till en hänvisning till 10 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

17 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 11 §.

I första stycket anges att carry forward-perioden omfattar fem år. Till följd av att carry forward-perioden har förlängts från tre till fem år har termen tredje ersatts med femte. Vidare har redaktionella ändringar gjorts genom att hänvisningarna till 4 och 6 §§ ändrats till att avse 7 respektive 9 §. Genom att bestämmelsen om det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till har flyttats till 9 § andra stycket ska även detta beaktas vid beräkning av ett överskjutande belopp. I första stycket har också i förtydligande syfte tagits in en hänvisning till 8 §. Härigenom klargörs att vid fastställandet av överskjutande belopp för ett visst taxeringsår får tidigare års överskjutande belopp inte räknas med.

Även i paragrafens andra stycke har hänvisningarna till 4 och 6 §§ ändrats till att avse 7 respektive 9 §. Dessa ändringar är av redaktionell karaktär. Genom hänvisningen till 9 § klargörs att bestämmelsen om det belopp som spärrbeloppet alltid minst ska uppgå till är tillämplig även vid avräkning av överskjutande belopp.

18 §

I bestämmelsen, som är ny, anges att kommittentföretaget får ta över av kommissionärsföretaget inte utnyttjade överskjutande belopp, men bara till den del beloppet är hänförligt till kommissionärsförhållandet och ryms inom den för kommissionärsföretaget enligt 17 § gällande femårs-perioden. Av detta följer att kommittentföretaget ska anses ha betalat denna utländska skatt och att det träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser betald utländsk skatt respektive gjorda avdrag för utländsk skatt.

Att överskjutande belopp som hänför sig till tid då kommittentföretaget beskattats för den av kommissionärsföretaget bedrivna kommissionärsverksamheten omfattas av den allmänna bestämmelsen i 17 § följer av bestämmelsen i 4 § avräkningslagen. Detta innebär att kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser den i 17 § angivna femårsperioden, se avsnitt 6.10.1.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf även motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

19 §

I bestämmelsen, som är ny, anges att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion får ta över av det överlåtande företaget inte utnyttjade överskjutande belopp som hänför sig till beskattningsår före fusionen och som ryms inom den för det överlåtande företaget enligt 17 § gällande femårsperioden. Av detta följer att det övertagande företaget ska anses ha betalat denna utländska skatt och att detta företag träder i det överlåtande företagets ställe vad avser gjorda avdrag för utländsk skatt, se avsnitt 6.10.2.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

20 §

I bestämmelsen, som är ny, anges att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission får ta över av det överlåtande företaget inte utnyttjade överskjutande belopp som hänför sig till beskattningsår före fissionen och som ryms inom den för det överlåtande företaget enligt 17 § gällande femårsperioden. Av detta följer att de övertagande företagen ska anses ha betalat denna utländska skatt och att dessa företag träder i det överlåtande företagets ställe vad avser gjorda avdrag för utländsk skatt. Vidare anges att de överskjutande beloppen ska fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag (jfr 37 kap. 28 § IL) eller på annat sätt som samtliga övertagande företag har angett. Av 1 kap. 2 § första stycket följer att uttrycket nettovärde då det används i denna paragraf har samma betydelse som i 37 kap. 28 § andra stycket IL. Dessutom anges att gjorda avdrag för avräkningsbar utländsk skatt ska fördelas på de övertagande företagen efter samma principer som överskjutande belopp fördelats, dvs. antingen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på annat av samtliga övertagande företag angivet sätt, se avsnitt 6.10.3.

Av 1 kap. 3 § tredje stycket framgår att med uttrycket utländsk skatt avses vid tillämpningen av denna paragraf också motsvarande preliminär skatt, se kommentaren till nämnda paragraf och avsnitt 6.3.

3 kap.

1 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 14 §.

I paragrafens första stycke har införts en hänvisning till 3 §. I andra stycket har hänvisningen till 1–13 §§ ändrats till en hänvisning till 2 kap.

Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

2 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 14 a §.

I paragrafens första stycke har hänvisningen till 14 och 15–17 §§ strukits. Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

3 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 15 §.

I paragrafen har hänvisningen till 14 § första stycket ändrats till en hänvisning till 1 § första stycket. Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Samtliga ändringar är av redaktionell karaktär.

4 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 16 §.

I paragrafen har uttrycket ”i den mån” ersatts med uttrycket ”till den del” och hänvisningarna till 14 § första stycket och 15 § ändrats till en hänvisning till 1 § första stycket respektive 3 §. Med anledning av att carry forward-perioden förlängts från tre till fem år har termen tredje ersatts med femte. Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Ändringarna är, med undantag för carry forward-periodens förlängning, av redaktionell karaktär.

4 kap.

1 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 18 §.

I paragrafen har hänvisningen till 19–22 §§ ändrats till en hänvisning till ”detta kapitel”. Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

2 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 19 §.

I paragrafens första stycke har hänvisningen till 18 § ändrats till en hänvisning till 1 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

I paragrafens andra stycke har hänvisningen till 7 § ändrats till en hänvisning till 2 kap. 10 §. Även denna ändring är av redaktionell karaktär. Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts.

3 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 20 §.

I paragrafen har hänvisningen till 18, 19 och 21 §§ ändrats till en hänvisning till detta kapitel. Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

4 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 21 §.

I paragrafen har hänvisningarna till 19 och 20 §§ ändrats till hänvisningar till 2 respektive 3 §. Med anledning av att carry forward-perioden förlängts från tre till fem år har termen tredje ersatts med femte.

Därutöver har vissa språkliga justeringar gjorts. Ändringarna är, med undantag för carry forward-periodens förlängning, av redaktionell karaktär.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna i 2 kap. 4–6 och 18–20 §§ avräkningslagen ska tillämpas retroaktivt från och med 2003 års taxering. Övriga bestämmelser tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

10 a §

I första stycket har hänvisningen till 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ändrats till en hänvisning till 1 kap. 3 § samma lag. Ändringen är dels en rättelse av hänvisningen, dels en konsekvens av att paragraferna i avräkningslagen omnummererats, se avsnitt 6.11.

8.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

4 §

Bestämmelsen är obsolet och har därför upphävts, se avsnitt 6.12.

Sammanfattning av Skatteverkets promemoria om Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

Sammanfattning

Bakgrund

Förslagen i promemorian rör de interna svenska metoderna för undvikande av internationell dubbelbeskattning i inkomstskattelagen (1999:1229), IL och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen.

Förslagen bygger på de remissyttranden som lämnades med anledning av promemorian Avräkning av utländsk skatt, Ds 2005:4 och Skatteverkets erfarenhet på området.

Inkomstskattelagen (1999:1229), IL

Nu gällande regler om avdrag för utländsk skatt (16 kap. 18 och 19 §§ IL) är tvingande. För att underlätta för skattskyldiga och Skatteverket föreslås att

- avdragsrätten görs frivillig, och
- återföring bara ska ske till den del avdrag gjorts för den återbetalda utländska skatten.

Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen

Avräkningslagen ändras i följande avseenden:

- gemensamma bestämmelser (2 a och 3 §§) flyttas in under en därför avsedd rubrik (Övriga bestämmelser),
- uttrycket kostnad definieras (28 §),
- lagen omnumreras (1–31 §§) för att undvika a–e §§,
- uttryck som förekommer i 1, 2, 8–12, 18, 19 och 31 §§ ges en enhetlig utformning och bringas i överensstämmelse med de i IL använda,
- kommissionärsförhållanden regleras (4 och 15 §§),
- kvalificerade fusioner regleras (5 och 16 §§),
- kvalificerade fissioner regleras (6 och 17 §§),
- den s.k. overall-principen ges en tydligare utformning (8 §),
- det garanterade spärrbeloppet höjs från 100 till 500 kronor (9 §),
- reglerna bestämmelserna om beräkning av spärrbelopp ges en tydligare utformning (10 §),
- reglerna bestämmelserna om återföring av skatteeffekten av avdrag för avräkningsbar utländsk skatt ges en tydligare utformning (12 §) och
- bestämmelserna i 13, 17 och 22 §§ sammanförs och tas in under rubriken Övriga bestämmelser som 30 §.

Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL

Bilaga 1

I 10 a § AvPL anges att uttrycket utländsk skatt ska ha samma betydelse som i 14 § avräkningslagen. När bestämmelsen tillkom fanns en sådan definition i nämnda §, paragraf, men flyttades år 1995 till 3 § avräkningslagen (som nu motsvaras av 27 § första stycket). Hänvisningen rättas tilländras.

Lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

I 4 § nämnda lag hänvisas till 1 § 3 tredje stycket avräkningslagen. Hänvisningen tar dock sikte på 1 § 3 tredje stycket avräkningslagen i den lydelse bestämmelsen hade före den ändring som vidtogs genom SFS 2002:229. Bestämmelsen som den står idag är obsolet och bör upphävas.

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 16 kap. 18 och 19 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §¹

Betald utländsk skatt skall dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattats i en utländsk stat och som inte skall tas upp som intäkt i Sverige skall dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som skall undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal skall dras av.

Återbetalas skatten, skall motsvarande del av avdraget återföras.

Betald utländsk skatt får dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattats i en utländsk stat och som inte skall tas upp som intäkt i Sverige skall dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som skall undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal skall dras av.

Återbetalas sådan skatt för vilken avdrag getts, skall motsvarande del av avdraget återföras.

19 §²

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten skall dras av.

Allmän skatt till en utländsk stat, utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap., skall dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Allmän skatt till en utländsk stat, utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap., får dras av om den skattskyldige begär det, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt.

¹ Senaste lydelse 2001:1176.

² Senaste lydelse 2003:1086.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2007 eller senare.

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

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

dels att 13, 17 och 22 §§ skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 2 a, 2 b, 3, 4–11, 12, 14–16, 18–21 och 23 §§ skall betecknas 31, 3, 27, 7–14, 18, 19–22, 23–26 och 29 §§,

dels att rubriken närmast före nuvarande 14 § skall sättas närmast före 19 §, rubriken närmast före nuvarande 18 § skall sättas närmast före 23 § samt rubriken närmast före nuvarande 23 § skall sättas närmast före 27 §,

dels att 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att de bestämmelser som skall betecknas 3, 7–14, 18–27, 29 och 31 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 4–6, 15–17, 28 och 30 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt, eller om en begränsat skattskyldig har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige,

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 7–18 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Vid tillämpning av denna paragraf och 4–13 §§ skall det bortses från

– lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,

– statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och

– utländsk skatt på sådana inkomster.

¹ Senaste lydelse 2003:1088.

2 §²

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Med att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av dubbelbeskattningsavtal. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal.

Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock 4–13 §§.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte då en begränsat skattskyldig har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 1 § första stycket.

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om den statliga och kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av skatteavtal. Med att den utländska intäkten omfattas av skatteavtal avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av skatteavtal. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av skatteavtal.

Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock 7–18 §§.

3 §

(2 b §³)

Om en delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1–2 a och 3–13 §§ följande inkomster anses som delägarrens inkomst:

1. inkomst hos ett svenskt handelsbolag,
2. inkomst hos en europeisk ekonomisk intressegruppering, eller
3. inkomst hos en utländsk juridisk person som är delägarbeskattad i utlandet.

Om den delägarbeskattade juridiska personen har 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 som delägaren beskattas för.

Om en delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1, 2 och 4–18 §§ följande inkomster anses som delägarrens inkomst:

² Senaste lydelse 2000:1349.

