Gustaf Lindencrona

Juridik och matematik – nyare praxis på den svenska skatteavräkningslagen

Skatteavräkning (credit of tax) är en av de två metoder som används i svensk internationell skatterätt för att undanröja dubbelbeskattning.[1] Metoden används såväl i svenska dubbelbeskattningsavtal som i intern svensk skatterätt och innebär att en i utlandet erlagd skatt får avräknas från svensk skatt krona för krona. De interna svenska reglerna finns numera samlade i en särskild lag, lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

De problem, som lagen vållar, sammanhänger framför allt med att Sverige liksom andra stater inte velat medge skatteavräkning fullt ut för utländsk skatt utan begränsat avräkningen till att högst avse den svenska skatt som belöper på de utländska inkomsterna. Lagen föreskriver därför att ett särskilt spärrbelopp skall beräknas enligt formeln[2]

$$\frac{\text{Utländsk inkomst}}{\text{Sammanräknad inkomst}} \times \text{Svensk skatt} = \text{Spärrbeloppet}$$

Lagen är dock generös såtillvida som ett slags *over all*-princip tillämpas, dvs. de utländska inkomsterna läggs ihop i täljaren. Avräkning enligt interna regler medges även om avräkning skall ske enligt dubbelbeskattningsavtal, eftersom avräkning i avtalsfallen annars skett för varje land för sig (*per country*-principen), vilket skulle kunna vara sämre för de skattskyldiga än *over all*-principen.

Eftersom fysiska personer och dödsbon beskattas progressivt för inkomst av förvärvsverksamhet (tjänst och näringsverksamhet) och proportionellt för kapital måste spärrbeloppet beräknas separat för förvärvsinkomst och kapital i deras fall.[3] Det är emellertid inte nödvändigt för juridiska personer eftersom de endast har inkomst av näringsverksamhet och beskattas proportionellt (28 % statlig skatt). För juridiska personer (utom dödsbon) är det således inte nödvändigt att dela upp vare sig de utländska inkomsterna eller den sammanräknade inkomsterna i förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Som svensk skatt, från vilken avräkning kan ske, räknas inte bara inkomstskatten utan också fastighetsskatt och avkastningsskatten på pensionsmedel.[4]

---

[1] Uppsatsen är ursprungligen publicerad i Festskrift tillägnad Edward Andersson 1933 31/12 2003, red. Sevón, Frände, Olsson, Ryynänen & Tikka, Helsingfors 2003, s. 115–126. Tillstånd har inhämtats för uppsatsens publicering i Skattenytt.

[2] 7 § avräkningslagen (Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt)

[3] Uppdelningen skedde genom 1991 års skattereform

[4] 7 § 3 st. avräkningslagen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

De utländska inkomsterna beräknas enligt svenska regler. Sammanräknad inkomst är inkomsten från samtliga förvärvskällor före allmänna avdrag.

Eftersom spärrbeloppet skall beräknas enligt en formel med såväl täljare som nämnare uppkommer matematiska problem i olika situationer. Regeringsrätten har under senare år fått ta ställning till en del problem, där matematiska relationer spelat en roll.

RÅ 1999 ref. 65 (förhandsbeskedsärende)

Skandinaviska Enskilda Banken AB bedrev bankverksamhet såväl i Sverige som utomlands. Banken begärde förhandsbesked i en del frågor, bl.a. om underskott som uppkom vid utländska filialer skulle reducera filialöverskott och andra inkomster vid beräkningen av den svenska skatt som belöpte på de utländska inkomsterna. Vad banken ville veta var således hur ett underskott, dvs. ett negativt tal, skulle påverka täljaren i spärrbeloppsformeln.

Om a är svenska inkomster
b, c, d utländska inkomster, där b, c är överskott och d underskott
skall då formeln vara

$$(1)\quad \frac{b+c-d}{a+b+c-d} \qquad \text{eller} \qquad (2)\quad \frac{b+c}{a+b+c-d}$$

RSV:s[5] uppfattning var att underskottet skulle reducera de utländska inkomsterna i täljaren, dvs. (1) med den begränsningen att det samlade resultatet inte fick bli negativt, dvs. täljaren måste vara minst 0.

