

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

## **Avräkning utländsk skatt – spärrbeloppsberäkningen för fysiska personer och EU-rätten**

### **1 Sammanfattning**

Skatteverket anser att EU-domstolens praxis innebär att avräkningslagens bestämmelser om beräkning av spärrbelopp för fysiska personers förvärvsinkomster (tjänst och näringsverksamhet) strider mot EUF-fördraget och EES-avtalet.

De fördragsfriheter som är tillämpliga är i första hand den fria rörligheten för arbetstagare och den fria etableringsrätten. Därför är det i normalfallet bara spärrbeloppsberäkningen avseende förvärvsinkomster från EES som berörs.

Skatteverket anser att spärrbeloppet för förvärvsinkomster från EES ska beräknas på följande sätt. Täljaren ska bestå av den utländska inkomsten från EES-land och nämnaren (den sammanlagda inkomsten) ska utgöras av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, d.v.s. förvärvsinkomsten efter allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Om den skattskyldige även har inkomster från tredjeland ska det göras en separat spärrbeloppsberäkning för dessa i enlighet med avräkningslagens regler där nämnaren består av förvärvsinkomsten före allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Dessa två spärrbelopp läggs ihop till ett gemensamt spärrbelopp för förvärvsinkomster.

Skatteverket anser inte att spärrbeloppsberäkningen för fysiska personers kapitalinkomster strider mot EU-rätten.

När uttrycket ”beskattningsbar förvärvsinkomst” används i detta ställningstagande bortses ifrån att den beskattningsbara förvärvsinkomsten kan behöva justeras i spärrbeloppsberäkningen för avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond, återföring av sådant avdrag samt avdrag för utländsk skatt.

### **2 Frågeställning**

EU-domstolen har i en dom den 28 februari 2013 prövat de tyska reglerna för att beräkna spärrbeloppet för två makar vid avräkning av utländsk skatt (C-168/11, Beker). Domstolen anser att vid beräkning av spärrbeloppet strider det mot EUF-fördraget att den skatt som ingår i beräkningen består av skatten på inkomsterna efter alla avdrag medan summan av inkomsterna som ingår i beräkningen inte har minskats med kostnader på grund av personliga avdrag och familjesituation. Därigenom kommer viss del av avdragen inte att beaktas vid avräkningen.

Fråga har ställts om även den svenska spärrbeloppsberäkningen för fysiska personer strider mot EU-rätten. Gäller det i så fall både spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster och för kapitalinkomster?

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

### **3 Gällande rätt m.m.**

#### **3.1 Inkomstskattelagen**

Fysiska personers skatt på förvärvsinkomster tas ut på den beskattningsbara förvärvsinkomsten som beräknas på följande sätt. Summan av överskott i tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal och minskas med grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärvsinkomsten (1 kap. 5 § inkomstskattelagen [1999:1229], II).

I avd. XI i II finns bestämmelser om allmänna avdrag (62 kap.), grundavdrag (63 kap.) och sjöinkomstavdrag (64 kap.). Allmänna avdrag ges för underskott av aktiv näringsverksamhet, debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter, periodiska understöd och pensionssparande (62 kap. 1 § II).

#### **3.2 Avräkning för utländsk skatt**

##### **3.2.1 Avräkningslagen**

Bestämmelser om avräkning finns i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen. Avräkning får ske med det lägsta av två belopp – summan av avräkningsbara utländska skatter (2 kap. 8 § avräkningslagen) eller spärrbeloppet (2 kap. 9 § första stycket avräkningslagen) där spärrbeloppet är den svenska skatt som tas ut på den utländska inkomsten.

I avräkningslagen tillämpas overallprincipen vilket innebär att det görs en gemensam spärrbeloppsberäkning för samtliga utländska inkomster.

För fysiska personer består spärrbeloppet av två delar, spärrbeloppet för förvärvsinkomster och spärrbeloppet för kapitalinkomster. Spärrbeloppet beräknas genom att ett bråktal multipliceras med den svenska skatten. För förvärvsinkomsterna innehåller bråktalets täljare de utländska förvärvsinkomsterna och bråktalets nämnare innehåller den sammanlagda förvärvsinkomsten före allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag (2 kap. 10 § första stycket avräkningslagen). Den skatt som multipliceras med bråktalet ska minskas med skattereduktioner. Hur erhållna skattereduktioner enligt 67 kap. II ska minska skatterna framgår av 2 kap. 10 § andra stycket avräkningslagen. Bråktalets täljare består dels av inkomster som beskattats i utlandet, dels av vissa uppräknade utländska inkomster som inte beskattats utomlands (2 kap. 9 § första stycket avräkningslagen). Den utländska inkomsten ska vara en nettoinkomst, d.v.s. intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter (2 kap. 10 § första stycket avräkningslagen).

