

*Martin Berglund*

# Ändringar i systemet för avräkning av utländsk skatt – en kommentar

*En ny lagstiftning med ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt träder i kraft den 1 januari 2009. Nedan kommenteras några av förändringarna, nämligen de som avser i) hanteringen av vissa avdrag enligt IL vid beräkningen av spärreloppet, och ii) samordningen mellan avdrag för utländsk skatt och avräkning av utländsk skatt.*

## 1 Inledning<sup>1</sup>

Avräkning av utländsk skatt medges enligt flertalet av Sveriges skatteavtal och även, i avsaknad av avtal, enligt 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ("AvrL"). Den skattskyldiges erlagda utländska skatter får räknas av från den svenska skatten, dock med den begränsning som följer av spärregeln i 6–7 §§ AvrL. Enligt denna regel får avräkningen inte överstiga ett belopp som utgörs av den svenska skatt som belöper sig på de utländska inkomsterna. I svensk rätt tillämpas därvid den s.k. overall-principen, enligt vilken ett enda spärrelopp beräknas för den skattskyldiges samtliga utländska inkomster.<sup>2</sup>

Artikeln syftar till att kommentera vissa förändringar i regelsystemet för avräkning av utländsk skatt. Den nya lagstiftningen härrör till stor del från Skatteverkets promemoria "Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning".<sup>3</sup> Efter remissbehandling av promemorian överlämnades en proposition till riksdagen den 23 oktober 2008.<sup>4</sup> Regeringen följer i huvudsak Skatteverkets förslag, men på några punkter har ändringar skett. Den nya lagstiftningen beslutades utan ändringar i riksdagen den 10 december 2008.<sup>5</sup> Lagstiftningen skall till största delen tillämpas för första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008.<sup>6</sup> De nya reglerna innebär relativt omfattande redaktionella ändringar i AvrL, och även vissa materiella ändringar.<sup>7</sup> Två ändringar av mate-

<sup>1</sup> Jag vill tacka deltagarna i ett seminarium vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet, för värdefulla synpunkter på artikeln.

<sup>2</sup> Det finns några undantag från principen, t.ex. när det gäller CFC-inkomster.

<sup>3</sup> Bilaga till Skatteverkets skrivelse, 20 mars 2006, dnr 131 116929-06/113 ("Skatteverkets promemoria").

<sup>4</sup> Prop. 2008/09:63, Undvikande av internationell dubbelbeskattning.

<sup>5</sup> SFS 2008:1350. Se även skatteutskottets betänkande 2008/09:SkU17.

<sup>6</sup> Det finns ett undantag som gäller de nya reglerna för kommittentföretag och övertagande företag i kvalificerade fusioner och fissioner. De skall tillämpas fr.o.m. taxeringsår 2003.

<sup>7</sup> Materiella ändringar som inte tas upp i artikeln rör bl.a. rätt till avräkning för kommittentföretag och övertagande företag i kvalificerade fusioner och fissioner. Vidare utökas rätten till rullning av tidigare års utländska skatter från tre till fem år. En betydelsefull redaktionell ändring är att paragraferna kapitelindelas och numreras om.

riell karaktär kommer att behandlas i artikeln, nämligen de som gäller fördelningen av avdrag i spärregeln och avräkningsmetodens förhållande till avdragsmetoden. Som en utgångspunkt kommer jag att ställa de nya reglerna i relation till gällande rätt t.o.m. den 31 december 2008. Frågan är nämligen på vilket sätt dessa nya bestämmelser faktiskt innebär ett förändrat rättsläge. På vissa punkter är detta inte alldeles klart. Jag diskuterar också i vilken utsträckning lagstiftningen lyckas tillgodose de angivna syftena med förändringen. Något kommer också att beröras i vilken mån den framstår som ändamålsenlig mot bakgrund av avräkningssystemets allmänna funktioner och mål.

## 2 Fördelningen av avdrag i spärregeln

### 2.1 Gällande rätt t.o.m. den 31 december 2008

Spärregelns principiella innehåll framgår av 6 § AvrL. Spärrbeloppet uppgår till den svenska skatt som hänför sig till den skattskyldiges utländska inkomster. När det gäller förvärvsinkomster regleras den närmare beräkningen i 7 § 1 st. 2 men. AvrL. Där framgår att den totala svenska skatten skall multipliceras med kvoten av de utländska inkomsterna och den sammanlagda inkomsten:

$$\text{Total inkomstskatt} \quad \times \quad \frac{\text{Utländska inkomster}}{\text{Sammanlagd inkomst}}$$

Formelns ena faktor, den totala skatten, baseras på den enligt IL beskattningsbara förvärvsinkomsten och tillämpliga skattesatser. Hur stor del av denna skatt som skall anses belöpa sig på de utländska inkomsterna beror därför helt på hur täljaren och nämnaren i den andra faktorn av formeln beräknas. För att avgöra hur ett avdrag fördelas måste behandlingen i hela bråkalet beaktas. Om t.ex. ett avdrag varken beaktas i täljaren eller i nämnaren, fördelas det i lika proportioner på samtliga inkomster. Om den skattskyldiges samtliga avdrag beaktas i formelns nämnare, beror fördelningen av avdrag istället helt på huruvida avdragen också beaktas i täljaren. För varje avdrag som beaktas i täljaren sänks spärrbeloppets storlek.

Spärrbeloppsformelns nämnare specificeras som den sammanlagda förvärvsinkomsten före allmänna avdrag. Kopplingen till IL i 2 a § AvrL ger ingen omedelbar ledning för vilka avdrag som kan beaktas. De uttryck som används i IL är närmast "den beskattningsbara" och "den taxerade" förvärvsinkomsten (1 kap. 5 § IL). Det ligger nära till hands att tolka uttrycket "sammanlagd" som att det är de utländska inkomsterna med därtill hörande kostnader och de svenska inkomsterna med därtill hörande kostnader som skall summeras i nämnaren.<sup>8</sup> Sådana avdrag som inte beaktats i täljaren ens om de är hänförliga till de utländska inkomsterna skulle därmed inte heller beaktas i nämnaren. Regeringsrätten har emellertid kommit till motsatt slutsats. I målet RÅ 2004 ref. 132 förklarades att den sammanlagda förvärvsinkomsten skall anses vara densamma som den beskattningsbara förvärvsinkomsten.<sup>9</sup> Koncernbidrag och avdrag för utdelning från värdepappersfonder skall därför beaktas i nämnaren. Detta innebär att fördelningen av olika avdrag helt beror på hur de behandlas i täljaren.

<sup>8</sup> Spärrbeloppsformelns nämnare brukar ibland också illustreras på det sättet, se t.ex. G. Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm 1994, s. 68.

<sup>9</sup> Till stöd för denna uppfattning nämndes bl.a. artikel 56 i EG-fördraget.

