

# Den nya lagen om avräkning av utländsk skatt — ett exempel

*Av departementsrådet Stefan Ersson och avdelningsdirektören Kerstin Boström*

Efter förslag av skatteavräkningsakkunniga ändrades reglerna för avräkning i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) så att avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal och avräkning enligt övriga interna bestämmelser har kunnat ske i ett samordnat förfarande fr o m 1983 års taxering. En redogörelse för 1982 års ändringar m m har lämnats i Skattenytt 1984 nr 5 sid 222—234.

Sedan dessa bestämmelser nu tillämpats ett antal år har behov av vissa förtydliganden framkommit. Genom införandet av vinstdelningsskatten har det också visat sig nödvändigt med regler om hur avräkning från vinstdelningsskatt skall ske såväl när rätt till sådan avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal som när avtal som föreskriver sådan avräkningsrätt saknas. Reglerna om avräkning — som tidigare var intagna i 24—26 §§ SIL — har numera sammanförts i en särskild lag, lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, och har därvid fått en delvis ny utformning. Den nya lagen tillämpas första gången vid 1988 års taxering.

Internationell dubbelbeskattning kan undanröjas antingen genom ensidiga åtgärder eller genom dubbelbeskattningsavtal. Lagen om avräkning av utländsk skatt är en sådan ensidig åtgärd. Syftet är att undanröja dubbelbeskattning. En förutsättning för avräkning är därför att intäkten skall ha medtagits vid taxeringen här. Detta är numera direkt angivet i lagen. Avräkning får därmed inte ske av utländsk skatt på inkomst som genom annan ensidig åtgärd undantagits från beskattning här. Exempel på sådana åtgärder är bestämmelserna om skattebefrielse på grund av sexmånaders- eller ettårsregeln samt bestämmelserna om dispens från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländskt företag. Utländsk skatt på intäkt som visserligen medtagits vid taxeringen men som, enligt svenska regler för inkomstberäkning, föranleder underskott är däremot i princip avräkningsbar. I de fall dubbelbeskattningen undanröjs genom att Sverige som källstat medger avräkning för i hemviststaten erlagd skatt, s k omvänd credit, är lagen om avräk-

ning inte tillämplig. Intäkten ingår därvid i beskattningsunderlaget och dubbelbeskattningen undanröjs genom avräkning men lagen kräver för tillämpning dessutom att den skattskyldige skall anses bosatt här.

I lagen anges vidare att för att skatten på den utländska intäkten skall kunna avräknas krävs att intäkten anses "häröra" från den utländska staten "enligt dess skattelagstiftning". Detta innebär att endast i det fall den utländska staten har beskattat intäkten i sin egenskap av källstat föreligger rätt till avräkning. Har en intäkt blivit beskattad i den utländska staten endast därför att den som uppbar intäkten anses ha hemvist eller är medborgare där, skall avräkning inte medges. Om en intäkt visserligen beskattats i den utländska staten redan på grund av att personen är medborgare eller anses ha hemvist i denna stat, men intäkten ändå skulle ha beskattats där även om den uppburits av person som inte är medborgare eller har hemvist där, kan dock rätt till avräkning föreligga.

1949 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Storbritannien omfattar endast statlig inkomstskatt. Avtalet, som upphört att gälla mellan Sverige och Storbritannien, gäller fortfarande i förhållande till vissa tidigare brittiska besittningar som numera är självständiga stater. Eftersom avtalet inte omfattar den kommunala inkomstskatten blir dubbelbeskattningen endast delvis undanröjd. Därför ges möjlighet att enligt de nya bestämmelserna erhålla avräkning för en del av skatten. Sverige tillämpar enligt detta avtal exempt med progressionsförbehåll som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning. Med hänsyn till att det i dessa fall blir fråga om att tillämpa både exempt och intern avräkning på samma inkomst krävs särskilda bestämmelser för hur man skall förfara. Den avräkningsbara skatten beräknas enligt följande formel:

$$\frac{K}{K+S} \times U = A$$

Kommunal inkomstskatt på den utländska inkomsten	K
Statlig inkomstskatt på den utländska inkomsten	S
Utländsk skatt på den utländska inkomsten	U
Avräkningsbar skatt	A

Avräkning av utländsk skatt får ske det år då den utländska intäkten medtagits vid taxeringen i Sverige. Detta framgår numera direkt av lagen.

