

Målnummer:	8344-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-12-14		
Rubrik:	Ett svenskt bolag som äger fastigheter i USA genom ett svenskt kommanditbolag och amerikanska bolag, varav inte något är skattesubjekt i vare sig USA eller Sverige, har inte ansetts ha rätt att avräkna den amerikanska skatten mot vare sig svensk statlig inkomstskatt eller avkastningsskatt på pensionsmedel. Förhandsbesked angående inkomstskatt		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 1 §, 2 § och 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt• Artikel 23 punkt 2 a) i dubbelbeskattningsavtalet (1994:1617) mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1997 not. 149• RÅ 1999 not. 290		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde bolaget X bl.a. följande. X äger för närvarande fastigheter i USA via amerikanska bolag (Inc.) som är egna skattesubjekt och därmed är att jämställa med svenska aktiebolag. - X överväger att via ett svenskt kommanditbolag (KB) med X och ett annat koncernbolag som delägare, överföra fastighetsinnehaven i USA från de amerikanska bolagen (Inc.) till ett eller flera s.k. Limited Partnership (LPS) alternativt s.k. Single Member Limited Liability Company (SMLLC). X:s andel i KB kommer att vara 99 procent. - Vid beskattningen i USA föreligger möjlighet att betrakta ett svenskt KB som ett skattesubjekt. Det är upp till ägarna att avgöra om så skall ske. Denna möjlighet går under beteckningen "check-the-box". För X:s del skulle det vara en fördel att behandla KB som ett amerikanskt skattesubjekt. Om KB inte är skattesubjekt riskerar X nämligen att få lämna en deklaration i USA som omfattar X:s samtliga tillgångar. - På grund av de svårigheter som föreligger i USA att bedöma de civilrättsliga risker som kan vara förenliga med ett fastighetsinnehav är det X:s avsikt att KB skall äga fastigheterna via LPS eller SMLLC. - I fallet med LPS kommer KB att vara "limited partner" och äga 99 procent av kapitalet men dess risk skall begränsas till det insatta kapitalet. Den andre delägaren är ett inkorporerat bolag som äger en procent och som är obegränsat ansvarigt. Detta bolag kommer med all sannolikhet att vara ett amerikanskt bolag som kontrolleras av X. Ett LPS är transparent vid beskattningen, dvs. beskattning sker hos delägarna. - I vissa fall kommer SMLLC att äga fastigheter. SMLLC kommer i sin tur att vara ägd av X till 100 procent. Federalt och i de flesta delstater går det att välja om SMLLC skall vara ett eget skattesubjekt i inkomstskattehänseende eller om ägaren skall direktbeskattas. I detta fall skulle KB komma att direktbeskattas. - Frågan gäller om de inkomstskatter som X/KB erlägger i USA kan avräknas mot den avkastningsskatt och inkomstskatt som X erlägger i Sverige. - Fråga 1: Kan den amerikanska inkomstskatt som erläggs av KB för inkomsterna från LPS avräknas mot den avkastningsskatt som X erlägger? - Fråga 2: Kan den amerikanska inkomstskatt som erläggs av KB för inkomsterna från SMLLC avräknas mot den avkastningsskatt som X erlägger? - Fråga 3: Kan den amerikanska inkomstskatt som erläggs av KB för inkomsterna från LPS avräknas mot den inkomstskatt som X erlägger? - Fråga 4: Kan den amerikanska inkomstskatt som erläggs av KB för inkomsterna från SMLLC avräknas mot den inkomstskatt som X erlägger? - Fråga 5: Blir utgången i fråga 1-4 annorlunda om KB istället är transparent vid inkomstbeskattningen i USA, dvs. att beskattningen sker hos delägarna? - I kompletterande ansökan