Skatterättsnämnden fann att utländska filialunderskott inte skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet, dvs. (2). Den ursprungliga avsikten när *overall*-principen infördes var att ett utländsk filialunderskott inte skulle reducera de utländska filialinkomsterna. Att begreppet de utländska inkomsterna i samband med 1990/91 års skattereform ersattes med uttrycket de utländska förvärvsinkomsterna innebär inte någon ändring av denna princip. ”Att i detta sammanhang tolka begreppet i strid med klara förarbetsuttalanden, i strid med den uppfattning om tolkningen av angivna bestämmelse som måste ha varit förhärskande sedan systemet med overallberäkningen infördes (se bl.a. Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 11 uppl. s. 166) och i strid med de skattskyldigas intressen låter sig enligt nämndens mening inte göras. En sådan ändring av rättsläget kan enligt nämndens mening endast ske genom lagstiftning av vilken klart framgår att en sådan ändring åsyftas.”

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden.

Vilken overall-princip?

Som anhängare av uppfattningen att förarbetena bör tillmätas en stor betydelse för tolkning av ett oklart lagrum[6] anser jag såväl regeringsrättens dom som skatterättsnämndens motivering vara så självklar att man har anledning att fråga sig varför RSV överhuvudtaget drivit fallet. En rimlig förmodan är väl då att

[5] RSV, förkortning av Riksskatteverket

[6] Min uppfattning i denna fråga finns redovisad i Gustaf Lindencrona. Förarbetenas betydelse vid tolkningen av svensk skattelag. Festskrift till Hans Thornstedt (1983) s. 491–503, omtryckt i De lege 1994 s. 231–242

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

RSV anser att det finns ett problem med själva principen för *overall*-beräkningen. Skatterättsnämndens motivering andas möjligen också tvivel på att den väl etablerade principen i sig är riktig.

USA är det land i världen, där skatteavräkningsreglerna är mest utvecklade och komplicerade. Internal Revenue Code innehåller i Section 904a en spärrregel, som i princip är formulerad på samma sätt som den svenska spärregeln. Regeln belyses av Paul McDaniel/Hugh Ault i det kända arbetet "Introduction to United States International Taxation" på följande sätt:

> "For example, assume that a US corporation engaged in manufacturing operations has $ 2 million foreign source taxable income from country A on which it paid $ 500,000 in taxes, a $ 1 million loss in country B, and $ 1 million US source taxable income. The US tax on worldwide income is $ 680,000. The maximum foreign tax credit that may be claimed in the current year by the corporation is $ 340,000 ($ 680,000 × $ 1,000,000/$ 2,000,000). Thus, even though the effective rate of tax in Country A is only 25 per cent, the full amount of tax paid may not be credited because of the effect of the loss in country B."[7]

Det citerade exemplet visar att man i USA låter man det utländska underskottet reducera de utländska positiva intäkterna. Frågan är då, vilken är bakgrunden till den i detta avseende mer generösa svenska lagstiftningen?

Om man går till förarbetena till förarbetena till den lagstiftning varigenom *overall*-principen infördes finner man att den nuvarande svenska tolkningen av principen fanns med i departementspromemorian DsB 1982:5 utan närmare motivering. AO, det Allmänna Ombudet, som var remissinstans, invände kraftigt:

> "Enligt overall-principen begränsas avräkningen för utländsk skatt av den svenska skatt som belöper på det sammanlagda resultatet av alla utomlands bedrivna verksamheter, dvs. de utländska överskott *och underskott* som påverkat i Sverige beskattad inkomst."

