

# Lagrådsremiss

## Avräkning av utländsk skatt

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 1 september 2005

*Pär Nuder*

*Roland Gustafsson*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås vissa förändringar av reglerna för avräkning av utländsk skatt. Förslagen innebär att indirekta investeringar i utlandet genom delägarbeskattade juridiska personer vid avräkning av utländsk skatt likställs med direkta investeringar.

För att avräkning skall kunna medges vid sådana indirekta investeringar föreslås att inkomst hos en delägarbeskattad juridisk person vid avräkning av utländsk skatt skall anses som delägarens egen inkomst. Vidare föreslås att delägare i en sådan juridisk person skall medges avräkning även för utländsk skatt som betalats av den juridiska personen.

I lagrådsremissen föreslås också att avräkning skall medges för utländsk skatt som betalats för avkastning av utländska tillgångar som ägs indirekt genom delägarbeskattade juridiska personer. Uttrycket ”utländska tillgångar” i 14 § avräkningslagen (1986:468) föreslås därför även omfatta indirekt ägda utländska tillgångar som innehas av sådana delägarbeskattade juridiska personer som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Dessutom föreslås att delägare i en sådan juridisk person, även från avkastningsskatten, skall kunna medges avräkning av utländsk skatt som har betalats av den juridiska personen.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2006 och i huvudsak tillämpas retroaktivt från och med 2001 års taxering.

# Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	8
4	Bakgrund .....	8
4.1	Svenska regler för avräkning av utländsk skatt .....	8
4.2	Rådets direktiv 2003/123/EG om ändring i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet.....	10
4.3	Avräkning enligt OECD:s modellavtal .....	11
5	Överväganden och förslag .....	12
5.1	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt .....	12
5.2	Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel .....	15
5.3	Delägare i vissa utländska företag som inte är juridiska personer .....	17
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	18
7	Författningskommentarer .....	19

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

## 2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

*dels* att 3, 5, 14 och 17 §§ skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 2 b, 14 a och 23 §§, samt närmast före 23 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*2 b §*

*Om en delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1–2 a och 3–13 §§ följande inkomster anses som delägarrens inkomst:*

*1. inkomst hos ett svenskt handelsbolag,*

*2. inkomst hos en europeisk ekonomisk intressegruppering, eller*

*3. inkomst hos en utländsk juridisk person som är delägarbeskattad i utlandet.*

*Om den delägarbeskattade juridiska personen har betalat utländsk skatt, skall sådan skatt anses ha betalats av delägaren. Av den delägarbeskattade juridiska personens sammanlagda utländska skatter anses så stor del belöpa på delägaren som motsvarar den andel som delägaren beskattas för.*

*3 §<sup>1</sup>*

Med utländsk skatt avses i denna lag följande skatter som betalats till en utländsk stat, delstat eller lokal myndighet:

1. allmän slutlig skatt på inkomst,

2. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,

3. skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad,

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:260.

4. skatt som beräknats på grundval av fraktintäkter, biljettintäkter eller annan jämförlig grund som uppburits i den utländska staten av skattskyldig som bedriver sjöfart eller luftfart i internationell trafik.

Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 5 § b och c. Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 5 § b.

#### 5 §<sup>2</sup>

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § första och andra styckena,

b) utländsk skatt och annat belopp vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal *samt*

c) *det belopp som får avräknas enligt 1 § tredje stycket.*

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § första och andra styckena, *och*

b) utländsk skatt och annat belopp vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal.

#### 14 §<sup>3</sup>

Skattskyldig enligt 2 § 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning – på den skattskyldiges utländska tillgångar – som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår.

Skattskyldig enligt 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

Skattskyldig enligt 2 § *första stycket* 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning – på den skattskyldiges utländska tillgångar – som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår.

Skattskyldig enligt 2 § *första stycket* 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1996:739.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:1255.

#### 14 a §

*Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses vid tillämpningen av 14 och 15–17 §§ som en utländsk tillgång till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 1–4 eller 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Motsvarande gäller vid indirekta innehav av delägarbeskattade juridiska personer genom sådana personer.*

*Om den delägarbeskattade juridiska personen har betalat utländsk skatt, skall sådan skatt anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen. Av den delägarbeskattade juridiska personens sammanlagda utländska skatter anses så stor del belöpa på den som är skattskyldig till avkastningsskatt som motsvarar den andel som denne beskattas för.*

#### 17 §<sup>4</sup>

Det åligger skattskyldig som anges i 2 § 1–4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel respektive pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

Det åligger skattskyldig som anges i 2 § första stycket 1–4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel respektive pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande att förebringa den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1993:943.