till Skatterättsnämnden hemställde X om svar på ytterligare frågor i vilka fall det förutsätts att investeringen görs via LPS eller SMLLC utan ett mellanliggande KB. - Fråga 6: Kan den amerikanska inkomstskatt som X erlägger för inkomsterna från LPS avräknas mot den avkastningsskatt som X erlägger? - Fråga 7: Kan den amerikanska inkomstskatt som X erlägger för inkomsterna från SMLLC avräknas mot den avkastningsskatt som X erlägger? - Avräkning mot avkastningsskatt - X erlägger i huvudsak avkastningsskatt varför frågan om avräkning i den delen regleras i 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Vid tillämpningen av nämnda lagrum på förevarande situation måste ställning tas till betydelsen av att det i USA är möjligt att betrakta ett KB som ett skattesubjekt. Annorlunda uttryckt gäller frågan om den identitet, mellan den som erlägger skatten och den som skall avräkna skatten, som krävs vid tillämpningen av 14 § avräkningslagen skall styras av de amerikanska reglerna för hur en svensk juridisk person skall behandlas i skattehänseende. - Oavsett om ett KB är ett skattesubjekt eller ej kan USA inte beskatta dess inkomster såvida de inte har källa i USA. Det är med andra ord inte fråga om någon obegränsad skattskyldighet. Rimligen bör USA inte kunna bestämma huruvida Sverige skall ge avräkning eller ej genom att i skattehänseende behandla ett svenskt rättssubjekt på det ena eller andra sättet. Ett dylikt ställningstagande torde istället baseras på hur KB behandlas skatterättsligt enligt svenska regler. - X anser således att såväl lagtextens ordalydelse som rationella skäl ger stöd för att avräkning skall medges. - Avräkning mot statlig inkomstskatt - Av X:s totala verksamhet omfattar ca fem procent sådan verksamhet som inte underkastas avkastningsskatt utan i stället beskattas enligt det för andra bolag gällande systemet, dvs. verksamheten underkastas statlig inkomstskatt. - Enligt 2 § avräkningslagen föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § första stycket nämnda lag, om statlig inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Så är fallet här. Frågan om avräkning får då istället bedömas med ledning av artikel 23 punkt 2 a) i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA (1994:1617). - Den fråga som nämnden måste ta ställning till är hur artikel 23 punkt 2 a) skall tolkas i ljuset av artikel 4, där frågan om hemvist regleras. - Att X är en person med hemvist i avtalsslutande stat följer av punkt 1 i artikel 4. Av punkt 1 b) följer emellertid även att KB anses vara person med hemvist i en avtalsslutande stat, i detta fall på grund av att dess inkomst beskattas i Sverige hos de svenska delägarna. Eftersom handelsbolag, utan uttrycklig reglering såsom i punkt 1 b), skulle falla utanför avtalets tillämpningsområde, synes syftet med bestämmelsen i artikel 4 bl.a. vara att möjliggöra för personer bosatta i Sverige att investera via handelsbolag utan att detta medför några konsekvenser med avseende på avtalets tillämpningsområde. Även om så ej blir fallet här, eftersom KB genom punkt 1 b) omfattas av avtalet, leder emellertid investeringen via KB till att fråga uppkommer vem av KB/X i detta fall som enligt artikel 23 skall anses vara person med hemvist i avtalet och därmed ges rätt till avräkning. Enligt X:s uppfattning torde såväl X som KB enligt artikel 23 kunna anses som person med hemvist i Sverige som förvärvar inkomst, låt vara att X förvärvar inkomsten genom delägarskapet i KB. Emellertid är det ju endast X som rent faktiskt erlägger någon skatt i Sverige - ett KB är ju aldrig skattesubjekt vid inkomstbeskattningen - varför det inte gärna kan ha varit syftet vid avtalets ingående att rätten till avräkning skall tillkomma en person som enligt svenska regler inte är skattskyldig till inkomstskatt. - Hade fråga varit om en investering utan KB som mellanhand torde det inte råda någon tvekan om att X kan avräkna inkomstskatten i USA mot svensk inkomstskatt. - Skulle nämnden vid tolkning av artikel 23 i avtalet finna att X ej har rätt till avräkning innebär detta i praktiken att inkomsten dubbelbeskattas, vilket uppenbarligen skulle strida mot dubbelbeskattningsavtalets syfte. - X anser sammanfattningsvis att såväl lagtekniska som rationella skäl ger stöd för att X skall medges avräkning även mot statlig inkomstskatt.

