Avräkning av utländsk skatt efter 1982 års ändringar — några exempel

Av Stefan Ersson och Sture Hagergård

Vid tillkomsten av kommunalskattelagen (1982:370), KL, förutsattes att dubbelbeskattningsavtal i första hand skulle lösa problemen med internationell dubbelbeskattning.[1] Anledningen är att man på detta sätt kan uppnå en ordning där båda de avtalsslutande staterna efterger skatt.

Eftersom det tar lång tid att få till stånd avtal med andra stater och eftersom vissa stater inte önskar ingå dubbelbeskattningsavtal, tillkom genom lagstiftning år 1951 rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för erlagd utländsk skatt.[2] Avdragsrätt vid inkomsttaxeringen innebär dock endast en delvis lättnad i dubbelbeskattningen, eftersom den svenska skatten sätts ner endast med ett belopp motsvarande svensk skatt på det utländska skattebeloppet.

År 1966 infördes regler om avräkning av utländsk skatt i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, för att möjliggöra ytterligare lättnad i dubbelbeskattning i de fall då sådan inte kunde undanröjas eller lindras genom ett dubbelbeskattningsavtal.[3] Dessa regler gav dock endast begränsade möjligheter att erhålla avräkning av utländsk skatt. Reglerna innebar nämligen att endast sådan allmän slutlig skatt på inkomst som erlagts till utländsk stat eller delstat fick avräknas och att avräkning fick ske endast från svensk statlig inkomstskatt på samma inkomst.

I 54 § KL och 7 § SIL finns regler avsedda att förhindra kedjebeskattning vid aktieutdelning mellan svenska bolag. I dubbelbeskattningsavtalen intas så gott som alltid regler som avser att utsträcka denna skattefrihet till att avse utdelningar från bolag i den främmande staten. År 1979 infördes i den interna lagstiftningen en möjlighet att få sådan s k 54 §-utvidgning även i fall då dubbelbeskattningsavtal saknas.[4] Riksskatteverket får efter ansökan medge sådan befrielse från skattskyldighet.

Av det sagda framgår att principen att problemen med internationell dubbelbeskattning i första hand skall lösas genom dubbelbeskattningsavtal under

---

[1] Bilaga 3 till prop 1927:102 s 39.
[2] SFS 1951:324; prop 1951:171, BeU 45.
[3] SFS 1966:729 och 730; prop 1966:127, BeU 54. — Lagstiftningen tillkom efter förslag av dubbelbeskattningssakkunniga i betänkandet Internationella skattefrågor, SOU 1962:59.
[4] SFS 1979:612 och 613; prop 1978/79:210, SkU 57.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

åren frångåtts på flera sätt. Som ett led i denna utveckling får man också se de nyligen gjorda ändringarna av reglerna om avräkning av utländsk skatt, SFS 1982:1098 och 1099. Ändringarna berör avräkning enligt såväl interna regler som dubbelbeskattningsavtal. Som bakgrund till en redogörelse för ändringarna nämns här först något om exempt- och creditmetoderna.[5]

Exemptmetoden

Exemptmetoden innebär att en utländsk inkomst undantas från beskattning. Tidigare tillämpades metoden endast så att inkomsten inte medtas vid taxeringen, ''vanlig exempt'', men — om det är fråga om progressiv skatt — att inkomsten ändå beaktas vid fastställandet av skatten på övriga inkomster, ''progressionsförbehåll''. Ett annat sätt att tillämpa metoden är att inkomsten i fråga medtas vid taxeringen och inräknas i beskattningsunderlaget samt att skatten beräknas med utgångspunkt i en på detta beskattningsunderlag beräknad skatt. Denna skatt minskas sedan med den del därav som belöper på den undantagna inkomsten. Detta förfarande kallas ''alternativ exempt''. — Till 1960-talet användes vanlig exempt för svensk del som huvudmetod i dubbelbeskattningsavtalen.

