

Målnummer:	1062-11	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-04-24		
Rubrik:	Vid beräkning av spärrbelopp enligt lagen om avräkning av utländsk skatt ska tidigare års underskott inte beaktas när de utländska förvärvsinkomsterna bestäms. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	2 kap. 10 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt		
Rättsfall:	RÅ 1999 ref. 65		

REFERAT

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Skandinaviska Enskilda Banken AB, SEB, bedriver verksamhet i Sverige och i utlandet genom filialer i tolv länder. SEB hade därvid rätt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, till nedsättning av svensk inkomsttaxering genom avräkning av i utlandet uttagen skatt belöpande på intäkter som även medtagits vid inkomsttaxeringen i Sverige. Med anledning av att AvrL fått en omarbetad lydelse, med tillämpning från och med den 1 januari 2009, och till Skatteverkets ställningstagande den 25 september 2009, rubricerat Spärrbeloppsberäkning - underskottsavdrags påverkan på de utländska inkomsterna vid avräkning av utländsk skatt, ställde banken följande fråga till nämnden: Ska någon del av kostnadsposten "avdrag för tidigare års underskott" påverka beräkningen av de utländska inkomsterna, i fall del av underskottsavdraget kan hänföras till verksamheten vid en utländsk filial, som även under beskattningsåret uppvisar underskott, medan underskottsavdraget i övriga delar är att hänföra till den svenska verksamheten?

Skatterättsnämnden (2011-01-28, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Vid beräkning av SEB:s utländska förvärvsinkomster enligt 2 kap. 10 § AvrL ska avdrag för tidigare års underskott inte beaktas. - Motivering - - - (nämndens redovisning av bakgrund, m.m. här utesluten) - - - Skatterättsnämndens bedömning - Enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, räknas all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § första stycket IL). Resultatet av näringsverksamheten framkommer som ett överskott eller underskott genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna (14 kap. 21 §). - Av 14 kap. 4 § IL framgår att om räkenskaper förs för näringsverksamheten ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Det innebär att i ett fall som det aktuella så innefattar resultatet enligt räkenskaperna bolagets samtliga inkomster, dvs. både utländska och svenska. - Med utgångspunkt i det i räkenskaperna redovisade resultatet görs därefter de justeringar som behövs för att få fram resultatet enligt de skattemässiga reglerna (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 179 f.). - En sådan justering är enligt 40 kap. 2 § IL att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns vissa i paragrafen angivna begränsningar. - Vid inkomsttaxeringen behandlas alltså underskottsavdrag som en sammanhållen post. I inkomstdeklaration 2, för aktiebolag m.fl., görs avdraget under rubriken skattemässiga justeringar som sista post innan överskott eller underskott summeras. - Frågan är då om ett underskottsavdrag ska beaktas vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (intäktsposter eller avdrag för kostnadsposter) när