Skatterättsnämnden (2000-12-13, Kindlund, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - X har inte rätt till nedsättning av statlig inkomstskatt eller avkastningsskatt på pensionsmedel

genom avräkning av amerikansk inkomstskatt. - Motivering. - X äger indirekt fastigheter i USA genom innehav av andelar i amerikanska bolag (Inc.), som är egna skattesubjekt. - X överväger att överföra ägandet av fastigheterna enligt fyra olika alternativ. I samtliga alternativ skall fastigheterna ägas av LPS eller SMLLC. Att fastigheterna skall ägas av amerikanska bolag med begränsat ansvar för X beror på de civilrättsliga risker som kan vara förknippade med fastighetsinnehav i USA. - I två av alternativen tillkommer att andelarna i LPS eller SMLLC skall ägas av ett svenskt KB. - I LPS kommer X eller KB att vara limited partner med en ägarandel om 99 procent medan återstående en procent kommer att ägas av ett av X kontrollerat inkorporerat bolag (troligen amerikanskt), som är obegränsat ansvarigt för LPS:s förpliktelser. - I SMLLC kommer X:s eller KB:s ägarandel att vara 100 procent. - X:s ägarandel i KB kommer att vara 99 procent och återstående en procent kommer att ägas av ett annat bolag i X-koncernen. - KB kan - om delägarna så önskar - vara ett skattesubjekt i USA. I annat fall är det delägarna som är skattesubjekt. - LPS är i USA transparent vid inkomstbeskattningen, dvs. den sker hos delägarna. - Federalt och i de flesta delstater i USA kan delägarna välja mellan att själva inkomstbeskattas för SMLLC:s räkning eller att låta SMLLC vara ett eget skattesubjekt. I förevarande fall utgår nämnden från att SMLLC inte är skattesubjekt i USA. - X ställer ett antal frågor om det i de olika ägaralternativen har rätt till nedsättning av svensk avkastnings- och inkomstskatt genom avräkning av amerikansk inkomstskatt på LPS:s eller SMLLC:s inkomster. - Nämnden gör följande bedömning. - Frågorna 1, 2, 5, 6 och 7 (nedsättning av avkastningsskatt) - Den amerikanska inkomstskatten får antas komma att utgå på avkastningen på fastigheterna. Dessa fastigheter kommer inte att ägas av X utan av LPS eller SMLLC. Vidare kommer det att vara andelarna i KB, LPS eller SMLLC - och inte fastigheterna - som kommer att ingå i kapitalunderlaget enligt avkastningsskattelagen. - Avkastningsskatten omfattas inte av Sveriges skatteavtal med USA. Enligt 14 § första stycket avräkningslagen har skattskyldig enligt 2 § 1- 4 och 6 avkastningsskattelagen 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. - För att avräkning mot avkastningsskatt skall få ske krävs alltså dels att det är fråga om utländsk skatt som belöper på avkastning på X:s (direktägda) utländska tillgångar, dels att dessa tillgångar ingår i kapitalunderlaget för avkastningsskatt. Eftersom dessa villkor inte kommer att uppfyllas är X inte berättigat till avräkning. Det saknar i detta hänseende betydelse om andelarna i LPS eller SMLLC ägs direkt av X (frågorna 6 och 7) eller indirekt genom KB (frågorna 1, 2 och 5) eller om KB är transparent vid den amerikanska inkomstbeskattningen eller ej (fråga 5). - Frågorna 3, 4 och 5 (nedsättning av inkomstskatt) - Enligt 1 § första stycket avräkningslagen har en obegränsat skattskyldig, som har haft intäkt som tagits med vid taxering till kommunal eller statlig inkomstskatt för vilken han beskattats i utländsk stat och som enligt skattelagstiftningen i den staten anses härröra därifrån, rätt till nedsättning av inkomstskatt genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten. - Enligt 2 § avräkningslagen föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § första stycket om statlig och kommunal inkomstskatt samt den utländska skatten och intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. I sådana fall har den skattskyldige i stället rätt till avräkning eller undviks dubbelbeskattning på annat sätt på grund av avtalet (se prop. 1985/86:131 s. 20). - I fall då en person med hemvist i Sverige förvärfvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, skall Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 punkt 2 a) i avtalet, från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA. - Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det, för att avräkning skall kunna ske, krävs att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om X:s egna inkomster. X kan därför

inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 punkt 1 b) i avtalet kan tillerkännas vissa rättigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning. - Eftersom intäkterna i fråga således inte omfattas av avtalet återstår att pröva om X kan vara berättigat till avräkning av amerikansk inkomstskatt med stöd av avräkningslagen. - Även enligt 1 § första stycket avräkningslagen krävs för rätt till avräkning av utländsk skatt att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga intäkt, jfr vad som uttalas i prop. 1966:127 s. 82, vilket, såvitt avser skatt på inkomst och förmögenhet, överensstämmer med en vedertagen uppfattning om vad som avses med internationell dubbelbeskattning. X är således inte heller enligt avräkningslagen berättigat till nedsättning av svensk inkomstskatt genom avräkning av amerikansk inkomstskatt i omfrågade hänseenden.

X överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna 5-7 och yrkade att X skulle ha rätt till avräkning av amerikansk inkomstskatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel respektive statlig inkomstskatt. Till stöd för sin talan anförde X bl.a. följande. Vid prövningen av fråga 5 har Regeringsrätten att utgå från att X, i egenskap av delägare i kommanditbolaget, är direkt skattskyldig vid den amerikanska inkomsttaxeringen. Skatterättsnämndens synsätt, att det för avräkning krävs att den inkomst på vilken skatten belöper är hänförlig till den rättsbildning som äger eller bedriver den verksamhet varur den skattepliktiga inkomsten härrör, har inte stöd i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA. Det avgörande måste vara att det är fråga om samma skattesubjekt som har beskattats för inkomst med källa i USA som beskattats i Sverige för inkomst som härrör från samma källa. 1 § avräkningslagen ger inte stöd för att avräkning är utesluten i fall där verksamheten bedrivs genom en juridisk person som är transparent vid beskattningen. Tvärtom synes bestämmelsen ge uttryck för att det avgörande är att det är fråga om samma skattesubjekt. Att tolka in att det också måste vara identitet mellan de juridiska personer som i civilrättsligt hänseende redovisar en och samma intäkt är inte förenligt med de grundläggande principerna om möjligheten att få lättnad för i utlandet erlagd skatt. När det gäller avkastningsskatten förstår X bestämmelserna i avräkningslagen på följande sätt. För det första skall det vara identitet mellan den person som erlägger den utländska inkomstskatten och den som erlägger avkastningsskatten. För det andra skall den utländska skatten belöpa på avkastning på samma tillgångar som är underlag för avkastningsskatten. Vad gäller den första förutsättningen måste synsättet vara detsamma som i frågan om avräkning mot inkomstskatt, dvs. att det är samma person som belastas med avkastningsskatt som utländsk inkomstskatt. Av 14 § avräkningslagen går inte att utläsa något krav på att de värden som belastas med avkastningsskatt måste bestå av tillgångar som innehas direkt av den som belastas med avkastningsskatt. Den omständigheten att det är andelarna i mellanhanden som primärt utgör värderingsgrund vid bestämmandet av underlaget för avkastningsskatt kan inte leda till någon annan bedömning. Det avgörande måste vara att den egendom vars avkastning har träffats av den utländska skatten är identisk med den egendom som utgör underlag för avkastningsskatten. - I målet åberopar X även ett utlåtande av professor Nils Mattsson.

Riksskatteverket yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2001-12-14, Lindstam, Hulgaard, Wennerström, Melin, Ståvberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2001-11-28, föredragande Lundgren, målnummer 8344-2000

Sökord: Avräkning av utländsk skatt; Dubbelbeskattning; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1966:127 s. 82; prop 1989/90:47 s. 15-19; prop. 1994/95:60 s. 54-55 och 73-74.