Om avdrag har gjorts för den utländska skatten ska spärrbeloppet beräknas som om avdraget inte har gjorts (2 kap. 9 § andra stycket avräkningslagen).

Om avdrag gjorts för avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond eller om sådant avdrag har återförts, ska spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts respektive inte har återförts (2 kap. 13 § avräkningslagen).

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

Sker avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas de principer och beräkningssätt som anges i avräkningslagen (2 kap. 2 § avräkningslagen).

### 3.2.2 Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat hur spärrbeloppet ska beräknas när den skattskyldige inte har någon sammanlagd förvärvsinkomst därför att den är noll eller det är så att ett underskott redovisas (RÅ 2001 ref. 43). Domstolen uttalade att enligt bestämmelsen om spärrbeloppsberäkning i avräkningslagen (nuvarande 2 kap. 10 § avräkningslagen) ska en beräkning göras av hur stor del av den sammanräknade förvärvsinkomsten som den utländska förvärvsinkomsten 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 bestämmelsen anses förutsätta att den utländska inkomsten är lägre än den sammanräknade förvärvsinkomsten eller i vart fall inte överstiger denna. I motsatt fall överstiger kvoten mellan inkomsterna 1 och spärrbeloppet således den svenska skatten. Avräkningen kan emellertid aldrig avse mer än den faktiska skatten.

### 3.3 EU-rätten

#### 3.3.1 EUF-fördraget

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) innehåller bestämmelser som säkerställer fri rörlighet för arbetstagare (artikel 45) och för unionsmedborgare som vill etablera sig i en annan medlemsstat (artikel 49) samt fri rörlighet för tjänster (artikel 56). Fördraget innehåller även bestämmelser till skydd för fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och länder utanför unionen, nedan kallat tredjeland (artikel 63).

EUF-fördraget innebär att hinder i såväl verksamhetsstaten som i hemstaten är förbjudna. EU-domstolen har vidare slagit fast att förbudet inte bara gäller nationella bestämmelser som hindrar personer från andra medlemsstater från att arbeta, etablera sig eller investera i landet utan också sådana bestämmelser som avhåller egna medborgare från att arbeta, etablera sig eller investera i en annan medlemsstat.

Begreppet kapitalrörelser har ingen definition i EUF-fördraget. Av EU-domstolens praxis framgår att nomenklaturen i rådets direktiv 88/361/EEG används som vägledning (C-222/97 Trummer och Mayer). Flera av de transaktioner som nämns i direktivet omfattas också av andra bestämmelser i EUF-fördraget, såsom exempelvis den fria etableringsrätten. Därmed uppkommer gränsdragningsproblem mellan de friheter som kan bli aktuella att tillämpa. Av EU-domstolens rättspraxis framgår att syftet och ändamålet med lagstiftningen avgör vilken frihet som blir aktuell att tillämpa (se bl.a. C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation p. 88-104). Av domstolens praxis framgår också att fri rörlighet för kapital inte kan åberopas om en annan fördragsfrihet dominerar i det aktuella fallet. Det gäller även om den dominerande fördragsfriheten inte är tillämplig mot tredjeland (C-452/04 Fidium Finanz och C-102/05 A och B).

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

### 3.3.2 Fria kapitalrörelser mot tredjeland

När det gäller den fria rörligheten för kapital gentemot tredjeland medger fördraget vissa undantag för äldre lagstiftning. Enligt undantagsregeln i artikel 64.1 ska artikel 63 inte påverka tillämpningen av restriktioner för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, förutsatt att restriktionerna finns i nationell lagstiftning eller unionsrätt som var i kraft redan den 31 december 1993. Undantaget gäller även bestämmelser som införs efter detta datum, förutsatt att de i allt väsentligt är identiska med tidigare lagstiftning (C-157/05, Holböck).

