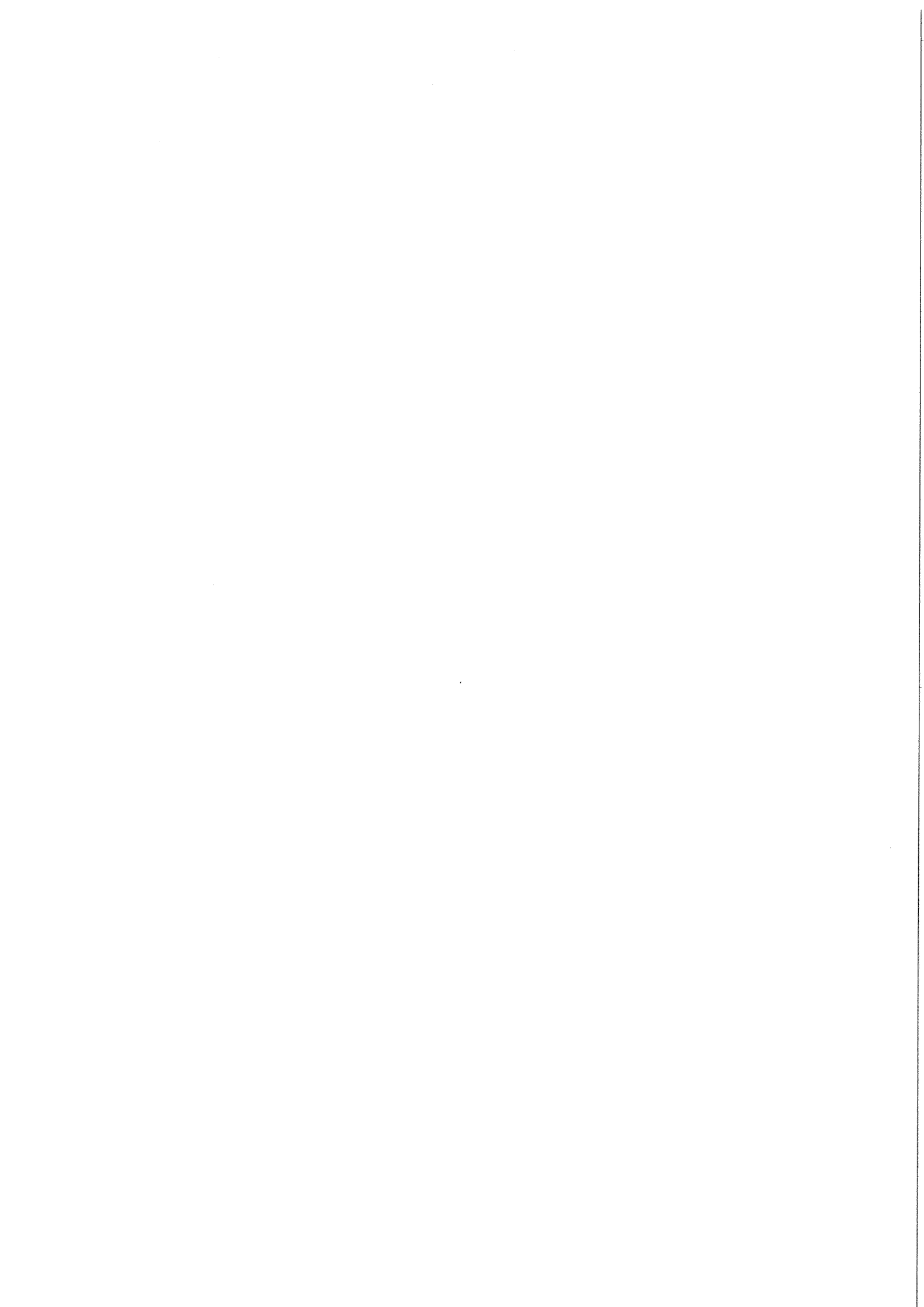


Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

Förslag till ändringar i

**16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229),
lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
och
4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige
och Nederländerna**



1 Innehållsförteckning

1	Innehållsförteckning	1
2	Sammanfattning	3
3	Lagförslag	4
3.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	5
3.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	20
3.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna	21
4	Bakgrund	22
4.1	Inkomstskattelagen	22
4.2	Lagen om avräkning av utländsk skatt	22
4.2.1	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.....	23
4.2.2	Spärrbeloppet.....	24
4.2.2.1	Uttrycket "inkomst".....	24
4.2.2.2	Uttrycket "kostnad".....	25
4.2.3	Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt.....	26
4.3	Avräkning enligt OECD:s modellavtal	27
5	Förslag till ändringar	29
5.1	Inkomstskattelagen	29
5.2	Lagen om avräkning av utländsk skatt	30
5.2.1	Lagens uppbyggnad.....	30
5.2.2	Vissa i AvrL använda uttryck.....	31
5.2.3	Spärrbeloppet.....	31
5.2.3.1	Kostnadsbegreppet.....	32
5.2.3.2	Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt.....	34
5.2.3.3	"Garanterat" spärrbelopp.....	35
5.2.4	Begränsning av spärrbeloppet.....	36
5.2.5	Kommissionärsförhållanden.....	36
5.2.6	Kvalificerade fusioner.....	37
5.2.7	Kvalificerade fissioner.....	38
5.2.8	Overall-principen.....	39
5.2.9	Carry forward.....	39
5.2.9.1	Kommissionärsförhållande.....	39
5.2.9.2	Kvalificerade fusioner.....	40
5.2.9.3	Kvalificerade fissioner.....	40
5.3	Övrigt	41
5.3.1	Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.....	41
5.3.2	Skatteavtalet med Nederländerna.....	41
5.3.3	Skatteavtalen med Pakistan och Jamaica.....	41
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.	42
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen	42
6.2	Förslagen till ändringar i lagen om avräkning av utländsk skatt	42

7	Författningskommentarer.....	44
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	44
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	44
7.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	51
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.....	51

2 Sammanfattning

Skatteverket hemställer

dels att bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ändras på så sätt att

- avdrag bara medges efter yrkande, och
- återföring bara ska ske till den del avdrag medgetts för den återbetalda utländska skatten,

dels att lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, ändras i följande avseenden:

- bestämmelserna numreras om,
- bestämmelserna i nuvarande 2 a och 3 §§ flyttas och tas in under rubriken *Övriga bestämmelser* såsom 31 och 27 §§,
- uttryck som förekommer i nuvarande 1, 2, 2 a, 5 – 9, 12 och 14 §§ (föreslagna 1, 2, 31, 8 – 12, 18 och 19 §§) ges en enhetlig utformning och bringas i överensstämmelse med de i IL använda,
- uttrycket *kostnad* definieras (28 §),
- *kommissionärsförhållanden* regleras (4 och 15 §§),
- *kvalificerade fusioner* regleras (5 och 16 §§),
- *kvalificerade fissioner* regleras (6 och 17 §§),
- den s.k. *overall-principen* ges en tydligare utformning (8 §),
- det *garanterade spärrbeloppet* höjs från 100 till 500 kronor (9 §),
- reglerna om *beräkning av spärrbelopp* ges en tydligare utformning (10 §),
- reglerna om *återföring av skatteeffekten av avdrag* för avräkningsbar utländsk skatt ges en tydligare utformning (12 §), och
- bestämmelserna i nuvarande 13, 17 och 22 §§ sammanförs och tas in under rubriken *Övriga bestämmelser* såsom 30 §, samt

dels att

- hänvisningen i 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel till 14 § AvrL ändras till att avse 27 § första stycket AvrL, och
- 4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna upphävs.

3 Lagförslag

3.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 16 kap. 18 och 19 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §¹

Betald utländsk skatt *skall* dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattats i en utländsk stat och som inte skall tas upp som intäkt i Sverige skall dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som skall undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal skall dras av.

Återbetalas skatten, skall motsvarande del av avdraget återföras.

Betald utländsk skatt *får* dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattats i en utländsk stat och som inte skall tas upp som intäkt i Sverige skall dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som skall undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal skall dras av.

Återbetalas *sådan skatt för vilken avdrag getts*, skall motsvarande del av avdraget återföras.

19 §²

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten skall dras av.

Allmän skatt till en utländsk stat, utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap., *skall* dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt.

Allmän skatt till en utländsk stat, utom sådan som belöper sig på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap., *får* dras av *om den skattskyldige begär det*, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person eller en begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och skall tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2007 eller senare.

¹ Senaste lydelse 2001:1176.

² Senaste lydelse 2003:1086.

3.2 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 13, 17 och 22 §§ skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 2 a, 2 b, 3, 4–11, 12, 14–16, 18–21 och 23 §§ skall betecknas 31, 3, 27, 7–14, 18, 19–22, 23–26 och 29 §§,

dels att rubriken närmast före nuvarande 14 § skall sättas närmast före 19 §, rubriken närmast före nuvarande 18 § skall sättas närmast före 23 § samt rubriken närmast före nuvarande 23 § skall sättas närmast före 27 §,

dels att 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att de bestämmelser som skall betecknas 3, 7–14, 18–27, 29 och 31 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 4–6, 15–17, 28 och 30 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt, eller om en begränsat skattskyldig har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige,

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig *inkomstskatt* och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 7–18 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Vid tillämpning av denna paragraf och 4–13 §§ skall det bortses från

– lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,

– statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och

– utländsk skatt på sådana inkomster.

2 §⁴

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om *statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt*, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av *dubbel-*

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om *den statliga och kommunala inkomstskatten*, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av *skatte-*

³ Senaste lydelse 2003:1088.

⁴ Senaste lydelse 2000:1349.

beskattningsavtal. Med att den utländska intäkten omfattas av *dubbelbeskattningsavtal* avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av *dubbelbeskattningsavtal*. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av *dubbelbeskattningsavtal*.

Vid avräkning med stöd av *dubbelbeskattningsavtal* tillämpas dock 4–13 §§.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte då en begränsat skattskyldig har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 1 § första stycket.

avtal. Med att den utländska intäkten omfattas av *skatteavtal* avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av *skatteavtal*. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av *skatteavtal*.

Vid avräkning med stöd av *skatteavtal* tillämpas dock 7–18 §§.

3 §

(2 b §⁵)

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.

Om en delägare är skattskyldig enligt 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1, 2 och 4–18 §§ följande inkomster anses som delägarrens inkomst:

4 §

Om ett kommittentföretag enligt 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) tar upp överskott eller drar av underskott av kommissionärsverksamhet får – om kommittentföretag yrkar och kommissionärsföretag medger detta – vid tillämpningen av 1–3 och 5–18 §§ inkomsten anses som kommittentföretagets.

Om kommissionärsföretagets inkomst enligt första stycket anses som kommittentföretagets skall utländsk skatt på sådan inkomst som betalats av kommissionärsföretaget anses ha betalats av kommittentföretaget. Har avdrag medgetts för sådan skatt an-

⁵ Senaste lydelse 2005:892.

ses avdraget ha erhållits av kommittentföretaget.

5 §

Om en fusion är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1–4 och 6–18 §§ det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår anses som det övertagande företags.

Om det överlåtande företaget betalat utländsk skatt på inkomst som avses i första stycket skall sådan skatt anses ha betalats av det övertagande företaget. Har avdrag medgetts för sådan skatt anses avdraget ha erhållits av det övertagande företaget.

6 §

Om en fission är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall vid tillämpningen av 1–5 och 7–18 §§ det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår anses som de övertagande företagens. Denna inkomst skall fördelas mellan de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förts över till respektive företag eller, efter yrkande av samtliga övertagande företag, på annat av de övertagande företagen angivet sätt.

Om det överlåtande företaget betalat utländsk skatt på inkomst som avses i första stycket skall sådan skatt anses ha betalats av de övertagande företagen. Denna skatt skall fördelas mellan de övertagande företagen på motsvarande sätt som gäller vid fördelningen av inkomsten enligt första stycket. Har avdrag medgetts för sådan skatt anses avdraget ha erhållits av de övertagande företagen.

7 §

(4 §⁶)

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt. Till den del den statliga inkomstskatten understi-

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt. Till den del den statliga inkomstskatten understi-

⁶ Senaste lydelse 1999:1255.

ger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, skall avräkning i andra hand ske från statlig fastighetsskatt. Till den del den statliga inkomstskatten och den statliga fastighetsskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här. När fråga är om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande skall avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

ger vad som enligt 1–6 och 8–18 §§ får avräknas, skall avräkning i andra hand ske från statlig fastighetsskatt. Till den del den statliga inkomstskatten och den statliga fastighetsskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–6 och 8–18 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

8 §

(5 §⁷)

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

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*.

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 *skatteavtal*, och

c) *överskjutande belopp enligt 14–17 §§*.

9 §

(6 §⁸)

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga fastighetsskatt som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad samt den statliga *inkomstskatt* och *den* kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs sig till

a) de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått och

b) andra inkomster som medtagits vid taxeringen och som är hänförliga till fast driftställe eller fastighet i utlandet eller som utgör ränta, royalty eller utdelning i det fall utbetalaren är utländsk stat, fysisk person med hemvist i utländsk stat eller utländsk juridisk person.

Avräkning får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga fastighetsskatt som tagits ut på i utlandet belägen privatbostad samt den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs sig till

Spärrbeloppet skall anses uppgå till minst 500 kronor. Det får emellertid högst uppgå till summan av den statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatt som belöper på privatbostad som är

⁷ Senaste lydelse 2005:892.

⁸ Senaste lydelse 1990:1443.

belägen utomlands.

10 §

(7 §⁹)

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomstslaget kapital) beräknas var för sig. Den statliga *inkomstskatt* och *den* kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag. Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

Vid tillämpningen av första stycket skall, i de fall då skattskyldig erhållit skattereduktion enligt 65 kap. 9–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), sådan reduktion anses ha skett från kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Om skattskyldig skall betala fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad utomlands skall reduktionen av statlig fastighetsskatt enligt första meningen anses ha skett från statlig fastighetsskatt som hänför sig till privatbostad utomlands med så stor del som den statliga fastighetsskatten på privatbostad i utlandet utgör av det sammanlagda beloppet av statlig fastighetsskatt före sådan reduktion.

I de fall en skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall betala avkastningsskatt gäller följande. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt likställas med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster. *Om en skattskyldig enligt 34 kap. in-*

Vid beräkning av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna skall den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet) respektive den del som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna (inkomstslaget kapital) beräknas var för sig. Den statliga och kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag. Motsvarande gäller i tillämpliga delar vid beräkning av den del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna.

I de fall en skattskyldig enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall betala avkastningsskatt gäller följande. Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, sådan avkastningsskatt likställas med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster.

⁹ Senaste lydelse 1999:1255.

komstskattelagen har gjort avdrag för avsättning till expansionsfond eller har återfört sådant avdrag skall, vid bestämmande enligt första stycket av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, spärrbeloppet beräknas som om den skattskyldige inte gjort respektive inte återfört ett sådant avdrag.