³ Senaste lydelse 2005:892.

4 §

Om ett kommittentföretag enligt 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) tar upp överskott eller drar av underskott av kommissionärsverksamhet får – om kommittentföretag yrkar och kommissionärsföretag medger detta – vid tillämpningen av 1–3 och 5–18 §§ inkomsten anses som kommittentföretagets.

Om kommissionärsföretagets inkomst enligt första stycket anses som kommittentföretagets skall utländsk skatt på sådan inkomst som betalats av kommissionärsföretaget anses ha betalats av kommittentföretaget. Har avdrag medgetts för sådan skatt anses avdraget ha erhållits av kommittentföretaget.

5 §

Om en fusion är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1–4 och 6–18 §§ det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår anses som det övertagande företags.

Om det överlåtande företaget betalat utländsk skatt på inkomst som avses i första stycket skall sådan skatt anses ha betalats av det övertagande företaget. Har avdrag medgetts för sådan skatt anses avdraget ha erhållits av det övertagande företaget.

6 §

Om en fission är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1–5 och 7–18 §§ det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår anses som de övertagande företagens. Denna inkomst skall fördelas mellan de

övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förts över till respektive företag eller, efter yrkande av samtliga övertagande företag, på annat av de övertagande företagen angivet sätt.

Om det överlåtande företaget betalat utländsk skatt på inkomst som avses i första stycket skall sådan skatt anses ha betalats av de övertagande företagen. Denna skatt skall fördelas mellan de övertagande företagen på motsvarande sätt som gäller vid fördelningen av inkomsten enligt första stycket. Har avdrag medgetts för sådan skatt anses avdraget ha erhållits av de övertagande företagen.

7 §

(4 §⁴)

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt. Till den del den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, skall avräkning i andra hand ske från statlig fastighetsskatt. Till den del den statliga inkomstskatten och den statliga fastighetsskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt. Till den del den statliga inkomstskatten understiger vad som enligt 1–6 och 8–18 §§ får avräknas, skall avräkning i andra hand ske från statlig fastighetsskatt. Till den del den statliga inkomstskatten och den statliga fastighetsskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–6 och 8–18 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här. När fråga är om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande skall avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

8 §

(5 §⁵)

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

- a) den utländska skatt som får a) den utländska skatt som får

⁴ Senaste lydelse 1999:1255.

⁵ Senaste lydelse 2005:892.

avräknas enligt 1 § första och andra styckena, och

b) utländsk skatt och annat belopp vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal.

avräknas enligt 1 § första och andra styckena,

b) utländsk skatt och annat belopp vartill rätt till avräkning föreligger enligt skatteavtal, och

Bilaga 2

c) *överskjutande belopp enligt 14–17 §§.*

9 §

(6 §⁶)

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga fastighetsskatt som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad samt den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs sig till

a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och

b) andra inkomster som medtagits vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga fastighetsskatt som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad samt den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs sig till

Spärrbeloppet skall anses uppgå till minst 500 kronor. Det får emellertid högst uppgå till summan av den statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatt som belöper på privatbostad som är belägen utomlands.

10 §

(7 §⁷)

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänförs sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänförs sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänförs sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomstslaget

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänförs sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänförs sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänförs sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomstslaget

⁶ Senaste lydelse 1990:1443.

⁷ Senaste lydelse 1999:1255.

kapital) beräknas var för sig. Den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag. Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

Vid tillämpningen av första stycket skall, i de fall då skattskyldig erhållit skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), sådan reduktion anses ha skett från kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Om skattskyldig skall betala fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad utomlands skall reduktionen av statlig fastighetsskatt enligt första meningen anses ha skett från statlig fastighetsskatt som hänför sig till privatbostad utomlands med så stor del som den statliga fastighetsskatten på privatbostad i utlandet utgör av det sammanlagda beloppet av statlig fastighetsskatt före sådan reduktion.