## **Övriga bestämmelser**

### **23 §**

*Bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ tillämpas också i fall då en delägare beskattas för inkomst hos eller för innehav i ett företag som anges i 24 kap. 16 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) även om företaget inte är en utländsk juridisk person.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006. Om inte annat följer av punkt 2 eller 3 tillämpas de nya bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt vid 2001 års taxering eller senare.

2. De nya bestämmelserna i 3, 5, 14 och 17 §§ tillämpas på beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet.

3. Den nya bestämmelsen i 23 § tillämpas på avräkning av utländsk skatt som belöper på inkomst som förvärvas efter utgången av år 2004.

### 3 Ärendet och dess beredning

Inom Finansdepartementet utarbetades under hösten 2004 promemorian Avräkning av utländsk skatt (Ds 2005:4). Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorians förslag skickades på remiss i januari i år. Remisstiden gick ut den 9 maj 2005. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/1158).

### 4 Bakgrund

#### 4.1 Svenska regler för avräkning av utländsk skatt

##### *Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt*

De första reglerna om avräkning av utländsk skatt infördes år 1966 i 24–28 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:730). Enligt dessa regler fick allmän slutlig skatt på inkomst som betalats till utländsk stat eller delstat avräknas från den statliga inkomstskatt som belöpte på samma inkomst. Avräkning medgavs endast från statlig och inte från kommunal inkomstskatt. År 1982 infördes emellertid en bestämmelse om avräkning av utländsk skatt i kommunalskattelagen (1928:370), samtidigt som vissa ändringar gjordes i bestämmelserna om sådan avräkning i lagen om statlig inkomstskatt (SFS 1982:1098). Ändringarna innebar bl.a. att avräkning fick ske även från kommunal inkomstskatt och att också sådan utländsk skatt som var jämförbar med svensk kommunalskatt fick avräknas. Sedan år 1986 finns reglerna om avräkning av utländsk skatt i en särskild lag, lagen om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43, SFS 1986:468). Avräkningslagen tillämpades första gången vid 1988 års taxering.

Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt regleras i 1–13 §§ avräkningslagen. Enligt 1 § kan avräkning medges en obegränsat skattskyldig eller en begränsat skattskyldig som har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. För att avräkning skall medges krävs att en sådan skattskyldig har haft en intäkt som medtagits vid taxeringen enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för vilken han även beskattats i utländsk stat på grund av att inkomsten ansetts härröra från denna utländska stat.

För att avräkning från statlig och kommunal inkomstskatt skall medges krävs således att den som begär avräkning är skattskyldig för såväl svensk som utländsk skatt på samma inkomst. Denna princip – att det skall vara identitet mellan skattesubjekten – har tillämpats alltsedan de ursprungliga reglerna för avräkning av utländsk skatt infördes år 1966.

I ett avgörande från år 2001 har Regeringsrätten slagit fast att det inte är tillräckligt att det råder identitet mellan skattesubjekten, utan att det dessutom krävs att det råder identitet mellan den som i civilrättslig mening har haft intäkten och den som är skattskyldig för densamma (RÅ



2001 ref. 46). Målet, som avsåg förhandsbesked, gällde en delägare i ett svenskt handelsbolag som i sin tur ägde andelar i en utländsk delägarbeskattad juridisk person. Delägaren skulle komma att betala skatt såväl i Sverige som i utlandet för den utländska juridiska personens intäkter. Frågan var om delägaren skulle medges avräkning för den utländska skatten på de utländska intäkterna från den svenska skatten på samma intäkter. Skatterättsnämnden ansåg att avräkning inte skulle medges, eftersom det var den utländska juridiska personen och inte delägaren själv som hade haft de utländska intäkterna i fråga. Enligt nämnden krävs för avräkning att det är samma person som civilrättsligt har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I praxis har emellertid reglerna om avräkning av utländsk skatt såvitt avser innehav i delägarbeskattade juridiska personer tidigare aldrig tillämpats på det sätt som Regeringsrätten och Skatterättsnämnden funnit vara det riktiga. Delägare i svenskt handelsbolag och i delägarbeskattad utländsk juridisk person har i praktiken erhållit avräkning av utländsk skatt.

#### *Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel*

När lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel infördes den 1 juli 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30) uppkom ett behov av en särreglering i avräkningslagen. Den 1 januari 1991 infördes därför en bestämmelse i dåvarande 12 § avräkningslagen som medgav avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatt på pensionsmedel (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91: SkU10, SFS 1990:1443). Den 1 januari 1994 flyttades bestämmelsen till 14 § avräkningslagen samtidigt som ytterligare bestämmelser rörande nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel infördes i 15–17 §§ avräkningslagen (prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31, SFS 1993:943).

