

Ref 17

För att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år (s.k. carry forward) krävs inte att den skattskyldige under det år då avräkning begärs har utländska inkomster som har beskattats i utlandet.

2 kap. 1 och 17 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 mars 2023 följande dom (mål nr 3829-22).

Bakgrund

1. Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som har inkomster som har beskattats utomlands kan under vissa förutsättningar få avräkna den utländska skatten från den inkomstskatt som ska betalas i Sverige. Med avräkning avses att den svenska skatten sätts ned med ett belopp motsvarande den skatt som har tagits ut i utlandet. Syftet är att undanröja effekterna av att samma inkomst beskattas i två stater.

2. Avräkning får inte göras med högre belopp än den svenska skatt som hänför sig till de utländska inkomsterna. Det högsta skattebelopp som får avräknas kallas spärrbelopp och beräknas gemensamt för samtliga utländska inkomster. Vid beräkningen av spärrbeloppet beaktas dels utländska inkomster som har beskattats i utlandet, dels vissa uppräknade utländska inkomster oavsett om dessa har beskattats utomlands. I den sistnämnda kategorin ingår bl.a. ränta som har betalats av en utländsk juridisk person.

3. Som utgångspunkt ska utländsk skatt avräknas från sådan svensk skatt som beslutas det år då den utländska inkomsten tas upp till beskattning i Sverige. Om summan av de utländska skatterna det året överstiger spärrbeloppet har den skattskyldige dock rätt att spara det överskjutande beloppet och avräkna detta från svensk skatt som beslutas under något av de följande fem åren. En förutsättning för att avräkning ska medges ett senare år är att det överskjutande beloppet ryms inom det årets spärrbelopp.

4. Flir Commercial Systems AB hade under 2012 en filial i Belgien. Bolaget betalade belgisk skatt på inkomsten från filialen och inkomsten togs också upp till beskattning i Sverige. Den belgiska skatten översteg det årets spärrbelopp och kunde därmed inte avräknas fullt ut. Bolaget begärde 2017 avräkning med viss del av det överskjutande beloppet.

5. Skatteverket avlog begäran med följande motivering. En förutsättning för att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt är att den skattskyldige har haft en utländsk inkomst

som har beskattats utomlands och som tagits upp till beskattning i Sverige det år då avräkning ska göras. Det är först då som det är aktuellt att göra en spärrbeloppsberäkning. Det innebär att det inte är möjligt att få avräkning för ett överskjutande skattebelopp från tidigare år om den skattskyldige under det år då avräkning begärs bara har utländska inkomster som inte har beskattats utomlands. Eftersom de enda utländska inkomster som bolaget har haft under 2017 är ränteinkomster som inte har beskattats utomlands kan avräkning inte medges.

6. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm, som biföll överklagandet och förklarade att bolaget hade rätt till avräkning av utländsk skatt beskattningsåret 2017. Förvaltningsrätten gjorde bedömningen att de grundläggande förutsättningarna för avräkning måste vara uppfyllda för den intäkt som begäran om avräkning avser, men att det därefter saknas hinder för att under senare år beräkna spärrbeloppet endast utifrån t.ex. utländska ränteinkomster som inte har beskattats utomlands. Förvaltningsrätten överlämnade till Skatteverket att beräkna med vilket belopp avräkning skulle ske.

7. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm, som instämde i förvaltningsrättens bedömning och avsåg överklagandet.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens och förvaltningsrättens domar samt fastställa Skatteverkets beslut.

9. *Flir Commercial Systems AB* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om det, för att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år, krävs att den skattskyldige under det år då avräkning begärs har utländska inkomster som har beskattats i utlandet.

Rättslig reglering m.m.

11. I 2 kap. lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.

12. Enligt 1 § första stycket har en obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt på intäkten om

intäkten tagits upp enligt inkomstskattelagen (1999:1229), den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat och intäkten anses härröra från den utländska staten enligt dess skatte- lagstiftning.

