Underskott av verksamhet i utlandet

Av skattekonsult Lennart Wingqvist

Inledning

För att möta den utländska konkurrensen har det blivit allt viktigare för exportföretagen att ha viss produktion och försäljning förlagd i direkt anslutning till utlandsmarknaden.

För ett företag som vill etablera sig i utlandet står helt naturligt sådana frågor som rör risktagande, kapitaltillförsel, etableringshinder m m i förgrunden. Minst lika nödvändigt är det emellertid att klarlägga den skattemässiga situationen för verksamheten. Det är då inte endast skattereglerna i etableringslandet som är av intresse. I många fall kan det vara ännu viktigare att beakta de svenska beskattningsregler som blir tillämpliga på etableringen.

De skattemässiga konsekvenserna av en utlandsetablering varierar avsevärt beroende på i vilken form verksamheten i utlandet bedrivs. Skillnaderna gäller framför allt företagets möjligheter till resultatutjämning mellan utlandsverksamheten och den verksamhet som företaget samtidigt bedriver i Sverige. Särskilt vid större investeringar kan rätten att kvitta de första årens underskott mot obeskattade överskott i Sverige spela en avgörande roll för möjligheterna att genomföra projektet.

Utländska bolag

Ett företag som skall etablera sig utomlands kan välja mellan att utöva verksamheten i ett i utlandet bildat bolag eller att driva verksamheten direkt utan förmedling av något bolag i utlandet. I det förra fallet kommer den löpande driften normalt att beskattas endast i verksamhetslandet. Resultatutjämning mellan verksamhet i Sverige och ett utländskt bolag kan inte ske. Det är t ex inte möjligt att kvitta ett underskott i det utländska bolaget genom koncernbidrag från moderbolaget i Sverige. Om ett överskott uppkommer i det utländska bolaget skall detta å andra sidan beskattas i Sverige endast om och när överskottet tas hem i form av t ex utdelning. Dessutom skall vinst som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31

uppkommer vid en eventuell försäljning av aktierna eller andelarna i det utländska bolaget vanligen beskattas här.

Direkt bedriven rörelse

Drivs verksamheten utan förmedling av något utländskt bolag kan en beskattning av de löpande inkomsterna däremot bli aktuell såväl i verksamhetslandet som i Sverige. De dubbelbeskattningseffekter som kan bli följden av att båda länderna har beskattningsrätt undanröjs eller lindras genom dubbelbeskattningsavtal eller av interna svenska beskattningsregler.

Credit of tax — metoden

De svenska dubbelbeskattningsavtalen är i allmänhet utformade enligt den s k credit of tax-metoden. Innebörden av dessa avtal är i huvudsak att inkomsten får beskattas såväl i verksamhetslandet som i Sverige men att den skatt företaget har erlagt i utlandet avräknas vid den svenska beskattningen. Vid den svenska beskattningen tillämpas då i princip samma regler som om verksamheten hade bedrivits i Sverige. Resultatberäkning sker enligt bokföringsmässiga grunder med rätt till lagernedskrivning och avskrivning på byggnader och inventarier. Sedan inkomsten av den utländska verksamheten på detta sätt har fastställts och skatten har beräknats, sker avdrag för den skatt företaget har erlagt i utlandet i enlighet med dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser.

Exemptmetoden

Några av de svenska dubbelbeskattningsavtalen är i stället utformade enligt den s k exemptmetoden. Ett exemptavtal innebär att Sverige helt avsagt sig beskattningsrätten till de utländska inkomster som omfattas av avtalet. Beskattning sker i dessa fall uteslutande i verksamhetslandet. Inkomsten kan dock få viss verkan på progressiviteten vid beskattningen av den skattskyldiges svenska inkomster. Exemptavtal föreligger endast i förhållande till ett fåtal länder, däribland dock de viktiga exportländerna Västtyskland och USA.

I de fall ett exemptavtal föreligger skall inkomster av den utländska verksamheten alltså i princip inte beskattas i Sverige. Detta hindrar emellertid inte att de svenska skattereglerna i vissa fall ändå kan få betydelse. Som framgår i det följande kan detta bl a bli fallet om den utländska verksamheten går med underskott och företaget samtidigt redovisar överskott av verksamhet i Sverige.

Självständig rörelse eller filial

Reglerna om hur en utomlands direkt bedriven rörelse skall behandlas i skattehänseende är olika beroende på om rörelsen bedrivs självständigt eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31

om rörelsen har sådant samband med en rörelse som den skattskyldige bedriver i Sverige att den kan betraktas som endast en gren (filial) till denna.