Nedsättning av avkastningsskatt medges enligt 14 § avräkningslagen när den skattskyldige har haft avkastning på utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och denna avkastning har beskattats i en utländsk stat. Villkoren för avräkning från avkastningsskatt är således:

1. att den skattskyldige har haft utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget,
2. att den skattskyldige har haft avkastning på dessa utländska tillgångar, samt
3. att denna avkastning har beskattats i en utländsk stat.

För att avräkning skall medges enligt 14 § avräkningslagen krävs, i likhet med vad som gäller enligt 1 § avräkningslagen, att det föreligger identitet mellan skattesubjekten, dvs. att den som begär avräkning är den som har betalat den utländska skatten. En delägare i en delägarbeskattad juridisk person kan inte få avräkning från avkastningsskatten av utländsk skatt som den juridiska personen betalar.

Av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2001 ref. 46 framgår att det för att avräkning skall kunna ske från avkastningsskatt även krävs att den i utlandet beskattade avkastningen härrör från utländska tillgångar som är direktägda. Detta följer av följande formulering i 14 § avräkningslagen: ”Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt...som belöper på

avkastning – på den skattskyldiges utländska tillgångar – som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget...”. Indirekt ägda utländska tillgångar innehas inte av den skattskyldige själv och ingår därför inte i dennes kapitalunderlag. Utländsk skatt som belöper på avkastning på tillgångar som ägs indirekt genom ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person kan således inte avräknas från den avkastningsskatt som utgår på andelarna i handelsbolaget eller den delägarbeskattade utländska juridiska personen.

Avräkning får högst ske med ett enligt 15 § avräkningslagen beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som hänförs till de i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångarna. Vid beräkning av spärrbeloppet skall avkastningsskatten före avräkning multipliceras med ett bråktal där täljaren motsvarar värdet av de utländska tillgångarna och nämnaren motsvarar värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar. Detta beräknas i förekommande fall före avdrag för finansiella skulder. Endast i kapitalunderlaget ingående, dvs. direktägda, utländska tillgångar får beaktas vid beräkning av spärrbeloppet.

#### 4.2 Rådets direktiv 2003/123/EG om ändring i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet

År 1990 antogs det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater). Detta innebar att det inom dåvarande EG infördes gemensamma skatteregler för att behandla utdelning från dotterbolag till moderbolag inom gränsöverskridande koncerner. Direktivets syfte är att säkerställa att vinstmedel som delas ut mellan företag i olika medlemsstater inte inom bolagssektorn beskattas mer än en gång inom Europeiska unionen. För att uppnå detta syfte skall vinstutdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag undantas från källskatt och moderbolagets hemviststat måste antingen avstå från att beskatta utdelningen eller beskatta den men medge moderbolaget avräkning för den underliggande skatt som belöper på de vinstmedel som delas ut och som har betalats av ett dotterbolag.

För att ytterligare förbättra möjligheterna att undvika dubbelbeskattning av mottagen utdelning inom en koncern lade Europeiska kommissionen under år 2003 fram ett förslag om ändring av direktivet. Förslaget behandlades därefter i en rådsarbetsgrupp. Arbetet resulterade i en överenskommelse mellan medlemsstaterna den 22 december 2003 om ändring i moder- och dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring i rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater). Denna ändring skall tillämpas på inkomster som förvärvas fr.o.m. den 1 januari 2005.

Genom ändringsdirektivet har artikel 4 i moder- och dotterbolagsdirektivet reviderats för att omfatta de situationer där en koncern är organiserad som en kedja av företag där vinst delas ut genom

de olika nivåerna i kedjan till moderbolaget. För det fall att den stat där moderbolaget är hemmahörande väljer att beskatta utdelningen skall avräkning medges för sådan på vinstmedlen belöpande bolagsskatt som har betalats av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag. I och med ändringen har en ny bestämmelse införts i artikel 4 punkt 1a rörande transparenta bolag. Den stat där moderbolaget är hemmahörande kan välja att beskatta moderbolaget löpande för dess andel av ett dotterbolags vinst, om dotterbolaget enligt den statens lagstiftning är att anse som skattemässigt transparent. I ett sådant fall skall dock moderbolagets hemviststat avstå från att beskatta utdelningen från dotterbolaget. Den stat där moderbolaget är hemmahörande skall, när den beskattar moderbolagets andel av dotterbolagets vinst, medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna de utländska skatter som belöper på moderbolagets andel av vinsten och som erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag.