Hur spärrbeloppet — d v s det belopp med vilket avräkning högst får ske — beräknas framgår av 6—10 §§ i lagen. I 6 § har också preciserats vilka av de utländska inkomsterna, som ingår i beskattningsunderlaget, som får beaktas vid beräkning av spärrbeloppet. Det är dels fråga om de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och dels även vissa andra i lagrummet preciserade inkomster, som har källa i utlandet men på vilka ingen utländsk skatt tagits ut.

Skall inkomst undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativt exempt), skall varken den svenska skatt som belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtas vid beräkning av spärrbeloppet vid avräkning. Detta innebär att om en person har flera utländska inkomster och om dubbelbeskattningen skall undanröjas med tillämpning av alternativt exempt i fråga om någon inkomst och med tillämpning av avräkning i fråga om övriga inkomster, så skall alternativt exempt tillämpas först. Innan spärrbeloppet för avräkning beräknas skall skatten alltså ha satts ned med tillämpning av alternativt exempt och den sammanräknade inkomsten ha minskats med den av alternativt exempt berörda inkomsten. Därigenom erhålls ett matematiskt korrekt resultat.<sup>1</sup> I avsaknad av uttryckliga bestämmelser om den inbördes ordningen vid tillämpning av alternativt exempt och avräkning har de båda metoderna tillämpats oberoende av varandra. Detta har inneburit att om en person haft endast utländska inkomster har summan av dels skattenedsättningen på grund av alternativt exempt och dels spärrbeloppet vid tillämpning av avräkning blivit större än den sammanlagda svenska skatten före nedsättning och avräkning. Har samma person även haft inkomster i Sverige har ett sådant förfarande kunnat leda till att för stor del av skatten hänförs till de utländska inkomsterna.

I det fall avräkning med tillämpning av avtal skall ske enligt mera förmånliga regler än bestämmelserna i lagen om avräkning av utländsk skatt så skall den ytterligare nedsättning av skatten som följer av avtalet medges. Denna bestämmelse tar sikte på avtal som innehåller regler om full credit resp matching credit. Vid tillämpning av full credit medges avräkning för hela den skatt som erlagts i utlandet utan hänsyn till hur mycket skatt som belöper på samma inkomst i Sverige. Har den skattskyldige endast utländsk inkomst på vilken full credit skall tillämpas sker avräkning utan att något spärrbelopp behöver beräknas. Vid matching credit är den skatt i princip avräkningsbar som skulle ha utgått om inte lättnad enligt särskild lagstiftning medgetts vid beskattningen i källstaten. Vid avräkningen bortser man således från att skatten helt eller delvis inte erlagts. Sådana bestämmelser förekommer framförallt i avtal med utvecklingsländer.

Lagen innehåller även regler för avräkning av utländsk skatt med beaktande av vinstdelningsskatt. Med hänsyn till att underlaget för vinstdelningsskatt är beräknat på ett annat sätt än underlaget för statlig inkomstskatt krävs särskilda bestämmelser. Följande exempel får illustrera hur man beräknar den ytterligare nedsättning av inkomstskatten som kan komma i fråga för skattskyldig som är skyldig att erlägga vinstdelningsskatt.

### **Exempel 1**

#### *Förutsättningar*

Ett svenskt aktiebolag har filialer i två utländska stater, A och B. Med land

<sup>1</sup> Se SN 1984 nr 5 sid 231 och framåt.

A har Sverige ett dubbelbeskattningsavtal enligt vilket dubbelbeskattning av detta slags inkomst skall undanröjas genom avräkningsmetoden. Sverige har inte något dubbelbeskattningsavtal med land B. Bolagets inkomster fördelar sig det aktuella året enligt följande:

Sverige	1 000 000 kr
A	600 000 kr
B	+ 400 000 kr
	<u>2 000 000 kr</u>

I stat A har skatt utgått med 300 000 kr (50%)

Skatten omfattas av avtalet.