Detta undantag för vissa restriktioner mot tredjeland i äldre lagstiftning gäller enbart direktinvesteringar. Det finns ingen definition av begreppet direktinvestering i EUF-fördraget men nomenklaturen i rådets direktiv 88/361/EEG används som vägledning (C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation). Med direktinvestering avses exempelvis aktieförvärv som gör det möjligt att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget eller ett långfristigt lån med syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer.

### 3.3.3 EU-domstolens praxis – undanröjande av dubbelbeskattning

EU-domstolen har i en dom den 28 februari 2013 ansett att vid beräkning av det s.k. spärrbeloppet strider det mot EUF-fördraget att den skatt som ingår i beräkningen består av skatten på inkomsterna efter alla avdrag medan summan av inkomsterna som ingår i beräkningen inte har minskats med kostnader på grund av personliga avdrag och familjesituation (C-168/11, Beker, nedan kallat Beker-målet).

Målet gäller tyska regler för avräkning av utländsk skatt. Makarna Beker hade fått utdelningsinkomster på utländska aktier och betalat skatt i utlandet. Utdelningsinkomsterna beskattades tillsammans med alla övriga inkomster. Dubbelbeskattningen skulle undanröjas genom avräkning. Det maximala avräkningsbeloppet beräknades genom att den skatt som skulle erläggas enligt skattetablell multiplicerades med kvoten mellan den utländska inkomsten och den totala summan av inkomsterna. I sistnämnda summa var inte särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden beaktade. Dessa beaktades däremot vid beräkningen av den inkomstskatt enligt skattetablell som skulle betalas.

Beräkningen kan illustreras enligt följande:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Maximal avräkning} & = & \text{Inkomstskatt enligt} \\
 & & \text{skattetablell (global} \\
 & & \text{beskattningsbar inkomst)} \\
 & & \uparrow \\
 & & \text{Avdrag för särskilda} \\
 & & \text{utgifter och extraordinära} \\
 & & \text{kostnader beaktas} \\
 & & \times \\
 & & \text{Utländska inkomster} \\
 & & \text{-----} \\
 & & \text{Summan av inkomsterna} \\
 & & \uparrow \\
 & & \text{Avdrag för särskilda utgifter och} \\
 & & \text{extraordinära kostnader beaktas inte}
 \end{array}$$

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

EU-domstolen fann att ovanstående formel innebär att personer som uppbär en del av sina inkomster från utlandet behandlas sämre än personer som uppbär alla sina inkomster i hemlandet eftersom viss del av avdragen på grund av personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas. Den tyska regeringen invände att den typen av avdrag saknar allt samband med specifika delar av inkomsten och ska därför fördelas jämnt mellan inhemsk och utländsk inkomst. EU-domstolen konstaterade dock att det i första hand är hemviststaten som ska medge avdrag på grund av personliga förhållanden och familjesituation. Att tillämpa ovanstående formel för att beräkna maximal avräkning ansågs strida mot de fria kapitalrörelserna i EUF-fördraget.

EU-domstolen har i en dom den 12 december 2002 även ansett att den nederländska beräkningen vid tillämpningen av metoden exempt med progression strider mot den fria rörligheten för arbetstagare (C-385/00, de Groot). Beräkningen innebar att den skattskyldige bara medgavs avdrag som hade samband med hans personliga förhållanden och familjesituation i proportion till den inkomst han erhållit i Nederländerna och därmed förlorade rätten till en del av de skattemässiga avdragen. Målet gällde grundavdrag och avdrag för underhållsbidrag.

Den 12 december 2013 meddelade EU-domstolen ännu en dom som gäller undanröjande av dubbelbeskattning (C-303/12, Imfeld och Garcet). Den belgiska beräkningsmetoden för att tillämpa exempt med progression anses strida mot den fria etableringsrätten. Vid sambeskattningen i Belgien medges den make som har högst inkomst ett extra grundavdrag för underhållsberättigade barn. I målet bedrev den maken självständig verksamhet i Tyskland och var undantagen från beskattning i Belgien. Därför gick makarna miste om avdraget. Om båda makarna arbetat i Belgien eller om maken med högsta inkomsten arbetat i Belgien hade de inte gått miste om detta avdrag.

### 3.4 EES-avtalet

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES-avtalet, innehåller motsvarande regler om fri rörlighet som EUF-fördraget bortsett från kapitalrörelserna mot tredjeland. EES-avtalet gäller mellan EU:s medlemsstater och Norge, Island och Liechtenstein. Bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare finns i artikel 28, fri etableringsrätt i artikel 31, fri rörlighet för tjänster i artikel 36 och fri rörlighet för kapital i artikel 40.

