



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3829-22

meddelad i Stockholm den 16 mars 2023

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Flir Commercial Systems AB, 556861-7046
Box 7376
187 15 Täby

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 25 april 2022 i mål nr 4890-20

SAKEN

Avräkning av utländsk skatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

BAKGRUND

- Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som har inkomster som har beskattats utomlands kan under vissa förutsättningar få avräkna den utländska skatten från den inkomstskatt som ska betalas i Sverige. Med avräkning avses att den svenska skatten sätts ned med ett belopp motsvarande den skatt som har tagits ut i utlandet. Syftet är att undanröja effekterna av att samma inkomst beskattas i två stater.

2. Avräkning får inte göras med högre belopp än den svenska skatt som hänförs till de utländska inkomsterna. Det högsta skattebelopp som får avräknas kallas spärrbelopp och beräknas gemensamt för samtliga utländska inkomster. Vid beräkningen av spärrbeloppet beaktas dels utländska inkomster som har beskattats i utlandet, dels vissa uppräknade utländska inkomster oavsett om dessa har beskattats utomlands. I den sistnämnda kategorin ingår bl.a. ränta som har betalats av en utländsk juridisk person.
3. Som utgångspunkt ska utländsk skatt avräknas från sådan svensk skatt som beslutas det år då den utländska inkomsten tas upp till beskattning i Sverige. Om summan av de utländska skatterna det året överstiger spärrbeloppet har den skattskyldige dock rätt att spara det överskjutande beloppet och avräkna detta från svensk skatt som beslutas under något av de följande fem åren. En förutsättning för att avräkning ska medges ett senare år är att det överskjutande beloppet ryms inom det årets spärrbelopp.
4. Flir Commercial Systems AB hade under 2012 en filial i Belgien. Bolaget betalade belgisk skatt på inkomsten från filialen och inkomsten togs också upp till beskattning i Sverige. Den belgiska skatten översteg det årets spärrbelopp och kunde därmed inte avräknas fullt ut. Bolaget begärde 2017 avräkning med viss del av det överskjutande beloppet.
5. Skatteverket avslog begäran med följande motivering. En förutsättning för att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt är att den skattskyldige har haft en utländsk inkomst som har beskattats utomlands och som tagits upp till beskattning i Sverige det år då avräkning ska göras. Det är först då som det är aktuellt att göra en spärrbeloppsberäkning. Det innebär att det inte är möjligt att få avräkning för ett överskjutande skattebelopp från tidigare år om den skattskyldige under det år då avräkning begärs bara har utländska inkomster som inte har beskattats utomlands. Eftersom de enda utländska

inkomster som bolaget har haft under 2017 är ränteinkomster som inte har beskattats utomlands kan avräkning inte medges.

6. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm, som biföll överklagandet och förklarade att bolaget hade rätt till avräkning av utländsk skatt beskattningsåret 2017. Förvaltningsrätten gjorde bedömningen att de grundläggande förutsättningarna för avräkning måste vara uppfyllda för den intäkt som begäran om avräkning avser, men att det därefter saknas hinder för att under senare år beräkna spärrbeloppet endast utifrån t.ex. utländska ränteinkomster som inte har beskattats utomlands. Förvaltningsrätten överlämnade till Skatteverket att beräkna med vilket belopp avräkning skulle ske.
7. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm, som instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslog överklagandet.

YRKANDEN M.M.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens och förvaltningsrättens domar samt fastställa Skatteverkets beslut.
9. *Flir Commercial Systems AB* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om det, för att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år, krävs att den skattskyldige under det år då avräkning begärs har utländska inkomster som har beskattats i utlandet.

Rättslig reglering m.m.

11. I 2 kap. lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.
12. Enligt 1 § första stycket har en obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt på intäkten om intäkten tagits upp enligt inkomstskattelagen (1999:1229), den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat och intäkten anses härröra från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning.
13. Av 7 § andra stycket framgår att avräkning ska ske från svensk skatt som beslutas det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet.
14. I 8 § första stycket anges att avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av den utländska skatt som får avräknas enligt 1 §, utländsk skatt och annat belopp som ger rätt till avräkning enligt skatteavtal och överskjutande belopp enligt bl.a. 17 §.
15. Enligt 9 § första stycket får avräkning enligt 8 § dock ske med högst den del av den utländska skatten som motsvarar ett på följande sätt beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått, och andra inkomster som har ingått i underlaget för beslut om slutlig skatt 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.