### 4.3 Avräkning enligt OECD:s modellavtal

Inom ramen för samarbetet i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) pågår ett kontinuerligt arbete för att utveckla internationella principer för undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

I kommentaren till det modellavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital) som OECD publicerat anges att en delägare i en juridisk person, som i delägarens hemviststat betraktas som transparent vid beskattningen, skall medges avräkning för utländsk skatt som utgår på inkomster hos den utländska juridiska personen. Sådan avräkning skall medges även i det fall den utländska skatten har betalats av den utländska juridiska personen och inte direkt av delägaren. Denna princip framhålls även i rapporten ”The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships” som antogs av OECD:s råd den 20 januari 1999.

OECD:s ståndpunkt är således att en svensk delägare i ett svenskt handelsbolag eller i en utländsk delägarbeskattad juridisk person skall medges avräkning av utländsk skatt så länge delägaren beskattas för den juridiska personens resultat enligt intern svensk lagstiftning. Den skattemässiga behandlingen av den juridiska personen i utlandet är i detta sammanhang utan betydelse. Vad gäller svenska handelsbolag är det, enligt 5 kap. 1 § inkomstskattelagen, alltid delägarna som är skattskyldiga för inkomstskatt på handelsbolagets inkomster. För utländska delägarbeskattade juridiska personer gäller enligt 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen att en svensk delägare som delägarbeskattas i den stat där den juridiska personen hör hemma skall delägarbeskattas också i Sverige. En svensk delägare i ett svenskt handelsbolag eller i en utländsk delägarbeskattad juridisk person skall därmed, enligt OECD:s synsätt, alltid medges avräkning för utländsk skatt som utgår på inkomster hos den juridiska personen för vilka delägaren är skattskyldig.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt

**Regeringens förslag:** En delägare i en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall medges avräkning av utländsk skatt som delägaren betalar för inkomster hos den delägarbeskattade juridiska personen. Delägaren skall även medges avräkning av utländsk skatt som betalas av den delägarbeskattade juridiska personen och som hänför sig till delägarens andel.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag utom såvitt avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna. I promemorian föreslogs att de nya reglerna skulle få retroaktiv tillämpning från lagens tillkomst.

**Remissinstanserna:** *Göta hovrätt, Kammarrätten i Jönköping, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund samt Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF,* tillstyrker förslaget. *Svenskt Näringsliv* anser dock att det inte klart framgår om bestämmelsen i 2 b § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, är tillämplig vid indirekta innehav. Såvitt avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna anser *Skatteverket* att det torde vara tillräckligt att retroaktiviteten begränsas till ordinarie omprövningstid. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anför att den retroaktiva tillämpningen bör begränsas i tiden, lämpligen från meddelandet den 13 december 2000 av Skatterättsnämndens förhandsbesked rörande denna fråga. Fakultetsnämnden har därvid framhållit att det kan ifrågasättas om det är praktiskt möjligt att få rättelse efter så lång tid som föreslogs i promemorian. Erforderlig dokumentation kanske inte längre finns att tillgå. Ytterligare en remissinstans framhåller att den i promemorian föreslagna ikraftträdande- och övergångsbestämmelsen är något oklar.

#### Skälen för regeringens förslag

Ursprungligen medgavs avräkning av utländsk skatt enbart från den statliga inkomstskatten. År 1982 infördes bestämmelser om avräkning av utländsk skatt i kommunalskattelagen och gjordes vissa ändringar i bestämmelserna om sådan avräkning i lagen om statlig inkomstskatt, vilka bl.a. innebar att avräkning fick ske också från den kommunala inkomstskatten (se avsnitt 4.1). Nuvarande bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt finns i 1–13 §§ avräkningslagen.

*Avräkning av utländsk skatt för vilken delägare i juridisk person är skattskyldig*

Bestämmelserna om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt omfattar, enligt 1 § avräkningslagen, obegränsat skattskyldiga i Sverige

och begränsat skattskyldiga som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. För att avräkning skall medges krävs att den skattskyldige har haft intäkt som har medtagits vid den svenska taxeringen samt att han beskattats för intäkten i en utländsk stat på grund av att intäkten ansetts härröra därifrån.

Enligt 1 § avräkningslagen skall således den som yrkar avräkning vara skattskyldig för såväl svensk som utländsk skatt på samma intäkt. Detta har varit en grundläggande princip ända sedan de ursprungliga avräkningsreglerna infördes år 1966. Som nämnts i avsnitt 4.1 ovan har Regeringsrätten emellertid slagit fast att det dessutom krävs att den som begär avräkning även är den som i civilrättslig mening är den som har haft den utländska intäkten.

