

Målnummer:	6712-97	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-10-29		
Rubrik:	Avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel har inte ansetts kunna ske då den skattskyldige inte haft någon sammanräknad förvärvsinkomst.		
Lagrum:	6 § och 7 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1997 not. 149• RÅ 1999 ref. 65		

REFERAT

Boliden Mineral AB (bolaget) redovisade i sin självdeklaration 1992 en förlust av näringsverksamheten varför någon statlig inkomstskatt inte påfördes. Bolaget yrkade att avräkning av i utlandet (spanien) erlagd källskatt skulle medges på så sätt att i Sverige erlagd avkastningsskatt på pensionsmedel sattes ned. I beslut den 22 januari 1993 vägrade skattemyndigheten bolaget avräkning av den utländska skatten.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut.

Länsrätten i Västerbottens län (1995-03-28, ordförande Larsson) yttrade: Enligt 7 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, gäller såvitt nu är i fråga. Den statliga inkomstskatt som hänför sig till utländska förvärvsinkomster (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag. Vid beräkning av spärrbeloppet skall sådan avkastningsskatt som avses i 2 § 5 lagen (1960:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, avkastningsskattelagen, jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid bestämmande av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna. - I målet är ostridigt. Bolaget har erhållit royalty från spanien med 15 288 053 kr och erlagt källskatt i spanien med 1 691 476 kr på denna inkomst. Inkomsten ingår i de i Sverige skattepliktiga intäkterna. På grund av förluster har bolaget inte påförts någon statlig inkomstskatt. Bolaget har erlagt avkastningsskatt på pensionsmedel med 3 941 839 kr. - Skattemyndigheten har i huvudsak anfört. Bolaget redovisar all inkomst i samma förvärvskälla (näringsverksamhet) varvid underskott uppkommer. Eftersom bolaget endast redovisar en förvärvskälla måste uttrycket intäkterna efter avdrag för kostnader i detta fall avse att den utländska inkomsten skall minskas med kostnaderna i förvärvskällan, dvs. även svenska kostnader. Denna tolkning stöds av praxis (RÅ 1985 1:17). Spärrbeloppet blir då (0/0 x avkastningsskatt 3 941 839 =) 0 kr. - Bolaget har anfört. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Norge (RÅ 1985 1:17) och bestämmelserna i avräkningslagen är utformade på olika sätt. Formuleringen i avräkningslagen kan inte tolkas så att avräkning skall ske på förvärvskällennivå. De utländska intäkterna skall inte minskas med de svenska kostnaderna vid beräkning av spärrbeloppet. - Länsrättens bedömning. - Lagtextens utformning ger inte stöd för tolkningen att utländsk inkomst skall beräknas med beaktande av kostnader som inte påverkar beskattningen i utlandet. Den spanska inkomsten skall därmed beräknas till 15 288 053 kr. Bolagets sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag har inte överstigit 0 kr (underskott 46 005 594 kr).

Spärrbeloppet uppgår därmed till 0 kr ($15\,288\,053/0 \times 3\,941\,839 =$) i enlighet med den beräkning som skall göras enligt 7 § avräkningslagen. Någon avräkning kan på grund härav inte ske. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (1997-09-30, Sjöberg, Branting, Wittkull, referent) yttrade: Enligt 6 § avräkningslagen gäller - såvitt nu är ifråga - att avräkning ej får ske med högre belopp än som motsvarar den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått (spärrbelopp). I 7 § första stycket andra meningen avräkningslagen stadgas att den statliga respektive kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna eller 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 av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad förvärvsinkomst). Enligt tredje stycket andra meningen skall, vid beräkningen av spärrbeloppet, sådan avkastningsskatt som är i fråga i målet jämföras med statlig inkomstskatt. - Enligt kammarrättens mening kan varken lydelsen av nämnda lagrum eller något uttalande i förarbetena till lagen anses ge stöd för skattemyndighetens uppfattning, att uttrycket "intäkterna efter avdrag för kostnader" måste förstås på det sättet att den utländska inkomsten skall minskas med kostnaderna i förvärvskällan, dvs. även minskas med "svenska kostnader". Lagtextens ordalydelse får snarare anses ge vid handen att "intäkterna efter avdrag för kostnader" avser summan av utländska intäkter efter avdrag för därtill hänförliga avdragsgilla kostnader. Kammarrätten finner därför, i likhet med länsrätten, att bolagets utländska förvärvsinkomst skall beräknas endast med beaktande av de kostnader som påverkat beskattningen i utlandet. Bolagets utländska förvärvsinkomst kan därmed bestämmas till 15 288 053 kr, vilket belopp i och för sig inte har bestritts av skattemyndigheten. Med hänsyn härtill och då bolagets sammanräknade förvärvsinkomst vid taxeringen upptagits till negativt belopp finner kammarrätten att den i målet aktuella avkastningsskatten i sin helhet får anses hänförlig till den spanska royaltyinkomsten. Den i Spanien erlagda skatten om 1 691 476 kr får därmed avräknas från avkastningsskatten. - Kammarrätten bifaller överklagandet och bestämmer att Boliden Mineral AB, genom avräkning av utländsk skatt, är berättigad till nedsättning av i målet aktuell avkastningsskatt på pensionsmedel med 1 691 476 kr.