EU-domstolen och Efta-domstolen har i sin rättspraxis hittills bedömt att bestämmelserna i EUF-fördraget och EES-avtalet motsvarar varandra och tillämpas på samma sätt (se exempelvis C-452/01 Ospelt och Schlössle Weissenberg, C-521/07 Kommissionen mot Nederländerna, C-431/11 Förenade kungariket mot rådet, C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt samt E-1/03 EFTA Surveillance Authority mot Island).

När det i detta ställningstagande talas om EU-rätten avses även EES-avtalet och när det talas om olika friheter i EUF-fördraget avses även motsvarande friheter i EES-avtalet förutom när det gäller de fria kapitalrörelserna mot tredjeland.

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

## 4 Bedömning

### 4.1 Spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster strider mot EU-rätten

Den svenska avräkningslagen innehåller samma typ av spärrbeloppsberäkning som var föremål för EU-domstolens prövning i Beker-målet när det gäller fysiska personers avräkning av skatt på förvärvsinkomster. Den skatt som multipliceras med bråktalet i spärrbeloppsberäkningen är skatten på förvärvsinkomsten efter allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag medan den sammanlagda förvärvsinkomsten är inkomsten före dessa avdrag. Beräkningen innebär att avdragen fördelas mellan svensk och utländsk inkomst. EU-domstolen har ansett att ett sådant beräkningssätt innebär att vissa avdrag, som det i första hand är hemviststatens skyldighet att tillhandahålla, inte kommer att beaktas vid avräkningen. Eftersom den svenska spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster är konstruerad på samma sätt anser Skatteverket att den står i strid mot EU-rätten.

Skatteverket anser däremot inte att spärrbeloppsberäkningen för kapitalinkomster strider mot EU-rätten eftersom den inte görs på samma sätt. Den påverkas inte av allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag.

### 4.2 Berörda fördragsfriheter

EU-domstolen har ansett att ett beräkningssätt som inte fullt ut beaktar avdrag för personliga förhållanden och familjesituation strider både mot den fria rörligheten för arbetstagare (C-385/00, de Groot), mot de fria kapitalrörelserna (C-168/11, Beker) och mot den fria etableringsrätten (C-303/12, Imfeld och Garcet). Vid prövningen av vilken fördragsfrihet det varit fråga om har domstolen gjort bedömningen utifrån beskattningen av den aktuella inkomsten. Frågan om sättet att undanröja dubbelbeskattningen strider mot EUF-fördraget har således bedömts utifrån vilken frihet som varit tillämplig på beskattningen av inkomsten.

Eftersom den svenska spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster gäller inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet är det i första hand den fria rörligheten för arbetstagare och den fria etableringsrätten som berörs.

Fri rörlighet för arbetstagare och fri etableringsrätt gäller inte gentemot tredjeland. Det kommer därför i normalfallet inte att bli aktuellt att tillämpa EU-domstolens dom i Beker-målet i spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster när det är fråga om inkomster från tredjeland.

EU-domstolen har emellertid ansett att en spärrbeloppsberäkning som är utformad som den svenska spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster även strider mot de fria kapitalrörelserna. En prövning av vilken fördragsfrihet som är aktuell måste prövas utifrån syftet med bestämmelsen bakom beskattningen av den aktuella inkomsten (se avsnitt 3.3.1). Skatteverket har inte tagit ställning till om det eventuellt kan ingå inkomster i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet som omfattas av EUF-fördragets fria kapitalrörelser utan en

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

prövning måste ske i varje enskilt fall. Om det vid en sådan prövning visar sig att de fria kapitalrörelserna är tillämpliga kan EU-domstolens dom i Beker-målet bli aktuell att tillämpa även när det gäller avräkning av utländsk skatt som betalats i tredjeland. En förutsättning är dock att inkomsten inte är hänförlig till en direktinvestering.

Det har funnits bestämmelser i avräkningslagen allt sedan dess tillkomst 1985 som angett att den sammanlagda inkomsten i spärrbeloppsberäkningen ska bestå av inkomsten före allmänna avdrag. Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2009 infördes i förtydligande syfte att det även gällde inkomsten före grundavdrag och sjöinkomstavdrag (prop. 2008/09:63 s. 42). Det var således ingen ändring jämfört med hur bestämmelsen tillämpades tidigare. Eftersom den aktuella bestämmelsen i avräkningslagen har funnits sedan den 31 december 1993 tillåts denna restriktion gentemot tredjeland (artikel 64.1). En förutsättning är dock att det är fråga om en direktinvestering. Denna fråga måste prövas i varje enskilt fall med beaktande av EU-domstolens praxis (se avsnitt 3.3.2).