Täljaren har orsakat störst tolkningsproblem. Den specificeras i 7 § 1 st. 2 men. AvrL till ”de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader)”. Tolkningen försvåras av att systematiken talar för en viss slutsats, medan uttalanden i förarbetena talar för en annan slutsats. När rätten till avräkning infördes specificerades täljaren som ”den utländska nettoinkomsten”.<sup>10</sup> Samtidigt uttalades att ”samtliga kostnader och andra avdragsgilla poster” skall dras av från de utländska inkomsterna, och att svenska skatteregler skall avgöra vad som är avdragsgillt eller inte.<sup>11</sup> När overall-principen infördes ändrades uttrycket till ”de utländska inkomsterna – efter avdrag för kostnader”.<sup>12</sup> Tillägget om kostnader synes endast ha varit en redaktionell justering.<sup>13</sup> Någon materiell ändring av spärregeln har alltså inte varit avsikten i något led av denna serie av lagändringar. Man kunde därför fråga sig om inte det ovan citerade förarbetsuttalandet fortfarande skulle ha betydelse för tolkningen av regeln. Kostnader och andra avdragsgilla poster, som i någon utsträckning vore hänförliga till de utländska inkomsterna, skulle då dras av från dessa inkomster. Numera gäller emellertid enligt 2 a § AvrL att utgångspunkten är att termen och uttryck som används i AvrL skall tolkas konformt med deras motsvarigheter i IL. Om en sådan tolkning skulle göras för ”kostnader” är det tydligt att det inte vore möjligt att låta begreppet innefatta alla enligt IL avdragsgilla poster.

Regeringsrätten har i ett flertal mål behandlat frågan om vilka avdrag som skall beaktas i spärbeloppsformelns täljare. Kostnader som antingen är direkt hänförliga till den utländska verksamheten, eller gemensamma för verksamheterna i flera länder, måste enligt RÅ 2001 ref. 43 dras av från de utländska intäkterna. Rent skattemässiga avdrag, som inte är kostnader, skall emellertid alltid allokteras till de svenska intäkterna, se RÅ 2002 not. 207. I RÅ 2004 ref. 132 har det vidare slagits fast att koncernbidrag och utdelningar från värdepappersfonder skall allokteras i sin helhet till de svenska intäkterna. Koncernbidrag kan redovisningsmässigt vara kostnader, men de utgör inte kostnader enligt 16 kap. 1 § IL (jfr 35 kap. 1 § 2 st. IL). Vad gäller utgifter med särskild skattemässig periodisering framgår av rättspraxis, rättsfallet RÅ 2005 ref. 57, att de aldrig skall fördelas till de utländska intäkterna. Detta gäller t.ex. skattemässiga överavskrivningar. Slutsatsen av rättspraxis torde vara att endast utgifter som har uppkommit för att förvärva utländska inkomster, och vars skattemässiga periodisering följer redovisningen, får dras av i spärbeloppsformelns täljare.

Man kan nu fråga sig hur Regeringsrätten kom fram till detta tolkningsresultat. Det står tämligen klart att förarbetsuttalandet från år 1966 inte var bestämmande för tolkningen. I någon utsträckning tycks Regeringsrätten ha tagit fasta på ordet ”kostnader” i 7 § 1 st. 2 men. AvrL. Det framgår också av ett stycke i domskälen i RÅ 2005 ref. 57:

”Avdrag för kostnader för inventarier kan enligt Regeringsrättens mening beaktas på annat sätt vid beräkningen av spärbeloppet enligt avräkningslagen än vid

<sup>10</sup> SFS 1966:730. Se även prop. 1966:127 s. 12. Formuleringen i singular berodde på att spärbeloppet då beräknades på varje inkomst för sig enligt den s.k. per item-principen.

<sup>11</sup> A.prop. s.61 och 85. Formuleringen är direkt hämtad från dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande, se SOU 1962:59 s. 148.

<sup>12</sup> Prop. 1982/83:14 s. 4.

<sup>13</sup> Språkbruket skulle anpassas till de svenska skatteavtalen, se a.prop. s. 87. När AvrL infördes ändrades formuleringen utan motivering till ”de utländska inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader)”, se prop. 1985/86:131 s. 7. Specificeringen till förvärvsinkomster gjordes i samband med att den cedulära beskattningen infördes vid skattereformen, se prop. 1990/91:54 s. 135 och 289 f.

inkomstberäkningen enligt IL, så länge det är fråga om utgifter som är att anse som avdragsgilla kostnader för inventarier också enligt IL. I likhet med vad som gäller beträffande koncernbidrag, utdelningar lämnade av investmentföretag eller investeringsfonder och avsättningar till periodiseringsfonder kan överavskrivningar inte i sig anses utgöra utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (jfr 16 kap. 1 § första stycket IL).”

Med första meningen åsyftas sannolikt det faktum att kostnader som hänförs till spärrbeloppsformeln täljare minskar spärrbeloppet och att dessa avdrag därmed i praktiken nekas. Därmed beaktas de ”på annat sätt” än enligt IL som medger att avdragen minskar förvärvsinkomsterna. Detta kan enligt Regeringsrätten göras, men endast när det är fråga om utgifter som kan anses vara avdragsgilla kostnader enligt IL. Eftersom skattemässiga överavskrivningar på inventarier inte skulle vara kostnader enligt 16 kap. 1 § IL, kan de heller inte utgöra kostnader enligt AvrL (jfr 2 a § AvrL).

En invändning mot detta resonemang är att det i 16 kap. 1 § IL bara stadgas att utgifter i en viss form får dras av som kostnader. Det skall vara fråga om utgifter i bokföringsmässig mening för att förvärva eller bibehålla inkomster. Anskaffningsutgifter för inventarier kan regelmässigt räknas som sådana utgifter. Att de sedan kan komma att periodiseras som kostnader vid ett senare tillfälle i redovisningen än i beskattningen torde inte förtä dem deras egenskap av att vara kostnader enligt 16 kap. 1 § IL. Det får sägas vara underförstått att termen ”kostnader” i denna regel syftar på periodiserade utgifter. Det torde dock vara skattemässigt periodiserade utgifter som avses.<sup>14</sup> Regeringsrättens ovanstående uttalande är därför svårt att förstå. Slutsatsen av dessa rättsfall är ändå att avdrag som inte motsvaras av redovisningsmässigt periodiserade kostnader, som har uppstått för att förvärva eller bibehålla inkomster, aldrig kan fördelas till de utländska intäkterna.

