



KLAGANDE

Livförsäkringsbolaget Skandia, ömsesidigt, 516406-0948

Ombud: Bolagsjurist Anders Törnquist

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 30 september 2021
i mål nr 2480-21, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsår 2014

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Livförsäkringsbolaget Skandia, ömsesidigt (Skandia Liv) yrkar att kammar-rätten ska medge Skandia Liv begärd nedsättning av avkastningsskatt genom avräkning av utländsk skatt med 150 867 137 kr. Till stöd för sin talan hänvisar Skandia Liv till vad som anförts tidigare i processen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om Skandia Liv har rätt till nedsättning av avkastnings-skatt på pensionsmedel genom avräkning av utländsk skatt.

Skandia Liv har den 2 januari 2014 övertagit Livförsäkringsaktiebolaget Skandias (Gamla Liv) försäkringsbestånd. Samma dag har Gamla Liv fusionerats med Skandia Liv. Den utländska skatt som Skandia Liv begär avräkning av har betalats av Gamla Liv.

I lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om nedsättning av svensk skatt genom avräkning av utländsk skatt. I lagens andra kapitel finns bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt och i lagens tredje kapitel finns bestämmelser om nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel.

Enligt 3 kap. 1 § avräkningslagen har ett svenskt livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensions-medel genom avräkning av utländsk skatt rätt att få nedsättning av sådan avkastningsskatt. En motsvarande bestämmelse som gäller för nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt finns i 2 kap. 1 §.

I 2 kap. 5 § avräkningslagen finns bestämmelser som gäller vid kvalificerad fusion enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Av bestämmelsen framgår bl.a. att det överlåtande företags inkomst under detta företags

sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, anses som det övertagande företags. Någon motsvarande bestämmelse som gäller för avkastningsskatt finns inte.

Prövningen av Skandia Livs begäran om nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel genom avräkning av utländsk skatt ska således göras utifrån huvudregeln i 3 kap. 1 § avräkningslagen. För att rätt till avräkning ska föreligga enligt den bestämmelsen krävs att den som påförs avkastningsskatten också är den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs (RÅ 1999 not. 290 och RÅ 2009 not. 38). Det krävs vidare identitet vad gäller de tillgångar vars avkastning beskattats i utlandet och de tillgångar som utgör underlag för avkastningsskatten och att det är samma person som civilrättsligt har haft samma i båda länderna skattepliktiga inkomst (RÅ 2001 ref. 46).

Enligt Skandia Liv följer det av kontinuitetsprincipen och det förhållandet att det är fråga om universalsuccession att det övertagande bolaget övertar inte bara skyldigheten att betala skatt utan också rätten att undanröja dubbelbeskattning genom avräkning.

Som kammarrätten har redogjort för ovan är det Gamla Liv som har haft den i utlandet beskattade inkomsten. Det är dock Skandia Liv som är föremål för avkastningsskatt i Sverige och det skattesubjekt som begär avräkning av utländsk skatt. Den som påförs avkastningsskatten är således inte den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs. Den omständigheten att bolagen har gått samman genom fusion förändrar, enligt kammarrättens uppfattning, inte denna slutsats. I förarbetena har vidare uttalats att utgången i RÅ 2001 ref. 46 innebär att det är tveksamt om ett övertagande bolag har rätt till avräkning av utländsk skatt på inkomster som det överlåtande bolaget har haft (prop. 2008/09:63 s. 51). Mot denna bakgrund anser kammarrätten att Skandia Liv inte har rätt till

nedsättning av avkastningsskatt genom avräkning av utländsk skatt enligt 3 kap. 1 § avräkningslagen.

Skandia Liv anser dock att det skulle stå i strid med lagens intentioner att inte tillämpa reglerna om avräkning mot inkomstskatt efter fusion analogt och för fram att det i förarbetena uttalats att det saknas skäl att i avräknings-sammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig och kommunal inkomstskatt.