Om det inte är fråga om en direktinvestering är restriktioner mot de fria kapitalrörelserna inte tillåtna gentemot tredjeland heller. Eftersom den skattskyldige ska lämna de uppgifter som behövs för att pröva frågan om avräkning anser Skatteverket inte att restriktionen i avräkningslagen kan försvaras.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att den svenska spärrbeloppsberäkningen för förvärsinkomster strider mot EU-rätten men att detta i normalfallet enbart berör spärrbeloppsberäkningen avseende förvärsinkomster från EES. Skulle det ingå en inkomst från tredjeland i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet där beskattningen ska prövas mot de fria kapitalrörelserna ska EU-domstolens dom i Beker-målet tillämpas även på den inkomsten under förutsättning att det inte är fråga om en inkomst från en direktinvestering. En sådan eventuell inkomst från tredjeland där Beker-målet blir tillämplig kommer således att behandlas på samma sätt som en EES-inkomst och inbegrips fortsättningsvis när uttrycket ”EES-inkomst” används.

### **4.3 Spärrbeloppsberäkning i enlighet med EU-rätten**

EU-domstolen har inte angett hur spärrbeloppsberäkningen ska ske för att vara förenlig med EU-rätten. Det framgår däremot av Beker-målet att avdrag för personliga förhållanden och familjesituation ska beaktas vid avräkningen.

Regeringen har uttalat att för svenska förhållanden bör med avdrag som beaktar personliga förhållanden och familjesituation avses allmänna avdrag och grundavdrag (prop. 2004/05:19 s. 47). Utländska obligatoriska socialavgifter är ett allmänt avdrag och ska enligt Skatteverkets uppfattning behandlas som ett sådant i spärrbeloppsberäkningen och inte som en kostnad för den utländska inkomsten (se avsnitt 4.4 exempel 5). När det gäller sjöinkomstavdraget har det inte gjorts något uttalande om att det skulle vara ett avdrag som beaktar personliga förhållanden och familjesituation. Skatteverket anser ändå att sjöinkomstavdraget ska behandlas på samma sätt i spärrbeloppsberäkningen som grundavdrag och allmänna avdrag. Skälet är avdragets placering i avd. XI i inkomstskattelagen tillsammans med allmänna avdrag och grundavdrag samt att det tillkom

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

för att inte skatteskärpningen skulle bli alltför kraftig vid övergången från sjömansskatt till landskattesystem (prop. 1995/96:227 s. 76). Sjöinkomstavdraget kan därför inte ses som en kostnad som ska minska den utländska inkomsten i spärrbeloppsberäkningen.

Skatteverket anser att när det gäller avräkning av utländska skatter som har betalats i ett annat land inom EES så ska spärrbeloppet beräknas på följande sätt för att vara förenligt med EU-rätten. Täljaren ska bestå av den utländska inkomsten från EES-land och nämnaren (den sammanlagda inkomsten) av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, d.v.s. förvärvsinkomsten efter allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag (se bl.a. avsnitt 4.4 exempel 1). Därmed kommer samma förvärvsinkomst att ingå i nämnaren i spärrbeloppsberäkningen som den som legat till grund för skatteuttaget och samtliga avdrag som beaktar personliga förhållanden och familjesituation kommer då att beaktas vid avräkningen.

I avräkningslagen tillämpas overallprincipen vilket innebär att det görs en gemensam spärrbeloppsberäkning för samtliga utländska inkomster. För fysiska personer består dock spärrbeloppet av två delar, ett spärrbelopp för förvärvsinkomster och ett för kapitalinkomster. Trots att overallprincipen är viktig i avräkningslagen anser Skatteverket att det inte är möjligt att tillämpa EU-domstolens dom i Beker-målet när det enbart är fråga om avräkning av utländsk skatt som tagits ut i ett land utanför EES. Avräkningslagens regler kan inte sägas vara i strid med någon av friheterna i EUF-fördraget om det är fråga om att avräkna exempelvis kanadensisk skatt på en arbetsinkomst (se avsnitt 4.4 exempel 2). Om det inte går att avvika från avräkningslagens regler när det gäller avräkning av kanadensisk skatt uppkommer frågan hur spärrbeloppsberäkningen ska ske om både kanadensisk och exempelvis fransk skatt ska avräknas. Skulle det göras en gemensam spärrbeloppsberäkning i en sådan situation kan det uppstå märkliga tröskeeffekter jämfört med när det bara är fråga om avräkning av kanadensisk skatt. Skatteverket anser därför att om den skattskyldige har förvärvsinkomster både från EES-land och från tredjeland får det göras två spärrbeloppsberäkningar för förvärvsinkomster, en spärrbeloppsberäkning för samtliga EES-inkomster där nämnaren består av förvärvsinkomsten efter allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag och en spärrbeloppsberäkning för samtliga inkomster från tredjeland enligt 2 kap. 10 § avräkningslagen, d.v.s. där nämnaren består av förvärvsinkomsten före nämna avdrag (se bl.a. exempel 3 i avsnitt 4.4).

Vissa särskilt angivna utländska inkomster som inte beskattats i annat land får vara med i täljaren i spärrbeloppsberäkningen (2 kap. 9 § första stycket 2 avräkningslagen). Skatteverket anser att dessa ska behandlas på samma sätt som inkomster som beskattats i annat land. Det innebär att om det finns en inkomst från ett EES-land som inte beskattats där och det finns en inkomst som beskattats i tredjeland ska det göras två spärrbeloppsberäkningar (se avsnitt 4.4 exempel 6).

När det görs två spärrbeloppsberäkningar ska dessa läggas ihop till ett gemensamt spärrbelopp för förvärvsinkomsterna. Genom att nämnaren i spärrbeloppsberäkningarna uppgår till olika belopp beroende på om beräkningen görs enligt avräkningslagens regler eller i enlighet med EU-rätten uppkommer ibland situationer där spärrbeloppet uppgår till högre belopp än den skatt som multipliceras med bråktalet (se avsnitt 4.4 exempel 4 och 5).



Annika Sjöblom  
010-573 50 31

Anledningen är att de olika sätten att beräkna spärrbeloppet gör att relationen mellan täljare och nämnare medför att kvoten totalt sett blir större än 1. Skatteverket anser att inget av de båda spärrbeloppen och inte heller det gemensamma spärrbeloppet för förvärvsinkomsterna kan vara större än den svenska skatt som används i spärrbeloppsberäkningarna. Det följer av Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2001 ref. 43 där det sades att om kvoten mellan den utländska inkomsten och den sammanlagda inkomsten är större än 1 kommer spärrbeloppet att överstiga den svenska skatten men att avräkningen aldrig kan avse mer än den faktiska skatten. Enligt Skatteverkets uppfattning kan den skatt som avses i detta sammanhang (relationen mellan täljare och nämnare) bara avse den skatt som används i spärrbeloppsberäkningarna, d.v.s. statlig och kommunal inkomstskatt efter minskning med skattereduktioner.

Om avdrag har gjorts för utländsk skatt ska spärrbeloppsberäkningen göras som om avdrag inte har gjorts. Även om det ska göras olika spärrbeloppsberäkningar för EES-inkomster och tredjelandsinkomster blir respektive spärrbeloppsberäkning därför likadan oavsett om avdrag gjorts eller inte. Därmed saknar det också betydelse för denna uppdelning i två spärrbeloppsberäkningar om avdrag bara gjorts för viss del av den utländska skatten. Avdraget behöver således inte hänföras till den ena eller andra inkomsten (se avsnitt 4.4 exempel 7 och 8).

Skatteverket kan inte använda EUF-fördraget för att åstadkomma en högre beskattning eller mer ofördelaktiga konsekvenser än vad som följer av en strikt tillämpning av avräkningslagen. Om en spärrbeloppsberäkning i enlighet med avräkningslagens bestämmelser i någon situation skulle ge ett större belopp att avräkna än det beräkningssätt som anges i detta avsnitt tillämpas avräkningslagens ordalydelse även på EES-inkomster.