13. Av 7 § andra stycket framgår att avräkning ska ske från svensk skatt som beslutas det år då den intäkt som beskattats i ut- ländsk stat har ingått i underlaget för beslutet.

14. I 8 § första stycket anges att avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av den utländska skatt som får avräknas enligt 1 §, utländsk skatt och annat belopp som ger rätt till avräkning enligt skatteavtal och överskjutande belopp enligt bl.a. 17 §.

15. Enligt 9 § första stycket får avräkning enligt 8 § dock ske med högst den del av den utländska skatten som motsvarar ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått, och andra inkomster som har ingått i underlaget för beslut om slutlig skatt 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.

16. Av 17 § första stycket framgår att till den del avräkning från den svenska skatt som beräknas för ett visst beskattningsår inte kunnat ske det år som anges i 7 § andra stycket, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt enligt 8 § överstiger det enligt 9 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast för det femte beskattningsåret efter ovan nämnda beskattningsår få avräkning av det överskjutande beloppet. Enligt andra stycket får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske för ett visst år inte överstiga det årets spärrbelopp enligt 9 §.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Enligt 2 kap. 1 § första stycket lagen om avräkning av utländsk skatt är en av förutsättningarna för rätt till avräkning att den skattskyldige har en intäkt som har beskattats i en utländsk stat. I målet är ostridigt att bolagets intäkter från den belgiska filialen har beskattats i Belgien. Skatteverket anser dock att det också krävs att den skattskyldige har en intäkt som har beskattats utomlands det år då avräkning ska göras, när avräkning med stöd av 17 § begärs för utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år.

18. Skatteverket har anfört följande till stöd för sin uppfattning. Möjligheten att avräkna utländsk skatt från tidigare år infördes 1991. Dessförinnan var det inte aktuellt att medge avräkning om det inte under det ifrågavarande året fanns någon utländsk intäkt som hade beskattats utomlands. Denna grundläggande princip har inte

ändrats och kommer numera till uttryck i 2 kap. 1 § första stycket lagen om avräkning av utländsk skatt. Systematiken i lagen innebär att en förutsättning för att det ska vara aktuellt att tillämpa lagens bestämmelser är att den skattskyldige har haft en utländsk intäkt som har beskattats utomlands det år då avräkning begärs.

19. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att Skatteverkets synsätt saknar stöd i lagens ordalydelse. Bestämmelsen i 2 kap. 1 § första stycket tar sikte på den intäkt som har träffats av den utländska skatt som begäran om avräkning avser, dvs. i bolagets fall intäkterna från den belgiska filialen. Det går inte att av denna bestämmelse, eller någon annan bestämmelse i lagen, utläsa att ett krav för att avräkning av utländsk skatt från tidigare år ska medges är att det under det år då avräkning begärs finns andra intäkter som har beskattats utomlands.

20. Ett sådant krav kan inte heller anses följa av lagens övergripande systematik eller syfte (jfr prop. 1990/91:54 s. 291 f.). Tvärtom framstår det som helt följdriktigt att införandet av möjligheten att avräkna utländsk skatt från tidigare år innebär att avräkning kan komma att medges trots att den skattskyldige inte har beskattats i utlandet under själva avräkningsåret. Det centrala är i stället att det överskjutande beloppet från tidigare år ryms inom det spärrbelopp som beräknas för avräkningsåret.

21. Spärrbeloppet beräknas gemensamt för samtliga utländska inkomster och vid beräkningen kan även vissa utländska inkomster som inte har beskattats utomlands beaktas (2 kap. 9 § och prop. 1985/86:131 s. 21). Detta innebär att utrymmet för avräkning av utländsk skatt på en viss inkomst kan bli större om den skattskyldige även har andra, lägre beskattade eller obeskattade, utländska inkomster som ingår i spärrbeloppsberäkningen. Tidigare gällde att avräkningsutrymmet endast påverkades av andra utländska inkomster som den skattskyldige hade haft under samma år. Genom bestämmelsen i 17 § har den relevanta tidsperioden för bedömningen sträckts ut till att omfatta även de fem följande åren.