Bestämmelsen i 2 kap. 5 § avräkningslagen har tillkommit som en följd av utgången i RÅ 2001 ref. 46 och trädde i kraft den 1 januari 2009. De förarbetsuttalanden som Skandia Liv lyfter fram ovan (prop. 2005/06:17 s. 17) har dock tillkommit i ett annat sammanhang och vid en annan tidpunkt och kan därför, enligt kammarrätten, inte tas till intäkt för att bestämmelsen i 2 kap. 5 § är avsedd att tillämpas även på frågor om avkastningsskatt. Den omständigheten att det inte har införts någon motsvarande reglering i tredje kapitlet talar vidare emot en sådan tillämpning som Skandia Liv förordar. Mot denna bakgrund och med hänsyn till de högt ställda krav på legalitet som gäller inom skatterätten anser kammarrätten att det saknas förutsättningar för att tillämpa 2 kap. 5 § avräkningslagen på en sådan situation som den i målet.

Kammarrättens slutsats är att det saknas förutsättningar för att medge Skandia Liv nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel genom avräkning av utländsk skatt. Överklagandet ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Patricia Schömer
kammarrättsråd
ordförande

Fredrik Fries
kammarrättsråd

Mårten Garnau
tf. assessor
referent



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 14

DOM
2021-09-30
Meddelad i Stockholm

Mål nr
2480-21

KLAGANDE

Livförsäkringsbolaget Skandia, ömsesidigt, 516406-0948

Ombud: Anders Törnquist

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2017-12-29, se bilaga 1

SAKEN

Inkomstskatt beskattningsår 2014

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 1408799

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: avd14.fst@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratten-i-stockholm/	-	måndag–fredag 08:00–16:00

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade vid omprövning den 29 december 2017 att, såvitt nu är i fråga, inte medge Livförsäkringsbolaget Skandia, ömsesidigt (Skandia) begärd avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Skandia yrkar begärd nedsättning av avkastningsskatt genom avräkning av utländska skatter mot avkastningsskatt på pensionsmedel och anför bl.a. följande. Innebörden av 9 § femte stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) är att det övertagande företaget blir skattskyldigt till avkastningsskatt för hela beskattningsåret. Rätt till avräkning efter fusion, för såväl inkomstskatt som avkastningsskatt, har förelegat såväl innan som efter lagändringen i 2 kap. lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Det följer av kontinuitetsprincipen samt de vedertagna skatte- och civilrättsliga effekterna av fusion att ett övertagande bolag genom en kvalificerad fusion inte bara övertagit skyldigheten att betala skatt utan också rätten att undanröja dubbelbeskattning genom avräkning. Identitetskravet som ligger till grund för det överklagade beslutet har uppkommit genom utveckling i rättspraxis där RÅ 2001 ref. 46 framstår som ett centralt avgörande. Efter RÅ 2001 ref. 46 valde lagstiftaren att genom delvis retroaktiv lagstiftning införa en bestämmelse om avräkning efter kvalificerad fusion i 2 kap. 5 § respektive 6 § avräkningslagen för att förändra det rättsläge som hade uppstått till följd av Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) bedömning i målet. Även införandet av 3 kap. 2 § avräkningslagen föranleddes av RÅ 2001 ref. 46 och innebar en kodifierad inskränkning av den utvecklade rättspraxisen om identitetskrav för rätt till avräkning. Av förarbetena till 3 kap. 2 § framgår att det saknas skäl att i avräkningssammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig och kommunal inkomstskatt. Samtliga de faktorer som HFD beaktade i sin bedömning i RÅ 2000 ref. 36

som ledde till att det råder sådant samband mellan den särskilda löneskatten och inkomstskatten är även gällande vad gäller förhållande mellan avkastningsskatt och inkomstskatt (jfr. 10 och 12 §§ AvPL och 31 kap. 2 § 4 c skatteförfarandelagen [2011:1244]). Att inte tillämpa reglerna om avräkning mot inkomstskatt efter fusion analogt skulle inte bara stå i strid med lagens intentioner utan därtill utgöra en icke åsyftad diskriminering av de avkastningsskattade subjekten och direkt drabba drygt 1,2 miljoner försäkringstagare. En omprövning av utländsk skatt för Livförsäkringsaktiebolaget Skandia (gamla Skandia) under beskattningsår 2013 som skulle resultera i en höjning av den utländska skatten, trots att denna skulle hänföras till gamla Skandia och tid före fusion, skulle kunna avräknas av Skandia om omprövningen skett efter att fusionen verkställts. Att inte medge avräkning i ett fall som detta skulle därför med all tydlighet strida mot lagstiftningens systematik.