#### **4.4 Exempel**

##### **Förutsättningar för exemplen**

Följande exempel är starkt förenklade för att illustrera hur Skatteverket anser att spärrbeloppsberäkningen ska göras med anledning av EU-domstolens dom i Beker-målet. De avser enbart spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster eftersom Skatteverket anser att det bara är den som påverkas av EU-domstolens rättspraxis. För exemplen gäller följande förutsättningar:

- Enbart kommunalskatt tas ut och den antas uppgå till 30 %. Från alla andra skatter och påförda avgifter bortses.
- Alla avdrag och skattereduktioner är avrundade till jämna belopp.
- Eftersom enbart kommunalskatt tas ut kommer skattereduktionerna att minska kommunalskatten i spärrbeloppsberäkningen.
- De utländska inkomster som anges är nettoinkomster, d.v.s. efter avdrag för kostnadsposter.
- Avdrag har inte gjorts för utländsk skatt om inget annat anges.
- Sexmånadersregeln är inte tillämplig och svensk socialförsäkring gäller om inget annat anges.

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

- Pensionssparavdrag görs med 12 000 kr som allmänt avdrag.
- Från skatteavtal bortses.

Spärrbelopsberäkningarna avseende inkomster från EES-land är gjorda i enlighet med EU-domstolens dom i Beker-målet. Det innebär att den sammanlagda inkomsten består av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, d.v.s. efter allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Spärrbelopsberäkningarna avseende inkomster från tredjeland är gjorda i enlighet med avräkningslagens bestämmelser. Det innebär att den sammanlagda inkomsten består av förvärvsinkomsten före allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag.

Spärrbelopsberäkningarna har ställts upp på följande sätt:  
utländsk inkomst / förvärvsinkomst x svensk skatt = spärrbelopp

**Exempel 1 – beskattad inkomst från EES-land samt svensk inkomst**

A har en tjänsteinkomst från annat land inom EES på 150 000 kr som har beskattats i det andra landet. A har även svenska tjänsteinkomster på 250 000 kr.

Förvärvsinkomst	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	375 000 kr
Kommunal inkomstskatt	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	64 500 kr

Spärrbelopp  $150\,000 / 375\,000 \times 64\,500 = 25\,800$  kr

**Exempel 2 – beskattad inkomst från tredjeland samt svensk inkomst**

B har en tjänsteinkomst från tredjeland på 150 000 kr som har beskattats i det landet. B har även svenska tjänsteinkomster på 250 000 kr.

Förvärvsinkomst	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	375 000 kr
Kommunal inkomstskatt	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	64 500 kr

Spärrbelopp  $150\,000 / 400\,000 \times 64\,500 = 24\,188$  kr

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

**Exempel 3 – beskattad inkomst både från EES-land och tredjeland samt svensk inkomst**

C har en tjänsteinkomst från annat land inom EES på 75 000 kr och från tredjeland på 75 000 kr. Båda inkomsterna har beskattats i respektive land. C har även svenska tjänsteinkomster på 250 000 kr.

Förvärvsinkomst	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	375 000 kr

Kommunal inkomstskatt	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	64 500 kr

Spärrbelopp = 24 994 kr

EES-inkomst	$75\,000 / 375\,000 \times 64\,500 = 12\,900$ kr	samt
Tredjelandsinkomst	$75\,000 / 400\,000 \times 64\,500 = 12\,094$ kr	

**Exempel 4 – beskattad inkomst både från EES-land och tredjeland**

D har tjänsteinkomster från flera länder inom EES på 250 000 kr och från tredjeland på 150 000 kr. Inkomsterna har beskattats i respektive land. D har ingen svensk inkomst.

Förvärvsinkomst	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	375 000 kr

Kommunal inkomstskatt	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	64 500 kr

Spärrbelopp = 64 500 kr

EES-inkomst	$250\,000 / 375\,000 \times 64\,500 = 43\,000$ kr	samt
Tredjelandsinkomst	$150\,000 / 400\,000 \times 64\,500 = 24\,188$ kr	

De två spärrbeloppsberäkningarna blir tillsammans 67 188 kr men begränsas till den svenska skatten i spärrbeloppsberäkningarna, d.v.s. 64 500 kr.

**Exempel 5 – beskattad inkomst både från EES-land och tredjeland, avdrag har gjorts för utländska socialavgifter**

E har en tjänsteinkomst från annat land inom EES på 250 000 kr och från tredjeland på 150 000 kr. Inkomsterna har beskattats i respektive land. E har ingen svensk inkomst. E var socialförsäkrad i EES-landet för arbete där och har betalat 25 000 kr i utländska socialavgifter som E gjort allmänt avdrag för. E var inte socialförsäkrad i Sverige vid arbetet i tredjeland.