Förslaget karakteriseras på följande sätt:

> "Det föreliggande förslaget – summerad per item-princip – medför i det fall utländska underskott påverkar den svenska skatten att avräkning kan komma att ske med större belopp än den svenska skatt som belöper på den utomlands bedrivna verksamheten."[8]

Departementschefen bemöter utförligt denna kritik i propositionen. Riktigheten i AO:s synpunkter förnekas väl inte, men departementschefen hänvisar till läget före reformen och vad syftet med den är:

> "Enligt nuvarande regler tas inte hänsyn till utländska underskott. Avräkning kan sålunda erhållas, fastän det sammanlagda resultatet av den utländska verksamheten är negativt. Utredningen föreslår inte någon ändring härvidlag. Förslaget innebär endast den skillnaden – jämfört med nuvarande regler – att det faktum att skatteuttaget varierar från land till land inte minskar den skattskyldiges möjligheter att få avräkning."[9]

---

[7] Third revised edition. Deventer 1989 s. 98

[8] Prop. 1982/83:14 s. 93

[9] A.a. s. 11

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

Departementschefen illustrerar reglerna med ett mycket pedagogiskt exempel:

> "Ett svenskt företag har filialer i länderna A,B och C. Verksamheten i Sverige antas ge ett överskott på 100, verksamheten i land A ett överskott på 25, verksamheten i land B ett överskott på 10, medan verksamheten i land C antas ge ett underskott på 60. Den svenska skatten beräknas på 100+25+10–60 = 75. Den svenska skatten blir, om skatten antas utgå med 57%, 57% × 75 = 42,75. Om skatt antas ha utgått i land A med 17,5 (70%) och land B med 4 (40%) medges avräkning enligt nuvarande regler, om kommunalskatten får tas i anspråk, med
>
> 1. Det mindre av följande två belopp, nämligen *antingen* skatten i A (17,5), *eller*
>
> $$\frac{\text{25 (inkomsten från land A)}}{\text{75 (den sammanlagda nettoinkomsten)}} \times 42{,}75 \text{ (den svenska skatten)} = 14{,}25, \text{ alltså med } \textit{14,25}$$
>
> samt
>
> 2. det mindre av följande två belopp, nämligen *antingen* skatten i land B (4), *eller*
>
> $$\frac{\text{10 (inkomsten från land B)}}{\text{75 (den sammanlagda nettoinkomsten)}} \times 42{,}75 \text{ (den svenska skatten)} = 5{,}7, \text{ alltså med } \textit{4}$$
>
> eller således sammanlagt (14,25+4) = *18,25*
>
> Enligt utredningens förslag medges i stället avräkning med:
> Det mindre av följande två belopp,
> nämligen *antingen* den utländska skatten [(17,5+4) = 21,5], *eller*
>
> $$\frac{\text{(25+10=) 35 (de utländska inkomsterna)}}{\text{75 (den sammanlagda nettoinkomsten)}} \times 42{,}75 = 19{,}95, \text{ alltså med } \textit{19,95}"[10]$$

Departementschefen ställer sig bakom utredningens förslag och framhåller:

> "Att märka är emellertid att varken enligt nuvarande eller föreslagna regler avräkning medges med större belopp än den svenska skatt som utgått på inkomsterna från utlandet"[11]

Om *overall*-principen tillämpats konsekvent hade täljaren blivit negativ, 25+10–60=–25. I amerikansk skatterätt finns utförliga och komplicerade regler för det fall att inkomsten i ett utländskt land är negativ. I den situationen fördelas

[10] Ibid
[11] A.a. s. 12

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

underskottet i ett främmande land på inkomsten från andra länder. Syftet med reglerna är att den inhemska inkomsten skall reduceras först i sista hand.[12]

Den svenska modellen undviker således problemet med negativa täljare genom att ta upp ett utländskt underskott till 0 i täljaren.

För den – som i likhet med undertecknad – hade föredragit en regel om full exempt[13] när det gäller utländska filialinkomster är den svenska lösningen också sympatisk. Den hade inneburit att skatt på de utländska inkomsterna i land A och B enbart erlagts där, dvs. 17,5+4 = 21,5. Den merbeskattning som uppstår i Sverige vid avräkningsmetoden p.g.a. att spärregeln inte medger full avräkning blir 21,5–19,95 = 1,55. Om den tidigare gällande *per item*-principen tillämpats hade det icke avräkningsbara beloppet uppgått till 21,5–18,25 = 3,25, i detta fall till ett nästan dubbelt så stort belopp.

Den generösa svenska utformningen av *overall*-principen har uppenbara fördelar. För tydlighetens skull borde man kanske beteckna den en *modifierad overall*-princip.