Filial

Föreligger endast en filial skall verksamheten utomlands och verksamheten i Sverige behandlas som en enda förvärvskälla. Inom förvärvskällan beräknas resultatet gemensamt för filialen och den svenska rörelsen. Överskott som härefter uppkommer beskattas som inkomst av rörelse i den kommun där den svenska rörelsen har bedrivits. Uppkommer i stället underskott får detta på vanligt sätt utnyttjas för avdrag mot överskott av annan verksamhet som den skattskyldige har i Sverige.

Självständig rörelse

Har en eller flera rörelser däremot bedrivits självständigt i utlandet anses de tillsammans bilda en särskild förvärvskälla. I samma förvärvskälla ingår också fastigheter som den skattskyldige har i utlandet. På samma sätt som i filialfallet sker resultatberäkningen gemensamt för alla verksamheter som ingår i förvärvskällan. Överskott av en rörelse eller fastighet i utlandet får alltså kvittas mot underskott av annan utländsk rörelse eller fastighet. Det eventuella överskott som härefter kvarstår beskattas i den skattskyldiges hemortskommun som inkomst av kapital.

Uppkommer i stället ett slutligt underskott av förvärvskällan får detta emellertid inte utnyttjas för avdrag mot inkomster i Sverige. Detta avdragsförbud gäller såväl vid den statliga som den kommunala taxeringen. Underskottet får däremot sparas för kvittning mot överskott av självständig rörelse eller fastighet i utlandet som uppkommer inom en sexårsperiod framåt i tiden.

Gränsdragningen

Skattelagstiftningen saknar närmare regler om hur gränsdragningen mellan självständig rörelse och filial skall ske. I litteraturen har antagits att gränsdragningen skall utföras med ledning av förvärvskällereglerna i 18 § kommunalskattelagen (KL). Det avgörande skulle då vara om verksamheten i utlandet har ett sådant inre samband med verksamhet som företaget bedriver i Sverige, att verksamheterna skulle ha utgjort en gemensam förvärvskälla om båda verksamheterna hade bedrivits här. Om ett sådant inre sammanhang föreligger utgör den utländska verksamheten en filial, annars inte.

För att två verksamhetsgrenar skall anses ha sådant inre sammanhang att de utgör en enda förvärvskälla fordras alltid en gemensam ledning. Dessutom krävs att viss gemensamhet i övrigt föreligger, t ex genom att rörelsegrenarna har likartad eller integrerad verksamhet. Även en sådan omständighet som gemensamhet i driftkostnader kan, vid sidan av gemensamhet i ledningen, medföra att verksamhetsgrenarna skall anses utgöra en enda förvärvskälla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31

Bokföringens utformning

Uppfattningen att filialbegreppet skall tolkas enligt förvärvskällereglerna står dock inte helt oemotsagd. Uttalanden från tiden för den nuvarande lagstiftningens tillkomst (av år 1928) skulle kunna tyda på ett snävare filialbegrepp. I den utredning som föregick lagstiftningen (SOU 1924:53) angavs som kännetecken för en självständig rörelse bl a att den bedrevs med egna räkenskaper. En senare utredning på området (SOU 1950:35) har uttalat att förutsättningarna för att en självständig rörelse skall föreligga är att den har ''egen bokföring och egen lokal ledning''. En tolkning motsatsvis skulle då kunna innebära att en verksamhet med egna räkenskaper och lokal ledning i allmänhet inte kan betraktas som filial.

En sådan tolkning leder dock alltför långt. De regeringsrättsdomar som belyser gränsdragningen mellan självständig rörelse och filial talar också för att det är förvärvskällereglerna som är vägledande. Att egen bokföring inte utgör hinder för att betrakta en utlandsverksamhet som filial framgår av bl a RÅ 1981 ref 50 som avsåg beskattningen av ett företag som drev handel med smycken, guld- och silverarbeten m m från detaljaffärer i Sverige och Spanien. Den spanska rörelsen var resultatmässigt fristående från huvudkontoret i Sverige. Även bokföringen var helt åtskild för de två rörelsegrenarna. Regeringsrätten fann att verksamheten i Spanien var att anse som filial till den svenska rörelsen (Jfr också RÅ 1952 not Fi 148).

Gemensam ledning

Vilken betydelse frågan om lokal ledning har är svårare att utläsa av de fåtaliga avgöranden som finns. I praktiken torde det emellertid vara omöjligt att driva en verksamhet utan någon form av ledning på verksamhetsorten. Vad som ev kan ha betydelse är därför endast graden av självständighet hos den lokala ledningen. Om den lokala ledningen lyder under en för verksamheten i Sverige och i utlandet gemensam företagsledning, är det dock inte troligt att den lokala ledningen i sig kan ha någon avgörande inverkan på gränsdragningen.