Spärrbeloppet skall anses uppgå till minst 100 kronor.

11 §

(8 §)

Om enligt *dubbelbeskattningsavtal* inkomst skall undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtagas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 §.

Om enligt *skatteavtal* inkomst skall undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen (alternativ exempt), skall varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på inkomsten eller den utländska inkomsten medtagas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 §.

12 §

(9 §)

Om den skattskyldige erhållit avdrag *såsom omkostnad* för den utländska skatt, för vilken *avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt*, skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 § *utföras* som om sådant avdrag ej erhållits. *Belopp, varmed avräkning enligt 5 och 6 §§ högst kan erhållas, skall minskas med det belopp varmed den statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten har sänkts genom avdraget.*

Om den skattskyldige erhållit avdrag *enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för avräkningsbar utländsk skatt* skall beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § *göras* som om sådant avdrag ej erhållits.

Belopp, varmed avräkning enligt 8 § högst kan erhållas, skall minskas med hela det belopp varmed statlig och kommunal inkomstskatt har sänkts genom att avdrag medgetts för enligt 8 § avräkningsbar utländsk skatt som hänför sig till det taxeringsår då avräkning enligt 7 § andra stycket skall ske.

13 §

(10 §)

Vid tillämpning av 7 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran

Vid tillämpning av 10 § skall utländsk inkomst från sjöfart eller luftfart i internationell trafik på begäran

av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

av den skattskyldige beräknas till så stor del av den skattskyldiges hela inkomst – efter avdrag för kostnader – från rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.

14 §

(11 §¹⁰)

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 4 § andra stycket skall ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt överstiger det enligt 6 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det för det året enligt 6 § beräknade spärrbeloppet. Om den skattskyldige yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 4 § andra stycket är hänförliga till olika år skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 7 § andra stycket skall ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt enligt 8 § a och b överstiger det enligt 9 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det för det året enligt 9 § beräknade spärrbeloppet. Om den skattskyldige yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 7 § andra stycket är hänförliga till olika år skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

15 §

Om ett kommissionärsföretags inkomst enligt 4 § skall anses som kommittentföretagets får – om kommittentföretaget yrkar och kommissionärsföretaget medger detta – sådana överskjutande belopp som avses i 14 § första stycket och som är hänförliga till kommissionärsförhållandet anses som kommittentföretagets. Den till sådana överskjutande belopp hänförliga inkomsten skall därvid anses som

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1088.

kommittentföretagets.

Har kommissionärsföretaget betalat utländsk skatt, skall – i fall som avses i första stycket – sådan skatt anses ha betalats av kommittentföretaget.

Har kommissionärsföretaget erhållit avdrag för sådan utländsk skatt som avses i andra stycket skall vid tillämpning av 12 § avdraget anses ha erhållits av kommittentföretaget.

16 §

Om en fusion är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall sådana överskjutande belopp som avses i 14 § första stycket och som är hänförliga till det överlåtande företaget anses som det övertagande företags. Den till sådana överskjutande belopp hänförliga inkomsten skall därvid anses som det övertagande företags.

Har det överlåtande företaget betalat utländsk skatt, skall – i fall som avses i första stycket – sådan skatt anses ha betalats av det övertagande företaget.

Har det överlåtande företaget erhållit avdrag för sådan utländsk skatt som avses i andra stycket skall vid tillämpning av 12 § avdraget anses ha erhållits av det övertagande företaget.

17 §

Om en fission är kvalificerad enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall sådana överskjutande belopp som avses i 14 § första stycket och som är hänförliga till det överlåtande företaget anses som de övertagande företagens och fördelas i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag eller, efter gemensamt yrkande där- om, på annat av de övertagande företagen angivet sätt. Den till sådana överskjutande belopp hänförliga inkomsten skall därvid anses som de övertagande företagens.

Har det överlåtande företaget betalat utländsk skatt, skall – i fall som avses i första stycket – sådan skatt anses ha betalats av de övertagande

företagen och fördelas på de övertagande företagen på samma sätt som det överskjutande beloppet.

Har det överlåtande företaget erhållit avdrag för sådan utländsk skatt som avses i andra stycket skall vid tillämpning av 12 § avdraget anses ha erhållits av de övertagande företagen och fördelas på de övertagande företagen på samma sätt som det överskjutande beloppet.

18 §

(12 §¹¹)

Har enligt *dubbelbeskattningsavtal* skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

Har enligt *skatteavtal* skattskyldig genom avräkning rätt till större nedsättning än vad som följer enligt ovan angivna bestämmelser, skall nedsättning ske med det ytterligare belopp som föranleds av avtalet.

Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel¹²

19 §

(14 §¹³)

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.

Skattskyldig enligt 2 § första stycket 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga *och kommunala inkomstskatten* samt den *statliga fastighetsskatten* sammanlagt understiger vad som enligt 1–18 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

20 §

(14 a §¹⁴)

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anses

¹¹ Senaste lydelse 1993:943.

¹² Rubriken infördes genom 1990:1443.

¹³ Senaste lydelse 2005:892.

¹⁴ Senaste lydelse 2005:892.

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.

vid tillämpningen av 19, 21 och 22 §§ 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.

21 §

(15 §¹⁵)

Avräkning enligt 14 § första stycket får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget. Den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångarna skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela avkastningsskatt, beräknad utan avräkning, som värdet av dessa tillgångar utgör av den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående totala värde av tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Vid beräkning av spärrbeloppet skall såsom värdet av utländska tillgångar emellertid endast anses ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

Avräkning enligt 19 § första stycket får dock ske med högst ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget. Den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångarna skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela avkastningsskatt, beräknad utan avräkning, som värdet av dessa tillgångar utgör av den skattskyldiges i kapitalunderlaget ingående totala värde av tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Vid beräkning av spärrbeloppet skall såsom värdet av utländska tillgångar emellertid endast anses ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

22 §

(16 §¹⁶)

I den mån avräkning inte kunnat erhållas det beskattningsår då avräkning enligt 14 § första stycket skall ske därför att summan avräkningsbar

Till den del avräkning inte kunnat erhållas det beskattningsår då avräkning enligt 19 § första stycket skall ske därför att summan avräkningsbar

¹⁵ Senaste lydelse 1993:943.

¹⁶ Senaste lydelse 1993:944.

utländsk skatt som enligt nämnda stycke skall avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 15 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje beskattningsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för det året enligt 15 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 14 § första stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

utländsk skatt som enligt nämnda stycke skall avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 21 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje beskattningsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för det året enligt 21 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 19 § första stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster¹⁷

23 §

(18 §¹⁸)

Delägare i en utländsk juridisk person som skall ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av utländska skatter som belöper på sådana inkomster och som betalats av den utländska juridiska personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 19–22 §§.

Delägare i en utländsk juridisk person som skall ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), har rätt att genom avräkning av utländska skatter som belöper på sådana inkomster och som betalats av den utländska juridiska personen erhålla nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt 24–26 §§.

¹⁷ Rubriken infördes genom 2003:1088.

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1088.

24 §

(19 §¹⁹)

Avräkning enligt 18 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock ske högst med ett belopp (spärrbelopp) motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader). Vid beräkning av spärrbeloppet skall vad som föreskrivs i 7 § i tillämpliga delar gälla på motsvarande sätt.

Avräkning enligt 23 § får ske med ett belopp som motsvarar summan av den eller de utländska juridiska personernas utländska skatter på lågbeskattade inkomster multiplicerad med det eller de andelstal som, enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), använts vid fastställandet av de lågbeskattade inkomster som delägaren tagit upp.

Avräkning får dock ske högst med ett belopp (spärrbelopp) motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänför sig till de lågbeskattade inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader). Vid beräkning av spärrbeloppet skall vad som föreskrivs i 10 § i tillämpliga delar gälla på motsvarande sätt.

25 §

(20 §²⁰)

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del denna statliga inkomstskatt understiger vad som enligt 18, 19 och 21 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här.

Avräkning skall i första hand ske från statlig inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna. Till den del denna statliga inkomstskatt understiger vad som enligt 23, 24 och 26 §§ får avräknas, skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt på de lågbeskattade inkomsterna.

26 §

(21 §²¹)

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 20 § andra stycket skall ske, därför att den avräkningsbara utländska skatten överstiger det enligt 19 § andra stycket beräknade spärrbeloppet, är delägaren berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det

Till den del avräkning inte kunnat erhållas från den svenska skatt som beräknas för det taxeringsår då avräkning enligt 25 § andra stycket skall ske, därför att den avräkningsbara utländska skatten överstiger det enligt 24 § andra stycket beräknade spärrbeloppet, är delägaren berättigad att senast för tredje taxeringsåret därefter på yrkande erhålla avräkning av det

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1088.

²⁰ Senaste lydelse 2003:1088.

²¹ Senaste lydelse 2003:1088.

överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det spärrbelopp som beräknats för det året enligt 19 § andra stycket. Om delägaren yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 20 § andra stycket är hänförliga till olika år, skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

överskjutande beloppet.

För ett visst taxeringsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det spärrbelopp som beräknats för det året enligt 24 § andra stycket. Om delägaren yrkar avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 25 § andra stycket är hänförliga till olika år, skall avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

Övriga bestämmelser²²

27 §

(3 §²³)

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,
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.

Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 8 § b och c.

28 §

Med termen kostnad avses i denna lag andra enligt inkomstskattelagen (1999:1229) avdragsgilla poster än allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdrag för avsättning 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.

Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder eller för avsättning till expansionsfond skall inte till någon del anses som en utländsk inkomst. Inte heller skall koncernbi-

²² Rubriken införd genom 2005:892.

²³ Senaste lydelse 2005:892.

drag enligt 35 kap. till någon del anses som en utländsk inkomst för mottagaren.

29 §

(23 §²⁴)

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.

Bestämmelserna i 3 och 20 §§ 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.

30 §

Den som yrkar avräkning av utländsk skatt enligt denna lag eller enligt skatteavtal (avräkningsberättigad) skall lägga fram den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt. I fall då skattskyldig enligt 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har rätt till avräkning skall denna utredning läggas fram av sådant pensionssparinstitut som anges i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Har den avräkningsberättigade visat att förutsättningar för avräkning föreligger samtidigt som han inte förmår lämna samtliga de uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av ovan angivna bestämmelser, får avräkning ske med skäligt belopp.

Avräkning enligt 14–17, 22 eller 26 § får bara ske för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek den avräkningsberättigade kan visa.

31 §

(2 a §²⁵)

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av samman-

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat anges eller framgår av samman-

²⁴ Senaste lydelse 2005:892.

²⁵ Senaste lydelse 2004:983.

hanget. *Med termen dubbelbeskattningsavtal avses detsamma som termen skatteavtal i inkomstskattelagen.*

Vad som i denna lag sägs om *dubbelbeskattningsavtal* skall gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

hanget.

Vad som i denna lag sägs om *skatteavtal* skall gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Om inte annat följer av punkt 2 tillämpas de nya bestämmelserna vid 2002 års taxering eller senare.

2. De nya bestämmelserna i 1–3, 7–14 och 18–31 §§ tillämpas på beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet.

3.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 a §²⁶

Skattskyldig som avses i 2 § första stycket 7 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) som är hänförlig till försäkringen och som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges endast om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 14 § nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring.

Skattskyldig som avses i 2 § första stycket 7 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) som är hänförlig till försäkringen och som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges endast om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 27 § första stycket nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring.

Det åligger den skattskyldige att lämna den utredning som behövs för prövning av frågan om nedsättning av skatt. Har den skattskyldige visat att förutsättningar för nedsättning föreligger men inte förmått lämna samtliga de uppgifter som fordras för tillämpningen av nedsättningsreglerna får nedsättning ske med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med 2008 års taxering.

²⁶ Senaste lydelse 2004:1304.

3.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna skall upphöra att gälla vid utgången av år 2006.

4 Bakgrund

4.1 Inkomstskattelagen

Bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt finns i 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I prop. 1999/2000:2 del 2 s. 205 f. lämnas följande redogörelse för bestämmelsernas innehåll:

Bestämmelserna om att utländska skatter under vissa förutsättningar räknas som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är hämtade från punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL. De infördes år 1951 som en ensidig svensk åtgärd för att mildra internationell dubbelbeskattning när det inte fanns några avtalsbestämmelser (SOU 1950:35, prop. 1951:171, bet. 1951:BevU45, SFS 1951:324). Första-tredje styckena i anvisningspunkten har inte ändrats sedan dess men år 1966 gjordes vissa justeringar i fjärde stycket för att markera att skatteavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt var två skilda metoder för att eliminera eller mildra effekterna av internationell dubbelbeskattning. I 1966 års lagstiftning utformades bestämmelserna så att omkostnadsavdrag vägrades inte bara när internationell dubbelbeskattning undanröjdes genom avtal utan också när den bara lindrades (SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:729). Detta gjordes i samband med att avräkningsregler infördes i 24-28 §§ SIL som en generell metod att lindra internationell dubbelbeskattning när det inte finns något skatteavtal. Avräkningsförfarandet regleras numera i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

År 1989 ändrades fjärde stycket så att samma regler skulle gälla för avdragsmöjlighet oavsett om avräkning medgavs enligt avräkningslagen eller på grund av bestämmelser i ett skatteavtal. Rätten till avdrag kom därmed att gälla i samtliga de fall då den skattskyldige är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller skatteavtal (SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1039).

Redan den i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, intagna avdragsregeln innebar att betald skatt skulle dras av. Detta följde av den grundläggande avdragsregeln i 20 § första stycket KL. Någon valrätt för en skattskyldig, som enligt god redovisningssed skulle bokföra den utländska skatten som en kostnad, att göra avdrag eller att avstå från avdrag förelåg alltså inte, se t.ex. RÅ 2002 not. 207.

I nu gällande bestämmelser i 16 kap. 18 och 19 §§ IL föreskrivs uttryckligen att betald utländsk skatt ska dras av (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 500 f. och ovan citerade del 2 s. 205 f.). För en skattskyldig som under året erlagt en slutlig utländsk inkomstskatt innebär detta att denne vid samma tidpunkt ska medges såväl avdrag som avräkning för denna utländska skatt. Vid avräkningsförfarandet skapar detta merarbete genom att spärrbeloppet och den avräkningsbara utländska skatten måste räknas om och reduceras med skatteeffekten av avdraget för utländsk skatt.

Av 16 kap. 18 § andra stycket IL framgår slutligen att om utländsk skatt återbetalas ska en motsvarande del av avdraget återföras till beskattning.