I de fall en skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall betala avkastningsskatt gäller följande. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt likställas med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster. Om en skattskyldig enligt 34 kap. inkomstskattelagen har gjort avdrag för avsättning till expansionsfond eller har återfört sådant avdrag skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska

kapital) beräknas var för sig. Den statliga och kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag. Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

I de fall en skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall betala avkastningsskatt gäller följande. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt likställas med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster.

inkomsterna, spärrbeloppet beräknas som om den skattskyldige inte gjort respektive inte återfört ett sådant avdrag.

Spärrbeloppet skall anses uppgå till minst 100 kronor.

11 §

(8 §)

Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtagas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 §.

Om enligt skatteavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtagas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 §.

12 §

(9 §)

Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 § utföras som om sådant avdrag ej erhållits. Belopp, varmed avräkning enligt 5 och 6 §§ högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed den statliga inkomstkatten och den kommunala inkomstkatten har sänkts genom avdraget.

Om den skattskyldige erhållit avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för avräkningsbar utländsk skatt skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § göras som om sådant avdrag inte erhållits.

Belopp, varmed avräkning enligt 8 § högst kan erhållas, skall minskas med hela det belopp varmed statlig och kommunal inkomstkatt har sänkts genom att avdrag medgetts för enligt 8 § avräkningsbar utländsk skatt som hänför sig till det taxeringsår då avräkning enligt 7 § andra stycket skall ske.

13 §

(10 §)

Vid tillämpning av 7 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på

Vid tillämpning av 10 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på

begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

begäran av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

14 §

(11 §⁸)

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 4 § andra stycket skall ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt överstiger det enligt 6 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det för det året enligt 6 § beräknade spärrbeloppet. Om den skattskyldige yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 4 § andra stycket är hänförliga till olika år skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 7 § andra stycket skall ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt enligt 8 § a och b överstiger det enligt 9 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det för det året enligt 9 § beräknade spärrbeloppet. Om den skattskyldige yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 7 § andra stycket är hänförliga till olika år skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

15 §

Om ett kommissionärsföretags inkomst enligt 4 § skall anses som kommittentföretagets får – om kommittentföretaget yrkar och

⁸ Senaste lydelse 2003:1088.

kommissionärsföretaget medger detta – sådana överskjutande belopp som avses i 14 § första stycket och som är hänförliga till kommissionärsförhållandet anses som kommittentföretagets. Den till sådana överskjutande belopp hänförliga inkomsten skall därvid anses som kommittentföretagets.

Har kommissionärsföretaget betalat utländsk skatt, skall – i fall som avses i första stycket – sådan skatt anses ha betalats av kommittentföretaget.

Har kommissionärsföretaget erhållit avdrag för sådan utländsk skatt som avses i andra stycket skall vid tillämpning av 12 § avdraget anses ha erhållits av kommittentföretaget.

16 §

Om en fusion är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall sådana överskjutande belopp som avses i 14 § första stycket och som är hänförliga till det överlåtande företaget anses som det övertagande företagets. Den till sådana överskjutande belopp hänförliga inkomsten skall därvid anses som det övertagande företagets.

Har det överlåtande företaget betalat utländsk skatt, skall – i fall som avses i första stycket – sådan skatt anses ha betalats av det övertagande företaget.

Har det överlåtande företaget erhållit avdrag för sådan utländsk skatt som avses i andra stycket skall vid tillämpning av 12 § avdraget anses ha erhållits av det övertagande företaget.

17 §

Om en fission är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall sådana överskjutande belopp som avses i

14 § första stycket och som är hänförliga till det överlåtande företaget anses som de övertagande företagens och fördelas i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag eller, efter gemensamt yrkande därom, på annat av de övertagande företagen angivet sätt. Den till sådana överskjutande belopp hänförliga inkomsten skall därvid anses som de övertagande företagens.