Mycket talar för att begreppet lokal ledning i detta sammanhang endast har betydelse av motsatsen till gemensam ledning. Det står nämligen helt klart att praxis, i enlighet med förvärvskällereglerna, kräver gemensamhet i ledningen för den svenska och den utländska rörelsegrenen för att utlandsverksamheten skall betraktas som en filial.

I kravet på gemensam ledning ligger att företaget i Sverige måste ha den avgörande beslutanderätten över filialen. Detta har en utomordentlig betydelse för de ökande antal fall där svenska företag går samman med utländska företag i joint ventures för investeringar i utlandet. Många gånger sker samarbetet genom ett gemensamt ägt bolag i utlandet. Som framgår ovan är möjligheten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31

att kvitta underskott av utlandsverksamheten mot överskott i Sverige då helt avskuren.

Samarbetet kan emellertid också ske i lösligare former där varje deltagare direkt svarar för sin andel av kostnaderna och direkt tillförs sin andel av framtida överskott. Även om den bedrivna verksamheten är av samma slag som företagets verksamhet i Sverige och förutsättningarna för en filial i denna del är uppfyllda, finns det då en risk att kvittningsrätten för underskott av utlandsverksamheten går förlorad på grund av kravet på gemensam ledning.

Frågan har aktualiserats i ett regeringsrättsavgörande från 1978 (RÅ 1978 Aa 216, RSV/FB Dt 1979:6). Målet gällde ett svenskt företag som avsåg att gå samman med ett norskt företag för verksamhet i Danmark. Verksamheten avsåg framställning av produkter av samma slag som det svenska företaget framställde i Sverige. I projektet skulle företagen delta med 50 % var. Regeringsrätten förklarade att 50/50-fördelningen innebar att väsentliga beslut avseende verksamheten måste fattas gemensamt av de båda bolagen. Med hänsyn till detta kunde det *inte anses föreligga ett sådant inre sammanhang* (förf. kurs) mellan rörelsen i Sverige och den danska verksamheten att denna kunde betraktas som filial till den svenska rörelsen.

Verksamheten i Danmark var avsedd att bedrivas i ett danskt Intresseskab, dvs i ett särskilt utländskt bolag. Avdrag för underskottet skulle därför ha kunnat vägras redan på denna grund även om det svenska företagets andel hade närmat sig 100 %. Det är mot denna bakgrund intressant att notera att regeringsrätten i stället valde att motivera beslutet med hänvisning till företagets begränsade inflytande på verksamheten.

Regeringsrättens motivering tyder alltså på att domstolen skulle ha kommit till samma resultat även om den ifrågavarande verksamheten inte hade bedrivits i ett utländskt bolag utan t ex via en operating committee eller liknande. Man kan härav dra slutsatsen att ett företag som går in i ett i direkt form bedrivet samarbetsprojekt i utlandet i princip måste tillförsäkra sig en ensam bestämmanderätt över utlandsverksamheten, för att denna skall kunna betraktas som filial till verksamheten i Sverige.

Underskottsavdrag vid exemptavtal

Inkomster av verksamhet som bedrivs i ett land med vilket Sverige har ingått ett exemptavtal är helt fria från beskattning i Sverige. Enligt likalydande stadganden i 74 § KL och 22 § lagen om statlig inkomstskatt (SIL) får i konsekvens härmed inte heller underskott av en sådan verksamhet dras av från inkomster av annan verksamhet som företaget har här i landet eller i annat land än exemptlandet. Av ordalydelsen i dessa stadganden verkar det som om avdragsförbudet skulle gälla oavsett om den utländska verksamheten bedrivs självständigt eller utgör en filial till rörelsen i Sverige. I och för sig vore detta naturligt. Inte heller filialinkomsten får ju beskattas här.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31

Det har dock tämligen allmänt antagits att förbudet att kvitta underskott i ett exemptland inte avser underskott i filialer. Denna uppfattning bygger bl a på principen att ett dubbelbeskattningsavtal inte får leda till sämre resultat för den skattskyldige än vad som följer av den interna skatterätten i avtalsstaterna. Till stöd för tolkningen brukar åberopas ett äldre avgörande av regeringsrätten (RÅ 1946 not Fi 141). Fallet gällde den i detta sammanhang berömda AB Regnkappsfabriken i Stockholm. Vid taxeringen yrkade bolaget avdrag för kostnader för en nystartad fabrik i New York. Avdraget medgavs.

Omsvängning på väg?