Ett exempel på en situation då detta får betydelse är då ett svenskt aktiebolag är delägare i ett svenskt handelsbolag. Handelsbolaget är inte ett skattesubjekt vid den svenska inkomstbeskattningen utan dess inkomster beskattas hos delägarna. Om handelsbolaget har utländska inkomster kan delägarna, beroende på hur skattelagstiftningen är utformad i den stat från vilken inkomsterna härrör, dessutom vara skattskyldiga till utländsk skatt på handelsbolagets inkomster. Aktiebolaget kan således komma att vara skattskyldigt till såväl svensk som utländsk skatt på handelsbolagets inkomster. Det för avräkning gällande kravet på identitet mellan skattesubjekten är därmed uppfyllt. Eftersom det i civilrättslig mening är handelsbolaget och inte aktiebolaget som har haft den intäkt som belastats med den utländska skatten har Regeringsrätten emellertid funnit att avräkning inte kan medges i en sådan situation. Kravet på identitet mellan den som har haft en intäkt och den som är skattskyldig för samma intäkt är då inte uppfyllt. Aktiebolaget kan därför inte medges avräkning, av den utländska skatt som har belastat handelsbolagets intäkter, från den svenska skatten på aktiebolagets andel av handelsbolagets resultat. Resultatet torde bli detsamma om aktiebolaget i stället är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Om, i exemplet ovan, aktiebolaget i stället hade gjort investeringen direkt, dvs. utan ett mellanliggande handelsbolag, skulle nämnda problematik inte aktualiseras. Avkastningen på investeringen skulle uppbäras av och beskattas direkt hos aktiebolaget. Förutsättningarna för avräkning skulle därmed vara uppfyllda.

Det är en grundläggande princip i det svenska skattesystemet att olika företagsformer skall vara föremål för en så likartad beskattning som möjligt. Denna princip om neutralitet bör även gälla reglerna om avräkning av utländsk skatt på så sätt att valet av etableringsform inte påverkar den skattskyldiges möjligheter att avräkna en skatt som har betalats i utlandet. Vid den löpande beskattningen behandlas ett handelsbolag i allt väsentligt på samma sätt som en enskilt bedriven verksamhet. Inkomster hos såväl handelsbolag som enskilt bedriven verksamhet beskattas hos delägaren respektive näringsidkaren. Investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer bör därför, såvitt avser avräkning av utländsk skatt, behandlas på samma sätt som direkta investeringar i enskilt bedriven verksamhet. En delägare som löpande beskattas för den juridiska personens inkomster och är sådan skattskyldig som avses i 1 § avräkningslagen bör således medges

avräkning för utländsk skatt som delägaren betalar på den juridiska personens inkomster från den svenska skatt som utgår på delägarans andel av den juridiska personens resultat.

På ovan angivna grunder föreslås att reglerna om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt ändras så att avräkning medges även i fall då investeringar görs via delägarbeskattade juridiska personer. Avräkning bör medges på motsvarande sätt som om delägaren hade gjort investeringen direkt.

För att uppnå detta föreslås en ny 2 b § i avräkningslagen, vari anges att inkomst hos en sådan juridisk person för vilken delägaren är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen vid tillämpningen av 1–2 a och 3–13 §§ avräkningslagen skall anses som delägarans inkomst. Kravet på identitet mellan den som i civilrättslig mening har haft en intäkt och den som är skattskyldig för samma intäkt gäller därmed inte inkomster från investeringar genom i lagen angivna delägarbeskattade juridiska personer.

#### *Avräkning av utländsk skatt för vilken en delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig vid inkomstbeskattningen i utlandet*

En i utlandet delägarbeskattad juridisk person kan vara skattskyldig till annan skatt än inkomstskatt. Svenska handelsbolag är exempelvis skattskyldiga till fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Av t.ex. 2 § första stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt framgår att det är ägaren till fastigheten som är skattskyldig till fastighetsskatt. Om en fastighet ägs av ett svenskt handelsbolag är det således handelsbolaget som i egenskap av ägare skall betala fastighetsskatten. Motsvarande system tillämpas i ett flertal länder. Ett svenskt handelsbolag kan således vara skyldigt att betala utländsk fastighetsskatt på i utlandet belägen fastighet.

Att utländsk fastighetsskatt i princip är avräkningsbar framgår av 3 § första stycket 2 avräkningslagen. Det faktum att det är handelsbolaget som är skattskyldigt för den utländska fastighetsskatten medför dock att handelsbolagets delägare inte kan medges avräkning av denna skatt. Detta eftersom det inte råder identitet mellan skattesubjekten. Om delägarna i handelsbolaget hade gjort fastighetsinvesteringen direkt skulle avräkning dock kunna ske.