Creditmetoden

Creditmetoden eller avräkningsmetoden innebär att den utländska skatten avräknas från den egna skatten. Vid ''vanlig credit'' medger hemviststaten avräkning för skatt på inkomst i en annan stat, källstaten. Vid ''omvänd credit'' medger källstaten credit för skatt i hemviststaten. Omvänd credit förekommer för svensk del endast i dubbelbeskattningsavtal, t ex det schweiziska och det spanska. Metoden skall exempelvis användas beträffande en till Spanien utflyttad svensk medborgare som får ATP från Sverige. Pensionen får beskattas i Sverige, men Sverige skall medge avräkning för spansk skatt på pensionen.

Varianter av creditmetoden

Den för den skattskyldige mest förmånliga varianten av creditmetoden är ''full credit'' som innebär att den utländska skatten får avräknas mot varje inhemsk skatt, oavsett om den inhemska skatten belöper på inkomster från utlandet eller inte.

Något mindre förmånligt är när creditmetoden tillämpas enligt ''overallprincipen''. Denna innebär att utländsk skatt får avräknas mot all inhemsk skatt som belöper på inkomster från utlandet.

Ytterligare begränsning av avräkningen sker om ''per country-principen''

[5] En utförlig presentation av metoderna exempt och credit och deras förhållande till den nya lagstiftningen har givits i SST 1983 nr 6—7, Sture Hagergård: Exempt och credit efter 1982 års ändringar av avräkningsreglerna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

används. Då får skatt på inkomst från ett visst land avräknas från all inhemsk skatt på inkomst endast från samma land.

Mest restriktiv är ''per item-principen'', som innebär att utländsk skatt på viss inkomst får avräknas endast mot inhemsk skatt på samma inkomst. Det är denna princip som kom till uttryck i 1966 års regler om avräkning. Principen har också använts i de svenska dubbelbeskattningsavtalen, som sedan 1960-talet haft creditmetoden som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning.

Ändrade regler

De nu genomförda ändringarna av de interna avräkningsreglerna innebär en övergång till overall-principen. Proposition 1982/83:14, i vilken ändringarna föreslogs, bygger på betänkandet ''Avräkning av utländsk skatt'', Ds B 1982:5, som avgivits av skatteavräkningssakkunniga. Utredningen tillsattes efter framställningar från svenska företag med internationell verksamhet.

I framställningarna framhölls att många stater tillämpade avräkningsregler som var betydligt gynnsammare än de svenska och att de svenska bolagens konkurrensförmåga hämmades av detta. Kritiken gällde såväl avräkningsreglerna i intern lagstiftning som i avtalen. Man vände sig främst mot begränsningen av avräkningsbara utländska skatter och att avräkning inte fick göras mot svensk kommunal inkomstskatt. Generellt framhöll företagen, att tillämpningen av per item-principen och därmed avsaknaden av möjligheten till ''carry back'' och ''carry forward'' av avräkning under rådande ekonomiska förhållanden medfört väsentliga olägenheter, eftersom den svenska skatten på grund av låg beskattningsbar inkomst i Sverige ofta var väsentligt lägre än den avräkningsbara utländska skatten på samma inkomst.

I enlighet med skatteavräkningssakkunnigas förslag ändrades avräkningsreglerna i följande avseenden:

1. Avräkning får ske även från svensk kommunal inkomstskatt.

2. Även sådan utländsk skatt som är jämförlig med svensk kommunal inkomstskatt får avräknas.

3. Alla utländska inkomster och skatter för ett visst beskattningsår får vid vanlig credit — oavsett om avräkning skall medges enligt dubbelbeskattningsavtal — beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning samma år (overall-principen).

4. Även sådan inkomst från förvärvskälla i utlandet på vilken inte utgått utländsk skatt får beaktas vid fastställandet av spärrbeloppet (illustreras genom inkomsterna från Bahamas i exempel 2 nedan).

5. Taxeringsnämnd skall i stället för länsrätt i första instans handlägga fråga om avräkning enligt de interna reglerna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

På grund av overall-principen blir det möjligt att få avräkning för utländsk skatt på intäkt som inte medfört inkomst enligt svenska regler (illustreras genom skatten i stat B i exempel 1 nedan).

De nya reglerna tillämpas från och med 1983 års taxering.