Skatteverket beslutade vid omprövning att inte ändra det överklagade beslutet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Det framgår av 9 § femte stycket AvPL att om ett helt försäkringsbestånd överlåts från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt lagen till ett annat sådant företag eller om fusion sker mellan sådana företag inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Av 3 kap. 1 § avräkningslagen framgår att bl.a. svenska livförsäkringsföretag genom avräkning av utländsk skatt har rätt att få nedsättning av sådan avkastningsskatt som har betalats under kalenderåret närmast före

beskattningsåret och som belöper på sådan avkastning, på den skattskyldiges utländska tillgångar, som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för beskattningsåret. Avräkning får dock enligt 3 kap. 3 § avräkningslagen högst ske med den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget, det s.k. spärrbeloppet.

För att rätt till avräkning mot avkastningsskatt på pensionsmedel ska föreligga enligt 3 kap. 1 § avräkningslagen krävs att den som påförs avkastningsskatten också är den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs (RÅ 1999 not. 290 och RÅ 2009 not. 38). Enligt RÅ 2001 ref. 46 krävs dels att det är fråga om utländsk skatt som belöper på avkastning på direktägda utländska tillgångar, dels att dessa tillgångar ingår i kapitalunderlaget för avkastningsskatt.

Rätten till avräkning mot statlig och kommunal inkomstskatt vid fusion i 2 kap. 5 § avräkningslagen infördes därför att utgången i RÅ 2001 ref. 46 gjorde det tveksamt om någon rätt till avräkning mot statlig och kommunal inkomstskatt för det övertagande företaget förelåg om det överlåtande företaget haft utländska inkomster på vilka utgått utländsk skatt (prop. 2008/09:63 s. 51). Av nämnda bestämmelse följer att vid tillämpning av 2 kap. ska det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och därpå belöpande utländska skatter anses som det övertagande företags om fråga är om en enligt 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) kvalificerad fusion (a. prop. s. 66). De ändringar som samtidigt gjordes i kap. 3 avräkningslagen var, med undantag för förlängning av carry forward-perioden, av redaktionell karaktär (a. prop. s. 72).

Av förarbeten till 14 a §, nuvarande 3 kap. 2 §, avräkningslagen framgår att det saknas skäl att i avräkningssammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig och kommunal inkomstskatt (prop.

2005/06:17 s. 17). Vid införandet av nuvarande 3 kap. 2 § avräkningslagen gjordes motsvarande ändringar i 2 b § avräkningslagen, nuvarande 2 kap. 3 § samma lag (a. prop. s. 20).

Förvaltningsrättens bedömning

Frågan i målet är om Skandia har rätt till avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel, efter överlåtelse av ett helt försäkringsbestånd och fusion, för utländsk skatt som betalats av det överlåtande bolaget gamla Skandia.

Förvaltningsrätten konstaterar att det saknas specifika bestämmelser i 3 kap. avräkningslagen angående vad som gäller vid beståndsoverlåtelse och fusion mellan livförsäkringsföretag. Förvaltningsrätten anser att det identitetskrav som framgår av HFD:s praxis mellan den som är skattskyldig för den utländska skatten och den som begär avräkning medför att det inte är möjligt att medge avräkning mot avkastningsskatten på pensionsmedel vid beståndsoverlåtelse och fusion mellan livförsäkringsbolag enligt 3 kap. 1 § avräkningslagen.