## 2.2 Kort om Skatteverkets förslag

Skatteverket har föreslagit vissa ändringar i AvrL med hänvisning till att Regeringsrättens fördelning av avdrag vid beräkningen av spärrbeloppet innebär att utländska skatter får avräknas mot svenska skatter som belöper på inkomster som intjänats i Sverige.<sup>15</sup> Resultatet av fördelningen av avdrag blir nämligen att spärrbeloppet inte längre korrekt avspeglar den andel av den svenska skatten som hör ihop med de utländska inkomsterna.<sup>16</sup> Ändringsförslaget innebär att begreppet ”kostnad” definieras i AvrL. Det föreslås att definitionen tas in i 28 § AvrL. Den lyder:

”Med termen kostnad avses i denna lag andra enligt inkomstskattelagen (1999:1229) avdragsgilla poster än allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder enligt 30 kap., för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., för koncernbidrag enligt 35 kap. och för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § inkomstskattelagen skall inte heller anses som kostnad.”<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Se prop. 1999/00:2 del 2 s. 193. Se även a. prop. del 1 s. 491 ff.

<sup>15</sup> Skatteverkets promemoria s. 33.

<sup>16</sup> Skatteverkets promemoria s. 32.

<sup>17</sup> Skatteverkets promemoria s. 17.

Med vissa undantag sker alltså genom definitionen en koppling till IL:s bestämmelser om vad som är avdragsgillt.

Vilken förändring av rättsläget skulle den föreslagna definitionen innebära? Ändringsförslaget gäller för det första bara spärrbeloppsformelns täljare, eftersom ordet "kostnader" endast förekommer där. Vidare står det klart att uteslutandet av personliga avdrag och avdrag för avsättningar till expansionsfonder från täljaren inte skulle innebära något materiellt nytt.<sup>18</sup> Som nämnts framgår sedan tidigare av rättspraxis att inte heller avdrag för koncernbidrag, lämnade utdelningar från värdepappersfonder och avsättningar till periodiseringsfonder skall dras av i täljaren. Trots de ovan nämnda relativt kritiska uttalandena om Regeringsrättens avgöranden, innebär Skatteverkets förslag således till stor del en kodifiering av rättspraxis. På en punkt innebär förslaget emellertid en materiell ändring. Eftersom definitionen är negativ omfattas alla andra avdragsgilla poster än de nyss nämnda av kostnadsbegreppet. Med ändring av rättsläget efter RÅ 2005 ref. 57 skulle alltså skattemässiga överavskrivningar vara kostnader i AvrL:s mening.

En fördel med förslaget är att det i hög grad innebär ökad klarhet. Reglerna om avdrag i IL blir, med vissa tydliga undantag, bestämmande för kostnadsbegreppet i AvrL. Motsättningen mellan olika tolkningsalternativ baserade på förarbetena, reglernas systematik och rättspraxis försvinner. Detta är naturligtvis värdefullt för lagstiftningens förutsebarhet. Ett problem är emellertid att kodifieringen av rättspraxis kan få konsekvenser som är svåra att förutse. Fördelen med att fördelningen av avdrag är oreglerad är att det kan ske en mer dynamisk lagtolkning när behov uppstår. Denna flexibilitet försvinner om enligt IL avdragsgilla poster alltid skall utgöra kostnader enligt AvrL.<sup>19</sup> Så snart det skapas en ny avdragsgill post i IL är det nödvändigt att också ta ställning till den ofta komplicerade frågan i vilken utsträckning avdraget skall fördelas till de utländska inkomsterna i spärregeln.

### 2.3 Regeringens förslag

Förslaget i propositionen följer samma grundläggande tanke som Skatteverkets förslag.<sup>20</sup> Med en koppling till IL och vissa angivna undantag anges vilka avdrag som får fördelas till de utländska inkomsterna. Utformningen i detalj skiljer sig emellertid på några väsentliga punkter.<sup>21</sup> I nya 2 kap. 10 § AvrL (tidigare 7 § 1–3 st. AvrL) ändras ordet "kostnader" till "kostnadsposter", som förklaras på följande sätt i 2 kap. 11 § AvrL:

"Vid tillämpning av 10 § ska den utländska inkomstens storlek bestämmas med beaktande av andra kostnadsposter enligt inkomstskattelagen (1999:1229) än

1. koncernbidrag som avses i 35 kap. inkomstskattelagen, och
2. utdelning som avses i 39 kap. 14 § första stycket 3 inkomstskattelagen."

<sup>18</sup> En samtidig föreslagen ändring av 7 § AvrL synes emellertid innebära att expansionsfondsavsättningar, med ändring av gällande rätt, beaktas i nämnaren. De skulle i så fall alltid fördelas till de svenska intäkterna. Detta förslag har återtagits i propositionen, se avsnitt 2.3.

<sup>19</sup> I remissbehandlingen av förslaget anförde Advokatsamfundet att "den föreslagna definitionen av kostnadsbegreppet erbjuder ett begränsat utrymme för tolkning och att det är svårt att överblicka alla konsekvenser av en sådan definitiv definition". I avvaktan på ytterligare utredning bör vägledning enligt samfundet ges genom rättspraxis. Prop. 2008/09:63 s. 38.

<sup>20</sup> Se a. prop. s. 37 ff. och 68 f.

<sup>21</sup> För den föreslagna utformningen av 2 kap. 10–13 §§ AvrL, se a. prop. s. 14 ff.

Vidare anges i 2 kap. 12 § AvrL att mottaget koncernbidrag inte skall öka den utländska inkomsten i täljaren. Avsättningar till periodiseringsfonder skall enligt 2 kap. 13 § AvrL behandlas på samma sätt som avsättningar till expansionsfonder, d.v.s. de skall varken beaktas i täljaren eller i nämnaren. Detta är en förändring jämfört med Skatteverkets förslag, där det föreslogs en kodifiering av den behandling av periodiseringsfonder som gjordes i RÅ 2002 not. 207. I övrigt är avsikten att regeringens förslag i materiellt hänseende skall stämma överens med Skatteverkets förslag.

Även i propositionen föreslås således att skattemässiga överavskrivningar skall behandlas på samma sätt som andra kostnader, d.v.s. de skall kunna fördelas till de utländska intäkterna när de hör till dem.<sup>22</sup> Det finns emellertid anledning att ifrågasätta om denna ändring verkligen åstadkoms med förslaget. Enligt den tidigare regeln skall, som nämnts, "kostnader" dras av i täljaren. Det följer av 2 a § AvrL att detta begrepp är kopplat till IL:s kostnadsbegrepp. En sådan tolkning har också gjorts av Regeringsrätten, vilket framgår särskilt tydligt av det ovan citerade uttalandet i RÅ 2005 ref. 57. På motsvarande sätt uppstår nu istället frågan vad som utgör en "kostnadspost" enligt IL. Det framgår tydligt i förarbetena att lagstiftaren avser att överavskrivningar skall innefattas av detta begrepp. Mot bakgrund av den rättspraxis som har gällt begreppet "kostnader" och dess koppling till IL är det dock märkligt att lagstiftaren avser att lösa problemen genom att införa ordet "kostnadsposter" med samma koppling till IL.