Ett metodiskt lämpligt tillvägagångssätt vid avräkning är att man

1) undersöker vilka utländska skatter som får beaktas,
2) undersöker vilka utländska inkomster som får beaktas samt
3) fastställer spärrbeloppet.

För att belysa innebörden i de nya reglerna ges följande exempel.

Exempel 1

Förutsättningar

Ett svenskt företag erhåller ränta från en utländsk stat, A, och har filialer i två andra stater, B och C. Sverige har dubbelbeskattningsavtal med A och B men inte med C.

Företagets inkomst av rörelse uppgår till 114 000 kr, därav 100 000 kr från Sverige.

Från land A har — såsom rörelseintäkt — erhållits ränta med 10 000 kr. På detta belopp har utgått skatt med 15 % eller 1 500 kr. Enligt dubbelbeskattningsavtalet skall avräkning erhållas som om skatt uttagits med 25 % på bruttot (matching credit). Kostnaderna för förvärvande av räntan uppgår till 6 000 kr exklusive skatten.

I filialen i land B har verksamheten givit ett underskott med 5 000 kr beräknat enligt svenska regler. Enligt reglerna i land B har emellertid uppkommit ett överskott på 3 000 kr. De olika beräkningarna strider inte mot dubbelbeskattningsavtalets regler. I land B har skatt tagits ut med 60 % eller 1 800 kr. Denna skatt får enligt dubbelbeskattningsavtalet avräknas från svensk skatt (vanlig credit). Avräkningsbeloppet får dock enligt avtalet inte överstiga beloppet av den del av den skattskyldiges sammanlagda svenska inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i land B (per item-principen).

I filialen i land C har verksamheten givit ett överskott som beräknat enligt reglerna i såväl Sverige som i land C är 15 000 kr. Skatt har i land C uttagits med 40 % eller 6 000 kr. Skatten utgår till en kommun i land C.

I Sverige utgår kommunalskatt med 30 % och statlig skatt med 40 %. Bolaget erhåller, såväl statligt som kommunalt, avdrag med 10 000 kr avseende förlust från tidigare år. Dessutom erhåller bolaget vid den statliga taxeringen avdrag med 30 000 kr avseende kommunalskatt som påförts året innan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

Taxering	Statligt	Kommunalt
Sverige	100 000	100 000
A	4 000	4 000
B	./. 5 000	./. 5 000
C	15 000	15 000
Sammanlagd inkomst	114 000	114 000
Allmänt avdrag för kommunalskatt	./. 30 000	
	84 000	
Förlustavdrag	./. 10 000	./. 10 000
Taxerad och beskattningsbar inkomst	74 000	104 000
Skatt	29 600	31 200
Summa skatt	60 800	

Utländska skatter som får beaktas	
A	2 500 (25 % av 10 000)
B	1 800
C	6 000
Summa	10 300

Enligt motiven till ändringarna av avräkningsreglerna[6] skall, om enligt ett dubbelbeskattningsavtal matching credit skall tillämpas, avtalets regler i detta avseende tillämpas även i fortsättningen. För staten A är därför ett belopp av 2 500 i och för sig avräkningsbart.

Enligt dubbelbeskattningsavtalet med B får avräkning från svensk skatt ske för utländsk skatt på inkomst som får beskattas i B. Enligt spärregeln i avtalet får, som tidigare nämnts, avräkningsbeloppet dock inte överstiga beloppet av den del av inkomstskatten, beräknad utan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i B. Eftersom det vid inkomstberäkningen enligt svenska regler inte uppkommit någon inkomst i B, belöper heller inte någon del av den svenska skatten på sådan inkomst.

Det kan alltså konstateras, att det enligt avtalet med B i princip finns rätt till avräkning, men att denna rätt på grund av spärregeln i avtalet inte kan utnyttjas.

Enligt 24 § andra stycket sista meningen SIL gäller emellertid att den nya spärregeln — enligt overall-principen — i 25 § första stycket skall tillämpas även vid avräkning enligt dubbelbeskattningsavtal. Eftersom det — som sagts — finns avräkningsrätt enligt avtalet, skall skatten i B således tas med bland de avräkningsbara utländska skatterna, trots att avtalets spärregel i och för sig förhindrar avräkning. Avtalets spärregel ersätts i detta fall av spärregeln i SIL.