Uppfattningen att avdragsförbudet i 74 § KL och 22 § SIL inte omfattar filialer synes hittills i stort sett ha accepterats av skattemyndigheterna. Olika tecken tyder dock på att en omsvängning nu mer allmänt skulle vara på väg i denna fråga. Bakgrunden är bl a ett tidigare relativt ouppmärksammat rättsfall, RÅ 1969 not Fi 1242. I detta mål vägrades ett svenskt bolag avdrag för underskott av i Västtyskland bedriven stuteri- och hästsportrörelse. Företaget drev motsvarande verksamhet i Sverige. Rättsfallet tyder på att domstolarna ansåg att verksamheten i Västtyskland utgjorde en filial till den svenska rörelsen. I domen åberopades också innehållet i dubbelbeskattningsavtalet (exemptavtalet). Fallet är emellertid svårtolkat och det är inte helt uteslutet att utgången istället grundades på att den utländska verksamheten bedömdes utgöra självständig rörelse.

Om den förstnämnda tolkningen av RÅ 1969 not Fi 1242 ändå är riktig, uppkommer frågan hur detta avgörande i så fall förhåller sig till 1946 års dom. En möjlighet är givetvis att regeringsrätten har ändrat ståndpunkt under de ca 25 år som förflutit mellan avgörandena. I så fall borde emellertid rättsfallet åtminstone ha refererats och inte redovisats endast i notisform. Det är därför inte sannolikt att någon åsiktsförskjutning ägt rum.

En annan mer vågad förklaring är att avgörandet rörande Regnkappsfabriken i själva verket inte alls avser frågan om avdrag för underskott i utlandet. I domen betecknas de ifrågavarande kostnaderna som ”driftkostnader” för bolaget. Man kunde därför tänka sig att regeringsrätten har betraktat utgiften för fabriken i New York som en kostnad direkt uppkommen i den *svenska rörelsegrenen* på samma sätt som vilken annan driftkostnad som helst. Domstolen skulle då inte alls ha tagit ställning till hur ett underskott i den utländska rörelsegrenen (filialen) borde behandlas.

Oavsett vilken tolkning som är den rätta, måste det nuvarande rättsläget betecknas som utomordentligt oklart. För de företag som överväger en etablering i ett exemptland utgör denna osäkerhet en hämmande faktor. Det är därför angeläget med ett snart klargörande i frågan, om inte annat lagstiftningsvägen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31

Utredning pågår

Bestämmelserna rörande den skattemässiga behandlingen av verksamhet i utlandet blev under våren 1981 föremål för intern utredning inom budgetdepartementet. Utredningen mynnade i departementspromemorian (Ds B 1981:10). Verksamhet i utlandet m m, med förslag till genomgripande förändringar i de nuvarande reglerna. Bl a föreslogs att en definition av filialbegreppet skulle införas i lagtexten och ett förtydligande av reglerna om förbud mot avdrag för underskott i länder med exemptavtal. Med hänsyn till det blandade mottagande som förslagen fick vid den efterföljande remissbehandlingen, beslutades i början av år 1982 att överlämna promemorian till skatteavräkningssakkunniga (B 1981:06) för fortsatt utredning. Resultatet av detta utredningsarbete kan förväntas ligga färdigt någon gång nästa år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31



"AKTIEBIBELN"

Oumbärlig för alla som aktivt arbetar med aktieplaceringar.

Den här boken är från början framtagen för experterna. Men den är tillgänglig för alla som är intresserade av aktier.

Köp den! Den kostar 325 kr. Det är mindre än 1 kr per sida. Det är billigt! För om du aktivt arbetar med dina aktieplaceringar så finns här kunskap som kan vara värd mångdubbelt mer. Och mer och mer ju större dina aktieplaceringar är.

Boken ger en både utförlig och överskådlig presentation av alla svenska börsföretag. Analyserna är gjorda så att företagen både kan bedömas var för sig och rättvist jämföras med varandra.

Här finns kunskaperna du behöver för en klok värdering av aktiemarknaden.

Besluten får du fatta själv. Ditt första beslut bör alltså vara att omedelbart beställa boken.

Ring 23 62 70 eller skicka in denna kupong.

Skicka kupongen till
Aktiv Placering, 10640 Stockholm.

Jag beställer _____ ex av "Företagsanalyser 1982" för 325:–/ex (inkl moms).
Porto och exp.avgift ingår i priset

NAMN _____

FÖRETAG _____

ADRESS _____

POSTNR _____ POSTADRESS _____

SN nr 11 -82

Aktiv Placering Dotterbolag till S-E-Banken.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:46:31