spärrbelopp ska bestämmas enligt 2 kap. 10 § AvrL. - Enligt 1 kap. 2 § AvrL har termer och uttryck som används i lagen samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I förarbetena sägs bl.a. att termer och uttryck som används i AvrL normalt har samma innebörd som motsvarande termer och uttryck i IL (prop. 2000/01:22 s. 93, prop. 2008/09:63 s. 39). - När det gäller hur beloppen i täljaren och i nämnaren förhåller sig till varandra vid beräkning av spärrbeloppet för aktiebolag m.fl. gäller följande. Beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna görs utifrån förhållandena i förekommande utländska filialer men med tillämpning av reglerna enligt IL. Därutöver görs de justeringar som föranleds av AvrL:s regler och förekommande praxis. - Det innebär bl.a. att underskott som uppkommer i en filial inte räknas med (RÅ 1999 ref. 65). - Beräkningen av ett aktiebolags sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag görs enligt IL:s regler, bortsett från avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller återföring av sådant avdrag. Det betyder bl.a. att förekommande underskott i utländska filialer beaktas. - Reglerna om avdrag för tidigare års underskott infördes vid 1990 års skattereform. Fram till dess fanns möjlighet att under en begränsad tidsperiod utnyttja ett underskott som uppkommit vid ett tidigare års taxering genom att yrka förlustavdrag enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag. När lagen upphävdes vid skattereformen föreskrevs att ett förlustavdrag som skulle kunna ha utnyttjats enligt 1960 års lag fick dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet vid taxering till statlig inkomstskatt vid 1992 års taxering, dvs. som ett underskott som kvarstod vid föregående beskattningsår i enlighet med de nya reglerna. - Vid beräkning av spärrbelopp behandlades förlustavdrag som allmänt avdrag. Allmänna avdrag beaktades inte vid beräkningen av den sammanlagda förvärvsinkomsten (vid tidpunkten för skattereformen "sammanlagd inkomst") i nämnaren (jfr 25 § lagen [1947:576] om statlig inkomstskatt och prop. 1966:127 s. 61 och 85). En förtydligande regel härom infördes vid avräkningslagens tillkomst år 1986 i 7 § (prop. 1985/86:131 s. 7 och 21). - Av spärrbeloppsregeln följde vidare att förlustavdrag inte skulle beaktas i fråga om beräkningen av utländska förvärvsinkomster. - Anledning till att förlustavdrag och andra avdrag av allmänna avdrags natur inte skulle beaktas vid beräkning av inkomsten i nämnaren var att annars skulle "skattebelastningen" bli relativt sett lägre på de utländska inkomsterna än på de svenska sammanlagda inkomsterna (1966 års förarbetsuttalanden och Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, sjunde uppl. 1984 s. 124 och 125). - När sättet att beakta tidigare års underskott vid inkomsttaxeringen ändrade karaktär år 1990 från att ha behandlats som ett allmänt avdrag till en post som ska återföras vid beräkningen av inkomsten för beskattningsåret vid påföljande års taxering ändrades emellertid inte avräkningsreglerna. Det torde ha inneburit att ett underskottsavdrag minskar beloppet i nämnaren. - Skatteverkets uppfattning är att ett tidigare års underskott, till skillnad från kostnader som direkt avser verksamhet i utlandet eller i Sverige, i ett fall som det aktuella ska anses som en kostnadspost som är gemensam för verksamheterna i olika länder. En sådan tolkning stöds enligt verket av de ändringar i förhållande till tidigare regler som framgår av 2 kap. 10-12 §§ AvrL och uttalanden i förarbetena med anledning härav. - En fördelning av underskottet på bolagets verksamheter i utlandet och i Sverige ska enligt Skatteverket göras vid beräkningen av de utländska inkomsterna vid bestämmande av spärrbeloppets storlek enligt följande. - Intäkterna i utländska verksamheter minskas med de kostnader som är direkt hänförliga dit och intäkterna i den svenska verksamheten minskas med de kostnader som är direkt hänförliga dit. Kostnadsposter (t.ex. avdrag för tidigare års underskott) som är gemensamma för hela verksamheten bör enligt verket proportioneras mot nettobeloppen i de båda verksamheterna. - Sedan ändringarna i avräkningslagen har den aktuella bestämmelsen prövats av Högsta förvaltningsdomstolen avseende skadeförsäkringsföretags säkerhetsreserv enligt 39 kap. 6 § IL (RÅ 2010 ref. 84). Frågan gällde huruvida en minskning av säkerhetsreserven skulle tas upp och en ökning dras av. Domstolen fann att regleringen i AvrL får anses innebära att en sådan minskning eller ökning i företagets säkerhetsreserv som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna ska beaktas när spärrbelopp