22. Införandet av möjligheten att avräkna överskjutande belopp från tidigare år innebär alltså att det inte längre spelar någon roll för rätten till avräkning av utländsk skatt på en viss inkomst hur den skattskyldiges övriga utländska inkomster fördelar sig mellan de år som ingår i den nämnda tidsperioden. Något skäl för att detta inte ska gälla om en skattskyldig ett visst år endast har haft sådana utländska inkomster som inte har beskattats utomlands kan Högsta förvaltningsdomstolen inte se.

23. Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att det för att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år, inte krävs att den skattskyldige under det år då avräkning begärs har utländska inkomster som har beskattats i utlandet.

24. Bolaget ska således medges avräkning av utländsk skatt för sådant överskjutande belopp från tidigare år som ryms inom spärrbeloppet för 2017. I målet är ostridigt att bolaget under det året har haft ränteinkomster från utlandet som kan ingå i spärrbeloppsberäkningen.

25. Skatteverkets överklagande ska därmed avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jüderblom, Ståhl, Classon, von Essen* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2020-05-20, ordförande Wickström):

Bolaget har för beskattningsåret 2017 begärt avräkning av överskjutande utländsk skatt som betalades av bolagets dåvarande filial i Belgien under 2012, men som inte kunde avräknas fullt ut under det år då filialinkomsten beskattades i Sverige, s.k. carry forward. Frågan i målet är om Skatteverket har haft fog för att vägra avräkning på grund av att bolaget under 2017 saknade utländska inkomster som beskattats utomlands.

Bolagets enda inkomster i Belgien under 2017 bestod av ränteinkomster från ett bolag där. Det är således endast dessa inkomster som kan beaktas vid bestämmande av spärrbeloppet. Det har inte gjorts gällande att någon faktisk belgisk skatt utgick på ränteinkomsterna detta år. Frågan är vilka följer detta får för bolagets rätt till avräkning.

I 2 kap. 1 § lagen om avräkning av utländsk skatt anges de grundläggande förutsättningarna för att medge avräkning. För att avräkning ska kunna medges förutsätts dels att den intäkt som begäran om avräkning avser har beskattats både i Sverige och i en utländsk stat, dels att intäkten anses härröra från den utländska staten enligt den statens skattelagstiftning. Förvaltningsrätten konstaterar dock att det inte är ifrågasatt att de intäkter som nu aktuell carry forward härrör från uppfyller dessa förutsättningar. Bestämmelsen hindrar därför inte avräkning.

Av 2 kap. 8 § lagen om avräkning av utländsk skatt framgår att maximalt avräkningsbart belopp för ett enskilt år uppgår till summan av ett flertal belopp, bl.a. carry forward. Därutöver finns en ytterligare begränsning i bestämmelsen om spärrbelopp i 2 kap. 9 § lagen om avräkning av utländsk skatt. I bestämmelsens första stycke anges hur det beloppet ska beräknas. Enligt styckets första punkt ska svensk skatt hänförlig till inkomster på vilka utländsk skatt utgått beaktas vid beräkningen. Av andra punkten framgår att vissa inkomster, däribland ränteinkomster från utländska juridiska personer, ska ingå i spärrbeloppet om de beskattats i Sverige. De inkomster som omfattas av andra punkten

behöver inte ha beskattats utomlands i det enskilda fallet (prop. 1985/86:131 s. 21).

Förvaltningsrätten konstaterar att de ränteinkomster som bolaget erhållit i Belgien omfattas av 2 kap. 9 § första stycket andra punkten lagen om avräkning av utländsk skatt. Några ytterligare förutsättningar behöver inte vara uppfyllda för att sådana inkomster ska ingå i spärrbeloppet. Inte heller denna bestämmelse hindrar således avräkning i bolagets fall. Detsamma gäller för 2 kap. 8 §.