Om man till en början bortser från förarbetsuttalandenas betydelse är det intressant att ställa frågan huruvida den tolkning som gjordes i RÅ 2005 ref. 57 hade inneburit ett annat resultat för "kostnadsposter". Det framgår tydligt att begreppet, precis som "kostnader", är kopplat till IL. Är denna koppling annorlunda när det gäller "kostnadsposter"? Termen förekommer i 14 kap. 5 § IL, där det anges att ett företags redovisade resultat skall justeras bl.a. om en kostnadspost har hänförs till ett visst beskattningsår i strid med 14 kap. 2 §. Det förklaras emellertid inte närmare vad som avses med termen. Skälet är sannolikt att det räcker att den används i en mer allmän bemärkelse för att säkerställa att kostnadsposter i redovisningen tas bort i deklarationen om de inte får dras av det aktuella året. Det är därför svårt att se att någon betydelsemässig skillnad skulle finnas mellan "kostnader" och "kostnadsposter" i IL, särskilt med tanke på att 14 kap. 5 § är direkt kopplad till 14 kap. 2 §, i vilken ordet "kostnader" används. På samma sätt är det svårt att dra några slutsatser av 14 kap. 21 §, där "kostnadsposter" endast används som en del i den allmänna regeln om hur resultatet skall beräknas.<sup>23</sup>

Något som komplicerar tolkningen ytterligare är att det i den nya lagtexten anges att andra kostnadsposter än vissa specificerade avdrag kan beaktas i täljaren. Med denna formulering inkluderas bl.a. koncernbidrag som utgångspunkt i begreppet "kostnadsposter". Ett koncernbidrag kan inte sägas utgöra en kostnadspost enligt IL (se ovan), men ibland är det en kostnad i årsredovisningen. Detta tyder snarast på att "kostnadsposter" skulle vara mer kopplat till redovisningen än "kostnader" enligt den tidigare lydelsen. En sådan tolkning motsägs inte av att det anges att det skall vara fråga om "kostnadsposter enligt IL". Som nämnts har även ordet "kostnader" enligt den tidigare lydelsen i rättspraxis

<sup>22</sup> A.prop. s. 41 ff. och 69.

<sup>23</sup> Ordet finns även i 39 kap. 11 och 13 f. §§ IL, vilka dock endast gäller försäkringsföretag.



ansetts vara kopplat till vad som utgör "kostnader" enligt IL. När det gäller överavskrivningar ansågs detta begrepp emellertid ändå kräva en redovisningsmässig periodisering.

Frågan är då om de tydliga förarbetsuttalandena kan innebära att den nya lagstiftningen får avsedd effekt. Till att börja med torde en sådan subjektiv tolkning endast kunna aktualiseras inom de ramar som lagtextens lydelse medger. Som diskuterats ovan kan det inte med fullständig säkerhet utläsas i lagtexten om uttrycket "kostnader" enligt IL utgör skattemässigt eller redovisningsmässigt periodiserade utgifter. Det vore alltså sannolikt möjligt att beakta förarbetena vid tolkningen. När man läser Regeringsrättens avgöranden som avser tolkning av AvrL framgår emellertid ofta tydligt att förarbetena inte har tillmätts särskilt stor betydelse.<sup>24</sup> Särskilt gäller detta de avgöranden som har gällt tolkningen av "kostnader" i spärrbeloppsformelns täljare. Exempelvis innebar RÅ 2004 ref. 132 och RÅ 2005 ref. 57 en rättsutveckling helt i strid med de ovannämnda klara förarbetsuttalandena om att alla avdragsgilla poster skall beaktas. Att ordalydelsen var något oklar i detta avseende hindrade inte en sådan tolkning.

Ytterligare en konsekvens av lagändringen är att den möjligen har skapat en osäkerhet kring frågan om hur AvrL skall tolkas. Det stadgas i den nya 1 kap. 2 § AvrL (tidigare 2 a §) att termer och uttryck skall tolkas i enlighet med motsvarande termer och uttryck i IL, om inget annat framgår av sammanhanget. Räckvidden av en bestämmelse av det aktuella slaget blir enligt min mening betydligt mer osäker om det på olika håll i lagen uttryckligen kopplas till IL. Varför skall sådana kopplingar behövas, om det ändå finns en regel som gäller för hela lagen, och som kopplar uttrycken till IL?

Lagändringen innebär på flera punkter en kodifiering av rättspraxis, men som framgått skapar den samtidigt betydande osäkerhet om rättsläget. I motsats till det ursprungliga förslaget från Skatteverket är det därför svårt att se att den nya lagstiftningen skulle innebära ökad förutsebarhet. Den ovannämnda kritik som kunde riktas mot Skatteverkets förslag – bristande dynamik, etc. – kan emellertid inte riktas mot regeringens förslag. Mot bakgrund av vad som nyss har anförts synes nämligen användningen av termen "kostnadsposter" och dess koppling till IL innebära relativt stora möjligheter för tolkning. Det betyder att det kan bli möjligt för domstolarna att utveckla fördelningen av avdrag i spärrregeln på ett ändamålsenligt sätt.

Som nämnts syftar ändringen till att skydda skattebasen för inkomster som har intjänats i Sverige. Jag delar Skatteverkets och regeringens uppfattning om att detta syfte uppnås genom att överavskrivningar också kan fördelas till de utländska intäkterna. Annars medges i realiteten avdrag för utländska överavskrivningar från inkomster som har sin källa i Sverige. Problemet med lagändringen är möjligen att den inte skapar någon principiell sammanhängande lösning för hur avdrag bör allokeras för att den svenska skattebasen för inkomster som härör från Sverige skall kunna bevaras. Om man använder sig av detta argument som grund för att ändra rättsläget, borde man samtidigt enligt min mening motivera varför det inte är lika giltigt för t.ex. koncernbidrag eller utdelningar från värdepappersfonder. Det kan exempelvis ifrågasättas om inte koncernbidrag, som t.ex. lämnas från ett fast driftställe utomlands, på samma sätt som

<sup>24</sup> Undantaget är möjligen RÅ 1999 ref. 65, som dock gällde en sedan lång tid inarbetad tolkningsuppfattning i förarbeten och i doktrin. Det nämndes dessutom uttryckligen i domskälen att detta uteslöt en tolkning av bestämmelsen "i strid med de skattskyldigas intressen".

överavskrivningar kan urholka skattebasen för inkomster som intjänats i Sverige om de inte beaktas i spärrbeloppsformelns täljare. Det hade därför varit lämpligt om skälen hade redovisats till varför just överavskrivningarna skall behandlas som andra kostnader.