ska beräknas. - Avgörandet är i linje med betraktelsesättet att alla kostnadsposter som uppkommer under beskattningsåret och är hänförliga till utländska verksamheter ska beaktas när spärrbeloppet ska beräknas, till den del de inte leder till underskott, om de inte undantas i lagen. - Det betyder emellertid inte att ett underskott som uppkommit vid beräkningen av ett företags resultat enligt IL ett tidigare beskattningsår ska anses som en kostnadspost hänförlig till utländska förvärvsinkomster enligt AvrL ett senare beskattningsår. - Som Skatteverket framhåller är det många gånger, som i det aktuella fallet, inte möjligt att klarlägga hur ett tidigare års underskott är sammansatt, dvs. till vilka verksamheter i ett företag underskottet är hänförligt. En fördelning av underskottsavdrag på den grunden är därför utesluten. - Enligt Skatteverket ger emellertid lagstiftningen utrymme för att göra en schablonmässig fördelning av underskottet på de utländska verksamheterna och den svenska verksamheten. Detta trots att verket anser ett underskottsavdrag inte kan anses hänförligt till vare sig de utländska förvärvsinkomsterna eller den svenska förvärvsinkomsten. - Skatterättsnämnden som delar Skatteverkets uppfattning om att ett underskottsavdrag saknar anknytning till beskattningsårets förvärvsinkomster anser till skillnad från Skatteverket att det inte utan en uttrycklig bestämmelse är möjligt att beakta en kostnadspost som inte kan anses hänförlig till de utländska inkomsterna (jfr 2010 års rättsfall). - Även andra omständigheter kan anföras emot att underskottsavdrag räknas med vid beräkningen av det bråktal som bestämmer spärrbeloppet. Det skulle, om så vore fallet, bl.a. kunna innebära att ett underskott i en utländsk verksamhet som enligt praxis inte ska beaktas vid beräkningen av den utländska inkomsten får genomslag ett senare beskattningsår som en del av ett avdrag för ett tidigare års underskott. - Av uppgifterna i ärendet finns vidare inget som tyder på att underskottsavdrag tidigare överhuvudtaget beaktats vid beräkningen av spärrbelopp. Mot den bakgrunden borde det i det nu aktuella lagstiftningsarbetet ha uppmärksammats i förarbetena om en sådan ändring var avsedd, vilket inte har skett. - Underskottsavdrag nämns där endast i exempel som primärt behandlar frågan om förhållandet mellan avräkning och avdrag för utländsk skatt. Det ger emellertid inte något uttryck för att frågan om att fördela underskottsavdrag på utländska och svenska inkomster vid beräkningen av spärrbelopp övervägdes (prop. 2008/09:63 s. 44-46). - Skatterättsnämnden finner mot bakgrund av det anförda att hänsyn till underskottsavdrag inte ska tas när de utländska inkomsterna ska bestämmas vid beräkning av spärrbeloppet enligt AvrL.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att tidigare års underskott skulle beaktas vid beräkning av SEB:s utländska förvärvsinkomster enligt 2 kap. 10 § AvrL. Skatteverket anförde bl.a. följande. När avräkningsreglerna infördes skulle avdrag av det slag som de rullade underskotten utgör fördelas mellan svensk och utländsk inkomst vid spärrbeloppsberäkningen. Ändrad lagstiftning genom skattereformen och Högsta förvaltningsdomstolens praxis innebar före lagändringen 2008 att de rullade underskotten inte skulle fördelas mellan svensk och utländsk inkomst. Genom lagändringen har väsentliga förändringar skett. Begreppet kostnadsposter har ersatt kostnader. Alla kostnadsposter förutom vissa särskilt uppräknade poster ska påverka den utländska inkomsten. Detta gäller således även underskottsavdragen.

SEB bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. I avsaknad av uttrycklig reglering och då lagstiftaren inte heller i förarbetena uttryckt någon avsikt att frångå tidigare praxis är innebörden av gällande rätt alltså att tidigare års underskott inte ska beaktas vid beräkningen av de sammanlagda utländska inkomsterna.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-04-24, Dexe, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Vid införandet av 2008 års ändringar i AvrL hade det sedan länge ansetts att tidigare års underskott inte skulle beaktas när den utländska förvärvsinkomsten bestämdes vid beräkningen av spärrbeloppet. I fråga om beskattningsårets underskott från utländska filialer slog Högsta förvaltningsdomstolen fast detta i RÅ 1999 ref. 65 (se också prop. 1982/83:14 s. 10-12).

Lagändringarna 2008 syftade bl.a. till att uppnå ett materiellt så korrekt resultat som möjligt vid spärrbeloppsberäkningen. Den närmare beskrivningen i lagtexten av vad som ska avses med utländska förvärvsinkomster ändrades på så sätt att "intäkter efter avdrag för kostnader" ersattes med "intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter". Vidare togs det in kompletterande bestämmelser om hur bl.a. koncernbidrag och periodiseringsfonder ska hanteras.