RÅ 2001 ref. 43

Fallet RÅ 2001 ref. 43 är intressant såtillvida som de olika instanserna ägnar sig åt en del matematiska resonemang och låter dessa resonemang påverka det resultat de kommer fram till.

Omständigheterna var följande. Boliden Mineral AB redovisade i sin självdeklaration 1992 förlust av näringsverksamheten med 46.005.594 kr. Någon svensk statlig inkomstskatt påfördes därför inte. Däremot erlades avkastningsskatt på pensionsmedel[14] med 3.941.839 kr. Bolaget hade royaltyintäkter från Spanien på 15.288.053 kr. på vilka inkomster bolaget erlagt spansk källskatt med 1.691.476 kr.

Bolaget yrkade avräkning av den spanska källskatten mot den svenska avkastningsskatten. Skattemyndigheten vägrade avräkning av den spanska skatten.

Bolaget överklagade.

Skattemyndigheten hävdade hos Länsrätten i Västerbottens län att de utländska inkomsterna i täljaren borde minskas med samtliga kostnader, således även de svenska kostnaderna, eftersom bolaget endast redovisade en förvärvskälla. Spärrbeloppet blev då 0:0 × avkastningsskatten = 0 kr.

Länsrätten ansåg inte att de utländska inkomsterna i täljaren skall beräknas med beaktande av kostnader som inte påverkar beskattningen i utlandet. Den spanska inkomsten skulle därför beräknas till 15.288.053 kr. Bolagets samman-

[12] Reglerna i ett antal stater beskrivs i Comparative income taxation. Kluwer 1997. Huvudförfattare: Hugh Ault. Svensk författare Peter Melz. De har återgivna amerikanska reglerna beskrivs på s. 395. Komplexiteten i reglerna ökas genom det amerikanska korg (basket)-systemet, där inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet uppdelas på olika korgar. De svenska reglerna betecknas träffande som "relatively undeveloped" (s. 396).

[13] När det gäller skatteavtalen har Sverige vacklat mellan avräkningsmetoden och exemptmetoden utan att skälen redovisats, vilket visats av Nils Mattsson i Exemption or Credit of Tax: What is Sweden's preference. Ur Liber Amicorum Sven-Olof Lodin (2001) s. 145–157. Omtryckt i De lege 2002, s. 161–173.

[14] Avkastningsskatt på pensionsmedel är en form av skatt på olika former av pensions- och försäkringssparande som införts för att skapa neutralitet mellan olika former av sparande, se lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

räknade förvärvsinkomst före allmänna avdrag hade inte överstigit 0 kr. Formeln blev därför 15.288.053:0 × 3.941.839 = 0 kr. Länsrätten avslog bolagets överklagande.

Bolaget besvärade sig.

Kammarrätten i Sundsvall ansåg i likhet med länsrätten att ”intäkterna efter avdrag för kostnader” i täljaren omöjligt kunde avse även de svenska kostnaderna. Kammarrätten fann däremot ”med hänsyn härtill och då bolagets sammanräknade förvärvsinkomst vid taxeringen upptagits till negativt belopp” utan närmare matematiska resonemang att hela den spanska källskatten fick avräknas från avkastningsskatten.

RSV överklagade och anförde bl.a. att kammarrätten i sin dom gjort ”gällande att avräkningslagens regler om beräkning av spärrbelopp endast gäller i vissa inkomstintervall.” Enligt RSV rådde inga som helst tvivel om att ”bestämmelserna i 6 och 7 §§ avräkningslagen är generellt tillämpliga och inte tillämpliga bara i de fall då den skattskyldige vid den svenska taxeringen uppvisar en positiv sammanräknad inkomst”.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget anförde bl.a. att ”om den utländska inkomsten överstiger den sammanräknade inkomsten blir spärrbeloppet högre än den faktiska skatt som uttagits i Sverige. Allteftersom sammanräknad inkomst minskar stiger spärrbeloppet och närmar sig till slut ett oändligt belopp.” Om den sammanräknade inkomsten inte är minst lika stor som den utländska inkomsten kunde man ”enkelt konstatera att all svensk skatt som utgått belöper sig på den utländska inkomsten, dvs. spärrbeloppet blir identiskt med den svenska skatten.”