### 3 Förhållandet mellan avdrag för utländsk skatt och avräkning av utländsk skatt

#### 3.1 Gällande rätt t.o.m. den 31 december 2008

Avdragsrätten för betalade utländska skatter regleras i 16 kap. 18–19 §§ IL. Där framgår att avdrag alltid måste yrkas i sin helhet för avdragsgilla utländska skatter. Detta följer också av målet RÅ 2002 not. 207. Eftersom avdrag och avräkning kan medges för samma utländska skatter, behöver det ske en samordning för att säkerställa att den skattskyldige i sådana fall inte uppnår ett gynnsammare resultat än om bara avräkning hade medgivits.<sup>25</sup> Regler för detta ändamål finns i 9 § AvrL. Vid begäran om avräkning beräknas spärrbeloppet som om något avdrag för utländsk skatt inte hade erhållits. Den svenska skatten justeras således uppåt med avdragets skatteeffekt, medan täljaren och nämnaren i den högra faktorn justeras uppåt med avdragets storlek. När man sålunda beräknar spärrbeloppet utan att beakta att avdrag har beviljats, ökas spärrbeloppet med det belopp som motsvarar avdragets skatteeffekt. Denna effekt skall i gengäld minska det belopp som slutligen får avräknas, oavsett om det redan är begränsat genom spärregeln eller inte.<sup>26</sup> Följande exempel illustrerar detta tvåstegsförfarande:

Ett bolag har gjort avdrag för avdrag för utländska skatter på 900. Utländska inkomster efter avdrag för utländsk skatt är 1 100. Bolagets svenska inkomster uppgår till 10 000. Den svenska skatten efter avdrag men före avräkning är således 3 108. Avdragets skatteeffekt är 252.

$$1. \text{ Spärrbeloppet} \quad 1\,100 + 900 \\ (3\,108 + 252) \times \frac{\quad}{11\,100 + 900} = 560$$

2. Avräkning medges med 308, d.v.s. det högsta beloppet för avräkning (560) reducerat med avdragets skatteeffekt (252).

Den totala lättningen för dubbelbeskattningen (avräkning och skatteeffekten av avdraget) uppgår därmed till 560, vilket motsvarar den svenska skatt som, före avdrag och avräkning, belöper sig på de utländska inkomsterna.

Skatteeffekten av beviljade avdrag skall alltså reducera den slutliga avräkningen, och för att detta skall få rätt resultat måste motsvarande justering göras (uppåt) i spärrbeloppsformeln. Detta uppnås alltid om avräkningen endast rör årets utländska skatter enligt 4 § 2 st. AvrL. Saken blir mer komplicerad när det finns

<sup>25</sup> Se SOU 1962:59 s. 150 och jfr prop. 1966:127 s. 85.

<sup>26</sup> Se SOU 1962:59 s. 150 f. Av RÅ 2002 not. 207 framgår att skatteeffekten av hela avdraget skall reducera avräkningen, även om detta innebär att någon avräkning helt eller delvis inte kan medges. Jfr SOU 1962:59 s. 158 n.



utländska skatter från tidigare år som skall rullas fram, för vilka avdrag har medgivits under de tidigare åren.

För det första kan frågan ställas vilket belopp som skall rullas fram om utländska skatter inte har avräknats ett visst år på grund av att de överskred spärrbeloppet. Lydelsen av 11 § AvrL tyder på att det är beloppet före avdrag som skall rullas fram. "Den avräkningsbara utländska skatten" i 11 § är något annat än det "belopp, varmed avräkning högst kan erhållas" i 9 §. En sådan tolkning leder också till ett principiellt riktigt resultat. Spärrbeloppet och den avräkningsbara utländska skatten jämförs vid tillämpningen av 11 § AvrL. I spärrbeloppet inkluderas skatteeffekten av medgivna avdrag. Differensen mellan avräkningsbar utländsk skatt före reduceringen för avdrag och spärrbeloppet ger därför ett belopp som motsvarar den överskjutande utländska skatten minus medgivna avdrag. Skatteeffekten för medgivna avdrag har reducerat den avräkning som faktiskt sker det tidigare året. Samtidigt har avdrag medgivits detta år. Det är således principiellt riktigt att rullning får ske med resterande belopp (d.v.s. avräkningsbart belopp minskat med redan avräknad skatt och medgivet avdrag).<sup>27</sup>

Hur skall då tidigare års avdrag hanteras vid avräkningen det senare året, när rullningsregeln väl tillämpas? Lydelsen i 9 § 2 men. AvrL talar varken för eller emot att dessa avdrag på något sätt skall beaktas. Enligt Skatteverket måste skatteeffekten av de avdrag som medgetts ett tidigare år "återföras när reglerna om carry forward tillämpas första gången på någon del av de skatter som ska avräknas".<sup>28</sup> Mot bakgrund av vad som nyss sagts är det tveksamt om detta uttalande återspeglar gällande rätt. Avdraget har redan beaktats vid det tidigare årets avräkning. Beloppet som rullas fram är således inte längre "belastat" med det tidigare årets medgivna avdrag. För en principiellt riktig lösning behöver någon återföring inte ske, medan framrullning bara tillåts med det belopp som anges i 11 § AvrL, d.v.s. överskjutande belopp exklusive skatteeffekten av medgivna avdrag. Man kan därför tycka att det inte finns något skäl att tolka 9 § AvrL extensivt och låta skatteeffekten av tidigare års avdrag reducera avräkningen för det aktuella året. Undantagsvis har emellertid skatteeffekten av ett avdrag endast delvis kunnat beaktas det tidigare året. Omständigheterna i RÅ 2002 not. 207 är ett tydligt exempel, även om målet inte gällde rullningsregeln. Spärrbeloppet var 590 255 kr och skatteeffekten av medgivet avdrag för utländsk skatt var 660 363 kr. Avdraget reducerade således avräkningen från 590 255 kr till noll. Detta innebar att en del av skatteeffekten av avdraget, d.v.s. 70 108 kr, inte hade reducerat avräkningen alls. För ett principiellt riktigt resultat vore det nödvändigt att låta denna del av skatteeffekten reducera avräkningen vid ett senare år om de utländska skatterna skulle rullas fram.

Det är också osäkert hur rullningsregeln skall tillämpas när avräkning har nekats det tidigare året på grund av att den skattskyldige har haft underskott. Rullning medges enligt 11 § AvrL "till den del avräkning inte kunnat erhållas ... därför att summan avräkningsbar utländsk skatt överstiger ... spärrbeloppet". Skälet till att avräkning inte kan erhållas i underskottssituationer är att det inte

<sup>27</sup> Jfr dock RÅ 2002 not. 207. Efter konstaterandet att avräkning inte kunde medges alls p.g.a. att avdragets skatteeffekt överskred spärrbeloppet, uttalade SRN (fastställt av RegR) att "den utländska skatt för vilken avräkning ej medges kan avräknas senare". Eftersom beskedet inte gällde frågan om rullning är det oklart varför SRN uttalade sig om det. Att framrullning skulle få ske med hela skatteeffekten av ett redan medgivet avdrag, även den del som understiger spärrbeloppet, finns det inget stöd för vare sig i lagtexten eller i ändamålet med reglerna.