[6] Propositionen 1982/83:14 s 12.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

Utländska inkomster som får beaktas

Såväl inkomsten från staten A som inkomsten från staten C får enligt 25 § första stycket andra—fjärde meningarna SIL beaktas, eftersom inkomsterna härrör från förvärvskällor i utlandet och ingår i den skattskyldiges sammanlagda inkomst.

Spärrbelopp

$$\frac{4\,000 + 15\,000}{114\,000} \times 60\,800 = 10\,133$$

Beräkningen enligt spärregeln kan här göras gemensamt för den statliga och kommunala inkomstskatten, eftersom täljaren (de berörda utländska inkomsterna) och nämnaren (sammanlagd inkomst) är lika stora vid beräkningen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Avräkning

Summan av i och för sig avräkningsbara utländska skatter är 10 300. Spärrregeln begränsar den svenska skattenedsättningen till 10 133. Avräkningen sker i första hand, d v s i detta fall helt, från den statliga inkomstskatten.

Spärrbelopp enligt äldre bestämmelser skulle ha utgjort:

A $\frac{4\,000}{114\,000} \times 60\,800 = 2\,133$

B $\frac{0}{114\,000} \times 60\,800 = 0$

C $\frac{15\,000}{114\,000} \times 60\,800 = 8\,000$

De i och för sig avräkningsbara skatterna i staterna A och C utgör 2 500 resp 6 000. Avräkning skulle sålunda ha medgivits med 2 133 + 6 000 = 8 133.

Exempel 2

Förutsättningar

Ett svenskt aktiebolag har haft rörelseinkomster med 705 000 kr. Inkomsterna fördelar sig på följande länder:

Land	Inkomst	Anmärkning	Skatt
Sverige	250 000	Av intäkterna utgör 135 000 kr direkta betalningar från Danmark, Grekland och Saudiarabien med 45 000 kr från respektive land för exporterade varor	

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

Bahamas	10 000	Utdelning	—
	15 000	Ränta	—
Danmark	100 000	Inkomst av rederirörelse med verklig ledning i Danmark	105 000
	110 000	Inkomst av filial med fast driftställe	
Finland	20 000	Utdelning från helägt bolag	1 100
Norge	80 000	Inkomst av filial med fast driftställe; den norska skatten har beräknats på ett underlag av 115 000, beräknat på ett sätt som inte strider mot dubbelbeskattningsavtalet	74 000
Västtyskland	120 000	Inkomst av filial med fast driftställe	40 000

Bolaget har rätt till allmänt avdrag för kommunalskatt med 90 000 kr. Statsskatt utgår med 40 % och kommunalskatt med 30 %.

Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal med Bahamas.

Rederiinkomsten från Danmark skall enligt det svensk-danska dubbelbeskattningsavtalet undantas från svensk beskattning genom alternativ exempt.

Inkomsterna från Finland och Västtyskland skall enligt dubbelbeskattningsavtalen med dessa länder undantas från den svenska beskattningen genom vanlig exempt. Källskatten på utdelningen från Finland är i enlighet med vad avtalet tillåter beräknad med 5 % av utdelningen.

Beträffande filialinkomsterna från Danmark och Norge skall enligt dubbelbeskattningsavtalen med dessa länder Sverige med iakttagande av vanlig spärregel enligt per item-principen medge avräkning för den utländska skatten på inkomsterna.