Av ovan refererat förarbete till nuvarande 3 kap. 2 § avräkningslagen, då motsvarande ändringar gjordes i 2 kap. 3 § samma lag, framgår visserligen att det saknas skäl att i avräkningssammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig och kommunal inkomstskatt. Förvaltningsrätten konstaterar dock att reglerna avseende avräkning mot statlig och kommunal inkomstskatt vid fusion infördes efter detta samt utan att det infördes regler vid avräkning mot statlig och kommunal inkomstskatt vid beståndsoverlåtelse eller vid avräkning mot avkastningsskatt på pensionsmedel vid fusion eller beståndsoverlåtelse i 3 kap. avräkningslagen. Förvaltningsrätten finner mot bakgrund av det anförda att det inte är möjligt

att medge avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel vid beståndsoverlåtelse och fusion mellan livförsäkringsbolag utan lagstöd i 3 kap. avräkningslagen. Skatteverkets beslut är därmed riktigt och överklagandet ska avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-11).

Peter Lif
Chefsrådman

Nämndemännen Kenneth Andersson, Robert Nellsten och Tiina Sarlin har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Katarina Lindskog har varit föredragande.

Handläggare

Lisbeth Rosvall
010-5741829
lisbeth.rosvall@skatteverket.se

Livförsäkringsbolaget Skandia
ömsesidigt
106 55 STOCKHOLM

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Avdelning 14

INKOM: 2021-02-03
MÅLNR: 2480-21
AKTBIL: 76

Skattebetalare: Livförsäkringsbolaget Skandia,
ömsesidigt

Person-/Organisationsnr: 516406-0948

Beskattningsår: 2014-01-01 - 2014-12-31

Omprövning på initiativ av: Livförsäkringsbolaget Skandia,
ömsesidigt

Omprövat beslut: Beslut om slutlig skatt den 4
december 2015

Omprövningen gäller: Avräkning av utländsk skatt

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte medge begärd avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel.

Skatteverket beslutar vidare att medge nedsättning av statlig inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt med 11 672 865 kr.

MOTIVERING

Livförsäkringsbolaget Skandia, ömsesidigt (nedan Bolaget eller Skandia Liv) har inkommit med begäran om nedsättning av svensk statlig inkomstskatt och avkastningsskatt beskattningsår 2014 (vid taxeringen 2015) genom avräkning av utländsk skatt med totalt 168 546 305 kr. I den inkomstbeskattade delen begärs avräkning i första hand med 7 981 855 kr vilket avser skatt som inte kunnat avräknas i den inkomstbeskattade delen förgående år.

Den utländska skatten har specificerats på bilagor 1 och 2. Bolaget har inte gjort avdrag för den utländska skatten. Avräkning begärs för utländsk skatt betald 2013 med sammanlagt 160 564 450 kr. I svar på förfrågan har Bolaget justerat begäran om avräkning av den utländska skatten. Utländsk skatt betald år 2013

uppgår härefter till 159 901 577 kr (132 740 165 kr + 20 067 184 kr + 7 094 228 kr).

Bolaget bedriver verksamhet som till 5,65 procent beskattas med inkomstskatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och till 94,35 procent beskattas med avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL.

Bolaget begär, efter justering, avräkning av utländsk skatt i den inkomstskattepliktiga delen med 9 034 439 kr (5,65 procent av 159 901 577 kr) och i den avkastningsbeskattade delen med 150 867 137 kr (94,35 procent av 159 901 577 kr). Avräkning av utländsk skatt mot statlig inkomstskatt begärs också för utländsk skatt betald år 2012 vilken inte kunnat avräknas tidigare, s.k. carry forward, med 7 981 855 kr.

I begäran lämnas upplysning om ombildning enligt följande. Den 2 januari 2014 överlät Livförsäkringsbolaget Skandia, 502019-6365 (Gamla Liv), hela sitt försäkringsbestånd till det nybildade bolaget Livförsäkringsbolaget Skandia, Ömsesidigt, 516406-0948 (Skandia Liv). Skandia Liv trädde genom beståndsoverlåtelsen in i Gamla Livs skattemässiga situation jämlik 39 kap. 12 § IL. Det tomma Gamla Liv fusionerades samma dag (2 januari 2014) med Skandia Liv. De skatter för vilka avräkning nu yrkas har följaktligen betalats av Gamla Liv.