Regeringsrätten uttalade sig i sin dom först om bestämningen av den utländska förvärvsinkomsten i täljaren och avvisade RSV.s uppfattning att alla svenska kostnader skulle dras av från den utländska bruttoinkomsten. Regeringsrätten ansåg dock inte heller att endast de kostnader som var direkt hänförliga till de utländska kostnaderna kunde avdras. Även kostnader som var gemensamma för verksamheten i olika länder kunde beaktas.

Därefter övergår regeringsrätten till spärrbeloppsregeln och påpekar först att ”även om underskott av en näringsverksamhet numera skall fastställas det år underskottet uppkommer innebär detta inte att vad som betecknas som sammanräknad förvärvsinkomst kan vara ett negativt belopp”. Regeringsrätten säger sedan att lydelsen av 7 § avräkningslagen får anses förutsätta att den utländska inkomsten är lägre än den sammanräknade förvärvsinkomsten eftersom spärrbeloppet annars skulle överstiga den svenska skatten. Det saknade emellertid praktisk betydelse eftersom avräkning aldrig kan ske med större belopp än de utländska skatterna. ”När det däremot inte finns någon sammanräknad förvärvsinkomst (denna är 0) är det inte längre möjligt att på ett meningsfullt sätt ställa den utländska förvärvsinkomsten mot den sammanlagda förvärvsinkomsten. Ett belopp kan inte utgöra en viss andel av ingenting (0).” Regeringsrätten ansåg att denna effekt berodde på att avkastningsskatten var svår att passa in i avräkningsslagens system, men att det var en fråga för lagstiftaren att rätta till. Regeringsrätten fann därför ”att förutsättningar saknas för att bolaget skall ha rätt att avräkna den utländska skatten”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

Konsten att dividera med 0

Den avgörande frågan för utgången av fallet RÅ 2001 ref. 43 var således rent matematisk: Vad blir resultatet om man dividerar med 0? Den fråga som man först har anledning att ställa sig är vilken som är orsaken till att en sådan beräkning blir aktuell. Tidigare i artikeln har visats att den speciella svenska utformningen av begränsningsregeln, som innebär att ett underskott hos en filial i ett främmande land upptas till 0 i täljaren medför att täljaren aldrig kan bli ett negativt tal.[15] Vad beträffar nämnaren finns inte den begränsningen utan underskott hos en filial i ett främmande land minskar den sammanräknade inkomsten. Nämnaren skulle därför kunna bli negativ. De matematiska komplikationer som i så fall skulle uppkomma undviks genom att nämnaren i så fall upptas till 0. Även om det är lätt att inse att denna operation förhindrar att spärrbeloppsregeln blir omöjlig i ett antal fall kan man fråga sig vilken den rättsliga grunden är. Av det här angivna citatet av regeringsrättens dom framgår att skälet sannolikt var att enligt tidigare gällande regler ett underskott i näringsverksamhet inte fastställdes det år det uppkom utan först när det utnyttjades. Regeringsrättens påpekande om att den omständigheten att ett underskott numera fastställs för det beskattningsår, då det uppkommer, skulle annars ha varit överflödigt. Genom att framhålla att ingen förändring skett klargör regeringsrätten att oberoende av de historiska skälen får den sammanräknade inkomsten i nämnaren inte bli negativ. Men däremot kan den då lätt bli 0 och det är om den situationen fallet RÅ 2001 ref. 43 handlar.

Enligt skattemyndighetens och senare RSV:s uppfattning är ju den korrekta beräkningen 0:0 = 0 (som nämnts genom att hänföra alla kostnader – svenska som utländska – även till de utländska inkomsterna i täljaren). Såväl kammarrätten som regeringsrätten underkände emellertid RSV:s ståndpunkt beträffande behandlingen av de svenska kostnaderna[16], varigenom frågan om innebörden av 0:0 inte blev föremål för bedöming av de högre instanserna. Frågan blev i stället vad blir ett positivt tal som divideras med 0?