Riksskatteverket (RSV) överklagade domen och yrkade att bolaget skulle vägras avräkning av utländsk skatt vid 1992 års taxering. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Kammarrätten i Sundsvall har i domskälen uttalat att uttrycket "intäkterna efter avdrag för kostnader" avser summan av utländska intäkter efter avdrag för därtill hänförliga avdragsgilla kostnader och att den utländska förvärvsinkomsten därvid skall beräknas endast med beaktande av de kostnader som påverkat beskattningen i utlandet. Kammarrätten uttalar vidare att då den sammanräknade förvärvsinkomsten vid taxeringen upptagits till negativt belopp får den i målet aktuella avkastningsskatten i sin helhet anses hänförlig till den spanska royaltyinkomsten. - Av 6 § avräkningslagen följer att avräkning får ske med högst spärrbeloppet. Formlerna för beräkning av spärrbelopp är, som framgår av uttalande i prop. 1990/91:54 s. 293, desamma nu som innan avkastningsskatten tillkom. Innan avkastningsskatten kom att omfattas av avräkningslagen var det helt klart att spärrbeloppet blev 0 kr om den svenska sammanräknade inkomsten var 0 kr eller negativ. Någon ändring i formeln för att beräkna spärrbeloppet har i princip inte skett. Redan härav följer enligt RSV:s uppfattning att de slutsatser som kammarrätten redovisat i domen är felaktiga. - Kammarrätten gör i sin dom gällande att avräkningslagens regler om beräkning av spärrbelopp endast gäller i vissa inkomstintervaller. Några

begränsningar av detta slag anges emellertid varken i själva lagtexten eller i förarbetena till avräkningslagen. Enligt RSV råder det inga som helst tvivel om att bestämmelserna i 6 och 7 §§ avräkningslagen är generellt tillämpliga och inte tillämpliga bara i de fall då den skattskyldige vid den svenska taxeringen uppvisar en positiv sammanräknad inkomst. I denna riktning talar också bestämmelsen i 11 § andra stycket avräkningslagen i vilken sägs att "För ett visst år får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för året enligt 6 § beräknade spärrbeloppet". - Kammarrätten uttalar vidare att "bolagets utländska förvärvsinkomst skall beräknas endast med beaktande av de kostnader som påverkat beskattningen i utlandet". Såvitt RSV förstår detta uttalande innefattar det att den utländska inkomst som skall användas vid spärrbeloppsberäkningen inte är den inkomst som tagits upp till beskattning i Sverige utan den som tagits upp till beskattning i utlandet. Med hänsyn till att syftet med spärrbeloppsberäkningen är att proportionera den svenska skatten mellan svenska och utländska inkomster framstår denna tolkning av 6 och 7 §§ avräkningslagen som fullständigt felaktig. De kostnader som enligt RSV skall reducera den utländska intäkten vid spärrbeloppsberäkningen är de enligt intern svensk rätt avdragsgilla kostnader som hänför sig till inkomsten. I vissa situationer kommer dock "svenska kostnader" skenbart att påverka den utländska inkomsten. Detta är t.ex. fallet då det föreligger ett överskott i utlandet och ett underskott i Sverige. I ett sådant fall tar man vid spärrbeloppsberäkningen upp den sammanlagda förvärvsinkomsten i nämnen och, med hänsyn till att avräkning högst kan medges med ett belopp motsvarande den svenska skatten, i täljaren ett belopp motsvarande den del av den utländska inkomsten som påverkar taxeringen och debiteringen i Sverige (jfr RÅ 1985 1:17). Vad som inträffar i dessa fall är således att spärrbeloppet kommer att uppgå till ett belopp motsvarande den svenska skatten. Högre avräkning än så kan enligt RSV:s uppfattning aldrig bli aktuell. - Ser man till den svenska beskattningen i det nu aktuella fallet har någon faktisk inkomstbeskattning inte ägt rum och någon inkomstskatt har inte heller tagits ut. Med denna utgångspunkt finns det således inte heller någon inkomstskatt att avräkna och spärrbeloppet skulle då bli 0 kr. Av tekniska skäl skall emellertid sådan avkastningsskatt som faller in under 2 § 5 avkastningsskattelagen enligt 7 § tredje stycket avräkningslagen, vid spärrbeloppsberäkningen jämföras med statlig inkomstskatt. Avkastningsskatten tas dock inte ut på någon inkomst utan beräknas på ett kapitalunderlag som utgörs av pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret. Att såsom kammarrätten i lägen då den svenska taxeringen är negativ hänföra hela avkastningsskatten till den utländska verksamheten (oavsett om denna verksamhet vid taxeringen i Sverige redovisats med ett över- eller underskott) anser RSV vara felaktigt.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av 7 § tredje stycket avräkningslagen framgår att avkastningsskatt som uttagits enligt avkastningsskattelagen skall jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst vid beräkning av spärrbelopp. Enligt 7 § första stycket avräkningslagen skall därvid så stor andel av avkastningsskatten, beräknad utan avräkning, anses belöpa på de utländska inkomsterna som de utländska inkomsterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag. Syftet med denna lagregel är att fördela den svenska skatten mellan utländsk och svensk inkomst. Spärrbeloppet kan normalt beräknas med hjälp av följande formel: Utländsk inkomst/Sammanräknad inkomst x (Statlig inkomstskatt + Avkastningsskatt) = Spärrbeloppet. - Om den utländska inkomsten överstiger den sammanräknade inkomsten blir spärrbeloppet högre än den faktiska skatt som uttagits i Sverige. Allteftersom sammanräknad inkomst minskar stiger spärrbeloppet och närmar sig till slut ett oändligt belopp. - Mot bakgrund av detta lämpar sig formeln för en proportionering av den uttagna svenska skatten endast så länge sammanräknad inkomst är minst lika stor som den utländska inkomsten. Är så inte fallet ger formeln ett felaktigt resultat. Det har ju knappast varit