Gällande rätt, lagens förarbete och Skatteverkets ställningstagande

Livförsäkringsföretag ska inte ta upp inkomster som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller influtna premier. Utgifter som hänför sig till sådana inkomster och premier får inte dras av (39 kap. 3 § IL). Av 39 kap. 5 § IL framgår att det i AvPL finns bestämmelser om avkastningsskatt för livförsäkringsföretag. I 39 kap. 12 § IL finns en bestämmelse om övertagande av hela försäkringsbestånd. Den innebär att överlåtande företag inte tar upp någon inkomst och övertagande företag inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Bestämmelser om avkastningsskatt för livförsäkringsföretag m.fl. finns i AvPL. Överläts ett helt försäkringsbestånd från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt AvPL till ett annat sådant företag eller sker fusion mellan sådana företag inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation (9 § femte stycket AvPL).

Bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt samt avkastningsskatt på pensionsmedel finns i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Avräkning ska ske från svensk skatt som beslutas det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet (2 kap. 7 § AvrL).

Avräkning får ske med summan av avräkningsbar utländsk skatt och sparad utländsk skatt från tidigare år (2 kap. 8 § AvrL). Vidare framgår av 2 kap. 9 § AvrL att avräkning enligt 8 § får ske med högst den del av den utländska skatten

som motsvarar ett beräknat spärrbelopp. Spärrbeloppet utgör den statliga inkomstskatt som, beräknad utan sådan avräkning, hänförs till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått.

Om avdrag har gjorts för avsättning till periodiseringsfond eller om sådant avdrag har återförts ska spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts respektive inte har återförts (2 kap. 13 § AvrL).

Till den del avräkning från den svenska skatten inte kan ske det beskattningsår som anges i 7 § därför att summan avräkningsbar utländsk skatt enligt 8 § överstiger det enligt 9 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast det femte beskattningsåret efter ovan nämnda beskattningsår få avräkning av det överskjutande beloppet. För visst år får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det årets spärrbelopp enligt 9 § (2 kap. 17 § AvrL, carry forward).

I 2 kap. AvrL finns bestämmelser i 5-6 och 19-20 §§ som reglerar rätten till avräkning mot statlig och kommunal inkomstskatt vid kvalificerad fusion och fission. Vid en kvalificerad fusion enligt 37 kap. IL ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, anses som det övertagande företags. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av det övertagande företaget. (2 kap. 5 § AvrL). Vid en kvalificerad fusion enligt 37 kap. IL ska vid tillämpning av 17 § (carry forward) inkomst som hänförs till det överlåtande företaget och utländsk skatt på denna inkomst, för vilken avräkning ännu inte har gjorts, anses som det övertagande företags.

I 3 kap. AvrL finns bestämmelser om nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel. Livförsäkringsföretag har genom avräkning av utländsk skatt rätt att få nedsättning av avkastningsskatt för utländsk skatt som har betalats under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på sådan avkastning, på den skattskyldiges utländska tillgångar, som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för beskattningsåret (3 kap. 1 § första stycket AvrL). Avräkning får högst ske med den avkastningsskatt som hänförs till de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget, det s.k. spärrbeloppet (3 kap. 3 § AvrL). Till den del avräkning inte kunnat ske det beskattningsår då avräkning enligt 1 § första stycket ska ske, därför att den avräkningsbara utländska skatten överstiger spärrbeloppet, är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast femte beskattningsåret därefter få avräkning av det överskjutande beloppet, s.k. carry forward (3 kap. 4 § första stycket AvrL).

I 3 kap. AvrL saknas bestämmelser om vad som gäller vid fusion mellan livförsäkringsföretag eller vid beståndsöverlåtelse.