4.2 Lagen om avräkning av utländsk skatt

Bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt infördes som ovan nämnts år 1966 i 24 – 28 §§ SIL (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 enligt dessa regler bara från statlig inkomstskatt. År 1982 gjordes vissa ändringar i 24 – 26 §§ SIL (SFS 1982:1099) och samtidigt infördes en bestämmelse om avräkning av utländsk skatt i 72 §

4 mom. KL (SFS 1982:1098). Ändringarna innebar bl.a. att avräkning även fick ske från kommunal inkomstskatt och att 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 (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43). AvrL tillämpades första gången vid 1988 års taxering.

4.2.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt

Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt regleras i 1 – 13 §§ AvrL. Enligt 1 § kan avräkning medges en obegränsat skattskyldig eller en begränsat skattskyldig som har haft inkomst hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. För att avräkning ska medges krävs att en sådan skattskyldig har haft en inkomst som medtagits vid taxeringen enligt IL och att han även beskattats för denna i utländsk stat på grund av att inkomsten ansetts härröra från denna utländska stat.

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

I ett avgörande från år 2001 slog Regeringsrätten 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 inkomsten och den som är skattskyldig för densamma (RÅ 2001 ref. 46). Målet 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 inkomster. Frågan var om delägaren skulle medges avräkning för den utländska skatten på de utländska inkomsterna från den svenska skatten på samma inkomster. Skatterättsnämnden ansåg att avräkning inte kunde medges, eftersom det var den utländska juridiska personen och inte delägaren som själv hade haft de utländska inkomsterna i fråga. Enligt nämnden krävdes för avräkning att det civilrättsligt är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Med anledning av RÅ 2001 ref. 46 infördes genom lagstiftning år 2005 (prop. 2005/06:17, SFS 2005:892) i 2 b § AvrL en ny bestämmelse som innebär att delägare i en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. IL ska medges avräkning av utländsk skatt som delägaren betalar för inkomster hos den delägarbeskattade juridiska personen. Delägaren ska även medges avräkning av utländsk skatt som betalas av den delägarbeskattade juridiska personen och som hänför sig till delägarens andel. Bestämmelsen tillämpas retroaktivt såvitt avser inkomst som taxerats från och med 2000 års taxering.

Den nya bestämmelsen i 2 b § AvrL gäller också i fall då en delägare beskattas för inkomster hos 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. Bestämmelsen finns i 23 § AvrL och tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av år 2004.

4.2.2 Spärrbeloppet

Spärrbeloppet är enligt 6 § AvrL ett belopp motsvarande den del av den svenska inkomstskatten som är hänförlig till de sammanräknade utländska förvärvsinkomsterna. I 7 § AvrL regleras hur spärrbeloppsberäkningen ska göras. Av paragrafens första stycke framgår att med utländska förvärvsinkomster avses inkomsterna efter avdrag för kostnader. I rättspraxis har frågan om vad som innefattas i uttrycken *inkomst* respektive *kostnad* varit föremål för Regeringsrättens prövning i ett antal mål.

4.2.2.1 Uttrycket ”inkomst”

Regeringsrätten fann i RÅ 1999 ref. 65 att underskott som uppkommit i ett svenskt företags utländska fasta driftställe inte ska reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet. Skatterättsnämnden – vars förhandsbesked Regeringsrätten fastställde – motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

Vid bestämmandet av hur stor del av den svenska inkomstskatten som får tas i anspråk ett visst beskattningsår för avräkning får en skattskyldigs alla utländska inkomster och skatter för detta beskattningsår beaktas samtidigt. I 7 § AvrL har detta såvitt avser de utländska inkomsterna kommit till uttryck genom att den del av den svenska skatten som hänförs till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela svenska skatt som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag.

Begreppet ”de utländska förvärvsinkomsterna” ersatte begreppet ”de utländska inkomsterna” i angivna bestämmelse i samband med 1990/1991 års skattereform (prop. 1990/91:54, SkU 10, rskr. 106, SFS 1990:1443). Anledningen till ändringen var att bestämmelserna om spärrbeloppsberäkningen då måste anpassas bl.a. till att fysiska personers förvärvsinkomster skall sammanräknas och beskattas progressivt medan övrig inkomst (kapitalinkomst) beskattas proportionellt, se angivna prop. s. 288. Avsikten var att bibehålla samma principer som dittills hade gällt för den s.k. overallberäkningen av spärrbeloppet, se samma prop. s. 290 och 339.

När systemet med denna beräkning infördes behandlades frågan om utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet, se prop. 1982/83:14 s. 10–12. Av vad som där anges och där angivna exempel framgår klart att avsikten inte var att utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen i fråga.

Såsom anges i Skattelagskommitténs Betänkande SOU 1997:2 Del II s. 139 (kommentaren till 14 kap. 23 §) kan uttrycket inkomst ibland föranleda tveksamhet om endast överskott avses eller såväl överskott som underskott. Att i detta sammanhang tolka begreppet i strid med klara förarbetsuttalanden, i strid med den uppfattning om tolkningen av angivna bestämmelse som måste ha varit förhärskande sedan systemet med overallberäkningen infördes (se bl.a. Nils Mattsson, Svensk Internationell beskattningsrätt, 11 uppl. s. 166) och i strid med de skattskyldigas intressen låter sig enligt nämndens mening inte göras. En sådan ändring av rättsläget kan enligt nämndens mening endast ske genom lagstiftning av vilken klart framgår att en sådan ändring åsyftas. Den ändring i bestämmelsen som företogs i samband med 1990/91 års skattereform avsågs enligt förarbetena inte ändra principerna för overallberäkningen och bestämmelsens utformning efter företagna ändringar ger enligt nämndens mening inget belägg för att en sådan ändrad tolkning av bestämmelsen ändock skall ske.

I RÅ 1999 ref. 65 har Regeringsrätten således funnit att det i AvrL använda inkomstbegreppet bara omfattar överskott. Som en konsekvens av detta ställningstagande ska alltså underskott som uppkommit i utländska fasta driftställen *inte* beaktas då man vid spärrbeloppsberäkningen fastställer den utländska

förvärvsinkomsten. Däremot beaktas underskottet vid beräkningen av den sammanlagda förvärvsinkomsten.

4.2.2.2 Uttrycket ”kostnad”

Regeringsrätten har i ett antal mål haft att ta ställning till vad som avses med uttrycket *kostnad* då det förekommer i 7 § AvrL.

Av förarbetena (prop. 1966:127 s. 61 och SOU 1962:59 s. 148) framgår följande om hur man ska beräkna spärrbeloppet:

I första hand beräknas beloppet av den utländska inkomsten i svensk valuta. Samtliga omkostnader och andra avdragsgilla poster – utom den utländska skatten – skall dessförinnan ha fråndragits, varvid i förekommande fall svenska skatteregler blir avgörande för vad som är avdragsgillt eller ej. Därefter beräknas vad den utländska nettoinkomsten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt.

Från och med den 1 januari 2001 gäller enligt 2 a § AvrL att ”termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget”. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 2000/01:22 s. 93) anges att:

... termer och uttryck som används i AvrL har normalt samma innebörd som motsvarande termer och uttryck i IL.

Nedan följer en redogörelse för Regeringsrättens avgöranden avseende innebörden av det i AvrL förekommande uttrycket *kostnad*.

I RÅ 2001 ref. 43 konstaterade Regeringsrätten att med *kostnader* avses inte bara sådana kostnader som direkt avser verksamheten utomlands utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder.

Regeringsrätten har å andra sidan uttalat att koncernbidrag som dras av enligt 35 kap. 1 § IL och avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § IL *inte* ska påverka de utländska förvärvsinkomsterna (RÅ 2004 ref. 132 I och II). I förstnämnda förhandsbeskedsärende uttalade Skatterättsnämnden bl.a. att:

... de koncernbidrag som bolaget avser att lämna är sådana bidrag som avses i 35 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och alltså till ingen del utgör utgift för att förvärva eller bibehålla inkomst (jfr RÅ 1976 ref. 64 och RÅ 2001 ref. 43). – Om förutsättningarna enligt 35 kap. IL är uppfyllda skall lämnade koncernbidrag dras av hos givaren enligt 1 § första stycket. De utgör dock i sig inte någon kostnad för intäktsförvärv utan ingår endast som ett led i ett förfarande som möjliggör skattemässig resultatutjämning inom en koncern. De av bolaget lämnade koncernbidragen bör därför inte anses som en kostnad vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (jfr RÅ84 1:14, RÅ 1999 ref. 65 och RÅ 2002 not. 207, vari s.k. sparavdrag, avdrag för underskott i utländska filialer och avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte gjordes vid beräkning av de utländska inkomsterna).

Inte heller avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder har ansetts böra påverka beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (RÅ 2002 not. 207).

När det gäller avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § första stycket IL har i RÅ 2004 ref. 132 II fastslagits att sådant avdrag inte ska reducera den utländska förvärvsinkomsten.

Slutligen har Regeringsrätten i RÅ 2005 ref. 57 prövat om överavskrivning kan anses utgöra en kostnad i AvrL:s mening. I domen uttalade Regeringsrätten bl.a. följande:

Enligt 2 a § avräkningslagen skall termer och uttryck i den lagen ha samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Avdrag för kostnader för inventarier kan enligt Regeringsrättens mening beaktas på annat sätt vid beräkningen av spärrbeloppet enligt avräkningslagen än vid inkomstberäkningen enligt IL, så länge det är fråga om utgifter som är att anses som avdragsgilla kostnader för inventarier också enligt IL. I likhet med vad som gäller beträffande koncernbidrag, utdelningar lämnade av investemföretag eller investeringsfonder och avsättningar till periodiseringsfonder kan överavskrivningar i sig inte anses utgöra utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (jfr 16 kap. 1 § första stycket IL). Den del av gjorda värdeminskingsavdrag som utgörs av överavskrivningar skall därför inte reducera den utländska förvärvsinkomsten vid beräkningen av spärrbeloppet enligt avräkningslagen. ...

Av praxis följer således att man då den utländska förvärvsinkomsten ska fastställas vid spärrbeloppsberäkningen

dels ska beakta såväl direkta kostnader avseende utlandsverksamheten som kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder, och

dels ska bortse från en rad, enligt IL, avdragsgilla poster som i detta hänseende inte anses utgöra kostnader.

I samtliga de fall som nu beskrivits ska avdraget enligt allmänna regler reducera den sammanlagda förvärvsinkomsten.

4.2.3 Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt

Om den skattskyldige erhållit avdrag för den utländska skatt, för vilken avräkning ska ske, eller för däremot svarande preliminär skatt ska enligt 9 § AvrL det belopp med vilket avräkning högst kan erhållas reduceras med skatteeffekten av avdraget.

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 3 november 2005 – mål nr 1019-04 – haft att pröva denna fråga. I domen uttalas bl.a. följande:

Den i målet aktuella frågan, nämligen i vad mån skatteeffekten av omkostnadsavdrag som medgetts ett år måste återföras när reglerna om carry forward tillämpas första gången på någon del av de i omkostnadsbeloppet ingående skatterna, har inte besvarats i AvrL. Frågan har inte heller fått sin lösning vare sig i de av parterna kommenterade rättsfallen eller i rättspraxis i övrigt. Frågan har i Riksskatteverkets handledning för internationell beskattning 2002 sid. 364 besvarats jakande.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Någon avräkning har inte kunnat ske vid taxeringen 1994 beroende på att bolaget då redovisade förlust, vilket omöjliggjort ett återförande redan då av medgivet avdrag för den skatt som belöper på av bolaget yrkat omkostnadsavdrag för den utländska skatten. På grund härav och med beaktande av vad som anförts i det föregående finner kammarrätten 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. Efter avdrag för denna skatt återstår vid 1995 års taxering inte någon del av spärrbeloppet att avräkna. ...

Skatteverket har i den av kammarrätten åberopade Handledningen för internationell beskattning (2005, i domen anges felaktigt 2002) uttalat följande (s. 364 n):

Skatteeffekten av omkostnadsavdrag som medgetts ett år måste återföras när reglerna om carry forward tillämpas första gången på någon del av de i omkostnadsbeloppet in-

gående skatterna. Detta gäller även om bara en del av dessa skatter kan avräknas det året.

Enligt 16 kap. 19 § första stycket IL ska utländsk skatt som avser näringsverksamhet dras av och någon valmöjlighet finns inte (se RÅ 2002 not. 207). Vid spärrbeloppsberäkningen ska enligt 9 § AvrL skatteeffekten av sådant avdrag återläggas, dvs. reducera spärrbeloppet. För en skattskyldig som efter tre års underskott redovisar ett överskott innebär – enligt Skatteverkets tolkning – Kammarrättens dom att skatteeffekten av fyra års avdrag för avräkningsbar utländsk skatt ska återläggas vid spärrbeloppsberäkningen detta fjärde år. Kammarrättens dom har också skapat nya och obesvarade frågor. En sådan fråga är hur man ska hantera det fallet att spärrbeloppet, i den ovan angivna situationen, år fyra – pga. återläggningen av avdragens skatteeffekt – blir noll. Ska delvis samma belopp återläggas igen år fem eller bara den del av skatteeffekten som inte ”konsumerats” år fyra?

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 kommentarerna till det modellavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital) som OECD publicerat behandlas bl.a. frågan om avräkning av utländsk skatt. I punkterna 57, 60 och 62–66 i kommentarerna till artiklarna 23 A och 23 B uttalar OECD bl.a. följande rörande avräkningsmetoden (credit-metoden):

57. Artikel 23 B är grundad på credit-principen och följer den normala credit-metoden, vilken innebär att hemviststaten (R) från sin egen skatt på inkomst eller förmögenhet, som tillkommer person med hemvist där, medger avräkning med belopp motsvarande den skatt som har erlagts i den andra staten E²⁷ (eller S²⁸) på inkomst som förvärvas från, eller förmögenhet som innehas i, denna andra stat E (eller S) men att avräkningen är begränsad till vederbörlig del av hemviststatens egen skatt.

60. Artikel 23 B innehåller huvuddragen av credit-metoden men ger inte närmare regler om hur avräkningen beräknas eller hur den verkar. Detta är i överensstämmelse med avtalets allmänna uppläggning. Erfarenheten har visat att många problem kan uppkomma. Några av dessa behandlas i följande punkter. I många stater finns redan detaljerade regler om avräkning av utländsk skatt i inhemsk lagstiftning. En del avtal innehåller därför en hänvisning till inhemsk lagstiftning i de avtalsslutande staterna och föreskriver vidare att sådana inhemska regler inte skall påverka den princip som återfinns i artikel 23 B. I fall då credit-metoden inte används i inhemsk lagstiftning i en avtalsslutande stat, bör denna stat fastställa regler för tillämpningen av artikel 23 B, om så erfordras efter överläggningar med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten (artikel 25 punkt 3).