I stat B har skatt utgått med 280 000 kr (70%)

Denna skatt är avräkningsbar.

Summa avräkningsbara skatter 580 000 kr

Bolagets taxerade och beskattningsbara inkomst är 2 000 000 kr.

Statlig inkomstskatt före avräkning  $2\,000\,000 \times 52\% = 1\,040\,000$  kr.

Vinstdelningsunderlaget antas uppgå till

$2\,000\,000 - 1\,040\,000 - 500\,000 = 460\,000$  kr

och vinstdelningsskatten till

$460\,000 \times 20\% = 92\,000$  kr.

Bolaget yrkar avräkning för utländsk skatt.

*Avräkning enligt 1–10 §§ lagen om avräkning av utländsk skatt*

Spärrbelopp enligt 6 §:

$$\frac{600\,000 + 400\,000}{2\,000\,000} \times 1\,040\,000 = 520\,000 \text{ kr.}$$

Detta jämförs med summan avräkningsbara skatter 580 000 kr. Avräkning medges med det lägre beloppet d v s med 520 000 kr. Spärregeln begränsar således skattenedsättningen.

Avräkning kan alltså inte ske för den utländska skatten i sin helhet. Spärrbeloppsberäkningen görs gemensamt för inkomsterna för land A och land B enligt overall-metoden i 6 § lagen om avräkning av utländsk skatt. Att använda skatteavtalets spärrbelopp för avräkning av inkomsterna från land A skulle kunna innebära en mindre generös avräkning.

Hade en per item-teknik — d v s en spärrbeloppsberäkning per inkomst — i stället tillämpats skulle resultatet ha blivit följande:

$$A \quad \frac{600\,000}{2\,000\,000} \times 1\,040\,000 = 312\,000 \text{ kr.}$$

Detta jämförs med skatten i land A, 300 000 kr. Spärregeln begränsar inte skattenedsättningen. Avräkning kan således medges för hela den utländska skatten.

$$B \frac{400\,000}{2\,000\,000} \times 1\,040\,000 = 208\,000 \text{ kr.}$$

Detta jämförs med skatten i land B 280 000 kr. Avräkning medges med det lägre beloppet d v s 208 000 kr.

Summa avräkning vid tillämpning av per item-metoden: 508 000 kr (300 000 + 208 000). Den utländska skatten, 580 000 kr, överstiger därmed det högsta avräkningsbara beloppet vid tillämpning av per item-metoden med 72 000 kr.

En spärrbeloppsberäkning enligt overall-metoden ger således rätt till avräkning med ett 12 000 kr högre belopp (520 000—508 000 kr).

Genom att man, vid spärrbeloppsberäkningen enligt overall-metoden, beaktar samtliga utländska inkomster och skatter samtidigt, sker en utjämning mellan höga och låga utländska skatter. Vid nedsättningen av skatten har således avräkningsutrymmet för skatten i land A kunnat tas i anspråk för skatten i land B.

*Avräkning enligt 11—16 §§ lagen om avräkning av utländsk skatt. Skattenedsättning med beaktande av vinstdelningsskatten.*

Spärren i 11 § a)	580 000—520 000 =	60 000 kr
Spärren i 11 § b) A	300 000—312 000 =	—12 000 kr
Spärren i 11 § b) B	280 000—208 000 =	72 000 kr

Spärren i 11 § a innebär att den avräkningsbara skatten skall överstiga ett enligt 6 § beräknat spärrbelopp (overall-metoden). Denna förutsättning är, som ovan konstaterats, uppfylld. Summan avräkningsbar skatt, 580 000 kr, överstiger erhållen nedsättning, 520 000 kr, med 60 000 kr.