Bolaget anför i RR att om såväl den utländska inkomsten som den sammanräknade inkomsten är positiv och man låter den sammanräknade inkomsten minska stiger spärrbeloppet och man närmar sig till slut ett oändligt tal. Nylén och Aldén[17] har i en utförlig artikel polemiserat med regeringsrättens dom. Författarna framhåller helt riktigt enligt min uppfattning att ”regeringsrättens slutsats inte grundar sig på en traditionell juridisk argumentation utan i stället på ett matematiskt resonemang.”[18] Författarna ger sig dock själva in på ett matematiskt resonemang och polemiserar mot att resultatet skulle bli 0 och säger: ”Av matematikens regler följer nämligen att om man dividerar ett tal med 0 så

[15] Däremot kan täljaren bli 0, t.ex. om skatt uttagits i ett främmande land men inkomstberäkningen enligt svenska regler ger ett underskott som resultat. Om 0 divideras med ett positivt tal blir kvoten 0 och spärrbeloppet 0, dvs. ingen avräkning kan ske. Fallet torde dock inte vara alltför vanligt

[16] Skattemyndigheten och senare RSV kan ha påverkats av RÅ 85 1:17, då inkomsten av en fastighetsförsäljning i Norge minskades med en realisationsförlust på svenska premieobligationer vid spärrbeloppsberäkningen. Regeringsrätten betonar särskilt att i detta fall en särskild förvärvskälla förelåg. Vare sig man av denna dom drar så långtgående slutsatser som RSV gjort eller inte är det tydligen nu överspelat

[17] Håkan Nylén och Stefan Aldén. Avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt. SvSkT 2002 s. 215 ff

[18] A.a. s. 217

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

resulterar detta i ett oändligt belopp. Tvärtemot vad RegR påstår är det alltså möjligt att ställa den utländska förvärvsinkomsten mot den sammanräknade förvärvsinkomsten även när talet i nämnaren är 0."[19] RR anser för sin del att beräkningen är omöjlig. Det går inte att dividera ett positivt tal med 0.

Här är det RR:s ståndpunkt som är den matematiskt riktiga. Det finns inte någon matematisk definition av vad som blir resultatet av en division med 0 (utom som ett gränsvärde, men det är inte relevant i detta sammanhang. Som närmare utvecklas nedan kommer så höga tal att spärrbeloppet närmar sig oändligheten aldrig att bli aktuella. Det är dock intressant att bolaget i målet – i motsats till Nylén och Aldén – för ett gränsvärderesonemang när det säger att spärrbeloppet "stiger och närmare sig till slut ett oändligt tal".)

Däremot delar jag Nyléns och Aldéns uppfattning om hur regeringsrätten borde ha dömt men på följande grund. Huvudregeln är att utländsk skatt skall få avräknas, 5 § avräkningslagen. Denna rätt begränsas genom spärrbeloppsregeln, 6 §. Formeln beskrivs i 7 §. Om spärrbeloppsregeln inte kan tillämpas för att den är matematiskt omöjlig borde slutsatsen vara att enbart huvudregeln tillämpades och följaktligen att full avräkning medgavs..

Att som RR gör hänvisa till lagstiftaren kan vara motiverat i och för sig men är knappast ett argument för att i domen komma fram till ett annat resultat än det juridiskt mest närliggande. Det gäller att inte så förledas av matematiken att man tappar bort juridiken.

Faktum är att spärrbeloppsregeln i sin generella utformning är omöjlig. RSV:s uppfattning att den är generellt tillämplig måste betecknas som helt felaktig.[20] För det första har det varit nödvändigt att ersätta vissa negativa tal med 0 (utländska inkomster i täljaren och den sammanräknade inkomsten i nämnaren) för att göra den användbar. För det andra är den trots detta bara tillämplig i vissa intervall. Som det klart framgår av lagtexten medges avräkning högst med den erlagda utländska skatten. Spärrbeloppregeln är bara tillämplig i de fall spärrbeloppet blir lägre än den erlagda utländska skatten. Med ett mer matematiskt resonemang kan sägas att spärrbeloppsregeln bara är tillämplig i ett intervall understigande den utländska skatten. Man skulle därför inte behöva bekymra sig om fall där spärrbeloppet blir mycket stort eller fallet med 0 i nämnaren.