62. Enligt bestämmelserna i artikel 23 B punkt 1 andra meningen är den avräkning som hemviststaten (R) skall medge begränsad till den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som förvärvats från staten S eller E (s.k. ”maximal avräkning”). Sådan maximal avräkning kan beräknas antingen genom proportionell fördelning av den sammanlagda skatten på hela inkomsten enligt förhållandet mellan den inkomst, beträffande vilken avräkning skall ske, och den sammanlagda inkomsten eller genom tillämpning av skattesatsen för den sammanlagda inkomsten på den inkomst beträffande vilken avräkning skall ske. I fall då skatten i staten E (eller S) uppgår till samma belopp

²⁷ Bokstaven ”E” betyder den stat där fast driftställe finns (eng. ”establishment”).

²⁸ Bokstaven ”S” betyder käll- eller situsstaten (eng. ”source” eller ”situs”).

som eller överstiger vederbörlig skatt i staten R, ger i själva verket credit-metoden samma resultat som exempt-metoden med progression. Även enligt credit-metoden kan problem uppkomma i fråga om inkomstbelopp, skattesats osv. som liknar dem som nämns i kommentaren till artikel 23 A (se särskilt punkterna 39-41 och 44 ovan). Av samma skäl som anges i punkterna 42 och 43 ovan är det även beträffande credit-metoden lämpligast att inte föreslå en uttrycklig och enhetlig lösning i avtalet utan att i stället överlåta åt varje stat att tillämpa sin egen lagstiftning och sina egna förfaranden. Detta gäller även i fråga om vissa andra problem som behandlas nedan.

63. Den maximala avräkningen beräknas i regel såsom en skatt på nettoinkomst, dvs. på inkomst från staten E (eller S) minus tillåtna avdrag (specificerade eller proportionella) vilka har samband med sådan inkomst (se punkt 40 ovan). På grund härav kan den maximala avräkningen i många fall vara lägre än den skatt som faktiskt har erlagts i staten E (eller S). Detta kan särskilt vara fallet då exempelvis person med hemvist i staten R, som får ränta från staten S, har tagit upp lån hos tredje person för att finansiera det räntebärande lånet. Eftersom räntan på sådana lånade medel kan kvittas i staten R vara mycket låg eller utebli helt. Detta problem skulle kunna lösas genom tillämpning av den obegränsade credit-metoden, såsom nämnts i punkt 48 ovan. Ytterligare en lösning skulle vara att undanta sådan inkomst från beskattning i staten S, något som föreslås i kommentaren i fråga om ränta på kreditförsäljning och på banklån (se punkt 15 av kommentaren till artikel 11).

64. Om person med hemvist i staten R förvärvar inkomst av olika slag från staten S och om den senare staten enligt sin skattelagstiftning beskattar endast ett av dessa, blir i normalfallet den maximala avräkningen, som staten R skall medge, den del av dess skatt som belöper endast på den inkomst som beskattas i staten S. Andra lösningar är emellertid möjliga, särskilt mot bakgrund av följande mera vidsträckta problem. Då avräkning skall medges exempelvis för ett flertal inkomster på vilka skatt tas ut efter olika skattesatser i staten S eller för inkomst från flera stater, med eller utan avtal, uppkommer frågan om maximal avräkning eller avräkning i övrigt skall beräknas särskilt för varje slag av inkomst, för varje land eller för all inkomst från utlandet som enligt inhemska lagstiftning och avtal berättigar till avräkning. Enligt ett s.k. *overall credit system* sammanförs all inkomst från utlandet och de sammanlagda utländska skatterna avräknas mot den skatt i hemviststaten som belöper på den sammanlagda utländska inkomsten.

65. Ytterligare problem kan uppkomma i fråga om förlust. En person med hemvist i staten R, som förvärvar inkomst från staten E (eller S), kan ha förlust i staten R, i staten E (eller S) eller i tredje stat. I allmänhet gäller vid skatteavräkning att förlust i viss stat kvittas mot annan inkomst från samma stat. Huruvida förlust, som uppkommit utanför staten R (t.ex. i fast driftställe), kan dras av från annan inkomst, oavsett om denna härrör från staten R eller ej, beror på inhemska lagstiftning i staten R. Här kan uppkomma problem som liknar dem som anges i kommentaren till artikel 23 A (punkt 44 ovan). När hela inkomsten härrör från utlandet och inte någon inkomst utan i stället förlust, som inte överstiger inkomsten från utlandet, uppkommer i staten R, kommer hela den skatt som utgår i staten R att belöpa på inkomsten från staten S och den maximala avräkningen som staten R skall medge kommer följaktligen att bli den skatt som utgår i staten R. Andra lösningar är möjliga.

66. Nyssnämnda problem beror i stor utsträckning på inhemska lagstiftning och praxis och lösningen måste därför överlåtas åt varje enskild stat. I detta sammanhang kan påpekas att några stater är mycket frikostiga vid tillämpningen av credit-metoden. Några stater överväger även att införa, eller har redan infört, möjlighet att föra över outnyttjad skatteavräkning till följande år. Det står naturligtvis avtalsslutande stater fritt att i bilaterala förhandlingar ändra artikeln så att den behandlar ett eller flera av ovannämnda problem.

5 Förslag till ändringar

5.1 Inkomstskattelagen

Skatteverkets förslag: Bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ändras på så sätt att

- avdrag bara medges om den skattskyldige yrkar detta, samt
- återföring bara ska ske till den del avdrag medgetts för den återbetalda utländska skatten.

Skälen för Skatteverkets förslag: Av bestämmelserna i 16 kap. 18 och 19 §§ IL följer att betald utländsk skatt ska dras av och att någon valrätt inte föreligger, se även RÅ 2002 not 207. En avdragsrätt ger för ett aktiebolag en skatteeffekt på 28 procent, dvs. inte full kompensation för den utländska skatten. Eftersom avräkning av utländsk skatt medges först när den utländska skatten är slutlig och har betalats kan avräkning i många fall komma att medges något eller några år efter det att den preliminära skatten erlagts. När avräkning av utländsk skatt medges ska skatteeffekten av det tidigare avdraget återläggas. Genom avräkningsförfarandet kommer den skattskyldige – förutsatt att spärrbeloppet är tillräckligt stort – att få full skatteeffekt av den utländska skatten.

Den omständigheten att någon valrätt inte föreligger medför i vissa fall merarbete för såväl den skattskyldige som Skatteverket. Detta är exempelvis fallet då det redan i samband med den årliga taxeringen är möjligt att medge avräkning för hela den på året belöpande utländska skatten, dvs. den är slutlig och betald. Genom den utformning som bestämmelserna har måste den skattskyldige tillgodoföras ett avdrag för den utländska skatten. Därefter ska skatteeffekten av detta avdrag *dels* reducera spärrbeloppet, *dels* den avräkningsbara utländska skatten.

I syfte att förenkla förfarandet föreslår Skatteverket att bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 18 § första stycket och 19 § andra stycket ändras på så sätt att avdrag bara medges efter yrkande. Det har framhållits att det ur likviditetssynpunkt är viktigt för företagen att direkt kunna dra av den utländska skatten som en kostnad (se t.ex. SOU 1988:45 s. 73). Genom att göra bestämmelsen dispositiv beaktas denna likviditetsaspekt samtidigt som onödiga administrativa omgångar kan undvikas i de fall avräkning av den utländska skatten kan medges direkt vid taxeringen eller om den skattskyldige av något skäl inte vill tillgodoföra sig avdraget för utländsk skatt utan i stället avvakta till dess att avräkning kan medges. Med den föreslagna utformningen av bestämmelserna i 16 kap. 18 och 19 §§ IL blir det således möjligt att yrka avdrag för en del av den till ett visst år hänförliga utländska skatten. Genom att det i förslaget till 12 § andra stycket (nuvarande 9 §) lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, stadgas att hela skatteeffekten av eventuella avdrag för avräkningsbar utländsk skatt ska återläggas när avräkning yrkas för någon del av den till det aktuella året hänförliga utländska skatten blir det inte heller efter dessa ändringar möjligt att för ett visst år yrka avdrag för en viss del av den utländska skatten och samtidigt få avräkning för en annan del utan att skatteeffekten av avdraget återläggs vid avräkningen. I denna del innebär de framlagda förslagen således ingen ändring i sak.

Som en konsekvens av den nu föreslagna ändringen i 16 kap. 18 § första stycket IL måste även paragrafens andra stycke ändras så att det klart framgår

att om utländsk skatt återbetalas så ska en återföring bara ske till den del avdrag medgetts för skatten i fråga.

5.2 Lagen om avräkning av utländsk skatt

Syftet med reglerna i AvrL är att undvika internationell dubbelbeskattning. Detta uppnås genom att den utländska inkomstskatten får avräknas från den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna, dvs. avräkning medges med ett belopp motsvarande det lägsta av den utländska inkomstskatt eller den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna (spärrbeloppet).

Hur den svenska skatt som belöper på de utländska inkomsterna ska beräknas har i prop. 1966:127 s. 61 uttryckts som att samtliga omkostnader och andra avdragsgilla poster – utom den utländska skatten – ska ha frändragits, varvid i förekommande fall svenska skatteregler blir avgörande för vad som är avdragsgillt eller ej, jfr punkt 63 i kommentarerna till OECD:s modellavtal (avsnitt 4.3 ovan). Den praxis som har utvecklats på området speglar enligt Skatteverkets uppfattning inte detta.

I samband med remissbehandlingen av departementspromemorian Ds 2005:4, Avräkning av utländsk skatt, har flera remissinstanser påtalat att AvrL behöver kompletteras med regler rörande kommissionärsförhållanden och kvalificerade fusioner. Skatteverket delar de därvid framförda farhågorna att AvrL:s regler inte är tillämpliga i dessa fall. Motsvarande gäller även i fråga om kvalificerade fissioner.

AvrL har sedan den infördes år 1986 ändrats ett flertal gånger. Genom dessa ändringar har uppbyggnaden av lagen i viss mån kommit att bli ologisk och svåröverskådlig. Vidare är de formuleringar som används i lagen i vissa hänseenden inte längre enhetliga.

Mot bakgrund av det ovan anförda anser Skatteverket att reglerna i AvrL bör ses över.

5.2.1 Lagens uppbyggnad

Skatteverkets förslag: Bestämmelserna i nuvarande 2 a, 3, 13, 17 och 22 §§ flyttas och tas in under rubriken *Övriga bestämmelser*. Lagens paragrafer numreras om i syfte att åstadkomma en löpande numrering.

Skälen för Skatteverkets förslag: AvrL har ändrats ett antal gånger och bland annat byggts ut med bestämmelser rörande nedsättning av avkastnings-skatt på pensionsmedel respektive statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.

Bestämmelserna i nuvarande 2 a och 3 §§ innehåller definitioner av i AvrL förekommande termer och uttryck. Bestämmelserna finns dock intagna under rubriken *Nedsättning av statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt*. Med beaktande av att bestämmelserna i nuvarande 2 a och 3 §§ är generellt tillämpliga på bestämmelserna i AvrL föreslår Skatteverket att de flyttas och tas in under rubriken *Övriga bestämmelser* samt numreras om till 31 och 27 §§.

Bestämmelserna i nuvarande 13, 17 och 22 §§ är likartade och bör enligt Skatteverket därför sammanföras i en ny mer allmänt utformad paragraf (30 §) och tas in under *Övriga bestämmelser*.

Det nu sagda innebär att även övriga bestämmelser i AvrL – förutom 1 och 2 §§ – måste numreras om. Med beaktande av detta och de förslag som Skat-

teverket lämnar nedan innebär detta att nuvarande 2 b, 4 – 11, 12, 14 – 16, 18 – 21 respektive 23 §§ föreslås bli omnumrerade till 3, 7 – 14, 18, 19 – 22, 23 – 26 respektive 29 §§.

5.2.2 Vissa i AvrL använda uttryck

Skatteverkets förslag: Det i AvrL använda uttrycket *statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt* ersätts med *statlig och kommunal inkomstskatt*.

De i AvrL använda uttrycken *dubbelbeskattningsavtal* och *avdrag såsom för omkostnad* ersätts med de i inkomstskattelagen (1999:1229) använda uttrycken *skatteavtal* och *avdrag*.

Skälen för Skatteverkets förslag: I 1 och 2 §§ samt nuvarande 6, 7, 9 och 14 §§ (föreslagna 9, 10, 12 och 19 §§) AvrL används uttrycket *statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt*. I de bestämmelser angående avräkning av utländsk skatt på CFC-inkomster som infördes genom SFS 2003:1088 används i rubriken före föreslagna 23 § (nuvarande 18 §) och i 24 § (nuvarande 19 §) AvrL i stället uttrycket *statlig och kommunal inkomstskatt*.

Enligt Skatteverket bör det sistnämnda uttrycket – *statlig och kommunal inkomstskatt* – användas genomgående i AvrL och 1 och 2 §§ samt föreslagna 9, 10, 12 och 19 §§ AvrL ändras i detta avseende.

Enligt föreslagna 31 § (nuvarande 2 a §) AvrL har termer och uttryck som används i AvrL samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vidare stadgas i nuvarande 2 a § AvrL att med termen *dubbelbeskattningsavtal* avses detsamma som termen *skatteavtal* i IL. Enligt Skatteverket bör den i AvrL använda terminologin ändras så att den överensstämmer med den i IL.

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* ersätts med det i 2 kap. 35 § IL definierade uttrycket *skatteavtal*. Förslaget innebär *dels* att den i nuvarande 2 a § (föreslagna 31 §) AvrL intagna definitionen av dubbelbeskattningsavtal tas bort, *dels* att 2 § samt föreslagna 11, 18 och 31 §§ (nuvarande 8, 12 och 2 a §§) ändras i detta avseende.

Skatteverket föreslår vidare att det ur IL utrangerade uttrycket *avdrag såsom omkostnad* ersätts med *avdrag*. I denna del innebär förslaget att nuvarande 9 § (föreslagna 12 §) AvrL ändras.

5.2.3 Spärrbeloppet

Spärrbeloppet ska enligt föreslagna 9 § (nuvarande 6 §) AvrL utgöra ett mått på hur stor del av de svenska skatterna från vilka avräkning av utländsk skatt får ske som hänför sig till de utländska inkomsterna. Som OECD uttalat beräknas den maximala avräkningen i regel såsom en skatt på nettoinkomst, dvs. på inkomst från fast driftställestaten (eller källstaten) minus tillåtna avdrag vilka har samband med sådan inkomst. De svenska spärrbeloppsreglerna i AvrL har dock genom utvecklingen i praxis kommit att på ett påtagligt sätt skilja sig från den ordning som OECD beskriver, varför Skatteverket anser att det finns skäl att se över reglerna för beräkning av spärrbeloppet.