<sup>28</sup>Handledning för internationell beskattning 2008 s. 437.

finns någon svensk skatt att sätta ned. Det finns därför inte anledning att kontrollera om spärrbeloppet förhindrar avräkning. En annan sak är att spärrbeloppet inte kan beräknas i underskottssituationer, se RÅ 2001 ref. 43. Nämnaren är nämligen noll. Redan dessa omständigheter visar att rullningsregeln inte är helt anpassad för underskottssituationer. Om regeln ändå skall tillämpas kan man fråga sig vilket belopp som får rullas fram. Det kan uppenbarligen inte vara ett belopp som överstiger spärrbeloppet, eftersom det inte finns något spärrbelopp. Det enda belopp som återstår att använda är därmed hela den avräkningsbara utländska skatten. Men skall detta belopp rullas fram i sin helhet, eller exklusive skatteeffekten av medgivet avdrag? Eftersom framrullningen inte kan baseras på spärrbeloppets storlek, finns det inte någon justerande effekt för tidigare avdrag motsvarande den som uppnås i de övriga rullningssituationerna.

När rullningsregeln tillämpas i en underskottssituation finns således alltid det problem som uppstår i situationer som liknar den i RÅ 2002 not. 207 (se strax ovan). Om det avräkningsbara beloppet förs fram i sin helhet behöver en justering ske på annat sätt. Det finns alltså även här anledning att överväga om tidigare års avdrag skall reducera den slutliga avräkning som sker det senare året. Att på så sätt återföra skatteeffekten av avdraget skulle också i detta fall ge ett principiellt riktigt resultat. Som nämnts lämnar 9 § 2 men. AvrL utrymme för tolkning angående vilka avdrag som skall tillåtas reducera avräkningen. Det ligger också närmare till hands att beakta gamla avdrag i en underskottssituation, eftersom dessa i någon mån har rullats fram till det aktuella året. För ett ändamålsenligt resultat skulle dock en sådan reduktion endast ske med skatteeffekten av de avdrag som gjorts för just det utländska skattebelopp som avräkningen avser.

Rättsläget är likväl oklart. Varken rullningsregeln eller hanteringen av tidigare års avdrag har bedömts av Regeringsrätten. Skatteverket menar att hanteringen av tidigare års avdrag i underskottssituationer har orsakat problem i rättstillämpningen.<sup>29</sup> Det hänvisas till ett kammarrättsavgörande som avsåg avräkning år 1995 av framrullade utländska skatter från år 1994. Kammarrätten uttalade i domskälen att det är "mest förenligt med avräkningsreglernas syfte och uppbyggnad att dessa ges den innebörden att spärrbeloppet vid carry forward minskas med den skatt som belöper på av den skattskyldige medgivet omkostnadsavdrag för den utländska skatten".<sup>30</sup> Hela skatteeffekten av avdraget från år 1994 fick därför reducera avräkningen för år 1995. Detta fick till följd att någon avräkning över huvud taget inte kunde medges för de utländska skatterna som rullats fram från år 1994. Skatteverket tolkar avgörandet som att den reducering som sker för skatteeffekten av medgivna avdrag skall ske för samtliga tidigare år när det har rört sig om flera års underskott innan avräkning för det första året kan göras.<sup>31</sup> Såvitt jag kan se är det dock inte möjligt att dra en sådan slutsats enbart på grund av nämnda rättsfall. Det finns lika mycket som talar för att vid prövningen om framrullning kan ske för ett visst underskottsår, det skall enbart ske en reducering av avdragen som skett just det året.

<sup>29</sup> Se Skatteverkets promemoria s. 26 f.

<sup>30</sup> Kammarrättens i Sundsvall dom den 3 november 2005 i mål nr 1019-04, s. 5. Domen är överklagad och RegR har meddelat prövningstillstånd, mål nr 72-06.

<sup>31</sup> Skatteverkets promemoria s. 27.

### 3.2 Regeringens förslag

I propositionen föreslås vissa förändringar vad gäller förhållandet till avdragsmetoden. Dessa är främst inriktade mot hanteringen av tidigare års avdrag vid avräkningen (se strax nedan).<sup>32</sup> Därutöver föreslås att rätten till avdrag enligt 16 kap. 18–19 §§ IL blir dispositiv.<sup>33</sup> Det behövs därför ske en samordning för de fall den skattskyldige har begärt avdrag endast för en del av den totala utländska skatten. I sådana fall skall avräkning ”i första hand ske för sådan utländsk skatt för vilken avdrag inte har gjorts”.<sup>34</sup> Dessutom behöver naturligtvis de övriga reglerna om samordning mellan avdrag och avräkning endast vara tillämpliga till den del avdrag har gjorts.

När det gäller förhållandet mellan tidigare års avdrag och avräkningssystemet genomförs alltså vissa ändringar. Det som tidigare reglerades i 9 § AvrL tas in på följande sätt i 2 kap. 9 § 2 st. och 15 § 1 st. AvrL:

”Om den skattskyldige vid det aktuella årets taxering har gjort avdrag enligt 16 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) för utländsk skatt som anges i 1 kap. 3 §, ska beräkningen av spärrbeloppet göras som om avdraget inte har gjorts.”<sup>35</sup>

”Utländsk skatt, för vilken avräkning enligt 8 och 9 §§ högst får ske, ska minskas med den sänkning av statlig och kommunal inkomstskatt som den skattskyldige, vid det aktuella årets taxering eller annat års taxering, har fått genom att den utländska skatten dragits av.”<sup>36</sup>

Utgångspunkten är alltså som enligt nu gällande rätt att beräkningen av spärrbeloppet genomförs som om något avdrag inte har gjorts. Det specificeras att regeln endast gäller avdrag som har gjorts vid det aktuella årets taxering. Detta synes inte vara någon förändring jämfört med gällande rätt, även om den tidigare lagtexten inte är helt tydlig på denna punkt. Den nya 2 kap. 15 § 1 st. AvrL anger som den tidigare 9 § 2 men. AvrL att det avräkningsbara beloppet skall minskas med skatteeffekten av lämnade avdrag, men enligt den nya regeln gäller detta uttryckligen även avdrag som medgivits vid andra taxeringsår än det aktuella. Detta är ett betydelsefullt förtydligande jämfört med tidigare. Det innebär att även skatteeffekten av tidigare års avdrag för utländska skatter kan reducera avräkningen.