Det är inte den omständigheten att avräkning kan ske mot avkastningsskatt på pensionsmedel som gör att spärrbeloppsregeln inte går att tillämpa som regeringsrätten säger utan att den inte går att tillämpa generellt. Om ett ingripande av lagstiftaren skall ske – och det lär bli nödvändigt efter domen, särskilt som regeringsrätten själv framhåller det – är det det generella problemet med 0 i nämnaren som bör lösas. Enligt min uppfattning vore det enklast att i det fallet helt enkelt hänvisa till huvudregeln i 5 § avräkningslagen.

[19] Ibid

[20] I sin kommentar till RÅ 2001 ref. 43 i Handledning i internationella skattefrågor år 2002 säger RSV: "Genom domen är det klarlagt dels att förutsättningar för att medge avräkning saknas om den sammanräknade inkomsten är 0, dels att den utländska förvärvsinkomsten vid spärrbeloppsberäkningen aldrig kan överstiga den sammanlagda förvärvsinkomsten." (s. 351). Det senare följer av lagtexten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

Hur fördela kostnader på svenska och utländska inkomster

Regeringsrätten diskuterar som nämnts också i domen frågan om hur bolagets kostnader skall fördelas, men fullföljer inte resonemanget fullt ut eftersom processföringen i målet "inte inriktats på frågan om enskilda kostnadsposter skolat minska den utländska förvärvsinkomsten utan på betydelsen av att underskott uppkommit i bolagets sammanlagda näringsverksamhet". Regeringsrätten uttalar dock att "det står från början klart att från inkomsterna från verksamheten i varje land skall dras av de kostnader som hänför sig till dessa inkomster" samt att "detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder". Det är uttalanden av stor betydelse. Med utgångspunkt i klassisk rättsfallstolkningslära kan visserligen diskuteras om det är ett uttalande "obiter dictum", dvs. ej nödvändigt för domen som därför inte är prejudicerande. I praktiken torde dock ett uttalande av regeringsrätten av detta slag få stor betydelse för utvecklingen eftersom lagreglerna inte ger full vägledning.

Regeringsrättens uttalande innebär att kostnaderna skall fördelas enligt två principer. Det innebär underförstått att man allra först måste ha bestämt fördelningen av inkomsterna. Fördelningen av kostnaderna skall sedan i första ske genom[21] att man hänför kostnader som står i klart samband med de utländska inkomsterna till dem (eng. "tracing"). Men det räcker inte med det. I nästa steg skall man beräkna de gemensamma kostnaderna och fördela dem på de utländska inkomsterna och den svenska inkomsten. Det innebär att det innan dess också måste klargöras vilka kostnader som är hänförliga till de svenska inkomsten. Först därefter kan de gemensamma kostnaderna fastställas.

I sin kommentar i Handledning i internationell beskattning 2002 nöjer sig RSV med att referera regeringsrättens uttalande i domen samt att nämna några ganska speciella rättsfall som kan ge viss ledning, RÅ 85 1:17 (förlust på svenska premieobligationer hänförlig till den vinst som uppkommit vid en fastighetsförsäljning i Norge) och RÅ 84 1:14 (det s.k. sparavdraget inte hänförligt till utländsk utdelningsinkomst).[22]

I Hugh Aults. Comparative income taxation. sägs beträffande Sverige "there are no statutory rules dealing with expense allocation though it is clear that the limitations have to be applied on a net basis. Some principles developed in the context of allocation between domestic and foreign branches may have some application but in general, the area is undeveloped."[23]

I USA[24] finns detaljerade administrativt utfärdade bestämmelser om fördelningen av kostnader mellan utländsk och inhemsk inkomst sedan 1977. Kostnadsavdragen hänförs för till inkomstklasser beroende på det faktiska förhållandet mellan inkomst och kostnad. Därefter delas avdragen i varje klass upp i en utländsk och en inhemsk del. Bestämmelserna behandlar hur denna fördelning skall ske och säger att det kan ske på grundval av sålda enheter, bruttoinkomst, kostnaden för sålda varor och liknande.