5.2.3.1 Kostnadsbegreppet

Skatteverkets förslag: Uttrycket *kostnad* definieras som annan enligt IL avdragsgill post än allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Från definitionen undantas även avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder enligt 30 kap. IL, för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL, för koncernbidrag enligt 35 kap. IL och för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § IL.

Återförd avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond ska inte till någon del anses utgöra en utländsk inkomst. Inte heller ska någon del av mottaget koncernbidrag enligt 35 kap. IL anses utgöra en utländsk inkomst.

Skälen för Skatteverkets förslag: Vid beräkningen av spärrbeloppet ska man se till de utländska förvärvsinkomsterna, dvs. ”intäkterna efter avdrag för kostnader”. I förarbetena (prop. 1966:127 s. 61 och SOU 1962:59 s. 148) sägs följande om hur den svenska inkomstskatt som belöper på den utländska inkomsten ska beräknas:

... Samtliga omkostnader och andra avdragsgilla poster – utom den utländska skatten – skall dessförinnan ha frändragits, varvid i förekommande fall svenska skatteregler blir avgörande för vad som är avdragsgillt eller ej. Därefter beräknas vad den utländska nettoinkomsten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt.

Från och med den 1 januari 2001 gäller enligt nuvarande 2 a § (föreslagna 31 §) AvrL att ”termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat följer av sammanhanget”. I förarbetena till denna bestämmelse (prop. 2000/01:22 s. 93) anges att

... termer och uttryck som används i AvrL har normalt samma innebörd som motsvarande termer och uttryck i IL.

När det gäller kostnadsbegreppet har Regeringsrätten funnit att inte bara sådana kostnader som direkt avser den utländska verksamheten ska beaktas utan även att kostnader som är gemensamma för verksamheterna i Sverige och i utlandet omfattas. Av praxis framgår dock (se avsnitt 4.2.2.2) att följande enligt IL avdragsgilla poster inte kan anses vara kostnader i AvrL:s mening och således inte heller ska beaktas då den utländska inkomst som ska användas vid spärrbeloppsberäkningen fastställs:

- avdrag för avsättningar till periodiseringsfond,
- avdrag för sådant koncernbidrag som avses i 35 kap. IL,
- avdrag för av investmentföretag eller investeringsfond lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § andra stycket IL, och
- avdrag för överavskrivningar.

Av bestämmelserna i nuvarande 7 § tredje stycket AvrL följer vidare att avsättning respektive återföring av avsättning till expansionsfond inte ska inverka på spärrbeloppsberäkningen.

Spärrbeloppet ska, som tidigare angetts, vara ett mått på hur stor del av den svenska skatten som kan hänföras till de utländska inkomsterna. Genom den praxis som utvecklats ska vissa enligt IL avdragsgilla poster, som uppkommit i samband med förvärvandet av de utländska inkomsterna, vid spärrbeloppsberäkningen reducera den sammanräknade inkomsten men inte den utländska inkomsten. Effekten av denna praxis är att spärrbeloppet kan komma att ”blåsas upp” *dels* genom att den sammanräknade inkomsten (beloppet i nämnaren) reduceras med till utlandet hänförliga kostnader, *dels* genom att den utländska

inkomsten (beloppet i täljaren) inte reduceras med vissa utländska kostnader. Annorlunda uttryckt innebär nuvarande praxis att skatt på svenska inkomster i vissa fall får tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt i högre grad än som motsvaras av hur stor del av den svenska skatt som kan hänföras till de utländska inkomsterna.

Enligt Skatteverkets mening bör reglerna för beräkning av spärrbeloppet ändras och ges en utformning som överensstämmer med vad som uttalades i prop. 1966:127 (se citatet ovan).

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att det i 28 § AvrL tas in en definition av uttrycket *kostnad* och att denna definition kopplas till vad som enligt IL utgör en avdragsgill post, dock med undantag av allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Förslaget innebär bl.a. att om ett företag gjort värdeminskingsavdrag på inventarier hänförliga till ett fast driftställe i utlandet och företaget yrkar avräkning för utländsk skatt som är hänförlig till det utländska fasta driftstället ska detta värdeminskingsavdrag i sin helhet anses utgöra en sådan kostnad som ska reducera de utländska förvärvsinkomsterna vid spärrbelopsberäkningen enligt föreslagna 10 § (nuvarande 7 §) AvrL.

Undantag

Vissa poster bör dock enligt Skatteverkets uppfattning undantas från den föreslagna definitionen och det oavsett att de är enligt IL avdragsgilla poster som har samband med de utländska inkomsterna. Detta bör gälla i fråga om avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder enligt 30 kap. IL, för koncernbidrag enligt 35 kap. IL och för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § IL.

Vad först gäller avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder och för koncernbidrag enligt 35 kap. IL kan de i och för sig helt eller delvis ha samband med de utländska inkomsterna. Att även beakta dessa poster vid spärrbelopsberäkningen skulle dock medföra betydande merarbete för såväl de skattskyldiga som Skatteverket. Vidare beskattas koncernbidraget hos mottagaren antingen direkt eller genom reducerat underskottsavdrag och periodiseringsfonden i samband med att den upplöses. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att dessa båda poster inte bör påverka den utländska förvärvsinkomstens storlek vid beräkningen av spärrbeloppet.

När det gäller avdrag för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § första stycket IL kan även detta avdrag helt eller delvis ha samband med utländska inkomster. Om emellertid de utländska förvärvsinkomsterna skulle reduceras med detta avdrag skulle möjligheterna för investmentföretag och investeringsfonder att få avräkning för utländsk skatt i hög grad försvåras. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att inte heller detta avdrag bör påverka den utländska förvärvsinkomstens storlek vid beräkningen av spärrbeloppet.

När det gäller avdrag för avsättning till expansionsfond finns bestämmelser i nuvarande 7 § tredje stycket AvrL. Enligt dessa bestämmelser ska man vid spärrbelopsberäkningen bortse från detta avdrag. Denna bestämmelse bör enligt Skatteverket samordnas med de nu behandlade undantagen från vad som är att betrakta som en kostnad i AvrL:s mening och tas in i 28 § första stycket AvrL.

Regler om återföring av periodiseringsfonder finns i 30 kap. 7 – 10 a § IL. Enligt 30 kap. 7 § första stycket IL ska periodiseringsfonder återföras till beskattning senast det sjätte året efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Skatteverket har ovan föreslagit att avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder vid spärrbelopsberäkningen inte ska påverka den utländska förvärvsinkomsten. Av detta följer också att inte heller en återföring ska påverka den utländska förvärvsinkomsten, dvs. att sådana återföringar inte till någon

del utgör en utländsk förvärvsinkomst. Sak samma gäller också återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond. Inte heller bör koncernbidrag enligt 35 kap. till någon del anses som en utländsk inkomst för mottagaren.

Enligt Skatteverket bör en uttrycklig bestämmelse av nu angiven innebörd tas in i 28 § andra stycket AvrL.

5.2.3.2 Återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt

Skatteverkets förslag: Spärrbeloppet ska inte reduceras med skatteeffekten av avdrag för avräkningsbar utländsk skatt.

Den enligt föreslagna 8 § (nuvarande 5 §) AvrL avräkningsbara utländska skatten ska reduceras med ett belopp motsvarande skatteeffekten av avdrag för sådan avräkningsbar utländsk skatt som hänför sig till det år då avräkning enligt föreslagna 7 § (nuvarande 4 §) andra stycket AvrL ska ske.

Spärrbeloppet

Skälen för Skatteverkets förslag: Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 3 november 2005 (mål nr 1019-04) uttalat att spärrbeloppet – i fall då den skattskyldige utnyttjat tidigare års underskott i vilket ingick avdrag för utländsk skatt – ska minskas med den skatt som belöper på av den skattskyldige tidigare år medgivet avdrag för utländsk skatt.

Den tolkning av nuvarande 9 § AvrL som kommit till uttryck i kammarrättens dom innebär – enligt Skatteverkets uppfattning – att spärrbeloppet

dels ska reduceras med skatteeffekten av det för året medgivna avdraget för utländsk skatt,

dels ska reduceras med skatteeffekten av sådana avdrag för utländsk skatt som är hänförliga till tidigare år, om den skattskyldige då redovisat underskott.

Sammantaget innebär det nu sagda att spärrbeloppet för en skattskyldig som redovisar överskott och som under de tre föregående åren redovisat underskott ska reduceras med den sammanlagda skatteeffekten av fyra års ackumulerade avdrag för utländsk skatt. Effekten av en sådan tolkning av nuvarande 9 § AvrL kan belysas med följande exempel:

Förutsättningar: AB S bedriver verksamhet i Sverige och har ett fast driftställe i land A. För den i land A bedrivna verksamheten redovisas under år 1-4 en vinst om 400/år. Inkomstskatten tas i land A ut med 25 % och har av AB S betalats med 100 för vart och ett av åren. AB S har (inkl. verksamheten vid det fasta driftstället) i Sverige redovisat underskott med 1 000/år för år 1-3 och överskott med 5 000 för år 4. Den svenska inkomstskatten för år 4 uppgår till 1 400 (5 000 x 0,28). Under år 1-4 har AB S erlagt avräkningsbar utländsk skatt och i Sverige medgett avdrag för denna med 100/år.

Spärrbeloppsberäkning: För år 4 skulle spärrbeloppet beräknas enligt följande: $400/5 \cdot 100 \times 1\,428 = 112$. Det sålunda framräknade beloppet ska därefter minskas med skatteeffekten av de samlade avdragen för utländsk skatt för år 1-4, dvs. med $4 \times 100 \times 0,28 = 112$. Spärrbeloppet blir således 0 och AB S är alltså inte berättigat till någon avräkning.

Denna tolkning av nuvarande 9 § AvrL ligger enligt Skatteverkets uppfattning inte i linje med bestämmelserna i föreslagna 14 § (nuvarande 11 §) AvrL. Detta eftersom tolkningen på ett högst påtagligt sätt försvårar eller till och med omöjliggör avräkning för utländsk skatt hänförlig till tidigare år (carry forward).

Mot bakgrund av detta anser Skatteverket att bestämmelserna i nuvarande 9 § (föreslagna 12 §) AvrL bör förtydligas och att det därvid klart anges att spärrbeloppet överhuvudtaget inte ska reduceras med skatteeffekten av avdrag

för avräkningsbar utländsk skatt. Däremot måste den för året enligt föreslagna 8 § (nuvarande 5 §) AvrL avräkningsbara utländska skatten reduceras med skatteeffekten av sådana avdrag som medgetts för den utländska skatt för vilken avräkning yrkas och medges och det oavsett när avdraget erhållits, se vidare nedan. Det skulle, applicerat på ovan redovisade exempel, innebära följande:

Spärrbeloppsberäkning: För år 4 skulle spärrbeloppet då beräknas enligt följande: $400/5 \cdot 100 \times 1 \cdot 428 = 112$. Avräkning kommer då att kunna medges för hela det till år 1 hänförliga överskjutande beloppet vilket, efter reduktion för skatteeffekten av avdraget för utländsk skatt för år 1, uppgår till 72 (100 – 28).

Skatteverket föreslår att bestämmelserna i nuvarande 9 § AvrL ändras, numreras om till 12 § och ges en lydelse av vilken klart framgår att skatteeffekten av avdrag för avräkningsbar utländsk skatt inte ska påverka spärrbeloppsberäkningen.

Den avräkningsbara utländska skatten

Skälen för skatteverkets förslag: När det gäller den utländska skatt som enligt nuvarande 5 § AvrL får avräknas ska den enligt nuvarande 9 § minskas med skatteeffekten av avdraget för avräkningsbar utländsk skatt. Viss oklarhet råder dock om vilka avdrag för sådan skatt som ska beaktas.

Enligt Skatteverket bör det i föreslagna 12 § (nuvarande 9 §) AvrL tas in ett klagörande av innebörd att det bara är skatteeffekten av avdrag som medgetts för sådan avräkningsbar utländsk skatt som hänförs sig till det år då avräkning enligt föreslagna 7 § (nuvarande 4 §) andra stycket AvrL görs som ska beaktas. Det kan belysas med följande exempel.

Exempel: AB S har under år 1-3 haft utländska förvärvsinkomster. För vart och ett av åren har AB S betalat avräkningsbar utländsk skatt för vilka avdrag medgetts. På grund av att AB S redovisat underskott för år 1-3 har någon avräkning inte kunnat medges dessa år. År 4 redovisar AB S överskott (efter avdrag för den till året hänförliga utländska skatten) samt yrkar och medges avräkning för den utländska skatt som hänförs sig till år 1 och 2 (vilket är vad som ryms inom spärrbeloppet). Spärrbeloppet beräknas som om något avdrag för utländsk skatt inte hade medgetts, dvs. spärrbeloppet ska inte reduceras med skatteeffekten av medgivna avdrag för utländsk skatt. Däremot ska den för år 4 avräkningsbara utländska skatten (vilken enligt lämnade förslag inkluderar eventuella överskjutande belopp för år 1 – 3) reduceras med skatteeffekten av de avdrag för avräkningsbar utländsk skatt som är hänförliga till de år 1 och 2 beskattade inkomsterna, dvs. de år till vilka den utländska skatt för vilka avräkning yrkats och medgetts hänförs sig.

En bestämmelse av nu angiven lydelse har tagits in i förslaget till 12 § andra stycket AvrL.

5.2.3.3 ”Garanterat” spärrbelopp

Skatteverkets förslag: Det garanterade spärrbeloppet höjs från 100 till 500 kronor. Vidare flyttas bestämmelsen från nuvarande 7 § till föreslagna 9 § AvrL.

Skälen för Skatteverkets förslag: Enligt nuvarande 7 § sista stycket AvrL ska spärrbeloppet alltid anses uppgå till minst 100 kronor. Bestämmelsen, som tillkom år 1994 (prop. 1993/94:234, SFS 1994:781), syftar till att förenkla avräkningsförfarandet och kommenterades i propositionen (s. 138) enligt följande:

I ett nytt sista stycke har i förenklingssyfte tagits in en bestämmelse om att spärrbeloppet skall anses alltid uppgå till minst 100 kr (jfr avsnitt 7). Genom bestämmelsen uppnås att någon beräkning av spärrbelopp inte behöver göras om en skattskyldigs avräkningsbara skatter under beskattningsåret uppgår till sammanlagt högst 100 kr.

Det garanterade spärrbeloppet om 100 kronor har legat oförändrat sedan det infördes år 1994 och ca 104 000 skattskyldiga omfattades vid 2005 års taxering av bestämmelsen. Enligt Skatteverkets beräkningar skulle en höjning av det garanterade spärrbeloppet till 500 kronor medföra att ytterligare 30 000 skattskyldiga kommer att omfattas och att även dessa avräkningar skulle kunna hanteras i det maskinella systemet. För Skatteverket skulle detta innebära en besparing med ca 3,3 miljoner per år, vilket då ska jämföras med det skattebortfall om ca 3,1 miljoner per år som förslaget har beräknats medföra. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att det garanterade spärrbeloppet i första hand bör höjas till 500 kronor och i andra hand till 300 kronor. Sistnämnda förslag skulle beröra 25 000 skattskyldiga samt innebära ett skattebortfall om ca 1,6 miljoner kronor per år och en besparing för Skatteverket med ca 2,7 miljon kronor per år.