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

Förvärvsinkomst	400 000 kr
Allmänna avdrag	37 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	350 000 kr

Kommunal inkomstskatt	105 000 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	0 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	85 000 kr

Spärrbelopp = 85 000 kr

EES-inkomst  $250\,000 / 350\,000 \times 85\,000 = 60\,714$  kr samt

Tredjelandsinkomst  $150\,000 / 400\,000 \times 85\,000 = 31\,875$  kr

De två spärrbeloppsberäkningarna blir tillsammans 92 589 kr men begränsas till den svenska skatten i spärrbeloppsberäkningarna, d.v.s. 85 000 kr.

**Exempel 6 – obeskattad inkomst från EES-land, beskattad inkomst från tredjeland samt svensk inkomst**

F bedriver enskild näringsverksamhet och får en royaltyinkomst från annat land inom EES på 75 000 kr som inte beskattats i det andra landet. F har även inkomster i näringsverksamheten på 75 000 kr som beskattats i tredjeland. I överskottet av näringsverksamheten ingår även svenska inkomster med 250 000 kr.

Förvärvsinkomst	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	375 000 kr

Kommunal inkomstskatt	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	64 500 kr

Spärrbelopp = 24 994 kr

EES-inkomst  $75\,000 / 375\,000 \times 64\,500 = 12\,900$  kr samt

Tredjelandsinkomst  $75\,000 / 400\,000 \times 64\,500 = 12\,094$  kr

**Exempel 7 – beskattad inkomst både från EES-land och tredjeland samt svensk inkomst, avdrag har gjorts för hela den utländska skatten**

G har en tjänsteinkomst från annat land inom EES på 150 000 kr och från tredjeland på 150 000 kr. Båda inkomsterna har beskattats i respektive land. G har även svenska tjänsteinkomster på 100 000 kr. G har betalat skatt i utlandet med sammanlagt 50 000 kr (25 000 kr i vardera landet) och gjort avdrag för hela den utländska skatten. Avdraget görs under Övriga kostnader i deklarationen och minskas därför med 5 000 kr men påverkar inte pensionsavgiften.

Annika Sjöblom  
010-573 50 31

	Skatt enligt beskattningen	Skatteuträkning före avdrag
Förvärvsinkomst	355 000 kr	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	330 000 kr	375 000 kr
Kommunal inkomstskatt	99 000 kr	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	51 000 kr	64 500 kr

Spärrbelopp = 49 988 kr

EES-inkomst 150 000 / 375 000 x 64 500 = 25 800 kr samt

Tredjelandsinkomst 150 000 / 400 000 x 64 500 = 24 188 kr

**Exempel 8 – beskattad inkomst både från EES-land och tredjeland samt svensk inkomst, avdrag har gjorts för del av den utländska skatten**

H har en tjänsteinkomst från annat land inom EES på 150 000 kr och från tredjeland på 150 000 kr. Båda inkomsterna har beskattats i respektive land. H har även svenska tjänsteinkomster på 100 000 kr. H har betalat skatt i utlandet med sammanlagt 50 000 kr (25 000 kr i vardera landet) och gjort avdrag för utländsk skatt med 30 000 kr. Avdraget görs under Övriga kostnader i deklarationen och minskas därför med 5 000 kr men påverkar inte pensionsavgiften.

	Skatt enligt beskattningen	Skatteuträkning före avdrag
Förvärvsinkomst	375 000 kr	400 000 kr
Allmänna avdrag	12 000 kr	12 000 kr
Grundavdrag	<u>13 000 kr</u>	<u>13 000 kr</u>
Beskattningsbar förvärvsinkomst	350 000 kr	375 000 kr
Kommunal inkomstskatt	105 000 kr	112 500 kr
Skattereduktion allmän pensionsavgift	28 000 kr	28 000 kr
Jobbskatteavdrag	<u>20 000 kr</u>	<u>20 000 kr</u>
Skatt efter skattereduktioner	57 000 kr	64 500 kr

Spärrbelopp = 49 988 kr

EES-inkomst 150 000 / 375 000 x 64 500 = 25 800 kr samt

Tredjelandsinkomst 150 000 / 400 000 x 64 500 = 24 188 kr



Annika Sjöblom  
010-573 50 31

Mats Nilsson

## STÄLLNINGSTAGANDE

14(14)

Datum	Dnr
2014-07-02	131 377352-14/111

Annika Sjöblom