Nya regler infördes i 2 kap. avräkningslagen avseende avräkning vid kvalificerad fusion och fission samt kommissionärsverksamhet som trädde i kraft den 1 januari 2009 med retroaktiv tillämpning från och med 2003 års taxering. Bestämmelsen i 2 kap. 5 § ger rätt till avräkning mot statlig och kommunal inkomstskatt vid fusion. Av förarbetena framgår att regeringen anser

att om det överlåtande företaget haft utländska inkomster på vilka det utgått utländsk skatt bör det övertagande företaget ha rätt till avräkning av denna utländska skatt. Utgången i RÅ 2001 ref. 46 innebär emellertid att det är tveksamt om någon sådan rätt till avräkning föreligger (prop. 2008/09:63 s. 51). Av specialmotiveringen till bestämmelsen (a. prop. s. 66) framgår att "vid tillämpningen av 2 kap. ska det överlåtande företags inkomster under detta företags sista beskattningsår och därpå belöpande utländska skatter anses som det övertagande företags".

Ändringarna i avräkningslagen innebar också att lagen kapitelindelades och att bestämmelserna om nedsättning av avkastningsskatten samlades i 3 kap. Några bestämmelser om avräkning vid fusion infördes inte i 3 kap. De materiella ändringar som gjordes i avräkningslagen och som kommenteras i allmänmotiveringen (avsnitt 6 i prop. 2008/09:63) avser 1 och 2 kap. Förutom förlängningen av carry forwardperioden till fem år berörs inte bestämmelserna i 3 kap. av några ändringar. Av specialmotiveringen i propositionen framgår (s. 72) att – förutom nya hänvisningar och förlängningen av carry forwardperioden – samtliga ändringar i 3 kap. är av redaktionell karaktär

Skatteverket har i ställningstagande den 28 oktober 2013, diarienummer 131-654049-13/111, behandlat frågan om ett svensk livförsäkringsföretag kan få avräkning mot avkastningsskatt på pensionsmedel för ett svenskt överlåtande livförsäkringsföretags utländska skatt vid överlåtelse av ett helt försäkringsbestånd respektive vid fusion.

Både vid överlåtelse av helt försäkringsbestånd och vid fusion bygger de skatterättsliga reglerna i inkomstskattelagen och lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel på kontinuitet. Det övertagande bolaget träder i överlåtarens ställe. Det blir inga skattemässiga konsekvenser i form av uttagsbeskattning m.m. Vid fusion har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2000 ref. 36 tillämpat kontinuitetsprincipen på den särskilda löneskatten på pensionskostnader trots avsaknad av lagreglering. Domstolen tittade på regelverkets allmänna uppbyggnad och gjorde en materiell och hanteringsmässig skälighetsbedömning.

När det gäller avräkning för utländsk skatt finns ingen rättspraxis avseende fusion. Däremot har Högsta förvaltningsdomstolen i tre domar uttalat ett mycket starkt krav på identitet mellan den som begär avräkning och den som har betalat skatten i utlandet respektive haft den utländska inkomsten. I två mål (RÅ 1999 not. 290 och RÅ 2001 ref. 46) var det fråga om amerikanska delägarbeskattade juridiska personer och i ett mål (RÅ 2009 not. 38) var det fråga om en kontraktsrättslig skattetransparent fond i Luxemburg.

I två av domarna (RÅ 1999 not. 290 och RÅ 2009 not. 38) uttalades att för att rätt till avräkning mot avkastningsskatten ska föreligga krävs att den som påförs avkastningsskatten också är den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs. I det ena fallet hade skatten betalats av den utländska juridiska personen och därför medgavs inte avräkning. I det andra fallet var det oklart vem som var skattesubjekt i utlandet och därför avvisades förhandsbeskedet.

I RÅ 2001 ref. 46 uttalades inget krav på identitet i fråga om skattskyldigheten när det gäller avräkning mot avkastningsskatten. Däremot ställdes krav på identitet vad gäller de tillgångar vars avkastning beskattades i utlandet och de tillgångar som utgjorde underlag för avkastningsskatten. Beträffande inkomstskatten ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det inte räckte med identitet mellan skattesubjekten utan att det även krävdes identitet mellan den som i civilrättslig mening haft inkomsten och den som var skattskyldig för densamma.

Utgången i RÅ 2001 ref. 46 föranledde lagändring 2005 med retroaktiv tillämpning både i fråga om avräkning mot inkomstskatten och mot avkastningsskatten. Ändringen innebar att indirekta investeringar i utlandet genom delägarbeskattade juridiska personer vid avräkning av utländsk skatt likställs med direkta investeringar.