Vilka tidigare års avdrag skall närmare bestämt beaktas enligt 2 kap. 15 § 1 st. AvrL? Avsikten är att skatteeffekten av tidigare års medgivna avdrag skall kunna reducera avräkningen det aktuella året, men endast till den del som avser avdrag för de utländska skatter som faktiskt avräknas det aktuella året.<sup>37</sup> Målet med denna förändring synes vara att komma tillrätta med de problem som har uppstått när tidigare års taxeringar har uppvisat underskott.<sup>38</sup> Om det har förekommit underskott flera år, men endast någon av de årens utländska skatter kan rullas fram ett visst år, skall inte skatteeffekten av samtliga underskottsårens avdrag minska avräkningen det aktuella året. Det ligger också nära till hands att

<sup>32</sup> Se prop. 2008/09:63 s. 43 ff., 68 och 70. Denna del av förslaget är baserad på Skatteverkets promemoria, men flera ändringar har gjorts. Jfr Skatteverkets promemoria s. 34 f.

<sup>33</sup> Se a. prop. s. 33 ff. Även detta har beslutats av riksdagen, se SFS 2008:1351.

<sup>34</sup> A. prop. s. 16. Regeln tas in i 2 kap. 15 § 2 st. AvrL.

<sup>35</sup> A. prop. s. 13. Förslagen lydelse av 2 kap. 9 § 2 st. AvrL; jfr tidigare 9 § 1 men. AvrL.

<sup>36</sup> A. prop. s. 16. Förslagen lydelse av 2 kap. 15 § 1 st. AvrL; jfr tidigare 9 § 2 men. AvrL.

<sup>37</sup> A. prop. s. 45.

<sup>38</sup> Att det just är underskottssituationerna som förslaget syftar till att komma till rätta med framgår av exemplet i a. prop. s. 44 ff.

tolka lagtexten på det sättet. Det skall vara fråga om avdrag som gjorts för "den utländska skatten", vilket tydligen syftar på det belopp som maximalt får avräknas det aktuella året, något som kan vara hela den utländska skatten, inklusive tidigare års framrullade skatter, eller ett belopp som motsvarar spärrbeloppet. Om spärregeln hindrar att vissa äldre utländska skatter utnyttjas för avräkning det aktuella året, skall dessa skatter heller inte reducera avräkningen.

Mer oklart är emellertid vad som gäller för utländska skatter som *delvis* inte kan avräknas på grund av att de till en viss del överstiger spärrbeloppet. Skall skatteeffekten av hela avdraget som hänför sig till de skatterna reducera avräkningen? Och vad gäller när äldre utländska skatter i och för sig i sin helhet ryms inom det aktuella årets spärrbelopp, men avräkning inte skulle kunna ges fullt ut om hela skatteeffekten av det tidigare avdraget reducerar avräkningen?<sup>39</sup> Lagtexten tyder på att det är skatteeffekten på just den utländska skatt som ingår i det belopp som enligt 2 kap. 8–9 §§ AvrL högst får avräknas det aktuella året. För denna slutsats talar även ett exempel som ges i propositionen.<sup>40</sup> Förarbetena är dock något motsägelsefulla. I propositionens författningskommentar, som anger att avräkningen skall minskas med skatteeffekten av de tidigare årens avdrag, men enbart "till den del avräkning faktiskt skett".<sup>41</sup> Det belopp med vilket avräkning faktiskt sker är beroende av hur stor skatteeffekt som reducerar avräkningen. I lagrådsremissen angavs att reduceringen endast skulle gälla "avdrag som har gjorts för den utländska skatt som ska avräknas".<sup>42</sup> Lagrådet föreslog att denna formulering skulle förtydligas så att reducering skall ske för "avdrag [som] har gjorts för utländsk skatt *till den del* den ska avräknas".<sup>43</sup> Istället för att följa detta förslag, som torde ha inneburit en tydligare lagtext, ändrades alltså lydelsen till att allmänt tala om avdrag för "den utländska skatten".

Lagtexten talar således för att reducering skall ske med skatteeffekten av det belopp som motsvarar det återstående avräkningsutrymmet. Då skulle avräkning inte nekas på grund av att avdrag återförs som inte hör ihop med det belopp som faktiskt avräknas. En för de skattskyldiga ännu mer förmånlig tillämpning vore att följa uttalandet i författningskommentaren och låta reduceringen endast ske för skatteeffekten av det belopp som slutligen avräknas. En invändning mot den metoden är att den möjligen kan orsaka tillämpningsproblem. Det skulle nämligen inte vara tillräckligt att bedöma vilka års framrullade skatter som avräknas det aktuella året, utan det vore också nödvändigt att undersöka exakt hur stor del av dessa skatter som slutligen kommer att avräknas, och därefter anpassa reduceringen för avdragets skatteeffekter efter det. Eftersom den slutliga avräkningen då vore beroende av reduceringen för avdraget och vice versa, kan man tycka att bedömningen därmed riskerar att gå i cirkel.<sup>44</sup> Såvitt jag kan se är dock den risken endast skenbar. Det är möjligt att beräkna skatteeffekten av just det avdrag som belöper på det belopp som faktiskt får avräknas.<sup>45</sup> Tydligen skulle

<sup>39</sup> Sådana var t.ex. omständigheterna i det ovannämnda kammarrättsfallet, som föranledde Skatteverkets förslag. Se ovan vid not 30.

<sup>40</sup> Se a.prop. s. 46: "Härefter återstår 220 (320 – 100) att ge avräkning för. Skatteeffekten på detta belopp är 61,6 (220 × 0,28). Avräkning kan således, efter beaktande av skatteeffekten, ske med ytterligare 158,4 (220 – 61,6)."

<sup>41</sup> A prop. s. 70. Se även a.prop. s. 46 n.

<sup>42</sup> A.prop. s. 109.

<sup>43</sup> A.prop. s. 120. Min kursivering.

<sup>44</sup> Jfr Lagrådets kritik, a.prop. s. 120.

<sup>45</sup> Antag som i not 40 att återstående spärrbelopp är 220. Istället för att som i propositionen beräkna skatteeffekten av avdraget på spärrbeloppet, beräknas den faktiska avräkningen på följande

en sådan lösning leda till en högre avräkning, utan att den tillsammans med avdraget blir större än vare sig spärrbeloppet eller de utländska skatterna. Men som nämnts är det tveksamt om lagtexten medger en sådan tillämpning.

Frågan om lagändringen leder till ett principiellt lämpligt resultat kan dock ställas oavsett hur stor del av avdragen från tidigare år som närmare bestämt skall reducera det aktuella årets avräkning. Förslaget har alltsedan det kom till hos Skatteverket uteslutande varit inriktat mot underskottssituationer. Det är naturligt eftersom det är i dessa situationer som det uppstår problem med tidigare års avdrag för utländska skatter. I andra fall sker, som nämnts, en "automatisk" justering genom tillämpningen av 11 § AvrL. Lagändringen synes innebära att problemen med underskottssituationer har lindrats.<sup>46</sup> Det kan dock ifrågasättas om det inte uppstår principiellt betänkliga effekter i andra situationer vid tillämpningen av de regler som har tillkommit för att skapa en lösning för just underskottssituationerna.