Bestämmelsen om garanterat spärrbelopp finns i dag i 7 § sista stycket AvrL. Skatteverket föreslår att bestämmelsen flyttas och tas in som ett nytt andra stycke i föreslagna 9 § AvrL, då detta är en naturligare placering.

Som en följd av att bestämmelsen flyttas till föreslagna 9 § AvrL ska det garanterade spärrbeloppet inte reduceras med skatteeffekten av ett avdrag för utländsk skatt (dock ska den avräkningsbara utländska skatten reduceras med skatteeffekten av sådant avdrag), se vidare avsnitt 5.2.3.3.

5.2.4 Begränsning av spärrbeloppet

Skatteverkets förslag: I 9 § AvrL tas in en regel som klargör att spärrbeloppet högst kan uppgå till ett belopp motsvarande den sammanlagda statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatten.

Skälen för Skatteverkets förslag: I nuvarande AvrL finns ingen uttrycklig bestämmelse om att spärrbeloppet (inklusive det garanterade spärrbeloppet) är begränsat med beaktande av storleken på den sammanlagda svenska skatten. Skatteverket föreslår att det i föreslagna 9 § AvrL i förtydligande syfte tas in en sådan bestämmelse och att det i den klargörs att spärrbeloppet högst kan uppgå till ett belopp motsvarande summan av den sammanlagda statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatten som belöper på privatbostad som är belägen utomlands.

5.2.5 Kommissionärsförhållanden

Skatteverkets förslag: I 4 § AvrL tas in regler enligt vilka en kommittent, som enligt 36 kap. 1 § IL är skattskyldig för kommissionärens inkomst, medges rätt till avräkning för den på inkomsten av kommissionärsverksamheten belöpande utländska skatten.

Skälen för Skatteverkets förslag: I 36 kap. IL finns bestämmelser om att resultatet av en näringsverksamhet som ett företag (kommissionärsföretaget) bedriver i eget namn för ett eller flera andra företags räkning (kommittentföretag), under vissa förutsättningar, får tas upp eller dras av hos kommittentföretaget. Kommittentföretaget ska då redovisa resultatet av kommissionärsverksamheten som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.

Enligt Skatteverkets mening bör ett kommittentföretag som är skattskyldigt för utländska inkomster i kommissionärsverksamheten också medges avräkning för den på dessa inkomster hänförliga utländska skatten. Med hänsyn till utgången i RÅ 2001 ref. 46 är det dock osäkert om någon sådan rätt till avräkning föreligger enligt nu gällande regler.

Mot bakgrund härav föreslår Skatteverket att AvrL förtydligas i denna del och att det i en ny paragraf, 4 § AvrL, tas in bestämmelser av innebörd att kommittent, som enligt 36 kap. 1 § IL är skattskyldig för kommissionärens inkomst, får rätt till avräkning för den på inkomsterna belöpande utländska skatten. För att det inte ska vara möjligt för såväl kommittentföretaget som kommissionärsföretaget att yrka avräkning för den utländska skatten måste en förutsättning vara att såväl kommittentföretaget som kommissionärsföretaget begär detta. I fall då ett kommittentföretag ska medges avräkning för ett kommissionärsföretags avräkningsbara utländska skatter ska givetvis overallprincipen tillämpas, dvs. samtliga kommittentföretagets inkomster och avräkningsbara utländska skatter (inklusive de inkomster och skatter som ”tagits över” från kommissionärsföretaget) sammanräknas och beaktas samtidigt. Om företagen inte yrkar respektive begär att rätten till avräkning ska föras över till kommittentföretaget gäller allmänna regler för avräkning. Paragrafen kan lämpligen utformas med nuvarande 2 b § (föreslagna 3 §) AvrL som förebild.

Det är också nödvändigt att komplettera de nu föreslagna kommissionärsreglerna med bestämmelser rörande s.k. carry forward, se vidare under avsnitt 5.2.8.1.

5.2.6 Kvalificerade fusioner

Skatteverkets förslag: I 5 § AvrL tas in regler av innebörd att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion ska medges rätt till avräkning för sådan utländsk skatt som belöper på det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och som genom fusionen beskattas hos det övertagande företaget.

Skälen för Skatteverkets förslag: Vid s.k. kvalificerade fusioner ska det övertagande företaget i inkomstskattehänseende inträda i det överlåtande företags situation (37 kap. 18 § IL).

Om det överlåtande företaget haft utländska inkomster på vilka utgått utländsk skatt bör det övertagande företaget enligt allmänna regler ha rätt till avräkning av denna utländska skatt. Även här torde emellertid utgången i RÅ 2001 ref. 46 innebära att det är osäkert om någon sådan rätt till avräkning föreligger.

Mot bakgrund av detta föreslår Skatteverket att det i en ny paragraf, 5 § AvrL, tas in bestämmelser av innebörd att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion ska medges rätt till avräkning för sådan utländsk skatt som belöper på det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och som genom fusionen beskattas hos det övertagande företaget. I fall då det övertagande företaget i samband med en kvalificerad fusion ska medges avräkning för det överlåtande företags avräkningsbara utländska skatter ska givetvis det övertagande företags samtliga inkomster och avräkningsbara utländska skatter sammanräknas och beaktas samtidigt, dvs. overallprincipen ska tillämpas. Paragrafen kan lämpligen utformas med nuvarande 2 b § (föreslagna 3 §) AvrL som förebild.

Det är också nödvändigt att komplettera de nu föreslagna reglerna rörande kvalificerade fusioner med bestämmelser rörande s.k. carry forward, se vidare under avsnitt 5.2.8.2.

5.2.7 Kvalificerade fissioner

Skatteverkets förslag: I 6 § AvrL tas in regler av innebörd att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission medges rätt till avräkning för sådan utländsk skatt som belöper på det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och som genom fissionen beskattas hos de övertagande företagen. Den till det överlåtande företaget hänförliga avräkningsbara utländska skatten och utländska inkomsten ska fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag eller, efter gemensamt yrkande från de övertagande företagen, på annat sätt.

Skälen för Skatteverkets förslag: Vid s.k. kvalificerade fissioner ska de övertagande företagen i inkomstskattehänseende inträda i det överlåtande företags situation (37 kap. 18 § IL).

Om det överlåtande företaget haft utländska inkomster på vilka utgått utländsk skatt bör de övertagande företagen enligt allmänna regler ha rätt till avräkning av denna utländska skatt. Utgången i RÅ 2001 ref. 46 torde dock innebära att det är osäkert om någon sådan rätt till avräkning föreligger.

Mot bakgrund härav föreslår Skatteverket att det i en ny paragraf, 6 § AvrL, tas in bestämmelser med innebörd att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission ska medges rätt till avräkning för sådan utländsk skatt som belöper på det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår till den del de genom fissionen beskattas hos de övertagande företagen. En fördelning måste ske mellan de övertagande företagen. En naturlig fördelning är att i likhet med vad som gäller enligt 37 kap. 28 § IL fördela den till det överlåtande företaget hänförliga avräkningsbara utländska skatten och utländska inkomsten på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag. Vad som avses med uttrycket *nettovärde* framgår av 37 kap. 28 § andra stycket IL.

Den nu föreslagna ordningen är i och för sig praktisk men kan komma att medföra en fördelning som inte står i överensstämmelse med den fördelning som faktiskt har skett, t.ex. i fall då all utlandsverksamhet tas över av ett av de övertagande företagen men nettovärdet av denna verksamhet uppgår till 30 procent av det totala nettovärdet. Skatteverket anser mot denna bakgrund att det bör tas in en ventil som möjliggör för de övertagande företagen att gemensamt komma överens om hur de utländska inkomsterna ska fördelas dem emellan.

När det gäller utländsk skatt som betalats av det överlåtande företaget ska också den fördelas mellan de övertagande företagen och denna fördelning ska ske med tillämpning av samma fördelningsnyckel som använts vid uppdelningen av de utländska inkomsterna. Att samma sak också gäller för avdrag för sådan skatt som det överlåtande företaget medgetts följa av bestämmelsens utformning.

I fall då ett övertagande företag i samband med en kvalificerad fission ska medges avräkning för sin andel av det överlåtande företags avräkningsbara utländska skatter ska givetvis detta övertagande företags samtliga inkomster och avräkningsbara utländska skatter sammanräknas och beaktas samtidigt,

dvs. overall-principen ska tillämpas. Paragrafen kan lämpligen utformas med nuvarande 2 b § (föreslagna 3 §) AvrL som förebild.

Det är också nödvändigt att komplettera de nu föreslagna reglerna rörande kvalificerade fissioner med bestämmelser rörande s.k. carry forward, se vidare under avsnitt 5.2.8.3.

5.2.8 Overall-principen

Skatteverkets förslag: Överskjutande belopp enligt föreslagna 14 § (nuvarande 11 §) och de föreslagna 15 – 17 §§ AvrL bör ingå då man fastställer det belopp med vilket avräkning enligt föreslagna 8 § (nuvarande 5 §) AvrL får ske.

Skälen för Skatteverkets förslag: I nuvarande 5 § AvrL (i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2006) anges att all utländsk skatt för vilken avräkning får ske och i förekommande fall även matching credit-belopp enligt skatteavtal, ska beaktas vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning. I detta belopp ingår även överskjutande belopp enligt föreslagna 14 – 17 §§ från föregående år som då inte kunnat utnyttjas för avräkning.

I förtydligande syfte bör det enligt Skatteverket i föreslagna 8 § (nuvarande 5 §) AvrL tas in en hänvisning till föreslagna 14 – 17 §§ AvrL. Bestämmelsen bör tas in som en ny punkt c i föreslagna 8 § AvrL.

Som en följd av den föreslagna ändringen behöver nuvarande 11 § (föreslagna 14 §) kompletteras med en hänvisning till 8 § a och b. Syftet med denna ändring är att klargöra att sådana överskjutande belopp som avses i 8 § c inte ånyo kan ingå i det för aktuellt år beräknade överskjutande beloppet.

5.2.9 Carry forward

5.2.9.1 Kommissionärsförhållande

Skatteverkets förslag: Kommittentföretag som redovisar kommissionärsföretagets resultat bör få ta över sistnämnda företags överskjutande belopp.

Skälen för Skatteverkets förslag: Överskjutande belopp som hänför sig till tid då kommittentföretaget beskattats för den av kommissionärsföretaget bedrivna kommissionärsverksamheten omfattas – i likhet med vad som gäller för delägare i delägarbeskattade juridiska personer – av den allmänna regeln i föreslagna 14 § (nuvarande 11 §) AvrL eftersom inkomsten i kommissionärsföretaget och den utländska skatt det företaget har betalat i dessa fall enligt bestämmelserna i föreslagna 4 § AvrL ska anses som kommittentföretagets.

I samband med att ett kommittentföretag i enlighet med bestämmelserna i 36 kap. IL börjar redovisa resultatet av den av kommissionärsföretaget bedrivna verksamheten kan kommissionärsföretaget ha överskjutande belopp (föreslagna 14 § AvrL) som det inte kunnat utnyttja och som hänför sig till tid då kommissionärsföretaget självt redovisade resultatet av verksamheten. Enligt Skatteverket framstår det som skäligt att kommittentföretaget i dessa fall också på oförändrade villkor får ta över kommissionärsföretagets överskjutande belopp till den del detta är hänförligt till kommissionärsförhållandet. En sådan överflyttning av överskjutande belopp förutsätter dock att både kommittentföretaget och kommissionärsföretaget begär det.

Skatteverket föreslår därför att det i AvrL tas in en ny bestämmelse, 15 §, av innebörd att kommittentföretaget får ta över kommissionärsföretagets överskjutande belopp till den del beloppet är hänförligt till kommissionärsförhål-

landet. Genom hänvisningen till föreslagna 14 § klargörs att det bara är sådana överskjutande belopp som kommissionärsföretaget självt hade kunnat få avräkning för vid den enligt föreslagna 4 § angivna taxeringen som kan föras över till kommittentföretaget, dvs. kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser den i 14 § angivna treårsgränsen.

5.2.9.2 Kvalificerade fusioner

Skatteverkets förslag: Vid en kvalificerad fusion bör det övertagande företaget få ta över det överlåtande företags överskjutande belopp.

Skälen för Skatteverkets förslag: Vid en kvalificerad fusion kan det överlåtande företaget ha överskjutande belopp (föreslagna 14 § AvrL) som det inte kunnat utnyttja. Med beaktande av att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion ska träda i det överlåtande företags ställe föreslår Skatteverket att det i AvrL tas in en ny bestämmelse, 16 §, av innebörd att det övertagande företaget på oförändrade villkor också får ta över det överlåtande företags överskjutande belopp. Genom hänvisningen till föreslagna 14 §§ klargörs att det bara är sådana överskjutande belopp som det överlåtande företaget självt hade kunnat få avräkning med vid taxeringen för fusionsåret som kan föras över till det övertagande företaget. Detta innebär att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe vad avser den i 14 § angivna treårsgränsen.

5.2.9.3 Kvalificerade fissioner

Skatteverkets förslag: Vid en kvalificerad fission bör de övertagande företagen få ta över det överlåtande företags överskjutande belopp i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag eller, efter gemensamt yrkande därom, på annat av de övertagande företagen angivet sätt.

Skälen för Skatteverkets förslag: Vid en kvalificerad fission kan det överlåtande företaget ha överskjutande belopp (föreslagna 14 § AvrL) som det inte kunnat utnyttja. Med beaktande av att de övertagande företagen vid en kvalificerad fission ska träda i det överlåtande företags ställe föreslår Skatteverket att det i AvrL tas in en ny bestämmelse, 17 §, av innebörd att de övertagande företagen på oförändrade villkor också får ta över så stor del av det överlåtande företags överskjutande belopp som motsvarar den andel av det överlåtande företags nettovärde som förts över till varje företag. Vad som avses med uttrycket *nettovärde* framgår av 37 kap. 28 § andra stycket IL. Genom hänvisningen till föreslagna 14 § klargörs att det bara är sådana överskjutande belopp som det överlåtande företaget självt hade kunnat få avräkning med vid taxeringen för fissionsåret som kan föras över till de övertagande företagen. Detta innebär att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe vad avser den i 14 § angivna treårsgränsen.