Även i dessa fall är de grundläggande principerna om neutralitet och likabehandling i skattelagstiftningen oavsett företags- eller associationsform aktuella. Även i de fall den utländska skatten har erlagts av den delägarbeskattade juridiska personen föreligger det därför skäl att vid avräkningen likställa dessa investeringar med direkta investeringar.

För att investeringar genom delägarbeskattade juridiska personer vid avräkningen skall likställas med direkta investeringar bör avräkningsreglerna ändras så att en delägare medges avräkning av utländsk skatt som betalas av en delägarbeskattad juridisk person, till den del som denna skatt belöper på delägaren. Av denna anledning föreslås att utländska skatter för vilka den delägarbeskattade juridiska personen är skattskyldig och som har betalats av denna juridiska person, skall anses

ha betalats av delägarna. Denna skatt skall därvid fördelas på delägarna i förhållande till varje delägars andel av den juridiska personens inkomst.

För att uppnå detta föreslås ett andra stycke i nya 2 b § avräkningslagen, enligt vilket sådan utländsk skatt som har betalats av den delägarbeskattade juridiska personen skall anses ha betalats av delägaren. På delägaren skall så stor del av den delägarbeskattade juridiska personens utländska skatter anses belöpa som motsvarar den andel av den delägarbeskattade juridiska personens inkomst som delägaren beskattas för.

#### *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*

Såvitt avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna saknar det i praktiken betydelse om de nya reglerna görs retroaktivt tillämpliga från lagens tillkomst eller från en senare tidpunkt eftersom avräkning av utländsk skatt tidigare inte vägrats i dessa situationer. Det viktiga är emellertid att den retroaktiva perioden görs tillräckligt lång så att avräkning kan medges under den tid som omprövning fortfarande kan ske. För att undvika oklarheter föreslås därför att de nya bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt skall tillämpas retroaktivt såvitt avser inkomst som taxerats från och med 2001 års taxering.

## 5.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

**Regeringens förslag:** En delägare i en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen skall medges nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel genom avräkning av utländsk skatt som delägaren har betalat för avkastning på utländska tillgångar som ägs genom den delägarbeskattade juridiska personen. Delägaren skall dessutom medges avräkning av utländsk skatt som betalas av den juridiska personen och som hänför sig till delägarans andel.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag utom såvitt avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna. I promemorian föreslogs att de nya reglerna skulle få retroaktiv tillämpning från lagens tillkomst.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget. Såvitt avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna hänvisas till vad som ovan sägs om remissinstanserna under avsnitt 5.1.

### **Skälen för regeringens förslag**

Den bestämmelse som medger avräkning från avkastningsskatt finns i 14 § avräkningslagen. Ytterligare bestämmelser rörande nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel finns i 15–17 §§ avräkningslagen (se avsnitt 4.1).

*Avräkning av utländsk skatt för vilken delägare i juridisk person är skattskyldig*

Den som är skattskyldig enligt 2 § första stycket 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har, enligt 14 § första stycket avräkningslagen, rätt till avräkning av utländsk skatt som har utgått på avkastning från den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångar från avkastningsskatten på samma tillgångar.

Avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatt medges upp till ett spärrbelopp beräknat enligt 15 § avräkningslagen. Spärrbeloppet motsvarar den svenska avkastningsskatt som har utgått på de utländska tillgångarna. Vid spärrbeloppsberäkningen skall avkastningsskatten före avräkning multipliceras med ett bråktal där täljaren består av ett belopp motsvarande värdet av de utländska tillgångarna och nämnaren består av ett belopp motsvarande värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar, allt i förekommande fall beräknat före avdrag för finansiella skulder.

Att avräkning endast medges för utländsk skatt på avkastning på i kapitalunderlaget ingående utländska tillgångar medför att avräkning endast medges för utländsk skatt som har utgått på direktägda utländska tillgångar. Om exempelvis ett svenskt aktiebolag innehar andelar i ett svenskt handelsbolag som i sin tur äger en i utlandet belägen fastighet kommer det att vara värdet på andelarna i handelsbolaget, och inte den utländska fastigheten, som ingår i aktiebolagets kapitalunderlag. Andelar i dotterbolag som är fastighetsbolag skall visserligen, enligt 7 § fjärde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, värderas med ledning av värdet på fastigheterna. Detta påverkar emellertid inte det faktum att det är andelarna, och inte fastigheterna, som ingår i kapitalunderlaget för avkastningsskatt på pensionsmedel. Om aktiebolaget inte har några ytterligare – direktägda – utländska tillgångar kommer värdet i täljaren vid spärrbeloppsberäkningen därför att vara noll. Därmed kommer spärrbeloppet att vara noll. En skattskyldig som är delägare i ett svenskt handelsbolag kan med andra ord inte medges avräkning för någon del av den utländska skatt som utgår på inkomster från handelsbolagets utländska tillgångar. Dessa inkomster riskerar därmed att dubbelbeskattas.

