

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
72-06

meddelad i Stockholm den 3 mars 2009

KLAGANDE

Holmen AB, 556001-3301
891 80 Örnköldsvik

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 3 november 2005 i mål nr 1019-04,
se bilaga

SAKEN

Avräkning av utländsk skatt vid 1995 års taxering

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom och förklarar att bolaget har rätt till avräkning med 18 429 110 kr.

YRKANDEN M.M.

Holmen AB yrkar att avräkning av utländsk skatt ska medges med 25 176 561 kr alternativt 18 127 124 kr. Bolaget anför bl.a. följande. Den huvudsakliga frågan i målet är hur bolagets spärrbelopp ska beräknas och justeras vid 1995 års taxering, dvs. om något avdrag för utländsk skatt ska läggas tillbaka i spärrbeloppsformelns nämnare och om det

Dok.Id 63333

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Expeditionstid
09:00-12:00
13:00-15:00

Telefon
08-561 676 00
Telefax
08-561 678 20

framräknade spärrbeloppet ska justeras för skatteeffekten av sådant avdrag. Vidare aktualiseras den näraliggande frågan hur carry forward ska beräknas. Avdrag för utländsk skatt ska beaktas endast vid beräkningen och justeringen av spärrbeloppet det år som avdraget påverkat det skattemässiga resultatet, oavsett om den skattskyldige då redovisat ett överskott eller ett underskott av näringsverksamhet. I målet är ostridigt att bolaget gjort ett avdrag som påverkat det skattemässiga resultatet vid 1994 års taxering. Det är vid denna taxering som avdraget ska beaktas vid beräkningen och justeringen av spärrbeloppet, även om det framräknade spärrbeloppet blir noll kr till följd av att den sammanräknade förvärvsinkomsten är negativ. Skatteverket har, i likhet med länsrätten och kammarrätten, först vid 1995 års taxering adderat det aktuella avdraget till den sammanlagda förvärvsinkomsten i spärrbeloppsformelns nämnare. Därmed har 1995 års inkomst parats ihop med 1994 års avdrag vilket måste vara felaktigt. Det framstår också som uppenbart felaktigt att återlägga avdraget i nämnaren vid 1994 års spärrbeloppsberäkning men först vid den efterföljande taxeringen justera det då framräknade spärrbeloppet för samma avdrag. Av RÅ 2002 not. 207 framgår att skatteeffekten av ett omkostnadsavdrag ska justera det framräknade spärrbeloppet vid samma års taxering även när skatteeffekten är högre än det framräknade spärrbeloppet. Bolagets förstahandsyrkande bygger således på att avdraget för utländsk skatt till fullo hanteras vid 1994 års taxering. Avräkningssystematiken bevaras genom att den utländska skatt som förs vidare från denna taxering genom carry forward reduceras med skatteeffekten av det medgivna avdraget. I andra hand gör bolaget gällande att det framräknade spärrbeloppet vid 1995 års taxering ska justeras med skatteeffekten av den del av den utländska skatten från 1994 års taxering som är möjlig att avräkna.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. De metoder som bolaget förespråkar är inte förenliga med lagtexten. Den spärrbeloppsberäkning som gjorts av underinstanserna kan inte anses vara korrekt. Enligt verkets mening ska endast omkostnadsavdrag för sådan skatt som avser det aktuella årets utländska inkomster återläggas vid denna beräkning. I annat fall uppstår en asymmetri mellan de inkomster och avdrag som påverkar spärrbeloppet vilket kan leda till en betydligt sämre möjlighet till avräkning. En korrekt spärrbeloppsberäkning leder emellertid till att bolaget inte kan medges någon avräkning vid den aktuella taxeringen.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Vid 1994 års taxering hade bolaget ett avräkningsbart belopp enligt 5 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt om 97 578 900 kr. Avräkning kunde emellertid inte ske vid den taxeringen eftersom bolagets inkomstförhållanden var sådana att något spärrbelopp enligt 6 § inte kunde bestämmas. Vid inkomsttaxeringen gjordes avdrag för det ifrågavarande beloppet. Bolagets underskott vid 1994 års taxering uppgick till närmare 600 milj. kr. Hela underskottet utnyttjades vid 1995 års taxering.

I målet aktualiseras frågan om på vad sätt det vid 1994 års taxering medgivna avdraget ska beaktas vid 1995 års taxering.

Bolagets förstahandsyrkande innebär att den ännu inte realiserade skatteeffekten av avdraget ska reducera det överskjutande beloppet (97 578 900 kr) enligt carry forward-reglerna i 11 §. Varken 11 § eller avräkningslagen i övrigt ger stöd för att beakta avdraget på detta sätt.

I 9 § avräkningslagen anges hur spärrbeloppsberäkningen ska utföras när den skattskyldige medgetts avdrag för utländsk skatt (första meningen) och hur avdraget påverkar storleken av det belopp som får avräknas (andra meningen). Bestämmelserna har följande lydelse.

”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.”

Ordet ”avdrag” (första meningen) och ”avdraget” (andra meningen) syftar uppenbarligen på samma avdrag. Detta avdrag är i förevarande fall det avdrag som medgetts vid 1994 års taxering. Avdraget ska vid 1995 års taxering beaktas såväl vid spärrbeloppsberäkningen (första meningen) som vid beräkningen av det belopp som får avräknas (andra meningen).

Av vad nu sagts följer inte att med ”avdrag” och ”avdraget” måste förstås hela avdraget om 97 578 900 kr. Formuleringen ”skatt, för vilken avräkning skall ske” (första meningen) markerar att justeringar ska göras

endast för sådan del av avdraget som svarar mot ett faktiskt avräkningsbelopp. Det faktiska avräkningsbeloppet sammanfaller alltså med det i sammanhanget relevanta avdragsbeloppet.

Bolagets yrkanden ger uttryck för att bolaget vill ha avräkning med högsta möjliga belopp. Med de omständigheter som gäller i målet förutsätter maximal avräkning att hela spärrbeloppet tas i anspråk för avräkning och för skatteeffekten enligt 9 § andra meningen (som avser 28 procent av avdragsbeloppet och därmed också – med hänsyn till vad nyss sagts – 28 procent av avräkningsbeloppet). Spärrbeloppet är med andra ord 128 procent av avdragsbeloppet/avräkningsbeloppet.

Spärrbeloppet kan också uttryckas på följande sätt där avdragsbeloppet betecknas a, utländsk förvärvsinkomst Inktot, sammanräknad förvärvsinkomst Inktot och inkomst- och avkastningsskatt SkattSve (de aktuella beloppen är 60 683 610 kr, 76 603 409 kr och 31 781 404 kr):

$$\text{Spärrbeloppet} = 1,28a = \frac{\text{Inktot}}{\text{Inktot} + a} \times (\text{SkattSve} + 0,28a)$$

Med de ovan angivna beloppen blir avdragsbeloppet (a), och därmed också det maximala avräkningsbeloppet, 18 429 110 kr.

Gustaf Sandström

Carl Gustav Fernlund

Annika Brickman

Margit Knutsson
Skiljaktig mening se protokoll

Olle Stenman
Skiljaktig mening se protokoll

Fredrik Hammarström
Föredragande regerings-
rättssekreterare