Utgången i RÅ 2001 ref. 46 föranledde lagändring även 2009 med retroaktiv tillämpning eftersom det fortfarande rådde oklarhet i vissa avseenden. Då infördes rätt till avräkning mot inkomstskatten för övertagande företag vid fusion och fission samt för kommittenten vid kommissionärsförhållanden. I förarbetena till lagstiftningen uttalar regeringen att utgången i RÅ 2001 ref. 46 innebär att det är tveksamt om någon rätt till avräkning föreligger i dessa situationer.

Även om lagändringen 2009 beträffande fusion m.m. gjordes i förtydligande syfte finns inga uttalanden i förarbetena att lagändringen var obehövlig och det infördes inga regler om avräkning mot inkomstskatten vid beståndsoverlåtelse. Det finns ingenting i förarbetena som visar att det varit lagstiftarens avsikt att göra annat än redaktionella ändringar i regelverket om avräkning mot avkastningsskatten förutom när det gäller förlängningen av carry forwardperioden. I specialmotiveringen till fusionsbestämmelsen i 2 kap. 5 § avräkningslagen anges att bestämmelsen gäller just vid tillämpning av 2 kap. avräkningslagen dvs. vid avräkning mot inkomstskatten. Högsta förvaltningsdomstolen har uppställt ett starkt identitetskrav mellan den som är skattskyldig för den utländska skatten och den som begär avräkning. Skatteverket anser därför att det vid fusion och beståndsoverlåtelse inte är möjligt att medge avräkning mot avkastningsskatten utan lagstöd i 3 kap. avräkningslagen. Verket anser att de starka materiella och taxeringstekniska skäl som fanns i RÅ 2000 ref. 36 saknas i avräkningslagen. Om Högsta förvaltningsdomstolen hade kommit fram till en annan utgång i RÅ 2000 ref. 36 hade det inneburit att den särskilda löneskatten skulle deklarerats på ett sätt som helt avvek från övriga skatter och avgifter. När det gäller avräkning för utländsk skatt prövas rätten till avräkning för varje skatt för sig vilket kan medföra att ett företag kan få avräkning för vissa skatter men inte för andra därför att alla villkor för avräkning inte är uppfyllda i det senare fallet. Skatteverket anser också att Högsta förvaltningsdomstolens praxis på avräkningsområdet har större betydelse för den aktuella frågan än RÅ 2000 ref. 36.

Skatteverket anser inte att EU-rätten innebär någon skyldighet att medge avräkning vid beståndsoverlåtelse eller fusion mellan svenska livförsäkringsföretag. Det finns ingen bestämmelse i avräkningslagen eller i

skatteavtal som anger att avräkning ska medges. Den omständigheten att två medlemsstater utövar sina beskattningsbefogenheter parallellt utgör inge otillåten restriktion enligt EUF-fördraget. Ett svenskt övertagande livförsäkringsföretag inte kan medges avräkning mot avkastningsskatten för utländsk skatt som betalats av ett svenskt överlåtande livförsäkringsföretag vid fusion eller överlåtelse av ett helt försäkringsbestånd

Bolagets svar på förfrågan

Skatteverket har i förfrågan ombett Skandia Liv att kommentera och motivera begäran om avräkning av utländsk skatt med beaktande av Skatteverkets ställningstagande enligt ovan.

Skandia Liv vidhåller i sitt svar att avräkning måste medges i enlighet med yrkade belopp. Skandia Liv framhåller att det inte finns någon lag eller direkt tillämplig praxis som säger att avräkning inte ska medges vid fusion. Skandia Liv har genom den kvalificerade fusionen inte bara övertagit skyldigheten att betala avkastningsskatten utan också rätten att undanröja den ekonomiska dubbelbeskattningen genom avräkning av den utländska skatten. Det tidigare livbolaget Gamla Livs samtliga tillgångar och skulder, rättigheter och skyldigheter har övertagits av Skandia Liv genom den kvalificerade fusionen. Skandia Liv har inträtt i Gamla Livs skattemässiga situation i enlighet med 39 kap. IL. Av förarbetena framgår att det saknas skäl att i avräkningssammanhang behandla avkastningsskatt på pensionsmedel annorlunda än statlig inkomstskatt. Att inte analogvis tillämpa reglerna om avräkning mot inkomstskatt efter fusion skulle stå i strid med lagstiftarens intentioner utan också utgöra en icke åsyftad diskriminering av de avkastningsskattade subjekten och direkt drabba det ömsesidiga Skandia Livs 1,2 miljoner försäkringskunder. Åtgärden skulle också stå i strid med kontinuitetsprincipen.