För att kunna ta ställning till frågan behöver man beakta den totala lindringen av dubbelbeskattningen. Vad gäller avräkningen är det nödvändigt att se hur samordningen sker mellan hur avdrag beaktas det första året och nästföljande år, såväl vid beräkningen av spärrbeloppet som vid fastställandet av den slutliga avräkningen. Som nämnts ovan reducerades avräkningen i RÅ 2002 not. 207 med skatteeffekten av hela avdraget trots att detta innebar att någon avräkning inte kunde medges. Lagändringen innebär att en sådan reduktion inte sker när det gäller *tidigare års* skatter. Gäller samma sak för årets skatter? I förarbetena diskuteras inte denna fråga. Lagtexten har emellertid givits en generell utformning som talar för att rättsläget efter RÅ 2002 not. 207 förändras. Här skall konsekvenserna av de båda alternativen belysas med ett exempel. Om 2 kap. 15 § innebär en förändring av rättsläget, får tillämpningen följande resultat:

Ett bolag har år 1 gjort fullt avdrag för utländska skatter på 1 000. Skatteeffekten av avdraget i Sverige är 280. Vi antar att spärrbeloppet är 560. Enligt den nya 2 kap. 15 § 1 st. AvrL sker en reduktion med skatteeffekten av ett belopp motsvarande spärrbeloppet, d.v.s. 156,8 ( $560 \times 0,28$ ). Avräkning år 1 medges med 403,2 ( $560 - 156,8$ ). Dubbelbeskattningen har således totalt lindrats med 683,2 (avräkning 403,2 + avdragets skatteeffekt 280).

Problemet med detta resultat är att den svenska skatt som, före avdrag för utländsk skatt och avräkning av utländsk skatt, belöper sig på de utländska inkomsterna i exemplet är 560, medan avräkning och avdrag medges med 683,2. I exemplet innebär således i realiteten tillämpningen av reglerna för lättnad i dubbelbeskattningen att den svenska skatten på de svenska inkomsterna sätts ned. Syftet med samordningsregeln är att se till att avräkning och avdrag inte ger ett gynnsammare resultat än om bara avräkning skulle medges.<sup>47</sup> Detta syfte skulle inte längre uppnås, eftersom det saknas en korrespondens mellan den skatteeffekt som "blåser upp" spärrbeloppet och den som senare reducerar den slutliga avräkningen. Den för stora lättningen kan korrigeras om avräkning sker ett senare år av de resterande utländska skatterna. Det torde emellertid vara vanligt att rullningsregeln inte kan tillämpas ett senare år.

sätt:  $0,28x + x = 220 \rightarrow x = 220/1,28 \rightarrow x = 171,9$ . Skatteeffekten av avdraget som belöper på denna avräkning är 48,1 ( $171,9 \times 0,28$ ). Summan blir 220.

<sup>46</sup> Det kan ifrågasättas i vilken utsträckning resultatet för underskottssituationer är helt ändamålsenligt. Av utrymmesskäl går jag dock inte närmare in på den frågan i det följande.

<sup>47</sup> SOU 1962:59 s. 150, mitten. Se även ovan avsnitt 3.1.

Vad blir de skattemässiga konsekvenserna av att istället genomföra reduktionen av årets avdrag på samma sätt som i RÅ 2002 not. 207? Vid samma omständigheter som i exemplet ovan, medges avräkning år 1 istället med 280 (560 - 280). Detta alternativ leder således till ett principiellt riktigt resultat år 1. Den totala lättnaden för dubbelbeskattning uppgår till 560. Problemen uppstår om det sker en framrullning ett senare år. Framrullning tillåts med 440 (1 000 - 560). Enligt den nya 2 kap. 15 § 1 st. AvrL sker en reduktion det senare året med skatteeffekten av avdraget som belöper på dessa 440, d.v.s. 123,2. Detta skulle innebära att reduktion totalt sett sker med ett belopp som är större än avdragets skatteeffekt (280 + 123,2). Till skillnad från vid ovannämnda lösning blir reduktionen här för stor.

Som jag ser det uppstår det problem vilket alternativ som än väljs. En sänkning av skatten på svenska inkomster var Skatteverkets motivering till förslaget att förändra rättsläget efter RÅ 2005 ref. 57 (se avsnitt 2.2). Därför framstår det som egendomligt att lagändringen skulle få till resultat att den som begär avdrag utöver avräkning uppnår just en sådan effekt. En sådan tolkning, som innebär en förändring av rättsläget efter RÅ 2002 not. 207, stämmer ändå bäst överens med lagtexten. Enligt min mening är det dock märkligt att generellt förändra det sätt på vilket avdrag beaktas vid avräkningen enbart för att komma åt problemen med tidigare års avdrag vid framrullning i underskottssituationer. I sådana situationer är det motiverat med en partiell reduktion av avdragens skatteeffekt. Därmed förhindras att tidigare års avdrag inte alls beaktas vid avräkningen. Eftersom något spärrbelopp inte beräknas i ett sådant fall behöver den partiella reduktionen inte samordnas med spärrbeloppsberäkningen. Problemet med att korrigera lagtexten som regeringen föreslår är att avräkningen blir omotiverat hög, eller omotiverat låg, i andra situationer än underskottssituationer. Det ovannämnda kammarrättsfallet kommer också att prövas av Regeringsrätten. Enligt min mening hade det varit lämpligt att åtminstone avvakta det avgörandet innan lagändringar genomfördes.

#### 4 Avslutande kommentar

Det är positivt att Skatteverket och regeringen har ambitionen att justera sådana delar av systemet för avräkning av utländsk skatt som inte anses fungera på önskvärt sätt. Samtidigt finns det nackdelar med att enbart förändra detaljer, eller införa ännu mer detaljerade regler, i ett regelsystem som redan är tekniskt sammansatt och som dessutom har ett nära samband med andra regelsystem. Fördelningen av kostnader i spärregeln och hanteringen av avdrag för utländska skatter är frågor som enligt min mening bör utredas mer heltäckande än vad som nu har skett innan lagändringar genomförs. Sådana förändringar som väl skall införas bör också vara rättstekniskt tillfredsställande. Särskilt gäller detta om syftet med lagändringen delvis är att förbättra reglernas förutsebarhet. I vissa avseenden innebär den nya lagstiftningen sannolikt en förbättring. En tydlig illustration av detta ges i propositionens exempel som avser framrullning av utländska skatter i underskottssituationer. I andra avseenden riskerar lagstiftningen emellertid att inte uppnå de avsedda resultaten, och även att motverka de allmänna funktionerna och målen med avräkningssystemet.

*Jur. kand. Martin Berglund är doktorand i finansrätt vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet. Avhandlingsprojektet avser avräkning av utländsk skatt.*