Har det överlåtande företaget betalat utländsk skatt, skall – i fall som avses i första stycket – sådan skatt anses ha betalats av de övertagande företagen och fördelas på de övertagande företagen på samma sätt som det överskjutande beloppet.

Har det överlåtande företaget erhållit avdrag för sådan utländsk skatt som avses i andra stycket skall vid tillämpning av 12 § avdraget anses ha erhållits av de övertagande företagen och fördelas på de övertagande företagen på samma sätt som det överskjutande beloppet.

18 §

(12 §⁹)

Har enligt dubbelbeskattningsavtal skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

Har enligt skatteavtal skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

⁹ Senaste lydelse 1993:943.

Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel¹⁰**19 §**(14 §¹¹)

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. 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.

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–18 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

20 §(14 a §¹²)

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses vid tillämpningen av 14 och 15–17 §§ som en utländsk tillgång 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.

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses vid tillämpningen av 19, 21 och 22 §§ som en utländsk tillgång 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.

¹⁰ Rubriken infördes genom 1990:1443.

¹¹ Senaste lydelse 2005:892.

¹² Senaste lydelse 2005:892.

Om den delägarbeskattade juridiska personen har 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 den andel som denne beskattas för.

21 §

(15 §¹³)

Avräkning enligt 14 § första stycket får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den avkastningsskatt som hänförs sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget. Den avkastningsskatt som hänförs sig till de utländska tillgångarna skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela avkastningsskatt, beräknad utan avräkning, som värdet av dessa tillgångar utgör av den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående totala värde av tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Vid beräkning av spärrbeloppet skall såsom värdet av utländska tillgångar emellertid endast anses ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

Avräkning enligt 19 § första stycket får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den avkastningsskatt som hänförs sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget. Den avkastningsskatt som hänförs sig till de utländska tillgångarna skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela avkastningsskatt, beräknad utan avräkning, som värdet av dessa tillgångar utgör av den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående totala värde av tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Vid beräkning av spärrbeloppet skall såsom värdet av utländska tillgångar emellertid endast anses ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

22 §

(16 §¹⁴)

I den mån avräkning inte kunnat erhållas det beskattningsår då avräkning enligt 14 § första stycket skall ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke skall avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 15 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje

Till den del avräkning inte kunnat erhållas det beskattningsår då avräkning enligt 19 § första stycket skall ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke skall avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 21 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje

¹³ Senaste lydelse 1993:943.¹⁴ Senaste lydelse 1993:944.

beskattningsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för det året enligt 15 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 14 § första stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

beskattningsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för det året enligt 21 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 19 § första stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster¹⁵

23 §

(18 §¹⁶)

Delägare i en utländsk juridisk person som skall ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av utländska skatter som belöper på sådana inkomster och som betalats av den utländska juridiska personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 19–22 §§.

Delägare i en utländsk juridisk person som skall ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av utländska skatter som belöper på sådana inkomster och som betalats av den utländska juridiska personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 24–26 §§.

24 §

(19 §¹⁷)

Avräkning enligt 18 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229),

Avräkning enligt 23 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229),

¹⁵ Rubriken infördes genom 2003:1088.

¹⁶ Senaste lydelse 2003:1088.

¹⁷ Senaste lydelse 2003:1088.

använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock ske högst med ett belopp (spärrbelopp) motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader). Vid beräkning av spärrbeloppet skall vad som föreskrivs i 7 § i tillämpliga delar gälla på motsvarande sätt.

använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock ske högst med ett belopp (spärrbelopp) motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader). Vid beräkning av spärrbeloppet skall vad som föreskrivs i 10 § i tillämpliga delar gälla på motsvarande sätt.