I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 755) anges att avkastningsskatten på pensionsmedel är utformad som en inkomstskatt och skulle ha kunnat inordnas i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Anledningen till att bestämmelserna infördes i en särskild lag var att en särskild inkomstberäkning skulle tillämpas samt att en lägre skattesats skulle gälla.

Det saknas skäl att i avräkningssammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig och kommunal inkomstskatt. Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel bör därför kunna ske på motsvarande sätt som vid nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt. I enlighet med de ändringar som föreslås ovan avseende nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt bör reglerna för nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel därför ändras på så sätt att avräkning medges för utländsk skatt som utgått på avkastning på



utländska tillgångar som ägs indirekt genom delägarbeskattade juridiska personer.

För att uppnå detta föreslås en ny 14 a § avräkningslagen, vari anges att innehav i en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen vid tillämpningen av 14 och 15–17 §§ avräkningslagen skall anses som en utländsk tillgång till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället hade innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 1–4 eller 6 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. Motsvarande föreslås gälla även vid indirekta innehav av delägarbeskattade juridiska personer genom sådana personer.

Kravet på identitet mellan den som i civilrättslig mening innehar en utländsk tillgång och den som är skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel gäller därmed inte i dessa situationer.

Vidare föreslås redaktionella ändringar i 14 och 17 §§ avräkningslagen.

#### *Avräkning av utländsk skatt för vilken en delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig vid inkomstbeskattningen i utlandet*

Även vad gäller nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel föreslås att delägare i en vid inkomstbeskattningen delägarbeskattad juridisk person skall medges avräkning för utländsk skatt för vilken den juridiska personen är skattskyldig. I denna del hänvisas till redogörelsen i avsnitt 5.1 ovan.

För att uppnå detta föreslås ett andra stycke i nya 14 a § avräkningslagen, enligt vilket sådan utländsk skatt som har betalats av den delägarbeskattade juridiska personen skall anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen. Så stor del av den delägarbeskattade juridiska personens utländska skatter skall anses belöpa på den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen som motsvarar den andel som denne beskattas för.

#### *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*

Såvitt avser ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna hänvisas till vad som ovan anförs om skälen för regeringens förslag under avsnitt 5.1.

### 5.3 Delägare i vissa utländska företag som inte är juridiska personer

**Regeringens förslag:** De nya bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ skall också gälla i fall då en delägarbeskattad juridisk person beskattas för inkomster hos eller innehav i ett företag som inte är en utländsk juridisk person men som omfattas av rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Bestämmelserna i 5 kap. inkomstskattelagen behandlar innehav i svenska handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Gemensamt för dessa är att de alla är juridiska personer.

I vissa situationer sker en löpande beskattning av en i Sverige hemmahörande delägare i en utländsk fond e.d. som formellt inte är en juridisk person men som vid beskattningen i den stat där den hör hemma behandlas som en juridisk person och där utgör ett skattesubjekt. Som jämförelse kan noteras att en svensk investeringsfond behandlas på detta sätt i Sverige.

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet, ändrades genom direktivet 2003/123/EG, se ovan under avsnitt 4.2. Ändringarna innebar bl.a. att avräkning i vissa fall skall medges för skatt som erlagts av vissa i direktivet angivna företag som inte alltid behandlas som skattesubjekt i den stat där delägaren har hemvist, t.ex. fonds voor gemene rekening i Nederländerna.

För att säkerställa att avräkning kan ske även i förevarande fall föreslås att de nya reglerna i 2 b och 14 a §§ skall tillämpas på motsvarande sätt även i dessa situationer. En särskild regel om detta föreslås därför i en ny 23 § avräkningslagen. Denna föreslås gälla retroaktivt för avräkning av utländsk skatt på inkomst som förvärvats efter utgången av år 2004.