---

[21] Artikel 7 i modellavtalet behandlar huvudsakligen inkomstfördelningen. Den finns belyst ur alla tänkbara aspekter i Niels Winther-Sörensen. Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgörelsen for et fast driftssted (2000)

[22] Handledning s. 346–347

[23] Ault s. 394

[24] Ault s. 392

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

Vilken ledning får man då av principerna för fördelning av kostnader mellan utländska och inhemska filialer? Den närmast till hands liggande källan är OECD:s Modellavtal Artikel 7 med Kommentar. Man bör dock då hålla i minnet att situationerna är olika. Vid tillämpningen av den svenska avräkningslagen är det fråga om en rent intern svensk lagstiftning, där den skattskyldige och fiscus har olika intressen. Den skattskyldige vill hänföra så litet kostnader som möjligt till de utländska inkomsterna för att täljaren skall bli så stor som möjligt, medan fiscus intresse är det motsatta. Det kan onekligen sägas vara en ovanlig situation – det är inte normalt i skatterätten att den skattskyldige i deklarationssammanhang har intresse av så små kostnader som möjligt. Vid fördelningen av ett företags inkomst på inhemska och utländska källor i avtalsfallen finns det en tredje intressent, nämligen den utländska staten. För att den utländska staten skall få rätt att beskatta en inkomst fordras normalt ett fast driftställe. Den utländska staten önskar naturligen en kostnadsfördelning, där så litet kostnader som möjligt hänförs till det fasta driftstället. Vilket som är den skattskyldiges intresse i den situationen beror på flera faktorer som skattesatserna i de olika länderna och metoden för undanröjande av dubbelbeskattning.

I Artikel 7 punkt 3 sägs:

> "Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat, där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes."

Artikeln är onekligen mycket lika regeringsrättens formulering i domen. I Kommentaren sägs:

> "I fråga om exempelvis allmänna förvaltningsutgifter som uppkommit hos företagets huvudkontor kan det vara lämpligt att beakta en proportionell del av utgifterna, grundad på förhållandet mellan det fasta driftställets och hela företagets omsättning (eller kanske bruttoinkomst).[25]

Kommentaren behandlar sedan ett stort antal specialfall, bl.a. som i rättsfallet beträffande bankrörelse. Den i Modellavtalet och Kommentaren uttalade huvudprinciperna synes dock användbara även för kostnadsfördelningen vid tillämpningen av avräkningslagen. I första hand försöker man hänföra de kostnader som är klart hänförliga till den utländska källan dit. I andra hand fördelas gemensamma kostnader proportionellt. För min del tycker jag då att en fördelning efter bruttoinkomst är tilltalande p.g.a. sin enkelhet. De uppgifterna är ju lätt tillgängliga.

Det kan tilläggas att den i punkt 6 uttryckta principen i Artikel 7 i Modellavtalet att samma princip bör tillämpas år från år också bör observeras vid tillämpningen av avräkningslagen. Har man gått in för en princip bör man tillämpa den konsekvent år från år.

Det kan antas att frågan om en riktig kostnadsfördelning inte är uttömd i och med regeringsrättens dom RÅ 2001 ref. 43.[26] Man kan inte undgå att göra den

[25] Kommentar till artikel 7, 3 st. p. 16

[26] Nylén och Aldén gör följande kommentar: "Det är uppenbarligen så att kommentarerna till Art 7 i modellavtalet inte heller de anger en exakt metod för beräkning av den utländska förvärvsinkomsten men det är i vart fall något att stödja en beräkning på och ett underlag för framtida rättspraxis." (s. 221)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36

reflexionen att vissa problem verkar eviga. Genom skattereformen har aktiebolag numera endast ett inkomstslag, näringsverksamhet. Vidare har indelningen i förvärvskällor försvunnit. Någon kommunal beskattning föreligger inte längre. Något behov av att hänföra kostnader till vissa bestämda inkomster föreligger således normalt inte längre. Men vid tillämpningen av spärregeln i skatteavräkningslagen lever de gamla problemen med en korrekt kostnadsfördelning upp igen.

Gustaf Lindencrona är professor em. i finansrätt och f.d. rektor för Stockholms universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:36