16. Av 17 § första stycket framgår att till den del avräkning från den svenska skatt som beräknas för ett visst beskattningsår inte kunnat ske det år som anges i 7 § andra stycket, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt enligt 8 § överstiger det enligt 9 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast för det femte beskattningsåret efter ovan nämnda beskattningsår få avräkning av det överskjutande beloppet. Enligt andra stycket får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske för ett visst år inte överstiga det årets spärrbelopp enligt 9 §.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Enligt 2 kap. 1 § första stycket lagen om avräkning av utländsk skatt är en av förutsättningarna för rätt till avräkning att den skattskyldige har en intäkt som har beskattats i en utländsk stat. I målet är ostridigt att bolagets intäkter från den belgiska filialen har beskattats i Belgien. Skatteverket anser dock att det också krävs att den skattskyldige har en intäkt som har beskattats utomlands det år då avräkning ska göras, när avräkning med stöd av 17 § begärs för utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år.
18. Skatteverket har anfört följande till stöd för sin uppfattning. Möjligheten att avräkna utländsk skatt från tidigare år infördes 1991. Dessförinnan var det inte aktuellt att medge avräkning om det inte under det ifrågavarande året fanns någon utländsk intäkt som hade beskattats utomlands. Denna grundläggande princip har inte ändrats och kommer numera till uttryck i 2 kap. 1 § första stycket lagen om avräkning av utländsk skatt. Systematiken i lagen innebär att en förutsättning för att det ska vara aktuellt att tillämpa lagens bestämmelser är att den skattskyldige har haft en utländsk intäkt som har beskattats utomlands det år då avräkning begärs.
19. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att Skatteverkets synsätt saknar stöd i lagens ordalydelse. Bestämmelsen i 2 kap. 1 § första

stycket tar sikte på den intäkt som har träffats av den utländska skatt som begäran om avräkning avser, dvs. i bolagets fall intäkterna från den belgiska filialen. Det går inte att av denna bestämmelse, eller någon annan bestämmelse i lagen, utläsa att ett krav för att avräkning av utländsk skatt från tidigare år ska medges är att det under det år då avräkning begärs finns andra intäkter som har beskattats utomlands.

20. Ett sådant krav kan inte heller anses följa av lagens övergripande systematik eller syfte (jfr prop. 1990/91:54 s. 291 f.). Tvärtom framstår det som helt följdriktigt att införandet av möjligheten att avräkna utländsk skatt från tidigare år innebär att avräkning kan komma att medges trots att den skattskyldige inte har beskattats i utlandet under själva avräkningsåret. Det centrala är i stället att det överskjutande beloppet från tidigare år ryms inom det spärrbelopp som beräknas för avräkningsåret.
21. Spärrbeloppet beräknas gemensamt för samtliga utländska inkomster och vid beräkningen kan även vissa utländska inkomster som inte har beskattats utomlands beaktas (2 kap. 9 § och prop. 1985/86:131 s. 21). Detta innebär att utrymmet för avräkning av utländsk skatt på en viss inkomst kan bli större om den skattskyldige även har andra, lägre beskattade eller obeskattade, utländska inkomster som ingår i spärrbeloppsberäkningen. Tidigare gällde att avräkningsutrymmet endast påverkades av andra utländska inkomster som den skattskyldige hade haft under samma år. Genom bestämmelsen i 17 § har den relevanta tidsperioden för bedömningen sträckts ut till att omfatta även de fem följande åren.
22. Införandet av möjligheten att avräkna överskjutande belopp från tidigare år innebär alltså att det inte längre spelar någon roll för rätten till avräkning av utländsk skatt på en viss inkomst hur den skattskyldiges övriga utländska inkomster fördelar sig mellan de år som ingår i den nämnda tidsperioden. Något skäl för att detta inte ska gälla om en skattskyldig ett visst år endast har

haft sådana utländska inkomster som inte har beskattats utomlands kan Högsta förvaltningsdomstolen inte se.

23. Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att det för att en skattskyldig ska ha rätt till avräkning av utländsk skatt som inte har kunnat avräknas ett tidigare år, inte krävs att den skattskyldige under det år då avräkning begärs har utländska inkomster som har beskattats i utlandet.
24. Bolaget ska således medges avräkning av utländsk skatt för sådant överskjutande belopp från tidigare år som ryms inom spärrbeloppet för 2017. I målet är ostridigt att bolaget under det året har haft ränteinkomster från utlandet som kan ingå i spärrbeloppsberäkningen.
25. Skatteverkets överklagande ska därmed avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Ulrik von Essen och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Josefine Lloyd.