## 6 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Som angetts ovan (avsnitt 4.1) har reglerna om avräkning av utländsk skatt såvitt avser innehav i delägarbeskattade juridiska personer tidigare inte tillämpats på det sätt som Regeringsrätten och Skatterättsnämnden funnit vara det riktiga. De nya reglerna föreslås också få retroaktiv tillämpning så att någon tillfällig förstärkning av statsfinanserna under ett fåtal år inte kommer att ske. Förslagen i denna lagrådsremiss medför därför inte någon förändring av de offentliga finanserna.

Förslagen ger inte heller upphov till någon ökad arbetsbörda för Skatteverket eller för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 7 Författningskommentarer

### Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

#### *2 b §*

Av första stycket i paragrafen, som är ny, framgår att i de fall en delägare enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) blir beskattad för inkomst hos en juridisk person skall denna inkomst vid avräkning av utländsk skatt från statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt anses som delägarrens inkomst. Detta gäller vid innehav i svenskt handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering och i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person. Såsom framgår av ordalydelsen gäller bestämmelsen i de fall då delägare är skattskyldig för inkomsten oavsett om andelen ägs direkt eller indirekt genom en annan delägarbeskattad juridisk person. I de fall där delägare beskattas för inkomst hos den juridiska personen skall delägaren vid avräkning av utländsk skatt behandlas som om han själv förvärvat inkomsten.

I de fall där den delägarbeskattade juridiska personen är skattesubjekt för de utländska skatter som belöper på den juridiska personens inkomster föreskrivs i andra stycket att vid avräkning av utländsk skatt i Sverige skall de utländska skatterna anses ha betalats av delägaren. Även i detta fall skall en genomsyn göras. Delägaren skall behandlas på motsvarande sätt som skulle ha gällt om han själv förvärvat inkomsten och betalat den skatt som belöper på dessa inkomster. I denna situation skall de utländska skatterna proportioneras på delägarna. Så stor del av de utländska skatterna skall anses belöpa på delägaren som motsvarar den andel i den juridiska personen som delägaren beskattas för.

#### *3, 5, 14 och 17 §§*

I paragraferna har felaktiga hänvisningar rättats.

#### *14 a §*

I denna paragraf, som är ny, har såvitt avser avräkning från avkastningsskatt på pensionsmedel gjorts en ändring motsvarande den ändring som gjorts genom tillkomsten av 2 b §. I paragrafen föreskrivs att i de fall då det i kapitalunderlaget för beräkning av avkastningsskatt ingår tillgångar som består av innehav i svenskt handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering eller i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person skall ett sådant innehav anses som en utländsk tillgång till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt. Vid denna bedömning skall således bortses ifrån den delägarbeskattade juridiska personen. Motsvarande skall också gälla vid indirekta innehav genom sådana juridiska personer.

I de fall där den delägarbeskattade juridiska personen i utlandet är skattesubjekt för de utländska skatter som belöper på den juridiska personen föreskrivs i andra stycket att vid avräkning av utländsk skatt från avkastningsskatt i Sverige skall de utländska skatterna anses ha betalats av den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen.

Även i detta fall skall en genomsyn göras. Delägaren skall behandlas på motsvarande sätt som skulle ha gällt om han själv förvärvat inkomsten eller innehaft tillgångarna och betalat den skatt som belöper på den juridiska personen. I denna situation skall de utländska skatterna proportioneras på delägarna. Så stor del av de utländska skatterna skall anses belöpa på den som är skattskyldig till avkastningsskatt som motsvarar den andel som denne beskattas för.

#### 23 §

I 24 kap. 16 § inkomstskattelagen föreskrivs att vissa särskilda regler skall gälla för innehav av andelar i utländska företag som omfattas av rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet. Direktivet tillämpas på de företag som anges i bilagan till direktivet. I några få fall är företag i denna bilaga inte ens juridiska personer enligt lagstiftningen i den stat där de är hemmahörande. De behandlas däremot som om de vore det, dvs. de utgör skattesubjekt.

För att säkerställa att avräkning av utländsk skatt kan medges även i situationer där en delägare äger en ”andel” i ett sådant företag föreskrivs i 23 § att de nya bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ skall tillämpas också när delägare beskattas i Sverige för inkomst hos sådant företag eller för innehav i ett sådant företag.

#### *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*

De nya bestämmelserna i 2 b och 14 a §§ skall tillämpas retroaktivt från och med 2001 års taxering. Den nya bestämmelsen i 23 § skall tillämpas retroaktivt på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 2004. Övriga bestämmelser, som bara ändras i redaktionellt hänseende, tillämpas på beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet.

## Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Avräkning av utländsk skatt (Ds 2005:4)

Göta hovrätt, Kammarrätten i Jönköping, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Företagarna, Landsorganisationen i Sverige, SACO och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.