Taxering och skatteberäkning

		Statligt	Kommunalt
Sverige		250 000	250 000
Bahamas	10 000		
	15 000	25 000	25 000
Danmark	100 000		
	110 000	210 000	210 000
Finland		—	—
Norge		80 000	80 000
Västtyskland		—	—
Sammanlagd inkomst		565 000	565 000

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

Allmänt avdrag för kommunalskatt	./. 90 000	
Taxerad och beskattningsbar inkomst	475 000	565 000
Beräknad skatt utan hänsyn till alternativ exempt	190 000	169 500
Summa skatt	359 500	

Reducering av den beräknade skatten på grund av att den danska rederiinkomsten skall undantas från svensk beskattning genom alternativ exempt:

	Statligt	Kommunalt
Sammanlagd inkomst enligt taxeringen	565 000	565 000
Rederiinkomsten	./. 100 000	./. 100 000
Beräknad sammanlagd inkomst	465 000	465 000
Allmänt avdrag	./. 90 000	
Beräknad taxerad och beskattningsbar inkomst	375 000	465 000
Statlig skatt $190\,000 - \frac{475\,000 - 375\,000}{475\,000} \times 190\,000$	150 000	
Kommunal skatt $169\,500 - \frac{565\,000 - 465\,000}{565\,000} \times 169\,500$		139 500
Summa skatt	289 500	

Progressionsförbehållet i dubbelbeskattningsavtalet med Västtyskland är inte aktuellt att tillämpa, eftersom den skattskyldige är ett bolag.

Utländska skatter som får beaktas

Land	Skatt	Anmärkning
Danmark		Av skatten får 50 000 anses belöpa på inkomsten av rederirörelsen och 55 000 på inkomsten av filialen
		Rederirörelsen
		— Avräkning får inte ske enligt vare sig dubbelbeskattningsavtalet eller 24 § SIL, eftersom dubbelbeskattning undanröjs eller lindras enligt avtalet (alternativ exempt)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

		Filialen
	55 000	Avräkning får ske enligt dubbelbeskattningsavtalet; spärregeln i avtalet satt ur kraft genom 24 § andra stycket andra meningen
Finland	—	Avräkning får inte ske enligt vare sig dubbelbeskattningsavtalet eller 24 § SIL, eftersom dubbelbeskattning undanröjs enligt avtalet (exempt — s k 54 §-utvidgning)
Norge	74 000	Avräkning får ske enligt dubbelbeskattningsavtalet; spärregeln i avtalet satt ur kraft genom 24 § andra stycket andra meningen SIL
Västtyskland	—	Avräkning får inte ske enligt vare sig dubbelbeskattningsavtalet eller 24 § SIL, eftersom dubbelbeskattning undanröjs eller lindras enligt avtalet (vanlig exempt)
	129 000	Summa utländsk skatt som får beaktas vid avräkningen

Utländska inkomster som får beaktas

Land	Inkomst	Anmärkning
Bahamas	10 000 15 000	Utdelningen och räntan härrör från förvärvskälla i utlandet och får därför — trots att ingen skatt utgått i Bahamas på inkomsterna — enligt 25 § första stycket andra meningen SIL beaktas
Danmark	—	Betalningen om 45 000 kr skall ej beaktas, eftersom den ej härrör från förvärvskälla i utlandet
	—	Inkomsten av rederirörelsen skall enligt 25 § första stycket andra meningen inte heller beaktas, eftersom dubbelbeskattning undanröjs eller lindras enligt avtalet
	110 000	Inkomsten av filialen skall enligt 25 § första stycket andra—fjärde meningarna beaktas, eftersom den härrör från förvärvskälla i utlandet och ingår i den skattskyldiges sammanlagda inkomst

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

Finland	—	Utdelningen skall inte beaktas eftersom den enligt avtalet undantas från beskattning och inte ingår i den skattskyldiges sammanlagda inkomst
Grekland	—	Betalningen om 45 000 kr skall ej beaktas, eftersom den ej härrör från förvärvskälla i utlandet
Norge	80 000	Inkomsten skall beaktas av samma skäl som gäller den danska filialinkomsten. Som inkomst tas upp den del av den enligt svenska regler beräknade sammanlagda inkomsten som belöper på filialen i Norge
Saudiarabien	—	Betalningen om 45 000 kr skall ej beaktas, eftersom den ej härrör från förvärvskälla i utlandet
Västtyskland	—	Inkomsten skall ej beaktas, eftersom den enligt avtalet undantas från beskattning och inte ingår i den skattskyldiges sammanlagda inkomst

Spärrbeloppet

När vanlig exempt och avräkning skall tillämpas samtidigt, tillämpas den förra metoden först, eftersom man vid avräkning använder dels den vid inkomstberäkningen för taxeringen framkomna ”sammanlagda inkomst” (= deklarationsblankettens ”sammanräknad inkomst”), dels även den skatt som med bortseende från avräkningen skulle ha utgått på den beskattningsbara inkomsten, i förekommande fall beräknad med hänsyn till progressionsförbehåll.