Spärren i 11 § b innebär att den avräkningsbara skatten även måste överstiga ett spärrbelopp beräknat för varje inkomst för sig (per item). Denna förutsättning är uppfylld vad angår skatten i land B. Här återstår 72 000 kr (280 000—208 000) att avräkna. 12 000 kr av dessa 72 000 kr har dock kunnat avräknas enligt bestämmelserna i 6 § (overall-metoden). Återstår att avräkna enligt 13 § 60 000 kr.

Beloppet enligt 13 § är den utländska skatt som återstår att avräkna sedan spärrbeloppsberäkning gjorts enligt såväl 11 § a jämförd med 6 § som enligt 11 § b. Summan avräkningsbar skatt, 580 000 kr, jämförs med redan erhållen nedsättning, 520 000 kr. Därvid kan konstateras att 60 000 kr av skatten i land B inte har kunnat avräknas.

Den ytterligare nedsättning som kan medges för skatten i land B får enligt 11 § inte överstiga den vinstdelningsskatt som belöper på inkomsten från land B. Detta belopp beräknas i första hand genom att ett bråktal, i vilket den utländska inkomsten i fråga utgör täljaren och den skattskyldiges sammanräknade inkomst vid taxeringen till statlig inkomstskatt nämnaren, multipliceras med hela vinstdelningsskatten. Det på detta sätt beräknade beloppet jämförs med ett belopp motsvarande 20 % av den utländska inkomsten. Skulle detta belopp vara lägre, skall det i stället utgöra spärrbelopp.

Spärrbelopp enligt 14 § beräknat med utgångspunkt i vinstdelningsskatten.

$$1. \frac{400\,000}{2\,000\,000} \times 92\,000 = 18\,400 \text{ kr}$$

$$2. 20\% \times 400\,000 = 80\,000 \text{ kr.}$$

I detta fall kan således ytterligare nedsättning medges med 18 400 kr. Denna nedsättning sker i första hand från den statliga inkomstskatten. Endast om denna inte räcker till får avräkning ske från vinstdelningsskatten.

Den statliga skatten nedsätts genom avräkning med totalt  $520\,000 + 18\,400 = 538\,400$  kr.

## Exempel 2

### Förutsättningar

Om förutsättningarna i exempel 1 ändras så att bolaget hade erhållit omkostnadsavdrag med 100 000 kr av den i land B erlagda skatten blir bolagets taxerade inkomst i stället  $2\,000\,000 - 100\,000 = 1\,900\,000$  kr.

Den statliga inkomstskatten före avräkning blir  $1\,900\,000 \times 52\% = 988\,000$  kr. I exempel 1 blev den statliga inkomstskatten 1 040 000 kr. Skillnaden utgör 52 000 kr.

Vinstdelningsunderlaget blir då  $1\,900\,000 - 988\,000 - 500\,000 = 412\,000$  kr och vinstdelningsskatten blir  $412\,000 \times 20\% = 82\,400$  kr. I exempel 1 blev vinstdelningsskatten 92 000 kr. Skillnaden utgör 9 600 kr.

### Avräkning enligt 1—10 §§ lagen om avräkning av utländsk skatt.

Spärrbelopp enligt 6 §, overall-metoden:

Enligt 9 § skall detta beräknas som om omkostnadsavdrag inte erhållits.

Det blir således precis som i exempel 1.

$$\frac{600\,000 + 400\,000}{2\,000\,000} \times 1\,040\,000 = 520\,000 \text{ kr}$$

Detta jämförs liksom tidigare med summan avräkningsbara skatter som är 580 000 kr.

Avräkning medges nu med  $520\,000 - 52\,000 = 468\,000$  kr.

Därmed har hänsyn tagits till den lättnad i beskattningen, 52 000 kr, som medgetts genom omkostnadsavdraget.

*Avräkning enligt 11—16 §§ lagen om avräkning av utländsk skatt. Skattenedsättning med beaktande av vinstdelningsskatten.*

Spärren i 11 § a)	$580\,000 - 520\,000 =$	60 000 kr
Spärren i 11 § b) A	$300\,000 - 312\,000 =$	-12 000 kr
Spärren i 11 § b) B	$280\,000 - 208\,000 =$	72 000 kr

Återstår att avräkna enligt 13 § 60 000 kr. Resultatet blir således detsamma som i exempel 1.