lagstiftarens avsikt att den skattskyldige skall medges avräkning med ett större belopp än den svenska skatten. I denna situation kan man i stället enkelt konstatera att all svensk skatt som utgått belöper på den utländska inkomsten, dvs. spärrbeloppet blir identiskt med den svenska skatten. Vid den taxering som nu är föremål för prövning uppgick bolagets utländska förvärvsinkomst till ett positivt belopp medan den sammanräknade förvärvsinkomsten utgjordes av ett negativt belopp. Rimligen bör därför all utländsk skatt kunna avräknas från den svenska vilket också kammarrätten fastslagit i sin dom.

Regeringsrätten (2001-10-29, Lindstam, Hulgaard, Almgren, Melin, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. I sin självdeklaration 1992 redovisade bolaget ett underskott av näringsverksamheten med 46 005 594 kr före förlustavdrag. Bolaget påfördes därför inte någon statlig inkomstskatt. Bolaget debiterades dock statlig fastighetsskatt, skogsvårdsavgift och avkastningsskatt på pensionsmedel. Under beskattningsåret erhöll bolaget royaltyinkomster från Spanien med 15 288 053 kr på vilka inkomster bolaget erlade spansk källskatt med 1 691 476 kr. Bolaget redovisade royaltyn bland de i Sverige skattepliktiga intäkterna utan att göra något omkostnadsavdrag för den i Spanien erlagda skatten.

Frågan i målet är om bolaget har rätt till avräkning för den i Spanien erlagda skatten.

I 5 § avräkningslagen föreskrivs att avräkning får ske med belopp som motsvarar summan av sådana utländska skatter som avräknas enligt olika bestämmelser i lagen eller enligt dubbelbeskattningsavtal. I målet är ostridigt att den spanska källskatten är en sådan skatt som får avräknas.

Möjligheten till avräkning för utländsk skatt begränsas emellertid av spärregeln i 6 och 7 §§ avräkningslagen. Det s.k. spärrbeloppet erhålls genom att den svenska skatten, beräknad på vanligt sätt, fördelas på de utländska och de svenska inkomsterna. Enligt 6 § avräkningslagen utgör spärrbeloppet - det högsta belopp varmed avräkning får ske - den del av den svenska skatten som hänförs till de utländska inkomsterna. I lagrummet preciseras även de utländska inkomster som får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen. Hur stor del av den svenska skatten som skall anses hänförlig till de utländska inkomsterna regleras i 7 § avräkningslagen. Enligt lagrummets första stycke skall detta belopp, såvitt här är i fråga, anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som de utländska förvärvsinkomsterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad förvärvsinkomst). Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, enligt 7 § tredje stycket avräkningslagen, avkastningsskatt jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst i de fall då skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel enligt 2 § 5 avkastningsskattelagen har att betala avkastningsskatt som tas ut på skatteunderlag som anges i 3 § fjärde stycket samma lag.