Den nu föreslagna ordningen är i och för sig praktisk men kan som ovan anförts komma att medföra en fördelning som inte står i överensstämmelse med den fördelning av verksamheten i det överlåtande företaget som faktiskt har skett. Skatteverket anser mot denna bakgrund att det bör tas in en ventil som möjliggör för de övertagande företagen att gemensamt komma överens om hur överskjutande belopp ska fördelas dem emellan.

När det gäller utländsk skatt som betalats av det överlåtande företaget och avdrag för sådan skatt som det överlåtande företaget medgetts ska också den fördelas mellan de övertagande företagen och denna fördelning ska ske med

tillämpning av samma fördelningsnyckel som använts vid uppdelningen av överskjutande belopp.

5.3 Övrigt

5.3.1 Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

I 10 a § första stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL, anges att med utländsk skatt avses bland annat sådan utländsk skatt som anges i 14 § AvrL. Genom SFS 1996:739 (prop. 1995/96:230) gjordes emellertid den i 3 § AvrL intagna definitionen av uttrycket utländsk skatt generell och ersatte därmed definitionen i 14 § AvrL. Efter den av Skatteverket föreslagna omnumreringen av paragraferna i AvrL kommer denna definition att finnas i 27 § första stycket AvrL. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att hänvisningen i 10 a § första stycket AvPL till 14 § AvrL ändras till att i stället avse 27 § första stycket AvrL.

5.3.2 Skatteavtalet med Nederländerna

I 4 § lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna finns en hänvisning till 1 § tredje stycket AvrL. Syftet med bestämmelsen i 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal med Nederländerna var att klargöra att ”garantiavräkning” kunde komma i fråga antingen enligt 1 § tredje stycket AvrL eller enligt artikel 24 punkt 1 d andra stycket i skatteavtalet med Nederländerna.

Genom SFS 2003:229 ersättes emellertid dåvarande 1 § tredje stycket AvrL som innehöll bestämmelser om garantiavräkning med nuvarande bestämmelse som rör lågbeskattade inkomster. Bestämmelsen i 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal med Nederländerna är således obsolet. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen upphävs.

5.3.3 Skatteavtalen med Pakistan och Jamaica

I bilaga 1 till art. 23 punkt 2 i förordningen (1986:732) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Pakistan respektive i förordningen (1986:733) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Jamaica hänvisas till 4 – 18 §§ AvrL. Om den av Skatteverket föreslagna omnumreringen av bestämmelserna i AvrL genomförs kommer dessa hänvisningar att bli felaktiga. Enligt Skatteverket bör detta åtgärdas.

6 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

6.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

Förslaget innebär att avdrag för betald avräkningsbar utländsk skatt bara medges om den skattskyldige yrkar detta, dvs. den skattskyldige kan avstå från att yrka sådant avdrag. Att den skattskyldige avstår från att yrka avdrag för den utländska skatten torde i det helt övervägande antalet fall inträffa bara då den skattskyldige redan i samband med taxeringen har rätt att få avräkning, helt eller delvis, för sådan skatt. Mot denna bakgrund kan de i denna del föreslagna regeländringarna inte anses få någon statsfinansiell påverkan.

För såväl Skatteverket som de skattskyldiga medför de nu gällande tvingande reglerna merarbete, *dels* genom att avdraget ska yrkas och beaktas vid själva taxeringen, *dels* att man vid spärrbeloppsberäkningen ska bortse från avdraget samt återlägga skatteeffekten av det. Detta gäller framförallt i de fall då det redan i samband med den årliga taxeringen är möjligt att medge avräkning för hela eller delar av den utländska skatten. Genom att göra avdraget för utländsk skatt frivilligt kan detta dubbelarbete för Skatteverket och de skattskyldiga undvikas utan att den skattskyldige gör någon ekonomisk förlust. Även om förslaget främst tar sikte på de fall då den utländska skatten är avräkningsbar (dvs. såväl betald som slutlig) redan i samband med den svenska taxeringen torde ett inte ringa antal företagare beröras av förslaget och komma att avstå från att yrka avdrag. För dessa innebär förslaget en minskning av den administrativa bördan.

6.2 Förslagen till ändringar i lagen om avräkning av utländsk skatt

När det gäller lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, föreslås en rad ändringar och förtydliganden, nämligen att

- uttryck och termer ges en enhetlig utformning samt bringas i överensstämmelse med de i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, använda,
- kommissionärsförhållanden samt kvalificerade fusioner och fissioner regleras,
- det garanterade spärrbeloppet höjs från 100 till 500 kronor,
- uttrycket *kostnad* definieras, och
- reglerna rörande overall-principen, beräkning av spärrbelopp och återföring av skatteeffekten av avdrag för utländsk skatt ges en tydligare utformning.

Att i AvrL använda uttryck och termer ges en enhetlig utformning samt bringas i överensstämmelse med de i IL medför inte någon förändring av de offentliga finanserna. För Skatteverket och de skattskyldiga torde dessa ändringar i och för sig förenkla tillämpningen av AvrL:s bestämmelser, men inte ha annat än marginell betydelse då det gäller kostnadsinbesparingar.

Även förslagen rörande kommissionärsförhållanden och kvalificerade fusioner framstår enligt Skatteverkets uppfattning snarast som förtydliganden av bestämmelserna i AvrL såsom de redan i dag tillämpas. I denna del medför förslagen därför inte någon förändring av de offentliga finanserna. När det

gäller kvalificerade fissioner innefattar reglerna en anpassning till den möjlighet som numera föreligger att genomföra en fission.

Som ovan angetts är förslagen rörande kommissionärsförhållanden och kvalificerade fusioner/fissioner närmast att betrakta som förtydliganden. Genom dessa förtydliganden undanröjs i och för sig de eventuella tvivelsmål som kan råda i dag. Härigenom undviks eventuella framtida tvister som för såväl Skatteverket som företagen hade kunnat bli kostbara.

Förslaget att höja det "garanterade" spärrbeloppet från 100 till 500 kronor berör ca 30 000 skattskyldiga och medför en försvagning av de offentliga finanserna. Enligt de beräkningar som Skatteverket gjort kan denna försvagning beräknas till ca 3,1 miljoner kronor per år. Mot detta ska ställas Skatteverkets kostnadsbesparing som kan beräknas till ca 3,3 miljoner kronor per år. Detta i och med att ändringen skulle skapa möjligheter att hantera ett stort antal yrkanden om avräkning av utländsk skatt maskinellt (90 % av de 30 000 berörda). De systemändringar som kan komma att krävas beräknas kosta ca 60 000 kronor.

Höjs det garanterade spärrbeloppet till 300 kronor berörs ca 25 000 skattskyldiga och försvagningen av de offentliga finanserna skulle då komma att uppgå till ca 1,6 miljoner kronor per år. För Skatteverket kan besparingen i detta fall beräknas till ca 2,7 miljoner kronor per år.

Även för de skattskyldiga innebär förslaget att höja det garanterade spärrbeloppet en förenkling. Främst torde förslaget komma att beröra fysiska personer som uppstår utdelning från utländska bolag.

Övriga förslag tar sikte på regler som närmast har med beräkningen av det s.k. spärrbeloppet, dvs. den del av den svenska inkomstskatten som kan anses hänföra sig till de utländska inkomsterna, att göra. Förslagen innebär att reglerna för beräkning av spärrbeloppet ändras i syfte att få fram ett spärrbelopp som bättre speglar detta förhållande än vad som i dag är fallet. Förslaget att definiera kostnadsbegreppet kan – under i övrigt oförändrade förhållanden – komma att medföra att spärrbeloppet reduceras. Å andra sidan innebär förslaget att spärrbeloppet inte ska reduceras med skatteeffekten av medgivna avdrag för utländsk skatt att spärrbeloppet – under i övrigt oförändrade förhållanden – kommer att bli större. Sammantaget och med beaktande av att avräkning aldrig kan medges med mer än ett belopp motsvarande den i utlandet erlagda inkomstskatten, medför förslagen i denna del enligt Skatteverket inte någon förändring av de offentliga finanserna.

Förslagen rörande spärrbeloppsberäkningen berör i princip alla skattskyldiga – dock inte de som omfattas av det garanterade spärrbeloppet – som erlagt avräkningsbar utländsk skatt. Som framgår av det ovan sagda innebär förslaget *dels* att spärrbeloppet kommer att bli mindre pga. att kostnadsbegreppet definieras, *dels* att spärrbeloppet kommer att bli större pga. det inte ska reduceras med skatteeffekten av medgivna avdrag för utländsk skatt. Sammantaget och med beaktande av att avräkning högst medges med ett belopp motsvarande den i utlandet erlagda slutliga inkomstskatten (här bortses från matching credit) torde de föreslagna bestämmelserna i denna del inte medföra någon kostnadsökning för de skattskyldiga som berörs, dvs. främst företag. Genom att förslagen innebär förändrade regler kan det i vissa fall krävas att rutiner måste läggas om och således kan vissa administrativa merkostnader uppkomma. Skatteverket har dock inte kunnat beräkna dessa eventuella kostnader, som dock är av engångsnatur.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

16 kap.

18 och 19 §§

I 18 § första stycket och i 19 § andra stycket har uttrycket *skall dras av* ersatts med *får dras av*. Syftet med dessa ändringar är att markera att den skattskyldige har valfrihet när det gäller att yrka avdrag för utländsk allmän skatt. Den skattskyldige får således en möjlighet att underlåta att yrka sådant avdrag och i stället direkt begära avräkning enligt bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL.

Bestämmelsen i 18 § andra stycket har med anledning av ändringen i 18 § första stycket justerats så att det klart framgår att återföring av avdrag för utländsk skatt bara ska ske till den del avdrag medgetts för den återbetalda utländska skatten.

Ikraftträdandebestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2007 och ska tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare.

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

1 §

I första stycket har en redaktionell ändring gjorts genom att uttrycket *statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt* ersatts med *statlig och kommunal inkomstskatt*. Genom denna ändring och motsvarande ändringar i 9, 10, 12 och 19 §§ AvrL används uttrycket *statlig och kommunal inkomstskatt* genomgående i AvrL, se rubriken närmast före 23 § samt 24 § AvrL.

I tredje stycket har hänvisningen till 4 – 13 §§ ändrats till att avse 7 – 18 §§. Även denna ändring är av redaktionell karaktär.

2 §

I första och andra styckena har *dels* uttrycket *statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt* ersatts med *den statliga och kommunala inkomstskatten*, *dels* uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* ersatts med *skatteavtal*. Ändringarna är av redaktionell karaktär. Se vidare under 31 §.

I andra stycket har vidare hänvisningen till 4 – 13 §§ ändrats till 7 – 18 §§. Även denna ändring är av redaktionell karaktär.

3 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 2 b §. I första stycket har hänvisningen till 1 – 2 a och 3 – 13 §§ ändrats till att avse 1, 2 och 4 – 18 §§. Ändringen är av redaktionell karaktär.

4 §

Bestämmelsen, som är ny, reglerar avräkning i kommissionärsförhållanden.

Enligt *första stycket* får vid tillämpning av 1 – 3 och 5 – 18 §§ AvrL ett kommissionärsföretags inkomster anses som kommittentföretagets om kommittentföretaget enligt 36 kap. IL tar upp inkomsterna eller drar av underskottet av kommissionärsverksamheten. En förutsättning för att kommittentföretaget ska få ta över kommissionärsföretagets inkomster är dock att kommittentföretaget yrkar och kommissionärsföretaget medger detta.

I paragrafens *andra stycke* anges att kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser betald utländsk skatt respektive erhållna avdrag för utländsk skatt. Bestämmelsen rörande avdrag för utländsk skatt tar sikte på det fall att kommittentföretaget medges avräkning för utländsk slutlig skatt som betalats av kommissionärsföretaget. Har kommissionärsföretaget tidigare medgetts avdrag för denna utländska skatt ska, för att undvika överkompensation, skatteeffekten av detta avdrag återföras hos kommittentföretaget. I och med att avräkning bara får ske för betald slutlig utländsk skatt finns inget behov av att i bestämmelsen särskilt behandla det fall att avdrag medgetts för preliminär utländsk skatt eftersom ett avdrag för preliminär skatt vid tidpunkten då avräkning medges per definition övergått till att vara ett avdrag för betald slutlig skatt.

5 §

Bestämmelsen, som är ny, reglerar frågor avseende avräkning i samband med kvalificerade fusioner.

Enligt *första stycket* ska vid tillämpning av 1 – 4 och 6 – 18 §§ AvrL det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår anses som det övertagande företags om fråga är om en enligt 37 kap. IL kvalificerad fusion.

I *andra stycket* anges att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe vad avser betald utländsk skatt respektive erhållna avdrag för utländsk skatt. Bestämmelsen rörande avdrag för utländsk skatt tar sikte på det fall att det övertagande företaget medges avräkning för utländsk slutlig skatt som betalats av det överlåtande företaget. Har det överlåtande företaget tidigare medgetts avdrag för denna utländska skatt ska, för att undvika överkompensation, skatteeffekten av detta avdrag återföras hos det övertagande företaget. I och med att avräkning bara får ske för betald slutlig utländsk skatt finns inget behov av att i bestämmelsen behandla det fall att avdrag medgetts för preliminär utländsk skatt, detta eftersom ett avdrag för preliminär skatt vid tidpunkten då avräkning medges per definition övergått till att vara ett avdrag för betald slutlig skatt.

6 §

Bestämmelsen, som är ny, reglerar frågor avseende avräkning i samband med kvalificerade fissioner.

Enligt *första stycket* ska vid tillämpning av 1 – 5 och 7 – 18 §§ AvrL det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår, om fråga är om en enligt 37 kap. IL kvalificerad fission, anses som de övertagande företagens och fördelas – på sätt som föreskrivs i 37 kap. 28 § första stycket IL – i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag, eller – efter gemensamt yrkande, på annat av de övertagande företagen angivet sätt.

I paragrafens *andra stycke* anges att de övertagande företagen träder i det överlåtande företags ställe vad avser betald utländsk skatt respektive erhållna avdrag för utländsk skatt. Här stadgas vidare att den betalda utländska skatten ska fördelas på samma sätt som de utländska inkomsterna, dvs. antingen i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag eller, om så yrkats,

på annat av de övertagande företagen angivet sätt. Av bestämmelsen följer även att av det överlåtande företaget erhållna avdrag för utländsk skatt också ska fördelas mellan de övertagande företagen på så sätt att de följer de utländska inkomster till vilka de hänför sig. Bestämmelsen rörande avdrag för utländsk skatt tar sikte på det fall att de övertagande företagen medges avräkning för utländsk slutlig skatt som betalats av det överlåtande företaget. Har det överlåtande företaget tidigare medgetts avdrag för denna utländska skatt ska, för att undvika överkompensation, skatteeffekten av detta avdrag återföras hos de övertagande företagen. I och med att avräkning bara får ske för betald slutlig utländsk skatt finns inget behov av att i bestämmelsen behandla det fall att avdrag medgetts för preliminär utländsk skatt, detta eftersom ett avdrag för preliminär skatt vid tidpunkten då avräkning medges per definition övergått till att vara ett avdrag för betald slutlig skatt.