Även när vanlig exempt och alternativ exempt skall tillämpas samtidigt, tillämpas den förra metoden först, eftersom inkomsten som skall undantas genom vanlig exempt inte tas med vid taxeringen och man vid tillämpningen av alternativ exempt utgår från den beskattningsbara inkomsten. Vidare måste i förekommande fall, innan alternativ exempt tillämpas, skatten beräknas med hänsyn till progressionsförbehåll.

När alternativ exempt skall tillämpas samtidigt som avräkning är förfaringssättet inte lika klart. Eftersom man med alternativ exempt aldrig avsett att få andra skatteeffekter än med vanlig exempt, talar detta för att man skall tillämpa avräkning med utgångspunkt i

1) en taxeringsberäkning där man bortsett från den med alternativ exempt berörda inkomsten och
2) den skatt som återstår efter nedsättning på grund av alternativ exempt.

Ordalydelsen i 25 § första stycket tredje och fjärde meningarna talar emellertid emot detta synsätt. I dessa bestämmelser sägs nämligen, att statlig respekti-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

ve kommunal inkomstskatt anses belöpa på de utländska inkomsterna till så stor del som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges ”sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor” — utan reservation sålunda för inkomst som berörs av alternativ exempt. Om man vid beräkning av spärrbeloppet inte skulle beakta den inkomst som berörs av alternativ exempt innebär detta att man med inkomsten i det citerade uttrycket skulle förstå denna inkomst minskad med inkomst som berörs av alternativ exempt.

Oklarheten i 25 § första stycket SIL medför att olika spärrbelopp kan tänkas, i första hand följande:

a) $\frac{10\ 000 + 15\ 000 + 110\ 000 + 80\ 000}{565\ 000 - 100\ 000} \times 289\ 500 = 133\ 855$

b) $\frac{10\ 000 + 15\ 000 + 110\ 000 + 80\ 000}{565\ 000} \times 289\ 500 = 110\ 164$

c) $\frac{10\ 000 + 15\ 000 + 110\ 000 + 80\ 000}{565\ 000} \times 359\ 500 = 136\ 801$

Beräkningssättet enligt a) överensstämmer med de grundläggande tankegångarna för alternativ exempt.

Beräkningssättet enligt b) är inte rimligt, därför att det genom alternativ exempt reducerade skattebeloppet har använts, fastän den sammanräknade inkomsten i nämnaren inte reducerats med den inkomst som genom alternativ exempt undantagits från beskattning. Man kan säga att den genom alternativ exempt gjorda skattenedsättningen har proportionerats ut på den av credit omfattade inkomsten eller att en del av den skatt som är hänförlig till den av credit omfattade inkomsten proportionerats ut på den inkomst som genom alternativ exempt undantagits från beskattning.

Nämnaren i bråktalet vid c) är en följd av att 25 § första stycket tredje och fjärde meningarna talar om ”den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor”. En logisk följd av att man vid proportioneringen utgår från all inkomst är att man även utgår från all skatt på denna inkomst.

Beräkning enligt spärregeln kan i detta exempel göras gemensamt för den statliga och kommunala inkomstskatten, eftersom täljaren (de berörda utländska inkomsterna) och nämnaren (sammanlagd inkomst) är lika stora vid beräkning av såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Avräkning

Summan av i och för sig avräkningsbara utländska skatter är (55 000 + 74 000 =) 129 000. Varken spärrbeloppet enligt a) eller spärrbeloppet enligt c) medför någon begränsning, varför de utländska skatterna får avräknas i sin helhet.