Förarbetena till ändringarna i AvrL innehåller inga uttryckliga överväganden om underskott. Det framgår inte heller klart av den nya lagtexten att den ska ha en annan innebörd såvitt gäller underskott än vad som ansetts gälla tidigare. Stor försiktighet bör iaktas när det gäller att i en fråga av det slag som nu är aktuellt ändra ett rättsläge som varit bestående under en längre tid. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär inte 2008 års lagändringar att rättsläget ändrats så att tidigare års underskott ska beaktas när de utländska förvärvsinkomsterna bestäms vid spärrbeloppsberäkningen. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Justitieråden Knutsson och Saldén Enérus var skiljaktiga i fråga om motiveringen och ansåg att skälen för avgörandet skulle ha följande lydelse. - Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Justitierådet Stenman var av skiljaktig mening och anförde: Enligt 2 kap. 7 § AvrL ska avräkning ske av svensk skatt som beslutats det år den intäkt som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet. I fråga om beräkningen av avräkningsbart belopp föreskrivs, såvitt här är av intresse, i 2 kap. 10 § följande. Den statliga och kommunala inkomstskatt som hänförs till de utländska förvärvsinkomsterna (intäktsposter 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 sjöinkomstavdrag. - Den ställda frågan avser intäkt som beskattats i utländsk stat samma år som den ingått i underlaget för beslut om svensk skatt. Något krav på en dubbelbeskattning i ekonomisk mening för att rätt till avräkning av den utländska skatten ska föreligga finns inte såsom bestämmelsen tolkats, se RÅ 1999 ref. 65. Denna effekt uppkommer främst till följd av att underskottsavdrag alltid får räknas av i nämparen samtidigt som motsvarande post inte alltid ska dras av i täljaren. Däremot föreligger enligt proportioneringsregeln i 2 kap. 10 § AvrL en begränsning vid beräkningen av avräkningsbart belopp såtillvida att den utländska inkomsten ska beräknas enligt svenska skatteregler med beaktande av intäkts- och kostnadsposter så som de definieras i IL. Beräkningen är till viss del schablonmässig eftersom vissa kostnadsposter uttryckligen undantagits i 2 kap. 11-13 §§. Något undantag har inte gjorts för kostnadsposten underskott från tidigare beskattningsår. - Skatterättsnämnden är av uppfattningen att uppräknings av undantagna kostnadsposter inte är fullständig. Skatterättsnämnden bygger sin uppfattning på att nämnden inte anser att ett underskottsavdrag kan hänföras till årets intäkter i en viss filial. - I förarbetena till lagändringen anfördes bl.a. följande. För att uppnå ett så korrekt resultat som möjligt vid spärrbeloppsberäkningen borde i princip alla avdragsgilla kostnadsposter som inte direkt kan hänföras till de utländska inkomsterna på lämpligt sätt

proportioneras mellan de svenska och utländska inkomsterna. Vad gäller vissa kostnadsposter skulle en proportionering kräva ett alltför komplicerat system och det framstår därför som ändamålsenligt att inte alls beakta en avsättning eller en återföring. - Som framgår av förarbetena undantogs vissa kostnadsposter på grund av att en proportionering av dessa kostnadsposter skulle bli för komplicerad. Det finns ofta gemensamma kostnader i en verksamhet som bedrivs i Sverige och genom utländska filialer. Sådana kostnader anses hänförliga både till den svenska och den utländska verksamheten och proportioneras mellan de inkomster som genererats i Sverige respektive de utländska filialerna. På samma sätt kan det vara svårt att öronmärka gemensamma kostnadsposter som t.ex. underskottsavdragen. Sådana avdrag får nämligen anses hänförliga till näringsverksamheten i sin helhet. Underskottsavdragen ska därför fördelas mellan den svenska och utländska inkomsten. Överklagandet borde därför ha bifallits.

Föredraget 2012-03-07, föredragande Gulliksson, målnummer 1062-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Avräkning av utländsk skatt

Litteratur: Prop. 2008/09:63 s. 39 ff.