Skatteverkets bedömning

Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel genom avräkning av utländsk skatt

Med hänvisning till gällande rätt samt Skatteverkets ställningstagande den 28 oktober 2013, diariernr 131 -654049-13/111, enligt ovan beslutar Skatteverket att inte medge begärd avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel för den utländska skatt som har betalats av Gamla Liv.

Nedsättning av statlig inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt

Enligt Bolaget uppgår utländsk skatt för vilken avräkning begärs betald år 2012 till 7 981 855 kr samt betald år 2013 till 9 037 439 kr.

Förutsättning spärrbeloppsberäkning statlig inkomstskatt beskattningsår 2014;

Utländsk inkomst 70 715 565 kr ($5,50 \% \times 1\,217\,870\,503 \text{ kr} + 67\,867\,043 \text{ kr}$). Uppgiften om den utländska inkomsten framgår av omprövningsärende avseende beskattningsår 2015, ärende nr 82-51972579.

Överskott av näringsverksamhet 1 295 419 047 kr + avsättning till periodiseringsfond 431 096 538 kr = sammanlagd inkomst 1 726 515 585 kr.

Statlig inkomstskatt 284 992 188 kr (22 % x 1 295 419 040 kr).

Spärrbeloppsberäkning: $(70\,715\,565 / 1\,726\,515\,585) \times 284\,992\,188 = 11\,672\,865$ kr.

Spärrbelopp beskattningsår 2014 och det högsta belopp varmed avräkning av utländsk skatt får ske är således 11 672 865 kr.

Nedsättning av statlig inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt medges med carry forward-belopp från år 2012 med 7 981 855 kr och från år 2013 med 3 691 010 kr eller sammanlagt 11 672 865 kr.

Meddelande angående carry forward

Avräkningsbar utländsk skatt som inte ryms inom spärrbeloppet det år då avräkning ska ske enligt 2 kap. 7 § 2 st AvrL kan efter begäran avräknas senast femte beskattningsåret därefter (2 kap. 17 § AvrL).

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Lisbeth Rosvall, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev, e-post eller fax. Adresser och faxnummer framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar. Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vilket beskattningsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och du har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får en begäran om omprövning eller ett överklagande komma in till Skatteverket inom två månader från den dag då du fick kännedom om beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange beskattningsår och referens eller diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person/organisationsnummer
- adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.

Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om anstånd och ränta

Du kan efter ansökan få anstånd med betalning av skatt som beror på det underlag som omprövningen gäller.

De förutsättningar som finns för att du ska kunna få anstånd framgår nedan.

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut som innebär skatt att betala kan du få anstånd med betalning av skatten, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförarandelagen (SFL). För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Anstånd med att betala skattetillägg

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om du begär omprövning av eller överklagar

- beslutet om skattetillägg, eller
- beslutet som föranlett skattetillägget.

Du kan bara beviljas anstånd en gång vid begäran om omprövning. Om du överklagar Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten ska Skatteverket bevilja ett ytterligare anstånd.

Ränta

Har du fått anstånd med att betala skatt beräknas ränta på den del av anståndsbeloppet som ska betalas när anståndstiden gått ut. Kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag anståndet upphör att gälla. Räntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan (låg kostnadsränta). Efter det att antåndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalas i tid, dvs. hög ränta.

Uppgifter om aktuella räntesatser kan du få på vår hemsida www.skatteverket.se om du söker på ordet "räntesatser".

Befrielse från kostnadsränta

Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis medge befrielse från kostnadsränta.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.
Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.