Vad som i paragrafen avses med nettovärde framgår av 37 kap. 28 § andra stycket II.

7 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 4 §. I första stycket har hänvisningarna till 1 – 13 §§ ändrats till att avse 1 – 6 och 8 – 18 §§. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

8 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 5 §. I *punkt c* anges att överskjutande belopp enligt 14 – 17 §§ AvrL ska räknas in i den avräkningsbara utländska skatten.

9 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 6 §. I bestämmelsens *första stycke* har uttrycket *den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt* ersatts med *den statliga och kommunala inkomstskatt*, se vidare ovan under 1 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

Bestämmelsen om garanterat spärrbelopp har flyttats från tidigare 7 § fjärde stycket (se nedan under 10 §) till 9 § *andra stycket*. I syfte att underlätta den maskinella avräkningen av utländsk skatt har vidare det "garanterade" spärrbeloppet höjts från 100 till 500 kronor. Vidare har i stycket tagits in en bestämmelse som klargör att spärrbeloppet (inklusive det garanterade spärrbeloppet) högst kan uppgå till ett belopp motsvarande summan av den statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatten som belöper på privatbostad som är belägen utomlands.

10 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 7 §. I *första stycket* har uttrycket *den statliga inkomstskatt och den kommunala inkomstskatt* ersatts med *den statliga och kommunala inkomstskatt*, se vidare ovan under 1 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

Bestämmelsen rörande expansionsfond i tredje stycket har flyttats till 28 § första och andra stycket. Det tidigare fjärde stycket har flyttats till 9 § andra stycket.

11 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 8 §. I bestämmelsen har en redaktionell ändring gjorts i det att uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* har ersatts med *skatteavtal*. Se vidare under 31 §.

12 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 9 §. Bestämmelserna har omarbetats i syfte att skapa klara och entydiga bestämmelser om hur skatteeffekterna av avdrag för avräkningsbar utländsk skatt ska beaktas i samband med avräkning av utländsk skatt.

I *första stycket* har *dels* sista meningen flyttats till andra stycket, *dels* har en redaktionell ändring gjorts genom att uttrycket *avdrag såsom omkostnad* ersatts med *avdrag*. Vidare anges i förtydligande syfte att bestämmelsen bara avser sådan utländsk skatt som är avräkningsbar. Slutligen har orden "eller för däremot svarande preliminär skatt" tagits bort. Orsaken härtill är att avräkning bara får ske för betald slutlig utländsk skatt och att det därför inte finns något behov av att behandla det fall att avdrag medgetts för preliminär utländsk skatt. Detta eftersom ett avdrag för preliminär skatt vid tidpunkten då avräkning medges per definition övergått till att vara ett avdrag för betald slutlig utländsk skatt. Genom denna redaktionella ändring kommer också bestämmelsens ordalydelse att överensstämma med den i andra stycket i 4, 5 respektive 6 § (se ovan).

I det nya *andra stycket* behandlas hur ett avdrag för avräkningsbar utländsk skatt förhåller sig till bestämmelserna i 8 § AvrL. Den hänvisning som tidigare fanns till 6 § AvrL har tagits bort. Innebörden av denna ändring är att *spärrbeloppet* inte till någon del ska påverkas av att den skattskyldige medgetts avdrag för avräkningsbar utländsk skatt, dvs. spärrbeloppet ska inte reduceras på grund av den skatteminskning som följer av ett sådant avdrag. Däremot ska den enligt 8 § AvrL avräkningsbara utländska skatten minskas med ett belopp motsvarande skatteeffekten av medgivet avdrag för avräkningsbar utländsk skatt. I bestämmelsen klargörs att det är hela skatteeffekten av sådana avdrag för utländsk skatt som är hänförliga till samma år som den utländska skatten, för vilken avräkning medges, som ska reducera det enligt 8 § AvrL framräknade beloppet. Om t.ex. den skattskyldige år 4 yrkar och medges avräkning för överskjutande belopp hänförliga till år 1 och 2 är det således skatteeffekten av de avdrag för avräkningsbar utländsk skatt som hänför sig till de år 1 och 2 beskattade inkomsterna som ska reducera den enligt 8 § AvrL avräkningsbara utländska skatten. Att avdrag för sådan skatt kan ha medgetts vid en senare tidpunkt eller att skatteeffekten uppkommit senare – t.ex. i fall då den skattskyldige redovisat underskott – saknar betydelse. Att fråga ska vara om *hela* skatteeffekten av avdraget innebär att det inte är möjligt att få avdrag för en del av den till ett visst år hänförliga avräkningsbara utländska skatten och samtidigt – utan beaktande av skatteeffekten av detta avdrag – få avräkning för en annan del därav. I och med att avräkning medges för någon del av den till ett visst år hänförliga utländska skatten ska också skatteeffekten av samtliga avdrag för avräkningsbar utländsk skatt hänförliga till samma år återläggas.

13 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 10 §. I paragrafen har hänvisningen till 7 § ändrats till att avse 10 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

14 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 11 §.

I *första stycket* har hänvisningarna till 4 respektive 6 § ändrats till att avse 7 respektive 9 §. Dessa ändringar är av redaktionell karaktär. Genom att bestämmelsen om garanterat spärrbelopp flyttats till 9 § ska även detta beaktas vid beräkning av ett överskjutande belopp. I första stycket har också tagits in en hänvisning till 8 § a och b. Syftet med denna hänvisning är att klargöra att

man vid fastställande av överskjutande belopp för ett visst taxeringsår inte får räkna med tidigare års överskjutande belopp.

Även i *andra stycket* har hänvisningarna till 4 respektive 6 § ändrats till att avse 7 respektive 9 §. Dessa ändringar är av redaktionell karaktär. I detta fall medför hänvisningen till 9 § att bestämmelsen rörande garanterat spärrbelopp är tillämplig även vid avräkning av överskjutande belopp.

15 §

Bestämmelsen är ny. I *första stycket* anges att kommittentföretaget får ta över kommissionärsföretagets överskjutande belopp, men bara till den del beloppet är hänförligt till kommissionärsförhållandet och ryms inom den i 14 § angivna treårsperioden. Innebörden av bestämmelsen är att kommittentföretaget inte ska komma i ett bättre läge än kommissionärsföretaget vad avser överskjutande belopp. Tar kommittentföretaget över kommissionärsföretagets överskjutande belopp ska de till beloppet hänförliga inkomsterna också anses som kommittentföretagets.

I paragrafen anges vidare att kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser betald utländsk skatt (*andra stycket*) respektive erhållna avdrag för utländsk skatt (*tredje stycket*).

Att överskjutande belopp som hänför sig till tid då kommittentföretaget beskattats för den av kommissionärsföretaget bedrivna kommissionärsverksamheten omfattas av den allmänna regeln i 14 § AvrL följer av bestämmelsen i 4 § AvrL. Detta innebär att kommittentföretaget träder i kommissionärsföretagets ställe vad avser den i 14 § angivna treårsgränsen.

16 §

Bestämmelsen är ny. I *första stycket* anges att det övertagande företaget i samband med en kvalificerad fusion får överta det överlåtande företags överskjutande belopp som hänför sig till tiden före fusionen och ryms inom den i 14 § angivna treårsfristen. Innebörden av bestämmelsen är att det övertagande företaget inte ska komma i ett bättre läge än det överlåtande företaget vad avser överskjutande belopp. Tar det övertagande företaget över det överlåtande företags överskjutande belopp ska de till beloppet hänförliga inkomsterna också anses som det övertagande företags.

I paragrafen anges vidare att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe vad avser betald utländsk skatt (*andra stycket*) respektive erhållna avdrag för utländsk skatt (*tredje stycket*).

17 §

Bestämmelsen är ny. I *första stycket* anges att de övertagande företagen i samband med en kvalificerad fission får överta det överlåtande företags överskjutande belopp som hänför sig till tiden före fissionen och ryms inom den i 14 § angivna treårsfristen. Innebörden av bestämmelsen är att de övertagande företagen inte ska komma i ett bättre läge än det överlåtande företaget vad avser överskjutande belopp. Vidare anges att de överskjutande beloppen ska fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag (jfr 37 kap. 28 § första stycket IL) eller, efter gemensamt yrkande av de övertagande företagen, på annat sätt. Tar ett övertagande företag över det överlåtande företags överskjutande belopp ska de till beloppet hänförliga inkomsterna också anses som det övertagande företags.

I paragrafen anges vidare att de övertagande företagen träder i det överlåtande företags ställe vad avser betald utländsk skatt (*andra stycket*) respektive erhållna avdrag för utländsk skatt (*tredje stycket*). Vidare anges att de över-

skjutande beloppen, den betalda utländska skatten respektive de medgivna avdragen för avräkningsbar utländsk skatt ska fördelas på de övertagande företagen efter samma principer som överskjutande belopp fördelats, dvs. antingen i förhållande till det nettovärde som förts över till varje företag eller, efter gemensamt yrkande därom, på annat av de övertagande företagen angivet sätt.

Vad som i paragrafen avses med nettovärde framgår av 37 kap. 28 § andra stycket IL.

18 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 12 §. En redaktionell ändring har gjorts genom att uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* har ersatts med *skatteavtal*. Se vidare under 31 §.

19 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 14 §. I *andra stycket* har *dels* uttrycket *den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten* ersatts med *den statliga och kommunala inkomstskatten samt den statliga fastighetsskatten, dels* hänvisningen till 1 – 13 §§ ändrats till att avse 1 – 18 §§. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

20 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 14 a §. I *första stycket* har hänvisningen till 14 och 15 – 17 §§ ändrats till att avse 19, 21 och 22 §§. Ändringen är av redaktionell karaktär.

21 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 15 §. I paragrafen har hänvisningen till 14 § ändrats till att avse 19 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

22 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 16 §. I *första stycket* har uttrycket *i den mån* ersatts med *till den del* samt hänvisningarna till 14 och 15 §§ ändrats till att avse 19 och 21 §§. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

I *andra stycket* har hänvisningarna till 14 och 15 §§ ändrats till att avse 19 och 21 §§. Även dessa ändringar är av redaktionell karaktär.

23 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 18 §. I paragrafen har hänvisningen till 19 – 22 §§ ändrats till att avse 24 – 26 §§. Ändringen är av redaktionell karaktär.

24 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 19 §. I *första stycket* har hänvisningen till 18 § ändrats till att avse 23 §. Ändringen är av redaktionell karaktär.

I *andra stycket* har hänvisningen till 7 § ändrats till att avse 10 §. Även denna ändring är av redaktionell karaktär.

25 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 20 §. I paragrafen har hänvisningen till 18, 19 och 21 §§ ändrats till att avse 23, 24 och 26 §§. Ändringen är av redaktionell karaktär.

26 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 21 §. I *första* och *andra styckena* har hänvisningarna till 19 och 20 §§ ändrats till att avse 24 och 25 §§. Ändringarna är av redaktionell karaktär.

27 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 3 §. I *andra stycket* har hänvisningen till 5 § ändrats till att avse 8 §. Denna ändring är av redaktionell karaktär. Vidare har i förtydligande syfte i *andra stycket* tagits in en hänvisning till den nya bestämmelsen i 8 § c rörande överskjutande belopp.

28 §

Bestämmelsen är ny och *första stycket* innehåller en definition av uttrycket *kostnad*. Enligt denna definition avses med kostnad andra enligt IL avdragsgilla poster än allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Ändringen får betydelse för beräkningen av bl.a. de utländska förvärvsinkomsterna men den påverkar – i likhet med vad som gäller i dag – inte beräkningen av den sammanlagda förvärvsinkomsten.

Avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder enligt 30 kap. IL, för expansionsfond enligt 34 kap. IL, för koncernbidrag enligt 35 kap. IL och för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § IL faller in under denna definition, men har undantagits och ska således inte reducera de utländska förvärvsinkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen. Att inte heller avdraget för avräkningsbar utländsk skatt ska reducera de utländska förvärvsinkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen framgår sedan tidigare av 12 §.

I klagörande syfte har i *andra stycket* tagits in en bestämmelse om att återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder respektive expansionsfond inte till någon del ska anses utgöra utländsk förvärvsinkomst och att således inte heller återföringen vid spärrbeloppsberäkningen ska inverka på beräkningen av den utländska förvärvsinkomsten. Vidare anges att koncernbidrag enligt 35 kap. inte heller till någon del ska anses som en utländsk inkomst hos mottagaren.

29 §

Bestämmelsen fanns tidigare i 23 §. I paragrafen har hänvisningen till 2 b och 14 a §§ ändrats till att avse 3 och 20 §§. Ändringen är av redaktionell karaktär.

30 §

Bestämmelsen är en sammanslagning av de bestämmelser som tidigare fanns i 13, 17 och 22 §§. I sak innebär den nya bestämmelsen inget nytt förutom när det gäller avkastningsskatt på pensionsmedel där det *dels* blir möjligt att erhålla avräkning för skäligt belopp, *dels* ställs krav på att den avräkningsberättigade kan visa storleken på avräkningsbart överskjutande belopp. I *första stycket* anges vidare i klagörande syfte *dels* att bestämmelsen är tillämplig i fall då avräkning medges med stöd av bestämmelserna i ett skatteavtal, *dels* att det är sådant pensionsinstitut som avses i 1 kap. 2 § 3 lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande som ska lämna den utredning som behövs för prövning av frågan om avräkning av utländsk skatt för skattskyldig enligt 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

31 §

Bestämmelsen som tidigare fanns i 2 a § har omnumrerats och flyttats in under rubriken *Övriga bestämmelser*. Härigenom framgår det klart att bestämmelsen,

som innehåller definitioner av termer och uttryck som används i AvrL, äger giltighet även vad avser nedsättning av avkastningsskatt och av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.

Vidare har en redaktionell ändring gjorts i *första* och *andra styckena* genom att uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* har ersatts med *skatteavtal*, vilket uttryck finns definierat i 2 kap. 35 § IL. Genom denna ändring av terminologin i AvrL kan således den definition av uttrycket *dubbelbeskattningsavtal* som tidigare fanns i 2 a § första stycket tas bort.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna i 4 – 6 och 15 – 17 §§ AvrL ska tillämpas retroaktivt från och med 2002 års taxering. Övriga bestämmelser tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare.

7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

10 a §

I *första stycket* har hänvisningen till 14 § AvrL ändrats till att avse 27 § första stycket AvrL. Ändringen är *dels* en rättelse av hänvisningen, *dels* en konsekvens av att paragraferna i AvrL omnumrerats, se vidare avsnitt 5.3.1.

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna

4 §

Bestämmelsen är obsolet och har därför upphävts.