25 §

(20 §¹⁸)

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del denna statliga inkomstskatt understiger vad som enligt 18, 19 och 21 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del denna statliga inkomstskatt understiger vad som enligt 23, 24 och 26 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

26 §

(21 §¹⁹)

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 20 § andra stycket skall ske, därför att den avräkningsbara utländska skatten överstiger det enligt 19 § andra stycket beräknade spärrbeloppet, är delägaren berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 25 § andra stycket skall ske, därför att den avräkningsbara utländska skatten överstiger det enligt 24 § andra stycket beräknade spärrbeloppet, är delägaren berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1088.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1088.

det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det spärrbelopp som beräknats för det året enligt 19 § andra stycket. Om delägaren yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 20 § andra stycket är hänförliga till olika år, skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det spärrbelopp som beräknats för det året enligt 24 § andra stycket. Om delägaren yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 25 § andra stycket är hänförliga till olika år, skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Övriga bestämmelser²⁰

27 §

(3 §²¹)

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.

Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 8 § b och c.

28 §

Med termen kostnad avses i denna lag andra enligt inkomstskattelagen (1999:1229) avdragsgilla poster än allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder enligt 30 kap., för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., för koncernbidrag enligt 35 kap. och för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § inkomstskattelagen skall inte

²⁰ Rubriken införd genom 2005:892.

²¹ Senaste lydelse 2005:892.

heller anses som kostnad.

Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder eller för avsättning till expansionsfond skall inte till någon del anses som en utländsk inkomst. Inte heller skall koncernbidrag enligt 35 kap. till någon del anses som en utländsk inkomst för mottagaren.

29 §

(23 §²²)

Bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ tillämpas 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.

Bestämmelserna i 3 och 20 §§ tillämpas 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.

30 §

Den som yrkar avräkning av utländsk skatt enligt denna lag eller enligt skatteavtal (avräkningsberättigad) skall lägga fram den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt. I fall då skattskyldig enligt 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har rätt till avräkning skall denna utredning läggas fram av sådant pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Har den avräkningsberättigade visat att förutsättningar för avräkning föreligger samtidigt som han inte förmår lämna samtliga de uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning ske med skäligt belopp.

Avräkning enligt 14–17, 22 eller 26 § får bara ske för sådant

²² Senaste lydelse 2005:892.

31 §

(2 a §²³)

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Med termen dubbelbeskattningsavtal avses detsamma som termen skatteavtal i inkomstskattelagen.

Vad som i denna lag sägs om dubbelbeskattningsavtal skall gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Vad som i denna lag sägs om skatteavtal skall gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Om inte annat följer av punkt 2 tillämpas de nya bestämmelserna vid 2002 års taxering eller senare.

2. De nya bestämmelserna i 1–3, 7–14 och 18–31 §§ tillämpas på beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet.

²³ Senaste lydelse 2004:983.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 a §¹

Skattskyldig som avses i 2 § första stycket 7 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) som är hänförlig till försäkringen och som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges endast om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 14 § nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring.

Skattskyldig som avses i 2 § första stycket 7 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) som är hänförlig till försäkringen och som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges endast om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 27 § första stycket nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring.

Det åligger den skattskyldige att lämna den utredning som behövs för prövning av frågan om nedsättning av skatt. Har den skattskyldige visat att förutsättningar för nedsättning föreligger men inte förmått lämna samtliga de uppgifter som fordras för tillämpningen av nedsättningsreglerna får nedsättning ske med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med 2008 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2004:1304.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna skall upphöra att gälla vid utgången av år 2006.

Förteckning över remissinstanser

Efter remiss har yttranden över Skatteverkets promemoria ”Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning” avgetts av Göta Hovrätt, Kammarrätten i Jönköping, Stockholms Handelskammare, FAR, Svenskt Näringsliv, Bokföringsnämnden, Svenska Bankföreningen, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Företagarna, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, och Sveriges Advokatsamfund.

Yttrande har också inkommit från Näringslivets skattedelegation.

Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Sveriges Akademikers Centralorganisation, FöretagarFörbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund och Landsorganisationen i Sverige har avstått från att yttra sig.