

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1062-11

meddelad i Stockholm den 24 april 2012

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Skandinaviska Enskilda Banken AB

Ombud: AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 28 januari 2011 i ärende dnr 60-10/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 119428

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, ska förklara att tidigare års underskott ska beaktas vid beräkning av Skandinaviska Enskilda Banken AB:s utländska förvärvsinkomster enligt 2 kap. 10 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Skatteverket anför bl.a. följande. När avräkningsreglerna infördes skulle avdrag av det slag som de rullade underskotten utgör fördelas mellan svensk och utländsk inkomst vid spärrbeloppsberäkningen. Ändrad lagstiftning genom skattereformen och Högsta förvaltningsdomstolens praxis innebar före lagändringen 2008 att de rullade underskotten inte skulle fördelas mellan svensk och utländsk inkomst. Genom lagändringen har väsentliga förändringar skett. Begreppet kostnadsposter har ersatt kostnader. Alla kostnadsposter förutom vissa särskilt uppräknade poster ska påverka den utländska inkomsten. Detta gäller således även underskottsavdragen.

Skandinaviska Enskilda Banken AB bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. I avsaknad av uttrycklig reglering och då lagstiftaren inte heller i förarbetena uttryckt någon avsikt att frångå tidigare praxis är innebörden av gällande rätt alltjämt att tidigare års underskott inte ska beaktas vid beräkningen av de sammanlagda utländska inkomsterna.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vid införandet av 2008 års ändringar i AvrL hade det sedan länge ansetts att tidigare års underskott inte skulle beaktas när den utländska förvärvsinkomsten bestämdes vid beräkningen av spärrbeloppet. I fråga om beskattningsårets underskott från utländska filialer slog Högsta förvaltningsdomstolen fast detta i RÅ 1999 ref. 65 (se också prop. 1982/83:14 s. 10-12).

Lagändringarna 2008 syftade bl.a. till att uppnå ett materiellt så korrekt resultat som möjligt vid spärrbeloppsberäkningen. Den närmare beskrivningen i lagtexten

Mål nr
1062-11

av vad som ska avses med utländska förvärvsinkomster ändrades på så sätt att ”intäkter efter avdrag för kostnader” ersattes med ”intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter”. Vidare togs det in kompletterande bestämmelser om hur bl.a. koncernbidrag och periodiseringsfonder ska hanteras.

Förarbetena till ändringarna i AvrL innehåller inga uttryckliga överväganden om underskott. Det framgår inte heller klart av den nya lagtexten att den ska ha en annan innebörd såvitt gäller underskott än vad som ansetts gälla tidigare. Stor försiktighet bör iaktas när det gäller att i en fråga av det slag som nu är aktuellt ändra ett rättsläge som varit bestående under en längre tid. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär inte 2008 års lagändringar att rättsläget ändrats så att tidigare års underskott ska beaktas när de utländska förvärvsinkomsterna bestäms vid spärrbeloppsberäkningen. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Nils Dexe

Margit Knutsson
Skiljaktig motivering

Olle Stenman
Skiljaktig mening

Anita Saldén Enérus
Skiljaktig motivering

Erik Nymansson

Annica Gulliksson
Föredragande justitiesekreterare

SKILJAKTIG MOTIVERING

Justitieråden Margit Knutsson och Anita Saldén Enérus är skiljaktiga i fråga om motiveringen och anser att skälen för avgörandet ska ha följande lydelse.

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Olle Stenman är av skiljaktig mening och anför.

Enligt 2 kap. 7 § AvrL ska avräkning ske av svensk skatt som beslutats det år den intäkt som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet. I fråga om beräkningen av avräkningsbart belopp föreskrivs, såvitt här är av intresse, i 2 kap. 10 § följande. Den statliga och kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter) ska anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga respektive kommunala inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som de utländska förvärvsinkomsterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag.

Den ställda frågan avser intäkt som beskattats i utländsk stat samma år som den ingått i underlaget för beslut om svensk skatt. Något krav på en dubbelbeskattning i ekonomisk mening för att rätt till avräkning av den utländska skatten ska föreligga finns inte såsom bestämmelsen tolkats, se RÅ 1999 ref. 65. Denna effekt uppkommer främst till följd av att underskottsavdrag alltid får räknas av i nämnaren samtidigt som motsvarande post inte alltid ska dras av i täljaren.

Däremot föreligger enligt proportioneringsregeln i 2 kap. 10 § AvrL en begränsning vid beräkningen av avräkningsbart belopp såtillvida att den utländska inkomsten ska beräknas enligt svenska skatteregler med beaktande av intäkts- och kostnadsposter så som de definieras i inkomstskattelagen (1999:1229).

Beräkningen är till viss del schablonmässig eftersom vissa kostnadsposter

uttryckligen undantagits i 2 kap. 11–13 §§. Något undantag har inte gjorts för kostnadsposten underskott från tidigare beskattningsår.

Skatterättsnämnden är av uppfattningen att uppräknings av undantagna kostnadsposter inte är fullständig. Skatterättsnämnden bygger sin uppfattning på att nämnden inte anser att ett underskottsavdrag kan hänföras till årets intäkter i en viss filial.

I förarbetena till lagändringen anfördes bl.a. följande. För att uppnå ett så korrekt resultat som möjligt vid spärrbeloppsberäkningen borde i princip alla avdragsgilla kostnadsposter som inte direkt kan hänföras till de utländska inkomsterna på lämpligt sätt proportioneras mellan de svenska och utländska inkomsterna. Vad gäller vissa kostnadsposter skulle en proportionering kräva ett alltför komplicerat system och det framstår därför som ändamålsenligt att inte alls beakta en avsättning eller en återföring.

Som framgår av förarbetena undantogs vissa kostnadsposter på grund av att en proportionering av dessa kostnadsposter skulle bli för komplicerad. Det finns ofta gemensamma kostnader i en verksamhet som bedrivs i Sverige och genom utländska filialer. Sådana kostnader anses hänförliga både till den svenska och den utländska verksamheten och proportioneras mellan de inkomster som genererats i Sverige respektive de utländska filialerna. På samma sätt kan det vara svårt att öronmärka gemensamma kostnadsposter som t.ex. underskottsavdragen. Sådana avdrag får nämligen anses hänförliga till näringsverksamheten i sin helhet. Underskottsavdragen ska därför fördelas mellan den svenska och utländska inkomsten. Överklagandet borde därför ha bifallits.

Avd. II

Föredraget 2012-03-07