Spärrbelopp enligt 14 § beräknat med utgångspunkt i vinstdelningsskatten.

Detta spärrbelopp skall beräknas som om omkostnadsavdrag inte medgetts.

Spärrbeloppet blir som i exempel 1. 18 400 kr.

Avräkning medges med  $18\,400 - 9\,600 = 8\,800$  kr.

Hänsyn har därmed tagits till den lättnad, 9 600 kr, som erhållits genom omkostnadsavdraget.

Avräkning medges totalt med  $468\,000 + 8\,800 = 476\,800$  kr.

Den totala lättnaden blir densamma som i exempel 1 eftersom den statliga inkomstskatten genom omkostnadsavdraget minskat med 52 000 kr och vinstdelningsskatten med 9 600 kr.

Belopp att avräkna	476 800 kr
Minskning av statlig inkomstskatt genom omkostnadsavdrag	52 000 kr
Minskning av vinstdelningsskatt genom omkostnadsavdrag	+ 9 600 kr
Total skattelättnad i Sverige	538 400 kr

Statlig inkomstskatt och vinstdelningsskatt beräknas på två helt olika underlag. Eftersom den utländska inkomst som ingår vid spärrbeloppsberäkningen för vinstdelningsskatten är den utländska inkomst som utgör underlag för taxering till statlig inkomstskatt krävs ytterligare en spärr för att det belopp som får avräknas skall stå i rimlig proportion till den utländska inkomstens andel av sammanräknad inkomst och vinstdelningsunderlag. Vinstdelningsskatten utgör 20% av vinstdelningsunderlaget. Med hänsyn härtill har spärr 2 bestämts till 20% av den utländska inkomsten. Nödvändigheten av dessa båda spärrbelopp illustreras av följande exempel.

Sammanräknad inkomst	100 000		100
Vinstdelningsunderlag	100	} 1 %	1 000
Vinstdelningsskatt	20		200
Utländsk inkomst	1 000		100

Spärrbelopp 1.  $\left(\frac{1\,000}{100\,000} \times 20 =\right) 0,2 (1\%), \left(\frac{100}{100} \times 200 =\right) 200$

Spärrbelopp 2.  $(20 \times 1\,000 =) 200$   $(20\% \times 100 =) 20 (10\%)$

Av de båda exemplen framgår att med tillämpning av dessa båda spärrbelopp medges inte avräkning med mer än den del som den utländska inkomsten utgör av sammanräknad inkomst och inte heller med mer än den del som den utländska inkomsten utgör av vinstdelningsunderlaget.

## DEN HÄR TIDNINGEN ÄR TS-KONTROLLERAD

Annonsera i  
TS-kontrollerade tidningar så du vet  
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230

# Skatt på arv och skatt på gåva

Det stora **standardverket** på arvs- och gåvoskattens område i en omarbetad utgåva.

Kommentaren är oumbärlig för alla praktiserande jurister. Kommentaren är även av intresse för icke-jurister, inte minst därför att skattekonsekvenser av olika sätt att formulera testamente och gåvobrev behandlas ingående.

Författarna tar för varje paragraf upp den historiska utvecklingen fram till dags dato genom en detaljerad kommentar och en fullständig rättsfallsrapportering.

## NORSTEDTS

Box 2052, 103 12 Stockholm  
Telefon 08/789 30 00 (kundtjänst)

-----  
Jag beställer i serien Norstedts Laghandböcker

\_\_\_ ex *Bratt-Fogelklou-Norrdell-Waller:*

### **Skatt på arv och skatt på gåva**

Pris kr 550:– exkl moms (679:– inkl)

Jag är införstådd med att min order inkluderar abonnemang på kompletteringsbladen och att uppsägning skall göras skriftligt till Norstedts Förlag.

Företag/Namn \_\_\_\_\_

Adress \_\_\_\_\_

Postadress \_\_\_\_\_