Vid beräkning av spärrbelopp enligt äldre bestämmelser skulle man i detta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

exempel ha fått tillämpa anvisningarna till de danska och norska dubbelbeskattningsavtalen. Samma oklarhet som ovan diskuterades om förhållandet mellan credit och alternativ exempt finns även i dessa anvisningar. Spärrbeloppen skulle med tillämpning av beräkningssätten vid a) och c) ovan ha utgjort

Danmark

a) $\frac{110\ 000}{465\ 000} \times 289\ 500 = 68\ 484$; c) $\frac{110\ 000}{565\ 000} \times 359\ 500 = 69\ 991$

Norge

a) $\frac{80\ 000}{465\ 000} \times 289\ 500 = 49\ 807$; c) $\frac{80\ 000}{565\ 000} \times 359\ 500 = 50\ 903$

Avräkning skulle med dessa spärrbelopp ha medgivits med $55\ 000 + 49\ 807 = 104\ 807$ eller med $55\ 000 + 50\ 903 = 105\ 903$.

Exempel 3

I exemplet görs avräkning efter det att omkostnadsavdrag för utländsk skatt enligt punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL medgivits vid taxeringen. Reglerna om justering vid sådan avräkning finns i 25 § andra stycket SIL och har inte ändrats genom de nya bestämmelserna om avräkning.

Förutsättningar

Ett svenskt företag med rörelse i Sverige har inkomster från två utländska stater, A och B.

Inkomsten av rörelsen i Sverige uppgår till 93 000 kr.

Från land A, med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal, har uppburits ränta med 20 000 kr. På räntan har skatt utgått med 6 000 kr. Kostnaderna för ränteintäkten är 18 000 kr exklusive skatten. Skatten i land A får enligt dubbelbeskattningsavtalet avräknas från den svenska skatten.

I land B, med vilket Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal, har företaget en filial vilken givit ett överskott med 10 000 kr beräknat enligt svenska regler. Skatt har erlagts till kommun i land B med 5 000 kr.

Bolaget yrkar och medges omkostnadsavdrag med 5 000 kr för skatten i land B.

Den statliga inkomstskatten utgår med 40 % och den kommunala med 30 %.

Sedan de utländska skatterna blivit slutligt fastställda, i land A till 6 000 kr och i land B till 6 500 kr, begär företaget avräkning. Företaget har erlagt de utländska skatterna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30

	Statligt och kommunalt	
	Efter omkostnadsavdrag	Utan omkostnadsavdrag
Sverige	93 000	93 000
A (20 000—18 000 =)	2 000	2 000
B	5 000	10 000
Sammanlagd inkomst	100 000	105 000
Taxerad och beskattningsbar inkomst	100 000	105 000
Skatt 70 %	70 000	73 500

Omkostnadsavdraget för skatt till B har givit en skattenedsättning med (73 500—70 000) = 3 500 kr.

Utländska skatter som får beaktas

A	6 000
B	6 500
Summa	12 500

Spärrbelopp

Beräkning enligt spärregeln skall ske med utgångspunkt i inkomst utan avdrag för utländsk skatt och i den svenska skatt som skulle ha utgått om omkostnadsavdrag inte medgivits. Bråktalet blir sålunda

$$\frac{2\,000 + 10\,000}{105\,000} \times 73\,500 = 8\,400$$

Beräkningen enligt spärregeln kan här göras gemensamt för den statliga och kommunala inkomstskatten, eftersom täljaren (de berörda utländska inkomsterna) och nämnaren (sammanlagd inkomst) är lika stora vid beräkningen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Avräkning

Summan av i och för sig avräkningsbara utländska skatter är 12 500. Den svenska skattenedsättningen blir med hänsyn till spärrbelopp och justering för omkostnadsavdrag för utländsk skatt 8 400—3 500 = 4 900 (25 § andra stycket andra meningen SIL).

Spärrbelopp enligt äldre bestämmelser skulle ha utgjort:

A $\frac{2\,000}{105\,000} \times 73\,500 = 1\,400$

B $\frac{10\,000}{105\,000} \times 73\,500 = 7\,000$

Avräkning skulle ha medgivits med 1 400 + 6 500—3 500 = 4 400.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:30