Spärrbeloppsberäkningen kan för bolaget även uttryckas enligt följande:

Utländsk förvärvsinkomst

----- x Avkastningsskatt = Spärrbelopp

Sammanräknad förvärvsinkomst

Med "utländsk förvärvsinkomst" avses bruttointäkterna efter avdrag för kostnaderna (jfr prop. 1990/91:54 s. 290 och 339). Begreppet "sammanräknad förvärvsinkomst", som före 1990 års lagändringar betecknades "sammanräknad inkomst", härrör från deklarationsblanketten vid tiden för avräkningslagens tillkomst (prop. 1985/86:131 s. 21).

En första fråga i målet är hur den utländska förvärvsinkomst som skall ingå i

beräkningen av spärrbeloppet skall bestämmas. RSV:s ståndpunkt är att underskottet i den svenska verksamheten skall dras av från den utländska bruttointkomsten, oavsett om det har någon anknytning till denna eller ej, vilket innebär att det inte kvarstår någon inkomst. Bolagets ståndpunkt är att endast sådana kostnader som har anknytning till inkomsten skall dras av och att det i förvarande fall inte finns några sådana kostnader.

Det står till en början klart att från inkomsterna av verksamheten i varje land skall dras av de kostnader som hänför sig till dessa inkomster. Detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder. Handlingarna i målet ger - mot bakgrund av den inriktning processen haft - begränsade möjligheter att göra en bedömning av om de kostnader som i sin helhet hänförts till verksamheten i Sverige till någon del bort dras av från inkomsten från Spanien. Det kan dock påpekas att det av bolagets deklaration framgår att bolaget lämnat koncernbidrag med - netto - drygt 980 milj. kr och att bolaget gjort avdrag för detta belopp som omkostnad enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Processföringen i målet har emellertid, som antytts i det föregående, inte inriktats på frågan om enskilda kostnadsposter skolat minska den utländska förvärsinkomsten utan på betydelsen av att underskott uppkommit i bolagets sammanlagda näringsverksamhet.

Bolagets sammanräknade förvärsinkomst var alltså 0. Det kan påpekas att även om underskott av en näringsverksamhet numera skall fastställas det är underskottet uppkommer innebär detta inte att vad som betecknas som sammanräknad förvärsinkomst kan vara ett negativt belopp.

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

När det däremot inte finns någon sammanräknad förvärsinkomst (denna är 0) är det inte längre möjligt att på ett meningsfullt sätt ställa den utländska förvärsinkomsten mot den sammanräknade förvärsinkomsten. Ett belopp kan inte utgöra en viss andel av ingenting (0). Även här sammanfaller resultatet med det som uppkommer om man, som RSV hävdar, minskar den utländska inkomsten med underskottet av verksamheten i Sverige. Detta innebär visserligen att det uppkommer en tröskeffekt genom att en mycket liten förändring av inkomsterna kan medföra att en rätt till avräkning av hela den svenska skatten faller bort. Denna effekt - som främst har sin bakgrund i att avkastningsskatten i de nu aktuella fallen beräknas på ett underlag som är svårt att passa in i avräkningslagens system - är emellertid en fråga för lagstiftaren.

Regeringsrätten finner med hänsyn till det anförda att förutsättningar saknas för att bolaget skall ha rätt att avräkna den utländska skatten taxeringsåret 1992. RSV:s talan skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att bolaget inte är berättigat till avräkning av den i Spanien erlagda skatten vid 1992 års taxering.

Föredraget 2001-10-03, föredragande Lundgren, målnummer 6712-1997

Sökord: Avräkning av utländsk skatt

Litteratur: prop. 1982/83:14 s. 10-13; prop. 1985/86:131 s. 17-22; prop. 1990/91:54 s. 288-294 och 339-341; Dahlman - Fredborg, Internationell beskattning s. 10:4-11; Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 10 u. 1991, s. 150-163; Tivéus (red.), Internationella skattehandboken, 1992, s. 142-147; Lodin m.fl., Inkomstskatt, 3 u. 1993, s. 471-474.
