

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-10-09

Närvarande: F.d. justitierådet Bo Svensson, f.d. regeringsrådet Leif Lindstam och justitierådet Lars Dahllöf.

Undvikande av internationell dubbelbeskattning

Enligt en lagrådsremiss den 25 september 2008 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
3. lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
4. lag om ändring i lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Helena Winter och departementsrådet Roland Gustafsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

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

2 kap. 13 §

I förslaget till 2 kap. 13 § anges att om avdrag har gjorts för avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond eller om sådant avdrag har återförts ska, vid beräkning enligt 10 § av den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna, spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts respektive inte har återförts.

Avdrag för avsättning till expansionsfonder och periodiseringsfonder och återföring av sådant avdrag påverkar emellertid den beskattningsbara inkomsten både vid den statliga och den kommunala beskattningen. För juridiska personer saknar detta betydelse eftersom dessa bara beskattas till statlig inkomstskatt. För fysiska personer som bedriver näringsverksamhet som enskilda näringsidkare eller genom handelsbolag innebär den nuvarande ordningen att bråktalen vid beräkningen av spärrbeloppet blir olika vid den statliga respektive den kommunala beskattningen i situationer då avsättning till eller återföring av expansionsfonder har skett. Enligt förslaget kommer detta även att bli fallet i samband med avsättning till och återföring av periodiseringsfonder. Det kan ifrågasättas om detta är praktiskt.

Lagrådet föreslår därför att paragrafen utformas så att det efter ordet "statliga" läggs till orden "eller kommunala".

2 kap. 14 §

I paragrafen behandlas förfarandet när enligt skatteavtal inkomst ska undantas från beskattning men tas med vid taxeringen. Situationen betecknas i lagtexten med en engelskklingande term, "alternativ exempt". Termen förekommer inte någon annanstans i lagen eller i svensk lagstiftning i övrigt. Den används enligt vad som har upplysts vid föredragningen inte heller i någon internationell överenskommelse eller liknande. Lagrådet föreslår att termen utgår ur lagtexten.

2 kap. 15 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkningen av spärrbelopp och hur spärrbeloppet påverkas av att avdrag har gjort för den utländska skatten. Bestämmelserna är mycket komplicerade, vilket framgår bl.a. av de exempel som är intagna i avsnitt 6.5 i lagrådsremissen. Ämnet är alltså sådant att det är svårt att utforma en enkel och lättbegriplig lagtext vilket det remitterade förslaget också visar.

I detta sammanhang noterar Lagrådet att orden "(om) den skattskyldige erhållit avdrag" bytts mot "(om) den skattskyldige har gjort avdrag". Bytet kommenteras inte i lagrådsremissen men det intryck som den nya ordalydelsen förmedlar är att det tidigare krävdes att ett yrkat avdrag måste vara slutligt godkänt för att kunna beaktas vid spärrbeloppsberäkningen medan det i fortsättningen kommer att räcka att den skattskyldige yrkat avdraget i sin deklaration. Liknande ändringar har gjorts i andra paragrafer. Det bör i den fortsatta beredningen klarläggas huruvida en saklig ändring är åsyftad med dessa ordbyten.

I paragrafens första stycke föreskrivs att "(o)m den skattskyldige har gjort avdrag enligt 16 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) för utländsk allmän skatt, ska...". Enligt författningskommentaren ska denna paragrafhänvisning visa att det bara är det för aktuellt år gjorda avdraget som i sin helhet ska återföras vid spärrbeloppsberäkningen medan andra stycket tar hänsyn till avdrag som gjorts tidigare år. Denna skillnad mellan styckena bör tydligare framgå av lagtexten.

Andra stycket innebär bl.a. att spärrbelopp med vilket avräkning enligt 9 § högst får göras, ska minskas med en på visst sätt beräknad skattesänkning. Det innebär såvitt kan förstås att storleken av det skattebelopp som ska minska spärrbeloppet blir beroende av i vilken mån utländsk skatt ska avräknas, en avräkning som i sin tur är beroende av storleken av spärrbeloppet. Hur detta ska utföras framgår varken av den föreslagna lagtexten, av författningskommentaren eller av det nyss nämnda exemplet.

Innebörden av den avslutande lokutionen i andra stycket – "avdrag har gjorts för den utländska skatt som ska avräknas" – är inte helt klar men får antas bygga på tanken att det endast är den del av avdragen utländsk skatt som lett till avräkning som ska beaktas. Om så är fallet kan lokutionen i stället ges lydelsen "avdrag har gjorts för utländsk skatt till den del den ska avräknas".

I det andra av de två exemplen i avsnitt 6.5 anges att avräkning för överskjutande belopp hänförligt till år 1 i första hand ska ske för det belopp för vilket avdrag inte gjorts. Av 15 § tredje stycket framgår att detta gäller om avdrag gjorts för den del av den utländska skatt som är hänförlig till ett visst år och om avräkning bara delvis ska ske för detta års utländska skatt. Av exemplet synes framgå att avräkning kan ske för hela den utländska skatt som är hänförlig till år 1, varför

det inte finns någon grund för påståendet att den inte avdragna utländska skatten ska avräknas först för år 1.

Författningskommentaren bör alltså justeras under den fortsatta beredningen.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.