Rätten till avräkning av carry forward regleras i 2 kap. 17 § lagen om avräkning av utländsk skatt. Såvitt nu är aktuellt föreskrives i bestämmelsen att den skattskyldige efter begäran har rätt att senare beskattningsår få avräkning för avräkningsbara belopp som under ett år överstiger spärrbeloppet, samt att avräkning för senare år inte får överstiga det årets spärrbelopp enligt 9 §. I bestämmelsen ställs således inte upp några begränsningar av rätten till avräkning utöver de som följer av 2 kap. 1, 8 och 9 §§. Sådana begränsningar saknas i övrigt.

Förvaltningsrätten konstaterar mot denna bakgrund att det inte finns något i de ovan nämnda bestämmelserna som hindrar att avräkning medges för carry forward även under år då de enda inkomster som ingår i spärrbeloppet är sådana som ska räknas med oavsett om utländsk skatt utgått eller inte.

Skatteverket har invänt att det innan carry forward-regeln infördes krävdes att den skattskyldige hade haft en utlandsbeskattad intäkt under varje år och att denna grundläggande förutsättning för avräkning sedan inte förändrades genom carry forward-regeln. Verket har även anfört att det inte finns något i förarbetena som tyder på att en spärrbeloppsberäkning där enbart utländska inkomster som inte beskattats utomlands ingår ska vara möjlig.

Förvaltningsrätten bedömer dock att lagtexten ger uttryck för att de grundläggande förutsättningarna för avräkning måste vara uppfyllda för den intäkt som begäran om avräkning avser, men att det därefter saknas hinder mot att spärrbeloppet senare år endast beräknas på t.ex. ränteinkomster. Lagstiftaren har inte infört några särskilda regler med innebörden att avräkning av carry forward skulle vara utesluten när det endast är sådana inkomster som kan beaktas vid spärrbeloppsberäkningen. En sådan tolkning är inte heller nödvändig utifrån lagens systematik. Förvaltningsrätten bedömer därmed att lagstiftarens avsikt nu närmast torde vara att carry forward ska kunna avräknas även i den situationen.

Till det sagda kommer att Skatteverkets synsätt torde medföra att redan ett mycket litet skattebelopp som erlagts utomlands på t.ex. ränteinkomster skulle göra det möjligt att beakta ränteinkomsterna fullt ut vid spärrbeloppsberäkningen. Saknas utlandsbeskattade inkomster helt kan ränteinkomster i stället inte beaktas alls. En sådan ordning framstår som svår att förena med spärrbeloppsregelns faktiska utformning och kan, i avsaknad av uttalanden från lagstiftaren, inte heller anses avsedd.

Även med beaktande av Skatteverkets invändning anser förvaltningsrätten alltså att bolaget kan medges avräkning, trots att bolaget under 2017 endast hade ränteinkomster från Belgien. Ränteinkomsterna har ostridigt beskattats i Sverige och kan således ingå i spärrbeloppet. Hinder för avräkning saknas såvitt framgår även i övrigt. Skatteverkets hänvisning till

sitt rättsliga ställningstagande den 23 januari 2017 medför ingen annan bedömning.

Mot den ovanstående bakgrunden finner förvaltningsrätten att bolaget har rätt till avräkning. Överklagandet ska följaktligen bifallas. Det ankommer på Skatteverket att beräkna belopp samt att även i övrigt vidta de åtgärder som denna dom föranleder.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att Flir Commercial Systems AB har rätt till avräkning av utländsk skatt beskattningsår 2017. Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder som föranleds av denna dom.

Kammarrätten i Stockholm (2022-04-25, Jonsson, Sjöberg och Åsberg):

Det som Skatteverket har fört fram och det som i övrigt framgår av utredningen ger inte kammarrätten anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därför avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet.