Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering

Del 1

Fritzes
ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32483-7
SKV 301 utgåva 27

STC i Avesta AB 2009

Förord

Denna utgåva av handledningen ska användas vid 2009 års taxering.

Strukturen på handledningen är till övervägande del anpassad till uppbyggnaden av inkomstskattelagen. Handledningen består av tre delar. Del 1 behandlar huvudsakligen vissa grundläggande bestämmelser och inkomstslagen tjänst och kapital. Del 2 behandlar grundläggande bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet samt enskild näringsverksamhet. I del 3 återfinns kommentarerna om juridiska personer, fåmansreglerna samt bestämmelserna i samband med omstrukturering av företag.

Frågor rörande beskattning av ideella föreningar och stiftelser samt frågor rörande internationell beskattning behandlas inte i denna handledning. Läsaren hänvisas i dessa delar i stället till Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327) respektive Handledning för internationell beskattning (SKV 352). För en utförligare genomgång av sambandet mellan redovisning och beskattning hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. Lagtexten har återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter. Fullständig lagtext återfinns bl.a. i skatte- och taxeringsförfattningarna. För att förbättra sökbarheten i och mellan handledningarna infördes i 2007 års handledning att det översiktliga innehållsregistret i varje handledning omfattar del 1–3.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på Skatteverkets webbsida på Internet (www.Skatteverket.se). På webbsidan publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna februari 2009

Vilhelm Andersson

Innehåll del 1

Denna del innehåller allmänna bestämmelser om inkomstbeskattning samt om beskattning av tjänst, kapital, fastigheter och bostadsrätter.

Förkortningslista		**29**
1	**Allmänt om skattelagstiftningen**	**33**
2	**Bestämmelser om självdeklaration m.m.**	**39**
3	**Rättskällorna**	**53**
4	**Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt**	**77**
5	**Definitioner och förklaringar**	**81**
6	**Skattskyldighet för fysiska personer och dödsbon**	**93**
7	**Inkomster som är skattefria**	**99**
8	**Utgifter som inte får dras av**	**113**
9	**Gränsdragningen mellan inkomstslagen**	**119**
10	**Allmänna avdrag**	**123**
11	**Grundavdrag**	**129**
12	**Beräkning av skatten**	**133**
13	**Skatt på ackumulerad inkomst**	**147**
14	**Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster**	**169**
15	**Lagen mot skatteflykt**	**175**
16	**Grundläggande bestämmelser − tjänst**	**207**
17	**Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst**	**221**
18	**Värdering av förmåner**	**305**
19	**Vad som ska dras av i tjänst**	**351**
20	**Pensionssparande m.m.**	**435**
21	**Pensionssparavdrag**	**461**

22	**Sjöinkomst**	**477**
23	**Inkomst av kapital**	**489**
24	**Löpande intäkter och utgifter**	**495**
25	**Utdelning och kapitalvinst − onoterade företag**	**545**
26	**Kapitalvinst m.m. – allmänt**	**551**
27	**Avyttring av fastigheter**	**571**
28	**Avyttring av bostadsrätter**	**619**
29	**Uppskov vid bostadsbyten**	**633**
30	**Kapitalvinst – delägarrätter**	**657**
31	**Uppskov med beskattning vid aktiebyte (andelsbyte)**	**691**
32	**Kapitalvinst – svenska fordringsrätter o.d.**	**707**
33	**Kapitalvinst – utländsk valuta o.d.**	**713**
34	**Avyttring av andelar i handelsbolag**	**721**
35	**Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall**	**739**
36	**Kapitalvinst – andra tillgångar**	**747**
37	**Överlåtelse av privata tillgångar till underpris**	**753**
38	**Optioner och terminer**	**759**
39	**Blankningsaffär**	**779**
40	**Fastighetsskatt och fastighetsavgift**	**783**

Innehåll Del 2

Denna del innehåller bl.a. en allmän del om beskattning av inkomst av närings-verksamhet, samt avsnitt om bl.a. fondavsättningar, inkomstuppdelning inom familjen, underskottsavdrag, jord- och skogsbruksbeskattning och uttag ur näringsverksamhet.

1	**Principer för inkomstbeskattningen m.m.**	**25**
2	**Allmänt om näringsverksamhet**	**31**
3	**Grundläggande bestämmelser − näring**	**35**
4	**Skattskyldighet**	**41**
5	**Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet**	**51**
6	**Beräkning av resultatet av näringsverksamhet**	**69**
7	**Vad som ska tas upp i näringsverksamhet**	**79**
8	**Vad som ska dras av i näringsverksamhet**	**91**
9	**Lager och pågående arbeten**	**139**
10	**Inventarier och immateriella rättigheter**	**159**
11	**Fastigheter, byggnader**	**185**
12	**Markanläggningar och substansminskning**	**201**
13	**Hyresfastigheter m.m.**	**211**
14	**Återföring av värdeminskningsavdrag**	**217**
15	**Jord- och skogsbruk**	**231**
16	**Uttag ur näringsverksamhet**	**325**
17	**Näringsbidrag m.m.**	**351**
18	**Periodiseringsfonder**	**363**
19	**Ersättningsfonder**	**375**
20	**Upphovsmannakonto**	**383**
21	**Räntefördelning**	**387**

22 Expansionsfonder 419
23 Familjebeskattning 441
24 Underskottsavdrag − fysisk person och dödsbo 457
25 Egenavgifter 475
26 Värdepapper m.m. i näringsverksamhet 483
27 Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster 503

Innehåll Del 3

Denna del innehåller bl.a. avsnitt om aktiebolag och ekonomiska föreningar, handelsbolag och EEIG, dödsbon, koncernbidrag, tidigare års underskott, byggnadsrörelse, fåmansföretag, omstrukturering av företag (t.ex. byte av företagsform, underprisöverlåtelser, fusion), inkomstbeskattning vid konkurs och ackord.

1	**Aktiebolag och ekonomiska föreningar**	**25**
2	**Handelsbolag**	**69**
3	**Om dödsbobeskattning**	**115**
4	**Bestämmelser för vissa juridiska personer**	**161**
5	**Koncernbidrag**	**185**
6	**Kommissionärsförhållanden**	**199**
7	**Tidigare års underskott**	**205**
8	**Byggnadsrörelse m.m.**	**229**
9	**Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag**	**263**
10	**Fåmansföretag − utdelning och kapitalvinst**	**273**
11	**Pensionskostnader och personalstiftelser**	**337**
12	**Särskild löneskatt på pensionskostnader**	**397**
13	**Avkastningsskatt på pensionsmedel**	**423**
14	**Byte av företagsform**	**447**
15	**Underprisöverlåtelser**	**463**
16	**Fusioner och fissioner**	**505**
17	**Verksamhetsavyttringar, partiella fissioner samt skalbolag**	**521**
18	**Kapitalförlust i intressegemenskap**	**549**
19	**Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA”**	**557**
20	**Samordning mellan omstruktureringsregler**	**563**

21 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord.....571
22 Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar.....593

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **29**

1 Allmänt om skattelagstiftningen **33**
1.1 Inkomstskattelagen **33**
1.1.1 IL:s disposition 33
1.2 Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen **34**
1.2.1 Lagens disposition 34
1.2.2 Ikraftträdandebestämmelser m.m. 35
1.2.3 Övergångsbestämmelser 36
1.3 Övriga skatteförfattningar **37**
1.3.1 Inkomstskatteförfattningar 37
1.3.2 Skatteförfattningar av annat slag 38

2 Bestämmelser om självdeklaration m.m. **39**
2.1 Inledning **39**
2.1.1 Allmän och särskild självdeklaration 39
2.2 Deklarationsskyldighet för fysiska personer och dödsbon **40**
2.2.1 Fysiska personer 40
2.2.2 Dödsbon 40
2.2.3 Särskilda uppgifter 41
2.3 Deklarationsskyldighet för juridiska personer **41**
2.3.1 Svenska handelsbolag m.m. 42
2.3.2 Ej skattskyldig stiftelse och ideell förening 42
2.3.3 Staten, landsting, kommun m.m. 43
2.3.4 Konkursbo 43
2.3.5 Enkelt bolag och partrederi 43
2.4 Självdeklaration **43**
2.4.1 Allmän självdeklaration 45
2.4.1.1 Uppgifter man själv måste fylla i 46
2.4.1.2 Underrättelse om beslut av Skatteverket 46
2.4.2 Särskild självdeklaration 46
2.4.3 Vad självdeklarationen m.m. ska innehålla 46
2.4.4 När självdeklaration m.m. ska lämnas 47

2.4.5 Var självdeklaration m.m. ska lämnas 48
2.4.6 Anstånd 49
2.4.7 Leverans av deklaration enligt tidsplan, s.k. byråanstånd 49
2.4.8 Föreläggande att lämna självdeklaration m.m. 49
2.4.9 Skyldighet att bevara underlag 50
2.5 Årlig taxering 51
2.6 Taxeringsår 51
2.7 Beskattningsår 51
2.7.1 Fysiska personer 51
2.7.2 Handelsbolag 51
2.7.3 Juridiska personer 51
3 Rättskällorna 53
3.1 Skattelagstiftning och förarbeten 53
3.1.1 Inledning 53
3.1.2 Offentliga utredningar 55
3.1.3 Propositioner 56
3.1.4 Publicering av förarbeten och författningar 57
3.1.5 Lagtolkning 57
3.1.6 Att hitta i förarbeten 59
3.2 Rättspraxis 61
3.2.1 EG-domstolen 61
3.2.2 Nationella domstolar 61
3.2.3 Rättsfallssammanställningar 62
3.2.4 Prövningstillstånd 63
3.2.5 Förhandsbesked 64
3.2.6 Prejudikat 64
3.2.7 Rättspraxis 65
3.2.8 Rättsfallstolkning 66
3.2.9 Fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd 68
3.2.9.1 Tidigare rättspraxis 68
3.2.9.2 Principen om den verkliga innebörden 70
3.2.9.3 Några slutsatser 71
3.3 Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden 72
3.3.1 Inledning 72
3.3.2 Föreskrifter 72
3.3.3 Allmänna råd 73
3.3.4 Ställningstaganden (Styrsignaler) 75
3.4 Doktrin 75
4 Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt 77
4.1 Inledning 77
4.2 Fysiska personers skatter 77

4.2.1 Kommunal och statlig inkomstskatt m.m. 77
4.2.2 Skatteunderlaget 79
4.2.2.1 Skatt på förvärvsinkomster 79
4.2.2.2 Skatt på kapitalinkomster 79
4.2.3 Beräkning av skatten 79
4.3 Juridiska personers skatt 80
5 Definitioner och förklaringar 81
5.1 Utländska motsvarigheter 81
5.2 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet 81
5.3 Begreppet juridiska personer 82
5.4 Aktiebolag 82
5.5 Kreditinstitut 83
5.6 Ekonomisk förening 83
5.7 Svensk koncern 83
5.8 Utländskt bolag 83
5.9 Fastighet 83
5.10 Fastighetsägare 84
5.11 Privatbostad 84
5.12 Privatbostadsfastighet 86
5.13 Näringsfastighet 86
5.14 Småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde 86
5.15 Andelshus 86
5.16 Privatbostadsföretag 86
5.17 Privatbostadsrätt 87
5.18 Näringsbostadsrätt 87
5.19 Makar och sambor 87
5.20 Barn 87
5.21 Närstående 88
5.22 Aktiv och passiv näringsverksamhet 88
5.22.1 Aktiv näringsverksamhet 88
5.22.2 Betydande balansomslutning 88
5.22.3 Passiv näringsverksamhet 89
5.23 Rörelse 89
5.24 Verksamhetsgren 89
5.25 Egenavgifter 89
5.26 Prisbasbelopp 90

5.27 Statslåneräntan 90
5.28 Fast driftsställe 90
5.29 Sverige 91
5.30 Skattemässigt värde 91
5.31 Återföring 92
5.32 Skatteavtal 92
6 Skattskyldighet för fysiska personer och dödsbon 93
6.1 Obegränsat skattskyldiga 93
6.1.1 Svenska diplomater m.fl. 93
6.1.2 Personal vid Europeiska universitetsinstitutet 94
6.1.3 Tjänstemän och andra personer anknutna till EU 94
6.1.4 Väsentlig anknytning 94
6.1.5 Innebörden av obegränsad skattskyldighet 94
6.2 Undantag från obegränsad skattskyldighet 95
6.2.1 Undantag från skattskyldighet vid arbete och vistelse utomlands 95
6.2.2 Undantag från skattskyldighet för utländsk honorärkonsul 95
6.2.3 Undantag från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset 95
6.3 Begränsat skattskyldiga 95
6.3.1 Innebörden av begränsad skattskyldighet 95
6.4 Skattskyldighet enligt andra lagar 96
6.5 Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster 96
6.6 Skattskyldighet för dödsbon 96
6.6.1 Dödsåret 96
6.6.2 Senare beskattningsår 96
7 Inkomster som är skattefria 99
7.1 Arv, gåva m.m. 99
7.1.1 Begreppet gåva 100
7.2 Lotterivinster och tävlingsvinster 100
7.3 Tävlingsvinst 101
7.4 Stipendier 102
7.5 Räntor 102
7.6 Barnbidrag 103
7.7 Bostadsbidrag 103
7.8 Bistånd 103
7.9 Introduktionsersättningar för flyktingar 104
7.10 Ersättningar på grund av kapitalförsäkring 104
7.11 Ersättningar vid sjukdom och olycksfall m.m. 104

7.12 Ersättningar vid sakskador ... 106
7.13 Återbäring på grund av försäkring ... 107
7.14 Underhåll till patient eller intagen ... 107
7.15 Begravningshjälp ... 108
7.16 Ersättningar vid inställelse i domstol ... 108
7.17 Plockning av bär, svamp och kottar ... 108
7.18 Blodgivning m.m. ... 109
7.19 Hittelön m.m. ... 110
7.20 Ersättningar vid självförvaltning ... 110
8 Utgifter som inte får dras av ... 113
8.1 Levnadskostnader m.m. ... 113
8.2 Svenska allmänna skatter ... 114
8.3 Utgifter för vissa skattefria inkomster ... 114
8.4 Bär-, svamp- och kottplockning ... 115
8.5 Räntor och avgifter ... 115
8.6 Böter och sanktionsavgifter ... 116
8.7 Mutor m.m. ... 116
8.8 Arbetsgivaransvar ... 117
9 Gränsdragningen mellan inkomstslagen ... 119
9.1 Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet ... 119
9.2 Gränsdragningen mellan tjänst och kapital ... 121
9.3 Gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet ... 121
10 Allmänna avdrag ... 123
10.1 Påförda egenavgifter m.m. ... 123
10.2 Utländska socialförsäkringsavgifter ... 124
10.3 Periodiska understöd ... 124
10.3.1 Begreppet understöd ... 125
10.3.2 Understöd mellan makar – Dom och avtal ... 125
10.3.2.1 Muntligt avtal ... 126
10.3.2.2 Övriga förutsättningar ... 126
10.3.2.3 F.d. sambo – inte jämställd med make ... 126
10.3.3 Understöd till och från juridisk person ... 126
10.3.4 Överlåtelse av rätt till periodiskt understöd ... 126
10.4 Pensionssparande ... 127
10.5 Begränsat skattskyldiga ... 127

11 Grundavdrag 129
11.1 Beräkning av grundavdrag 129
11.1.1 Två beskattningsår 130
11.1.2 Helt eller reducerat grundavdrag 130
11.1.3 Dödsbo 131
11.2 Ideell förening och registrerat trossamfund 131
12 Beräkning av skatten 133
12.1 Allmänt 133
12.2 Fysiska personer 133
12.2.1 Kommunal inkomstskatt 133
12.2.2 Statlig inkomstskatt 135
12.2.3 Skattereduktion 135
12.2.3.1 Skattereduktion för underskott av kapital 136
12.2.3.2 Skattereduktion för allmän pensionsavgift 136
12.2.3.3 Skattereduktion för sjöinkomst 136
12.2.3.4 Skattereduktion för kommunal fastighetsavgift 138
12.2.3.5 Skattereduktion för arbetsinkomster 139
12.2.3.6 Skattereduktion för hushållsarbete 141
12.2.3.7 Turordning m.m. 144
12.3 Juridiska personer 145
12.4 Gemensamma bestämmelser 145
13 Skatt på ackumulerad inkomst 147
13.1 Lagstiftningens syfte 148
13.2 Vem kan få särskild skatteberäkning? 148
13.3 Vad menas med en ackumulerad inkomst? 148
13.4 Inkomst av kapital 149
13.5 Inkomst av tjänst 149
13.6 Inkomst av näringsverksamhet 151
13.7 Fördelningstid 159
13.7.1 Huvudregeln 159
13.7.2 Kompletteringsregler 160
13.7.2.1 Tjänst 160
13.7.2.2 Näringsverksamhet 162
13.8 Beräkning av den ackumulerade inkomsten 163
13.8.1 Huvudregel 163
13.8.2 Spärregler 164
13.8.3 Skatteberäkningen 165
13.8.3.1 Beräkning av statlig inkomstskatt 166
13.8.4 Förfarandet 167

14 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster 169
14.1 SLF som betalas av arbetsgivare 170
14.1.1 Vissa försäkrings- och avgångsersättningar 170
14.1.2 Bidrag till vinstandelsstiftelse 171
14.2 SLF som ingår i slutlig skatt 171
14.3 Förfarandet 173
15 Lagen mot skatteflykt 175
15.1 Allmänt 176
15.1.1 Lagens tillkomst och giltighet 176
15.1.2 Lagens målsättning 176
15.1.3 Processuella frågor 177
15.2 Tillämpningsområde 178
15.3 Förutsättningar 179
15.3.1 Rättshandlingen och den skattskyldiges medverkan 179
15.3.2 Skatteförmånen 181
15.3.3 Övervägande skälet för förfarandet 187
15.3.4 Lagstiftningens syfte 191
15.4 Konsekvenser 201
16 Grundläggande bestämmelser − tjänst 207
16.1 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst 208
16.1.1 Inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst 208
16.1.2 Vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst 210
16.2 Definitioner 210
16.3 Beskattningstidpunkten 211
16.3.1 När intäkter ska tas upp 211
16.3.2 När kostnader ska dras av 216
16.4 Resultatet 219
17 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst 221
17.1 Allmänt 221
17.2 Ersättningar och förmåner 223
17.2.1 Förmåner vid tjänsteresa och representation 223
17.2.2 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst 228
17.2.3 Förmåner till skattskyldiga med sjöinkomst 228
17.2.4 Tryggande av tjänstepension 228
17.2.5 Lånedator 229
17.2.6 Varor och tjänster av begränsat värde 229
17.2.7 Kläder 231
17.2.8 Statsministerns tjänstebostad 232
17.2.9 Statsråds resa med statsrådsbil 232

17.2.10 Personalvårdsförmåner ... 232
17.2.11 Personalrabatter ... 236
17.2.12 Gåvor till anställda ... 240
17.2.13 Förvärv av värdepapper ... 243
17.2.14 Personaloptioner ... 247
17.2.14.1 Bakgrund ... 247
17.2.14.2 Beskattningstidpunkt ... 247
17.2.15 Utbildning vid omstrukturering m.m. ... 253
17.2.16 Utbildning under pågående anställning ... 255
17.2.17 Hälso- och sjukvård ... 256
17.2.18 Grupplivförsäkringar m.m. ... 267
17.2.19 Gruppsjukförsäkringar ... 268
17.2.20 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m. ... 269
17.2.21 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner ... 270
17.2.22 Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret ... 270
17.2.23 Resa vid anställningsintervju ... 270
17.2.24 Inställelse- eller arbetsresor ... 271
17.2.25 Flyttningsersättningar ... 272
17.2.26 Ersättningar till företrädare i Europaparlamentet ... 273
17.2.27 Ersättningar vid arbetskonflikt ... 273
17.2.28 Sjukpenning m.m. ... 273
17.2.29 Föräldrapenning och vårdbidrag ... 274
17.2.30 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet ... 275
17.2.30.1 Utvecklingsersättningar till ungdomar ... 275
17.2.30.2 Studiestöd ... 275
17.2.30.3 Bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning – m.fl. ... 275
17.2.30.4 Ersättningar vid arbetslöshet ... 276
17.2.31 Livräntor ... 276
17.2.32 Engångsbelopp ... 278
17.2.33 Barnpension ... 280
17.2.34 Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk ... 280
17.2.35 Ersättningar för sjukvårdsutgifter ... 281
17.2.36 Utländska pensionsförsäkringar ... 281
17.2.37 Egenavgifter ... 281
17.2.38 Förbjudna lån ... 282
17.2.39 Periodiska understöd ... 282
17.2.40 Marie Curie-stipendier ... 282
17.2.41 Utbildningsstipendier och andra stipendier m.m. ... 283
17.2.42 Vinster i pristävlingar ... 288
17.2.43 Avgångsersättningar ... 291
17.2.44 Dagbarnvård, behandlingshem m.m. ... 292
17.2.45 Dickspengar ... 294
17.2.46 Fri hemresa m.m. ... 295
17.2.47 Fri parkering, garageplats, parkeringsböter m.m. ... 296

17.2.48 Hyresersättning från arbetsgivare ... 297
17.2.49 Ersättningar till idrottsutövare ... 298
17.2.50 Skadestånd ... 299
17.2.51 Vinstandelsstiftelse m.m. ... 300
17.2.52 Övrigt ... 301
17.2.52.1 Traktamenten m.m. ... 301
17.2.52.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. ... 302

18 Värdering av förmåner ... 305
18.1 Värdering till marknadsvärdet ... 305
18.2 Kostförmån ... 307
18.3 Bilförmån ... 314
18.3.1 Allmänt ... 314
18.3.2 Bevisfrågor vid bilförmån ... 317
18.3.3 Beräkning av förmånsvärde ... 320
18.3.4 Justering av bilförmån ... 330
18.3.5 Fritt drivmedel ... 337
18.4 Reseförmån med inskränkande villkor ... 338
18.5 Ränteförmån ... 339
18.6 Bostadsförmån ... 343
18.7 Förmån av fri semesterbostad ... 346
18.8 Förmån av datorlån ... 347

19 Vad som ska dras av i tjänst ... 351
19.1 Avdrag ... 352
19.2 Avdrag vid tjänsteresor ... 353
19.3 Ökade levnadskostnader ... 357
19.3.1 Tjänsteresor ... 357
19.3.1.1 Tjänsteställe ... 358
19.3.1.2 Tremånadersregeln ... 362
19.3.1.3 Avdragets beräkning ... 364
19.3.2 Tillfälligt arbete och dubbel bosättning ... 371
19.3.3 Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning etc ... 379
19.4 Avdrag för hemresor ... 384
19.5 Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar ... 388
19.6 Avdrag för skattskyldiga med sjöinkomst ... 389
19.7 Inställelseresor ... 389
19.8 Avdrag för resor till och från arbetet ... 389
19.9 Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m. ... 400
19.10 Skyddsutrustning och skyddskläder m.m. ... 400

19.11 Förluster på grund av redovisningsskyldighet ... 405
19.12 Avdrag för arbetsrum ... 405
19.13 Egenavgifter ... 406
19.14 Hobbyverksamhet ... 407
19.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m. ... 418
19.16 Pensionsutgifter ... 424
19.17 Avgifter till arbetslöshetskassa ... 424
19.18 Idrottsmännens avdrag ... 425
19.19 Representation ... 426
19.20 Övrigt ... 428
20 Pensionssparande m.m. ... 435
20.1 Inledning ... 435
20.1.1 Nya skatteregler för pensionsförsäkring ... 436
20.2 Pensionssparande och annat försäkringssparande ... 438
20.3 Pensionsförsäkring ... 440
20.3.1 Tjänstepensionsförsäkring ... 444
20.3.2 Utländska tjänstepensionsinstitut ... 444
20.3.3 Den försäkrade ... 445
20.3.4 Ålderspension ... 445
20.3.5 Sjukpension ... 447
20.3.6 Efterlevandepension ... 447
20.3.7 Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder – fondförsäkring ... 449
20.3.8 Försäkringsavtalets utformning ... 450
20.3.9 Överlåtelse ... 452
20.3.10 Återköp m.m. ... 452
20.3.11 Avskattning av pensionsförsäkring ... 453
20.3.12 Allmän pensionsplan ... 456
20.4 Pensionssparkonto ... 456
20.4.1 Utbetalning från pensionssparkonto ... 456
20.4.2 Ålderspension ... 456
20.4.3 Efterlevandepension ... 457
20.4.4 Sparande i fondpapper m.m. ... 457
20.4.5 Pensionssparavtalets utformning ... 457
20.4.6 Överlåtelse av pensionssparkonto ... 457
20.4.7 Avslutning av konto i förtid ... 457
20.4.8 Avskattning av pensionssparkonto ... 457
20.5 Överklagande av dispensbeslut ... 458
20.6 Kapitalpension ... 458

21 Pensionssparavdrag 461
21.1 Inledning 461
21.2 Pensionssparavdrag som allmänt avdrag, i näringsverksamhet och i kapital 462
21.2.1 Avdragsgrundande inkomster 462
21.2.2 Avdragsutrymme vid 2009 års taxering 465
21.2.3 Tjänst och näringsverksamhet 465
21.2.4 Flera näringsverksamheter 467
21.2.5 Avdrag för begränsat skattskyldiga 467
21.2.6 Tjänstepensionsförsäkring 468
21.2.7 ”Tjänstepension” för delägare i handelsbolag 468
21.2.8 Årsskiftesbetalningar och bokföringsmässiga grunder 469
21.2.9 Avdrag senare beskattningsår 470
21.3 Dispens 471
21.3.1 Inkomst av tjänst 472
21.3.2 Näringsverksamhet som upphör 472
21.3.3 Dödsbon 473
21.4 Övergångsbestämmelser om pensionsförsäkringar 474
22 Sjöinkomst 477
22.1 Sjöinkomst 479
22.1.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst 479
22.1.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst? 480
22.1.3 Klassificering av fartyg 481
22.2 Preliminär skatt på sjöinkomst 482
22.2.1 Ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning) 482
22.3 Inkomstberäkningen 482
22.3.1 Kontanta ersättningar 482
22.3.2 Förmåner m.m. allmänt 483
22.3.2.1 Kostförmån 483
22.3.2.2 Resor till och från fartyg 483
22.3.2.3 Fritt logi 484
22.4 Avdrag i deklarationen 485
22.5 Särskild inkomstskatt 485
22.6 Andra utländska fartyg än EES-handelsfartyg 486
22.7 Kontrolluppgift för sjöinkomst 487
23 Inkomst av kapital 489
23.1 Inkomstberäkning 489
23.1.1 Allmänt 489
23.1.2 Beskattningsår m.m. 491
23.2 Vad hänförs till inkomst av kapital? 491

23.2.1 Intäkter ... 491
23.2.2 Avdrag ... 492

24 Löpande intäkter och utgifter ... 495

24.1 Beskattning av fastigheter ... 495
24.1.1 Fastighetsbegreppet i skattesammanhang ... 495
24.1.2 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet? ... 497
24.1.2.1 Begreppsdefinitioner ... 498
24.1.2.2 Gränsdragningar ... 502
24.1.2.3 Inkomstskattemässig klyvning ... 505
24.1.3 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet ... 506
24.1.3.1 Intäkter ... 506
24.1.3.2 Avdrag ... 507

24.2 Beskattning av bostadsrätter ... 509
24.2.1 Bostadsrättsbegreppet ... 510
24.2.2 Är bostadsrätten en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet? ... 510
24.2.2.1 Egen användning som privatbostad ... 511
24.2.2.2 Uthyrning m.m. ... 511

24.3 Andra löpande intäkter ... 512
24.3.1 Ränta ... 512
24.3.2 Utdelning ... 517
24.3.2.1 Vad beskattas som utdelning? ... 517
24.3.3 Utdelningsförfarandet ... 521
24.3.3.1 Utskiftning m.m. ... 524
24.3.4 Övriga intäkter av kapital ... 525

24.4 Andra löpande utgifter ... 529
24.4.1 Förvaltningsutgifter och omkostnader ... 529
24.4.2 Ränta ... 533
24.4.2.1 Vad hänförs till utgiftsränta? ... 533
24.4.2.2 Vem får göra avdraget? ... 537
24.4.3 Övriga kostnader ... 538

24.5 Skattskyldighetens inträde ... 540

25 Utdelning och kapitalvinst − onoterade företag ... 545

25.1 Reglernas tillämpningsområde ... 545
25.1.1 Bakgrund ... 545
25.1.2 Vem omfattas av reglerna ... 546
25.1.3 Vilka andelar omfattas av reglerna ... 546

25.2 Sparat lättnadsutrymme ... 549

26 Kapitalvinst m.m. – allmänt ... 551

26.1 Vad beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital? ... 552

26.2 När ska beskattning ske? ... 554

26.2.1	Beskattningsutlösande händelser/Avyttring	554
26.2.2	Skattskyldighetens inträde – Avyttringstidpunkten	560
26.3	**Beräkning av skattepliktig kapitalvinst/avdragsgill kapitalförlust**	**562**
26.3.1	Beräkningen	562
26.3.2	Anskaffningsutgiften	563
26.3.3	Hur stor del är skattepliktig/avdragsgill?	568
27	**Avyttring av fastigheter**	**571**
27.1	**Gemensamma principer**	**572**
27.1.1	Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst	577
27.1.2	Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust	579
27.2	**Beräkningsenhet**	**580**
27.2.1	Allmänt om taxeringsenhet och fastighet	580
27.2.2	Delavyttring	582
27.2.3	Avyttring av fastighet, eller del av fastighet, som ingått i annan taxeringsenhet	582
27.2.4	Avyttring av ideell andel	583
27.2.5	Avyttring av tomtmark	583
27.2.5.1	Allmänt	583
27.3	**Vinstberäkningen**	**585**
27.3.1	Allmänt om vinstberäkningen och diverse begrepp m.m.	585
27.3.2	Skattepliktig kapitalvinst	588
27.4	**Fastighetsreglering, klyvning och inlösen**	**588**
27.5	**Allframtidsupplåtelser**	**590**
27.6	**Ersättning för inventarier**	**591**
27.7	**Omkostnadsbeloppet**	**591**
27.7.1	Förvärv före år 1952	593
27.7.2	Förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning eller liknande	593
27.7.3	Förbättringsutgifter	593
27.7.3.1	Förbättringsutgifter på privatbostadsfastighet	594
27.7.3.2	Förbättringsutgifter m.m. på näringsfastighet, allmänt	598
27.7.4	Värdeminskningsavdrag och liknande	600
27.7.4.1	Allmänt om återföring av värdeminskningsavdrag m.m.	600
27.7.4.2	Begränsad återföring vid värdenedgång	602
27.7.4.3	Karaktärsbyte och återföring	603
27.7.5	Ersättningsfond, allmänt	605
27.7.6	Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar	608
27.7.6.1	Allmänt om delavyttringar	608
27.7.7	Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser	612
27.7.8	Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp)	613
27.7.9	Skadeersättningar och övriga ersättningar/ bidrag	614
27.7.10	Uppskov med beskattning av kapitalvinst	615

27.7.11 Fastigheter förvärvade före år 1952 ... 615
27.8 Handelsbolags avyttring ... 616
27.8.1 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag ... 616
27.8.2 Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person ... 617
27.9 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst ... 617
27.10 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital ... 618
27.11 Övergångsbestämmelser ... 618
27.11.1 Övergångsbestämmelser till bl.a. 45 kap. IL ... 618
28 Avyttring av bostadsrätter ... 619
28.1 Allmänt ... 619
28.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst ... 620
28.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust ... 621
28.2 Vinstberäkning avseende privatbostadsrätt ... 622
28.2.1 Försäljningsintäkt ... 622
28.2.2 Omkostnadsbeloppet ... 623
28.2.2.1 Anskaffningsutgifter ... 623
28.2.2.2 Förbättringsutgifter ... 624
28.2.2.3 Kapitaltillskott ... 625
28.3 Vinstberäkning avseende näringsbostadsrätt ... 626
28.3.1 Försäljningsintäkt ... 626
28.3.2 Omkostnadsbelopp ... 626
28.3.2.1 Förbättringsutgifter ... 626
28.3.3 Uppskov ... 627
28.3.4 Underskott i näringsverksamhet ... 628
28.4 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital ... 628
28.5 Handelsbolags avyttring ... 628
28.6 Vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag ... 628
28.6.1 Försäljningsintäkt ... 628
28.6.2 Omkostnadsbeloppet ... 629
28.6.2.1 Anskaffningsutgifter ... 629
28.6.2.2 Förbättringsutgifter ... 629
28.6.3 Lättnadsreglerna ... 630
28.6.4 Kvittning och kvotering av kapitalförlust ... 631
29 Uppskov vid bostadsbyten ... 633
29.1 Förutsättningar för uppskov ... 634
29.1.1 Ursprungsbostaden ... 634
29.1.2 Ersättningsbostaden ... 637
29.1.3 Tidsram för förvärv och bosättning ... 640
29.1.4 Begäran om avdrag för uppskovsbelopp ... 641

29.2 Beräkning av uppskovsbeloppet ... 641
29.2.1 Slutligt uppskovsbelopp ... 641
29.2.2 Preliminärt uppskovsbelopp ... 643
29.2.3 Slutligt uppskovsbelopp året efter preliminärt uppskov – 2009 års taxering ... 644
29.2.4 Begränsning av uppskovsbelopp ... 645
29.2.5 Uppskov med beskattningen av del av kapitalvinsten ... 646
29.3 Vad är ersättning? ... 647
29.4 Återföring av uppskovsbelopp ... 650
29.4.1 Avyttring av ersättningsbostaden ... 650
29.4.2 Avyttring av del av ersättningsbostaden ... 651
29.4.3 Frivillig återföring ... 651
29.4.4 Benefik överlåtelse av ersättningsbostaden ... 652
29.5 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostad ... 653
29.6 Schablonintäkt ... 653
30 Kapitalvinst – delägarrätter ... 657
30.1 Egendom som beskattas som delägarrätter ... 658
30.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske? ... 661
30.3 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust ... 670
30.3.1 Beräkningssättet ... 670
30.3.2 Skattepliktig/avdragsgill andel ... 677
30.4 Konvertibler, optionslån och aktieindexobligationer ... 678
30.4.1 Konvertibler ... 678
30.4.2 Optionslån ... 680
30.4.3 Aktieindexobligationer ... 683
30.5 Andelar i investeringsfonder ... 684
30.5.1 Vilka slag av investeringsfonder finns? ... 684
30.5.2 Beskattningen ... 686
31 Uppskov med beskattning vid aktiebyte (andelsbyte) ... 691
31.1 Allmänt ... 691
31.2 Framskjuten beskattning vid andelsbyten ... 693
31.2.1 Kvalificerade andelar ... 696
31.3 Uppskovsgrundande andelsbyten ... 697
31.3.1 Handelsbolag ... 705
31.4 Partiella andelsbyten ... 706
32 Kapitalvinst – svenska fordringsrätter o.d. ... 707
32.1 Vilken egendom beskattas som fordringar? ... 708
32.2 Beskattningstidpunkten ... 709
32.3 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust 710

32.3.1 Beräkningssättet ... 710
32.3.2 Skattepliktig/avdragsgill del ... 711

33 Kapitalvinst – utländsk valuta o.d. ... 713

33.1 Egendom som beskattas som utländsk valuta ... 714

33.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske? ... 716
33.2.1 Beskattningsutlösande händelser – fordringar och valuta ... 716
33.2.2 Beskattningsutlösande händelser – skulder ... 717
33.2.3 Beskattningstidpunkt ... 717

33.3 Hur beräknas skattepliktig vinst och avdragsgill förlust? ... 718
33.3.1 Beräkningssättet – fordringar och valuta ... 718
33.3.2 Beräkningssättet – skulder ... 719
33.3.3 Skattepliktig/avdragsgill del ... 720

34 Avyttring av andelar i handelsbolag ... 721

34.1 Avyttring av andelar eller inkråm ... 722

34.2 Allmänt ... 723

34.3 Avyttringsbegreppet ... 724

34.4 Tidpunkten för beskattning ... 725

34.5 Kapitalvinster och kapitalförluster ... 725
34.5.1 Avdrag endast för verklig förlust ... 726
34.5.2 Ny lagstiftning fr.o.m. den 18 april 2008 ... 728

34.6 Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften ... 728
34.6.1 Tillskott och uttag ... 729
34.6.2 Inkomster och underskott ... 731
34.6.2.1 Särskilt om fysiska personer ... 732
34.6.2.2 Särskilt om juridiska personer ... 733
34.6.3 Negativ räntefördelning ... 734
34.6.4 Expansionsfonder ... 734
34.6.5 Periodiseringsfonder ... 735
34.6.6 Tillskott av privat egendom ... 735

34.7 Negativ justerad anskaffningsutgift ... 735

34.8 Redovisning i deklarationen ... 736

34.9 Övergångsbestämmelser ... 737

35 Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall ... 739

35.1 Allmänt ... 739

35.2 Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna ... 740
35.2.1 Vinsten tas upp i näringsverksamhet ... 741

35.3 Fördelning av resultatet ... 744

35.4 Närståendekretsen ... 746

36 Kapitalvinst – andra tillgångar 747
36.1 Vilken egendom beskattas enligt 52 kap. IL? 747
36.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske? 750
36.3 Hur beräknas vinst och förlust? 750
36.3.1 Tillgångar som inte innehafts för personligt bruk 750
36.3.1.1 Kapitalförsäkring 751
36.3.1.2 Tillgångar som innehafts för personligt bruk 751
37 Överlåtelse av privata tillgångar till underpris 753
37.1 Inkomstslaget kapital 753
37.1.1 Inledning 753
37.1.2 Överlåtelse till aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller inom EES-området delägarbeskattad juridisk person 754
37.1.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person utanför EES-området 758
37.2 Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital 758
37.2.1 Förvärvarens anskaffningsvärde 758
38 Optioner och terminer 759
38.1 Optioner 760
38.1.1 Definitioner 760
38.1.2 Beskattning av innehavaren 762
38.1.3 Beskattning av utfärdaren 763
38.1.4 Exempel på beskattning av svenska, standardiserade optioner 768
38.1.4.1 Aktieoptioner 768
38.1.4.2 OMX-optioner 770
38.1.5 Garant i en nyemission 770
38.2 Terminer 771
38.2.1 Definitioner 771
38.2.2 Beskattningstidpunkt 773
38.2.3 Beskattning 773
38.3 Kvittningsregler 775
38.3.1 Förluster på optioner och terminer 775
38.3.2 Förluster på den underliggande egendomen 776
39 Blankningsaffär 779
39.1 Vad menas med blankning? 779
39.2 Beskattningen 780
40 Fastighetsskatt och fastighetsavgift 783
40.1 Vilka fastigheter är avgiftspliktiga? 784
40.2 Vilka fastigheter är skattepliktiga? 787
40.3 Vem är skyldig att betala skatt eller avgift? 789
40.4 Gemensamma principer för beräkning av underlag 791

40.4.1 Allmänna regler ... 791
40.4.2 Olika räkenskapsår ... 791
40.4.3 Avdrag vid inkomsttaxeringen ... 792
40.5 Underlag för fastighetsskatt ... 792
40.6 Underlag för fastighetsavgift ... 793
40.7 Nedsättning av fastighetsavgift ... 794
40.8 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer ... 798

Ställningstaganden ... 799

Sökordsregister till IL ... 801

Sammanställning av termer och uttryck i IL ... 812

Rättsfallsregister ... 817

Sakregister ... 824

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AML	Arbetsmiljölagen (1977:1160)
Anv.	Anvisningar till
ATP	Allmän tilläggspension
AvP	Avkastningsskatt på pensionsmedel
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
BFL	Bokföringslag (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
Ds	Departementsstencil
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
Fhb	Förhandsbesked
FAvL	Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen)
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
INK	Inkomstdeklaration
JB	Jordabalk
JO	Justitieombudsmannen
Ju	Justitiedepartementet
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KB	Kommanditbolag

KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i närings-verksamhet
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål nr
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
ref.	Referatmål nr
RIA	Rättsinformation serie A
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SHBL	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR	Statslåneränta
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv	Skatteutjämningsreserv
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:533) om tryggande av pensionsutfästelser
TSM	Tillsynsmyndighet
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalk
ÄktB	Äktenskapsbalk

1 Allmänt om skattelagstiftningen

1.1 Inkomstskattelagen

Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innehåller, med enstaka undantag, samtliga regler om beräkning av underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt samt om beräkning av skatt och skattereduktion (prop. 1999/2000:2 s. 481 f.).

IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas från och med 2002 års taxering, se 1 kap. 1 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen, ILP. Det betyder att den är tillämplig första gången för skattskyldig, vars beskattningsår avslutas under år 2001.

IL ersätter 35 lagar. Den har inneburit en lagteknisk och språklig revidering av inkomstskattelagstiftningen. Lagen innehöll vid utfärdandet (1999-12-16) få materiella ändringar jämfört med tidigare lagstiftning. I några fall kodifierades praxis (se t.ex. 12 kap. 28 §, 18 kap. 3 § andra stycket och 4 § samt 35 kap. 7 § IL). Därefter har också ett antal ändringar gjorts som tillämpas första gången vid 2002 eller senare års taxering.

1.1.1 IL:s disposition

IL delas in i 66 kapitel, som bildar tolv avdelningar. Avdelningarnas innehåll framgår av följande uppställning.

Avd nr	Innehåll	Omfattar kap. nr
I	Innehåll och definitioner	1–2
II	Skattskyldighet	3–7
III	Skattefria inkomster och inte avdragsgilla utgifter	8–9
IV	Inkomstslaget tjänst	10–12
V	Inkomstslaget näringsverksamhet	13–40
VI	Inkomstslaget kapital	41–43
VII	Kapitalvinster och kapitalförluster	44–55
VIII	Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	56–57
IX	Pensionssparande	58–59
X	Vissa gemensamma bestämmelser	60–61
XI	Allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomst-avdrag	62–64
XII	Beräkning av skatten	65–66

1.2 Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen

SFS 1999:1230, bet. 1999/200:SkU2, prop. 1999/2000:2

SFS 2000:79, bet. 1999/2000:SkU12, prop. 1999/2000:38

SFS 2000:541, bet. 1999/2000:FiU20, prop. 1999/2000:100

SFS 2000:805, bet. 2000/01:SfU3, 1999/2000:127

SFS 2000:1342, bet. 2000/01:SkU9, prop. 2000/01:22

SFS 2001:360, bet 2000/01:SkU24, prop. 1999/2000:10

SFS 2003:225, bet. 2002/03: SkU14, prop. 2002/03:96

SFS 2004:791, bet. 2004/05: SkU4, prop. 2003/04:152

SFS 2005:1134, bet. 2005/06: SkU10, prop. 2005/06:40

1.2.1 Lagens disposition

Lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), ILP, består av fem kapitel. I första kapitlet finns bland annat ikraftträdande- och upphörandebestämmelser. Av dessa framgår att IL och ILP trädde i kraft den 1 januari 2000

och att lagarna tillämpas från och med 2002 års taxering. Det framgår också att kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, med flera lagar upphörde att gälla samma dag som ILP trädde i kraft, dvs. den 1 januari 2000. De upphävda lagarna ska dock tillämpas vid 2001 års taxering och i vissa fall även vid 2002 års taxering. I de tre följande kapitlen i ILP finns övergångsbestämmelser till de lagar som upphävdes i samband med att IL trädde i kraft.

De övergångsbestämmelser som finns i ILP har strukturerats olika beroende på vilken karaktär de har. I andra och tredje kapitlen återfinns övergångsbestämmelser som inte är strukturerade efter IL:s kapitelordning. I andra kapitlet finns övergångsbestämmelser om personförsäkringar och i tredje kapitlet övriga övergångsbestämmelser som inte är samlade i IL:s kapitelordning. Här finns bl.a. övergångsbestämmelser som gäller förvärv från vissa upplösta aktiebolag, likvidationer och fusioner före år 1991 med mera.

I fjärde kapitlet finns övergångsbestämmelser som är samlade i IL:s kapitelordning. Det innehåller 107 paragrafer och av rubriker i kapitlet framgår det till vilka kapitel i IL som övergångsbestämmelserna hör.

Femte kapitlet fanns inte med i ILP från början utan tillkom efter förslag i prop. 1999/00:38. I detta kapitel finns bestämmelser om hur de upphävda lagarna, till exempel KL och SIL, ska tillämpas i vissa fall. Även om lagarna upphävdes i samband med att ILP trädde ikraft ska de tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar och i vissa fall även vid 2002 års taxering. Det fanns därför ett behov att göra ändringar i dessa lagar även efter att de upphävdes den 1 januari 2000. Eftersom det inte är möjligt att göra ändringar i en upphävd lag har ändringarna i stället införts i ILP.

1.2.2 Ikraftträdandebestämmelser m.m.

Av 1 kap. 1 § ILP framgår att IL och ILP trädde i kraft den 1 januari 2000 och att de ska tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Genom att tillämpa IL först vid 2002 års taxering kunde man i princip undvika att det då fanns skattskyldiga med beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandetidpunkten. I vissa fall kunde det dock inträffa att beskattningsåret hade påbörjats före den 1 januari 2000. Även om IL i mycket liten omfattning medfört materiella ändringar jämfört med de lagar som upphävts skulle det i dessa fall kunna uppkomma en otillåten retroaktivitet i beskattningen. För att undvika detta ska de

upphävda lagarna tillämpas även efter 2001 års taxering om den skattskyldige har ett beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt, 1 kap. 3 § ILP. Det torde endast i undantagsfall vara aktuellt att tillämpa denna bestämmelse.

De lagar som upphävdes när ILP trädde ikraft den 1 januari 2000 finns uppräknade i 1 kap. 2 § ILP. Det rör sig om 35 lagar där KL och SIL är de mest omfattande lagarna. Även om lagarna upphävdes den 1 januari 2000 så ska de fortfarande tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar. Som nämnts ovan kan det också i enstaka fall bli aktuellt att tillämpa de upphävda lagarna vid senare års taxeringar. I 5 kap. ILP finns bestämmelser om hur de upphävda lagarna ska tillämpas i vissa fall.

I 1 kap. 4 § ILP finns en regel om att kontinuitet gäller mellan den upphävda lagstiftningen och IL. Av regeln framgår att om någon bestämmelse i de upphävda lagarna har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i IL, ska bestämmelsen i IL anses ha tillämpats. Det innebär till exempel att värdeminskningsavdrag på en näringsfastighet som gjorts med stöd av bestämmelser i KL ska anses ha gjorts enligt bestämmelserna i IL. Vid en avyttring av fastigheten tillämpas därför reglerna om återföring av värdeminskningsavdrag i 26 kap. IL även beträffande värdeminskningsavdrag som gjorts enligt KL. På motsvarande sätt förs anskaffningsutgifter och anskaffningsvärden m.m. över från de upphävda lagarna till IL.

1.2.3 Övergångsbestämmelser

IL har inneburit att inkomstskattelagstiftningen har genomgått en omfattande lagteknisk och språklig bearbetning. Däremot innehåller IL få materiella ändringar vilket har medfört att det inte funnits något behov av att införa övergångsbestämmelser på grund av att IL ska tillämpas i stället för den upphävda lagstiftningen. Det man däremot har varit tvungen att reglera är hur de övergångsbestämmelser som har tillkommit vid ändringar i den upphävda lagstiftningen ska överföras till IL. I det avseendet utgör ILP en brygga mellan den upphävda lagstiftningen och IL.

När KL och SIL med flera lagar upphävdes den 1 januari 2000 upphävdes också alla de övergångsbestämmelser som införts vid ändringar i de upphävda lagarna. Det rör sig om ett betydande antal övergångsbestämmelser. Som exempel kan nämnas att KL har ändrats mer än 600 gånger och SIL över 200

gånger, prop. 1999/00:2 del 1 s. 521. Till många av dessa ändringar finns övergångsbestämmelser. I 2–4 kap. ILP regleras vilka av de övergångsbestämmelser som har tillkommit vid ändringar i de upphävda lagarna som ska leva vidare.

Den metod som valts innebär att övergångsbestämmelser som ska ha fortsatt giltighet har flyttats över till ILP. Om en övergångsbestämmelse saknas i ILP kommer den att vara upphävd från och med 2002 års taxering. Motivet till den valda metoden har varit att det förenklar för såväl de skattskyldiga som Skatteverket om det tydligt framgår vilka övergångsbestämmelser som fortfarande gäller.

I denna handledning behandlas övergångsbestämmelserna i ILP i förekommande fall i respektive avsnitt. Som exempel kan nämnas att det i del 1 avsnitt 21.4 finns en redogörelse för vissa av övergångsbestämmelser om personförsäkringar i 2 kap. ILP.

1.3 Övriga skatteförfattningar

1.3.1 Inkomstskatteförfattningar

De inkomstskatteförfattningar som inte har berörts av IL:s införande har en speciell karaktär eller en kortvarig giltighetstid. De finns uppräknade i prop. 1999/2000:2 del 1 s. 483. Dessutom har en del författningar inte blivit föremål för lagstiftning på grund av att förslag om upphörande framlagts. Det är fråga om författningar rörande stiftelser.

Tre slag av inkomstskatteförfattningar har inte integrerats i IL. Den första kategorin är lagar om särskilda inkomstskatteformer för utomlands boende, nämligen kupongskattelagen (1970:624), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Den andra kategorin är författningar om skatter som på olika sätt kompletterar inkomstskattelagen, nämligen lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Den sista kategorin utgörs av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och lagen (1997:324) om begränsning av skatt.

1.3.2 Skatteförfattningar av annat slag

I övrigt behandlas i denna handledning lagstiftningen rörande följande skatter och avgifter, nämligen fastighetsskatt (avsnitt 40–41), särskild löneskatt på förvärvsinkomster (avsnitt 14), särskild löneskatt på pensionskostnader (del 3 avsnitt 12) och egenavgifter (del 2 avsnitt 25).

2 Bestämmelser om självdeklaration m.m.

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

prop. 2001/02:25

Ds 2000:70

2.1 Inledning

Ny LSK

Den 1 januari 2002 trädde lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) i kraft och samtidigt upphörde den tidigare lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (GLSK) att gälla.

2.1.1 Allmän och särskild självdeklaration

I LSK 2 kap. 1 § används begreppen allmän och särskild självdeklaration.

> ”Självdeklaration lämnas som allmän självdeklaration eller särskild självdeklaration. Allmän självdeklaration lämnas av fysiska personer och dödsbon. Särskild självdeklaration lämnas av andra juridiska personer än dödsbon.”

Skatteverket benämner allmän självdeklaration ”Inkomstdeklaration 1”. Särskild självdeklaration benämns ”Inkomstdeklaration 2” för aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 3” för ideella föreningar, stiftelser m.fl. och ”Inkomstdeklaration 4” för handelsbolag. Inkomstdeklaration 3 och 4 består både av särskild självdeklaration och särskilda uppgifter (se vidare 2.3.1 och 2.3.2).

2.2 Deklarationsskyldighet för fysiska personer och dödsbon

2.2.1 Fysiska personer

Bestämmelser om deklarationsskyldighet för fysiska personer finns i 2 kap. 2 § LSK. Fysisk person ska lämna allmän självdeklaration under förutsättning att

1. intäkterna i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 42,3 % av prisbasbeloppet,
2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ IL eller intäkt av passiv näringsverksamhet under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,
3. intäkterna i inkomstslaget kapital med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift ska lämnas enligt 8 eller 9 kap. LSK, som har uppgått till sammanlagt minst 100 kr under beskattningsåret,
4. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr,
5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas eller
6. uppgift, ang. skalbolag, enligt 3 kap. 9 a § LSK ska lämnas
7. uppgift enligt 3 kap. 21 a § ska lämnas.

Deklarationsskyldighet förutsätter skattskyldighet

Vid bedömandet av den ovannämnda deklarationsskyldigheten ska hänsyn inte tas till sådan intäkt för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Däremot ska hänsyn tas till sådan inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal ska vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige (se 2 kap. 8 § LSK).

2.2.2 Dödsbon

Dödsfallsåret

Om en person avlider under beskattningsåret ska dödsboet efter honom fullgöra den deklarationsskyldighet som skulle ha gällt för den avlidne (2 kap. 5 § LSK).

Tid efter dödsfallsåret

För senare år föreligger deklarationsskyldighet om bruttointäkterna under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kr (2 kap. 4 § 1 st. 1p. LSK). Deklarationsskyldighet föreligger även om

det för dödsboet ska fastställas underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader (2 kap. 4 § 1 st. 2 p. LSK). Deklarationsskyldighet föreligger även om uppgift, ang. skalbolag, enligt 3 kap. 9 a § LSK ska lämnas (2 kap. 4 § 1 st. 3 p. LSK) samt uppgift enligt 3 kap. 21 a § (2 kap. 4 § 1 st. 4 p. LSK).

Utländska dödsbon

Särskilda regler gäller för utländska dödsbon, se Handledning för internationell beskattning.

2.2.3 Särskilda uppgifter

Ersättningsbostad i utlandet

Den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som är ägare av en ersättningsbostad belägen i utlandet med ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL ska lämna särskild uppgift om bl.a. beteckningen på ersättningsbostaden (5 kap. 2 a § LSK).

2.3 Deklarationsskyldighet för juridiska personer

Obligatorisk deklarationsskyldighet

I 2 kap. 7 § LSK regleras deklarationsskyldigheten för juridiska personer. De juridiska personer som avses i 2 kap. 7 § 1 p. LSK är deklarationsskyldiga oberoende om de haft intäkter eller ej (1 p. nedan). Även om någon verksamhet inte bedrivits under beskattningsåret föreligger således skyldighet att deklarera.

Särskild självdeklaration ska lämnas av

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar, familjestiftelser och liknande subjekt
2. sådana ideella föreningar som avses i 7 kap. 7 § IL och av sådana trossamfund som avses i 7 kap. 14 § IL, om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § IL, dvs. överstigit 15 000 kr,
3. andra juridiska personer än sådana som avses i 1 och 2, med undantag av dödsbon, handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om intäkterna som den skattskyldige ska ta upp under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kr,
4. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas,

5. fondbolag eller förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltad investeringsfond samt
6. ombudet för en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige för skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom representation.

Deklarationsskyldighet förutsätter skattskyldighet

När deklarationsskyldighet bedöms enligt 2 kap. LSK ska hänsyn inte tas till sådan intäkt, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Däremot ska hänsyn tas till sådan inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal ska vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige (2 kap. 8 § LSK).

2.3.1 Svenska handelsbolag m.m.

Handelsbolag normalt inte deklarationsskyldiga

Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna som ska deklarera sin andel av bolagets inkomster

Deklarationsskyldighet i vissa fall

Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar är dock numera skattesubjekt och deklarationsskyldiga när det gäller statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader (2 kap. 7 § 4 p. LSK).

Uppgiftsskyldighet

Vid sidan om den begränsade deklarationsskyldigheten har handelsbolag en uppgiftsskyldighet. I 3 kap. 18 § LSK stadgas att handelsbolag ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering. Uppgifterna lämnas i självdeklaration när sådan ska lämnas och i andra fall som särskilda uppgifter enligt 5 kap. 2 § LSK. Handelsbolag ska till ledning för delägarnas taxeringar lämna den uppgift, angående skalbolag, som avses i 3 kap. 9 a § LSK. Det sagda gäller enligt 3 kap. 24 § LSK även europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

2.3.2 Ej skattskyldig stiftelse och ideell förening

Särskilda uppgifter

Stiftelser och ideella föreningar, som enligt 7 kap. IL är undantagna från skattskyldighet för inkomst, ska lämna särskilda uppgifter (5 kap. 1 § LSK). Uppgifterna lämnas på samma sätt som gäller för självdeklarationer. Skatteverket får dock efter ansökan medge befrielse för viss tid från skyldigheten att lämna särskild uppgift (18 kap. 2 § LSK).

Deklarations-skyldighet i vissa fall

Det bör observeras att stiftelser och föreningar är deklarationsskyldiga om underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas (2 kap. 7 § 4 p. LSK). Deklarationsskyldighet föreligger alltså i dessa fall även om föreningen eller stiftelsen i övrigt inte haft några skattepliktiga inkomster.

2.3.3 Staten, landsting, kommun m.m.

I förordningen (1957:515) om fullgörandet av deklarationsskyldighet för staten, landsting, kommun, m.m. finns bestämmelser om skyldigheten för staten, landsting, kommun eller annan dylik sammanslutning att avge deklaration till ledning för taxering. Av bestämmelserna framgår att deklarationsskyldigheten ska fullgöras av förvaltningsmyndighet eller annan, som utövar vården och tillsynen över fastigheten eller som skött rörelsen, ifråga. Om deklarationsskyldigheten åligger en fond, som förvaltas av en statlig myndighet, ska denna myndighet fullgöra skyldigheten.

2.3.4 Konkursbo

Ej deklarations-skyldighet

Eftersom ett konkursbo inte är en juridisk person är det inte heller ett skattesubjekt. Därmed är det inte heller skyldigt att lämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skattskyldighet och deklarationsskyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster kan skattskyldighet föreligga även efter konkursutbrottet. Eftersom gäldenärens räkenskaper ska vara omhändertagna av konkursförvaltaren förutsätts att denne medverkar till att lämna ut erforderliga uppgifter så att gäldenären har möjlighet att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Se vidare del 3 avsnitt 21.

2.3.5 Enkelt bolag och partrederi

Ej deklarations-skyldighet

Enkelt bolag och partrederi är inte juridiska personer. Följaktligen är de inte heller vare sig skattesubjekt eller deklarationsskyldiga. I stället är det delägarna som är deklarationsskyldiga för inkomsterna.

2.4 Självdeklaration

Uppgifter till ledning för egen taxering lämnas i form av självdeklaration.

Två slags självdeklarationer

Det finns två olika slag av självdeklaration (2 kap. 1 § LSK)

– allmän självdeklaration

– särskild självdeklaration.

Skatteverket benämner allmän självdeklaration ”Inkomstdeklaration 1”. Särskild självdeklaration benämns ”Inkomstdeklaration 2” för aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 3” för ideella föreningar, stiftelser m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 4” för handelsbolag.

Formkrav på deklarationsförfarandet

LSK uppställer ett antal formkrav vad avser deklarationsförfarandet (4 kap. 1–4 §§ LSK). Självdeklarationen lämnas enligt fastställda formulär. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument (4 kap. 4 § LSK jfr 3 kap. 3 § FSK). Formulären fastställs av Skatteverket (3 kap. 1 § FSK. Deklarationen ska vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som är behörig företrädare enligt 19 kap. 1 § LSK. När det gäller elektroniska formulär får kravet på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.

Särskilda uppgifter

Enligt 5 kap. 4 § första stycket LSK ska särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 1–2a §§ LSK lämnas på det sätt som gäller för självdeklarationer. Formkraven gäller således även i dessa fall. De särskilda uppgifterna som redare har att lämna enligt 5 kap. 3 § för tillämpning av 64 kap. 2 § och 65 kap. 11 § IL angående sjöinkomstavdrag ska enligt 5 kap. 4 § andra stycket LSK lämnas till Skatteverket senast den 1 oktober året före det år uppgifterna avser. Om det inträffar någon ändring av de förhållanden som avses enligt 3 §, ska redaren snarast anmäla detta till Skatteverket.

Enligt 3 kap. 1 § FSK ska deklarationsblanketter tillhandahållas kostnadsfritt hos Skatteverket som också får se till att blanketter tillhandahålls hos andra statliga och kommunala organ eller på annat lämpligt sätt.

Långtgående uppgiftsskyldighet

I självdeklarationen ska redovisas alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst (3 kap. 1 § LSK). Skyldigheten omfattar även uppgifter som avser tid före beskattningsåret om de är av betydelse för taxeringen.

Föreläggande

Skatteverket får förelägga en uppgiftsskyldig att fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet eller komplettera redan lämnad uppgift, se avsnitt 2.4.8.

2.4.1 Allmän självdeklaration

Bestämmelserna om skyldighet att lämna allmän självdeklaration finns i 2 kap. 2 och 4 §§ LSK.

Vem lämnar allmän självdeklaration?

Allmän självdeklaration ska lämnas av fysisk person och dödsbo enligt 2 kap. 1 § LSK.

Den allmänna självdeklarationen syftar till enkelhet för den skattskyldige. Detta uppnås genom att den skattskyldige inte behöver redovisa uppgifter som Skatteverket redan har tillgång till och som framgår av kontrolluppgifterna.

Förtryckta uppgifter

Deklarationsblanketten är sålunda till stor del redan ifylld med uppgifter om t.ex. tjänsteinkomster, utgifts- och inkomsträntor, tomträttsavgäld, avdrag för pensionssparande, vinst eller förlust vid försäljning av andelar i värdepappersfond.

Den allmänna deklarationsblanketten är också ifylld med uppgifter om fastighetsinnehav och underlag för fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. I många fall räcker det med att den skattskyldige kontrollerar att de förtryckta beloppen och uppgifterna är riktiga.

Förtryckta felaktigheter

Felaktiga uppgifter ska strykas och i stället ska riktiga uppgifter anges (3 kap. 3 § LSK). Orsakerna till att uppgifter ändras kan anges under ”Övriga upplysningar” på deklarationsblankettens baksida.

Specifikation

Preliminär skatteuträkning

Till den allmänna deklarationsblanketten fogas även en specifikation som bl.a. visar de kontrolluppgifter som har kommit in till Skatteverket samt uppgift om uppskov med kapitalvinst pga. fastighetsförsäljning inklusive påförd ränta. I specifikationen anges också om kontrolluppgift avseende utländsk pensionsförsäkring saknas. Vidare bifogas en preliminär skatteuträkning som grundats på de uppgifter som förtryckts på deklarationsblanketten.

Elektronisk självdeklaration

Allmän självdeklaration kan även lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Om den skattskyldige inte behöver göra några tillägg eller ändringar av deklarationsblankettens förtryckta uppgifter, kan allmän självdeklaration lämnas via Internet, telefon eller sms. Med hjälp av särskilda koder som anges i specifikationen bekräftar den skattskyldige de förtryckta uppgifterna och allmän självdeklaration anses inlämnad.

Det går inte att lämna allmän självdeklaration via telefon eller sms om uppgift ska läggas till eller ändras. Den skattskyldige har i de flesta fall fortfarande möjlighet att lämna självdekla-

ration via Internet. Om tillägg eller ändringar utöver avdrag för arbetsresor ska göras måste den skattskyldige då inneha s.k. e-legitimation.

2.4.1.1 Uppgifter man själv måste fylla i

Vissa uppgifter som Skatteverket inte känner till måste den skattskyldige själv fylla i. Det kan bl.a. gälla följande uppgifter

- inkomster för vilka kontrolluppgift inte erhållits,
- kostnader för resor till och från arbetet,
- färdkostnader vid tjänsteresa,
- kostnader för hemresor,
- ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i vissa fall,
- ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete,
- övriga kostnader t.ex. för verktyg, facklitteratur,
- inkomst vid uthyrning av privatbostad,
- utlandsinkomster.

2.4.1.2 Underrättelse om beslut av Skatteverket

Till den som bara haft intäkt av kapital, från vilken det gjorts avdrag enligt 5 kap. 8 § SBL och som inte är skyldig att lämna självdeklaration, ska underrättelse om taxeringsbeslut lämnas i besked om slutlig skatt enligt 11 kap. 15 § SBL (7 § 1 st. TF).

2.4.2 Särskild självdeklaration

Av 2 kap. 1 § LSK framgår att särskild självdeklaration ska lämnas av andra juridiska personer än dödsbon, se avsnitt 2.3 ovan.

2.4.3 Vad självdeklarationen m.m. ska innehålla

Självdeklarationens innehåll regleras i 3 kap. LSK och preciseras ytterligare i 2 kap. FSK.

Gemensamma bestämmelser

I 3 kap. 1 § LSK finns gemensamma bestämmelser om självdeklarationens innehåll.

Specifika regler

Därutöver finns ytterligare, mer specifika, regler för uppgiftslämnandet. Inkomstslaget tjänst regleras i 3 kap. 4 § LSK. När det gäller inkomstslaget näringsverksamhet finns regler i 3 kap. 5–9 c §§ LSK. Inkomstslaget kapital regleras i 3 kap. 10–12 §§ LSK. Tillkommande belopp, mervärdesskatt, uppskov vid

koncerninterna andelsavyttringar och vid andelsbyten samt uppgift för beräkning av egenavgifter regleras i 3 kap. 13–17 §§ LSK. Svenska handelsbolag behandlas i 3 kap. 18–19a §§ LSK och fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 3 kap. 20–22 §§ LSK. Slutligen finns bestämmelser om vissa betalningar till utlandet, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och ekonomiska föreningar och skattereduktion för förmån av hushållsarbete i 3 kap. 23–26 §§ LSK.

SRU

Uppgifterna om intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet som anges i 3 kap. 5 § LSK ska lämnas som en del av den särskilda självdeklarationen (s.k. SRU – standardiserade räkenskaps- och deklarationsuppgifter). Det bör nämnas att uppräkningen av uppgifter i lagrummets andra stycke endast är en exemplifiering. Handelsbolag ska enligt 3 kap. 18 § 1 st. 1 p. LSK lämna motsvarande uppgifter till ledning för delägarnas taxeringar.

Enligt 2 kap. 7 § FSK ska företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i stället för SRU foga sin årsredovisning till sin självdeklaration. Ett svenskt skadeförsäkringsföretag ska lämna en bestyrkt kopia av protokoll eller annan handling, som visar hur resultaträkningen och balansräkningen för beskattningsåret slutligt har fastställts och hur vinsten för samma år har disponerats. Enligt 2 kap. 8 § FSK ska ett utländskt försäkringsföretag som bedriver skadeförsäkringsverksamhet i Sverige foga sitt årsbokslut till sin självdeklaration.

Särskilda uppgifter

Reglerna om vad särskilda uppgifter ska avse är ordnade efter typ av uppgiftslämnare. Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund regleras i 5 kap. 1 § LSK. I 5 kap. 2 § LSK finns bestämmelser om svenska handelsbolag, utländska handelsbolag med fast driftsställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Slutligen regleras redare i 5 kap. 3 § LSK.

Avslutningsvis bör åter framhållas att i självdeklarationen ska redovisas alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.

2.4.4 När självdeklaration m.m. ska lämnas

Bestämmelser om tidpunkter för att lämna självdeklaration finns i 4 kap. 5 § LSK.

Självdeklaration

Självdeklaration ska lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret.

Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid inlämningstidpunkten får lämna självdeklarationen senast den 31 maj under taxeringsåret.

Om deklarationen skickas med post måste den skickas i så god tid att den är mottagaren till handa senast den dag då deklarationen enligt gällande bestämmelser ska lämnas.

Föreläggande

Om självdeklaration lämnas efter föreläggande ska deklarationen enligt 17 kap. 6 § LSK lämnas vid den tidpunkt som anges i föreläggandet. Ett föreläggande kan dock aldrig medföra att deklarationen ska lämnas tidigare än den normalt ska vara avlämnad enligt ovan. I övrigt gäller enligt 10 kap. 1 § FSK att den som förelagts ska ha minst fem dagar på sig att följa föreläggandet.

Särskilda uppgifter

Enligt 5 kap. 4 § LSK lämnas särskilda uppgifter enligt kapitlet inom den tid som gäller för självdeklaration. Särskilda tidsfrister gäller dock för redares uppgiftslämnande enligt 5 kap. 3 § LSK.

2.4.5 Var självdeklaration m.m. ska lämnas

Av bestämmelserna i 4 kap. 6 § LSK framgår var deklarationerna ska lämnas.

Skatteverket eller godkänt mottagningsställe

Självdeklaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställe som har godkänts av Skatteverket. En självdeklaration som lämnas i form av ett elektroniskt dokument tas emot av Skatteverket.

Föreläggande

Självdeklaration och andra uppgifter eller upplysningar till ledning för egen taxering som ska lämnas först efter föreläggande, ska enligt 17 kap. 6 § LSK lämnas på det sätt som anges i föreläggandet.

Särskilda uppgifter

Av 5 kap. 4 § LSK framgår att särskilda uppgifter enligt 5 kap. 1–2a §§ LSK ska lämnas på det sätt som gäller för självdeklaration. De särskilda uppgifterna enligt 5 kap. 3 § LSK lämnas till Skatteverket.

2.4.6 Anstånd

Särskilda omständigheter

Den som på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna självdeklaration inom föreskriven tid kan enligt 16 kap. 1 § LSK beviljas anstånd med att lämna deklarationen. Anståndsansökan görs hos Skatteverket. Anstånd med att lämna deklarationen efter den 31 maj taxeringsåret får beviljas endast om det finns synnerliga skäl. Vägledning om vilken den maximala anståndstiden är finns i prop. 1977/78:181 s. 228. Där anges den 15 juni taxeringsåret som yttersta gränsdag.

Synnerliga skäl

Särskilda uppgifter

Enligt 16 kap. 3 § LSK gäller vad som sagts ovan om självdeklaration även särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 1–2a §§ LSK. Någon möjlighet till anstånd finns inte när det gäller särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 3 § LSK (redare).

2.4.7 Leverans av deklaration enligt tidsplan, s.k. byråanstånd

Yrkesmässigt hjälper deklarationsskyldiga

Den som i en näringsverksamhet hjälper deklarationsskyldiga med att upprätta självdeklarationer får ansöka hos Skatteverket om att deklarationsskyldiga beviljas anstånd med att lämna deklarationerna. Till ansökan ska fogas en förteckning över de deklarationsskyldiga för vilka ansökan görs. Om anstånd beviljas ska deklarationerna lämnas enligt en tidsplan som beslutas av Skatteverket.

15 juni taxeringsåret

Anstånd får inte beviljas längre än till och med den 15 juni under taxeringsåret (16 kap. 2 § LSK).

2.4.8 Föreläggande att lämna självdeklaration m.m.

Skatteverket får enligt 17 kap. 1 § LSK förelägga den som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller kontrolluppgift eller som har lämnat ofullständig självdeklaration eller kontrolluppgift att lämna eller komplettera självdeklarationen eller kontrolluppgiften. Det sagda gäller även för särskilda uppgifter och andra uppgifter. Rätten att förelägga omfattar all uppgiftsskyldighet enligt LSK. Ett föreläggande får inte enbart avse komplettering av en kontrolluppgift med arbetsställenummer enligt 6 kap. 6 § 6.

Enligt 17 kap. 6 § LSK ska det framgå av ett föreläggande när och hur förelagda uppgifter ska lämnas.

Skatteverket får även förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift m.m. som behövs för kontroll av att uppgifterna i deklarationen är riktiga eller annars av betydelse för hans taxering (3 kap. 5 § TL).

Om gränsdragningen mellan föreläggande enligt LSK och TL, jfr Handledning för taxeringsförfarandet avsnitt 5.5.2.

Självdeklaration eller särskilda uppgifter som ska lämnas efter föreläggande enligt LSK ska uppfylla de formkrav som ställs på deklarationslämnandet (se avsnitt 2.4). När det gäller föreläggande att komplettera en ofullständig deklaration m.m. gäller följande. Begärda uppgifter får, om Skatteverket inte med stöd av 17 kap. 6 § LSK angett att dessa ska lämnas skriftligen, lämnas muntligen om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång (14 § FL). Vid föreläggande enligt TL gäller 14 § FL för uppgiftslämnandet (se Handledning för taxeringsförfarandet avsnitt 5.5.3).

Vite

Om det finns anledning att anta att ett föreläggande inte följs, får det förenas med vite. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Fråga om utdömande av vite prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483). Vid prövning av en ansökan om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas (17 kap. 8 § LSK).

Brottsmisstanke

Om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige eller om den uppgiftsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige har begått brott, får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att lämna en uppgift om uppgiften kan användas i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser (17 kap. 9 § LSK). Detsamma gäller för skattskyldig och ställföreträdare för skattskyldig vid utredning i taxeringsärende (3 kap. 6 § 2 st. TL).

2.4.9 Skyldighet att bevara underlag

Den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och kontroll av den (19 kap. 2 § LSK).

Sex respektive tio år

Skyldigheten att bevara underlag gäller i flertalet fall för sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser (12 kap. 1 § FSK). Den som är bokföringsskyldig ska dock bevara räkenskapsinformation fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL).

2.5 Årlig taxering

Taxeringsbeslut

På grundval av de uppgifter som bl.a. lämnats i självdeklarationen ska Skatteverket varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut före utgången av november (4 kap. 2 § TL).

2.6 Taxeringsår

Med taxeringsår förstås enligt 1 kap. 12 § IL det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen ska meddelas enligt 4 kap. 2 § TL.

2.7 Beskattningsår

2.7.1 Fysiska personer

Beskattningsår är enligt 1 kap. 13 § IL det kalenderår som närmast föregår taxeringsåret. Detta gäller alltid för inkomster av tjänst och kapital.

I de undantagsfallen bokföringsskyldig enskild näringsidkare har ett brutet räkenskapsår, dvs. räkenskapsåret sammanfaller inte med kalenderåret, och har följt bokföringslagens bestämmelser, utgörs beskattningsåret för näringsverksamheten av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

2.7.2 Handelsbolag

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska enligt 1 kap. 14 § IL tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysisk person gäller detta dock enbart inkomster, som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

2.7.3 Juridiska personer

För juridiska personer utgörs beskattningsåret enligt 1 kap. 15 § IL av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. Om bokföringslagen inte är tillämplig på näringsverksamheten, är emellertid kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

3 Rättskällorna

3.1 Skattelagstiftning och förarbeten

3.1.1 Inledning

Enligt 8 kap. regeringsformen är normgivningsmakten, dvs. rätten att besluta om lagar, förordningar och andra föreskrifter, fördelad mellan riksdag och regering. Efter delegering kan föreskrifter även beslutas av bl.a. myndigheter. Med föreskrifter avses generella normer för en situation av visst slag eller för vissa typer av handlingssätt. Sådana föreskrifter som riksdagen beslutar om benämns lag. Sådana föreskrifter som regeringen beslutar benämns förordning. Sedan beslut fattats om lag eller förordning utfärdas dessa av regeringen. Lagar, förordningar och andra föreskrifter benämns även författningar. Skattelagstiftningen hör till det som brukar kallas riksdagens primärområde och som bara riksdagen kan besluta om (1 kap. 4 § jfr med 8 kap. 3 § regeringsformen). Bestämmelser om skatt beslutas således av riksdagen.

Riksdagen får med stöd av bestämmelser i 8 kap. 7–10 §§ regeringsformen delegera viss föreskriftsmakt direkt till regeringen. Sådan delegation sker genom lag. I en sådan delegationsbestämmelse anges i vissa fall (jfr 8 kap. 11 § regeringsformen) att regeringen får uppdra åt myndighet under regeringen, t.ex. Skatteverket, att meddela föreskrifter. Sådan från regeringen till Skatteverket gjord vidaredelegering kallas ibland subdelegation. Denna sker genom att regeringen utfärdar en förordning. Där anges det närmare vilka föreskrifter inom ett angivet område som delegationen omfattar.

På skatteområdet är riksdagens möjlighet att delegera föreskriftsrätt till regeringen starkt begränsad. Vid sidan om den delegationsrätt som riksdagen enligt ovan har, kan regeringen med stöd av 8 kap. 13 § regeringsformen utan särskilt bemyndigande från riksdagen utfärda rena verkställighetsföreskrifter av lag (regeringens primärområde). Med detta avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär för tillämpningen av en lag. Hit hör också i viss utsträckning sådana

föreskrifter som i materiellt hänseende ”fyller ut” en lag utan att tillföra den något väsentligt nytt. En verkställighetsföreskrift får inte innehålla sådant som för enskildas del innebär ett helt nytt åliggande eller ingrepp.

Vidare kan regeringen besluta om andra föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen (den s.k. restkompetensen). Som exempel kan nämnas administrativa föreskrifter om exempelvis en myndighets organisation, arbetsuppgifter och inre verksamhet. Regeringen kan således utfärda föreskrifter för verkställighet av bl.a. skattelag dels med stöd av i lag särskilt beslutad delegation, dels med stöd av den föreskriftsmakt som tillkommer regeringen själv med stöd av regeringsformen.

All normgivning har således inte samma dignitet, utan den bildar en hierarki med grundlagstiftningen överst. Därefter följer i dignitetsordning, såvitt gäller regelgivning av intresse på skatteområdet, riksdagens lagar, regeringens förordningar samt Skatteverkets föreskrifter.

För Skatteverkets del tillkommer dessutom Skatteverkets allmänna råd och Skatteverkets ställningstaganden (s.k. styrsignaler). Dessa utgör dock inte föreskrifter och är inte bindande.

I och med Sveriges anslutning till EU har även EG:s rättsakter fått direkt betydelse för den svenska rättskälleläran. EG-rätten brukar indelas i primär och sekundär rätt. Den primära EG-rätten kan sägas motsvara en konstitution eller grundlag och är således överordnad den sekundära rätten. Den primära rätten består av de ursprungliga fördragen samt ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära rätten är tillskapad genom beslut av EG:s institutioner och består av en mängd olika rättsakter, såsom t.ex. förordningar, direktiv och beslut. I arbetet med att harmonisera de indirekta skatterna inom EG har i praktiken endast direktivformen använts.

De rättsakter som är av störst betydelse för skatterätten är EG-fördraget och vissa direktiv. Ett direktiv är bindande endast med avseende på de resultat som ska uppnås. I direktivet anges vissa målsättningar eller resultat som medlemsländerna är skyldiga att förverkliga inom en viss angiven tid. Varje medlemsland får sedan själv bestämma på vilket sätt målen ska uppnås. Detta är främst aktuellt för de indirekta skatterna, dvs. moms och punktskatter samt till viss del även på socialavgiftsområdet. Vad gäller den direkta beskattningen är det främst EG-fördraget, med de däri ingående s.k. diskriminerings-

förbuden (fri rörlighet för personer, kapital, varor och tjänster) som aktualiseras. Direktiv vad gäller direkt beskattning har bl.a. utfärdats avseende gemensamt beskattningssystem för företagsbeskattning angående utdelningar mellan moderbolag och dotterbolag, fusion, fission och överföring av tillgångar samt betalning av räntor och royalties mellan närstående bolag. På redovisningsområdet har ett antal harmoniseringsdirektiv antagits. Det fjärde bolagsdirektivet är det viktigaste. De nämnda direktiven har trätt i kraft och har även implementerats i svensk lag.

EG-domstolen har i flera fall underkänt nationella inkomstskatteregler som uppfattats strida mot fördragets regler om fri rörlighet. EG-domstolens praxis visar att förutom fördragsartiklar och förordningar, kan direktiv, beslut och internationella avtal ha direkt effekt. Med direkt effekt avses att en bestämmelse ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter som kan göras gällande av enskilda inför nationell domstol. Den direkta effekten gäller alltså inte till förmån för myndigheter. En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen.

I 2 kap. 23 § regeringsformen stadgas att lag eller annan föreskrift ej får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

3.1.2 Offentliga utredningar

Sedan en fråga väckts i riksdagen eller genom att regeringen uppmärksammats på ett lagstiftningsbehov av t.ex. Skatteverket, kan regeringen tillsätta en utredning. Regeringen ger utredningen instruktioner via *direktiv*, som är offentliga.

En utredning kan göras på uppdrag av ett departement och då ske internt inom departementet eller via en extern expert. Den publiceras då i form av en *departementspromemoria*. Sådana ges beteckningen Ds (departementsserien). Tidigare fanns det en Ds-serie för varje departement.

För bl.a. mer omfattande lagstiftningsarbeten är det vanligt att regeringen tillsätter en statlig offentlig utredning i form av en parlamentariskt sammansatt kommitté eller en särskilt förordnad utredare. En kommitté består av en ordförande och en eller flera ledamöter. Kommittéer och särskilda utredare kan

biträdas bl.a. av sakkunniga, experter och sekreterare, vilka förordnas av regeringen. I en kommitté har endast ordföranden och ledamöterna beslutanderätt. Om utredningen görs av en särskild utredare har denne ensam beslutanderätt. När det gäller skatteområdet brukar i regel Skatteverket representeras i en sådan utredning. Utredningen avger ett eller flera betänkanden, som publiceras i *Statens Offentliga Utredningar* (SOU).

Departementspromemoriorna och i synnerhet betänkandena innehåller ofta en systematisk genomgång av gällande rätt på området. Dessa ger ofta en god bild av rättspraxis.

Betänkanden som ska läggas till grund för lagstiftning sänds ut på remiss till bl.a. domstolar, myndigheter och intresseorganisationer. Detta gäller även departementspromemorior. Skatteverket är en av remissinstanserna inom skatteområdet.

Remissvaren sammanställs inom det ansvariga departementet. På skatteområdet svarar Finansdepartementet för detta. Därefter skrivs ett lagförslag.

3.1.3 Propositioner

En proposition är en skrivelse från regeringen till riksdagen. Däri finns lagförslag och regeringens motivering till dessa. Motiveringarna består av en allmän del vari övervägande och skäl anges och en författningskommentar. Den allmänna delen anger syftet med lagstiftningen på ett principiellt och övergripande sätt. I författningskommentaren kommenteras de föreslagna bestämmelserna mer i detalj, paragraf för paragraf. I en proposition återges oftast delar av vad remissinstanserna uttalat. I denna finns även en sammanfattning av utredningens betänkande. En proposition kan även innehålla bilagor med t.ex. beräkningar av samhällsekonomiska effekter.

Ett lagförslag ska som huvudregel granskas av lagrådet dels ur en teknisk-juridisk synvinkel, dels med hänsyn till förslagets förenlighet med grundlagstiftningen och i förekommande fall med beaktande av EG-rättsliga aspekter. Lagrådets yttrande i lagrådsremissen bifogas propositionen, som regeringen överlämnar till riksdagen för beslut. Riksdagen bordlägger därefter ärendet för beredning i skatteutskottet, om det är fråga om en proposition på skatteområdet. Skatteutskottet lämnar därefter sina synpunkter i serien *Skatteutskottets betänkanden* (SkU). I flera fall innehåller SkU:s betänkanden inget nytt i förhållande till propositionen. Ibland kan dock väsentliga förtydliganden eller justeringar göras med anledning av väckta

motioner. Det är därefter riksdagen som beslutar om lagförslaget ska antas. Beslutet dokumenteras i riksdagsprotokollet. Av detta framgår också om riksdagen har godtagit eventuella justeringar som skatteutskottet föreslagit. Riksdagen lämnar regeringen officiellt meddelande om antagande av lagen i en *riksdagsskrivelse* (rskr). Regeringen utfärdar därefter lagen.

3.1.4 Publicering av förarbeten och författningar

Beslutade lagar kungörs i *Svensk Författningssamling* (SFS). Lagtexten i SFS är den enda officiella versionen och den som bör åberopas i rättsliga sammanhang.

Förarbeten i form av utredningsförslag publiceras normalt i serierna SOU eller Ds. I riksdagstrycket återges motioner, kommittédirektiv, propositioner, utskottsbetänkanden, kammarens protokoll och riksdagsskrivelser.

Lagar och förarbeten publiceras numera på *Internet.* De viktigaste webbplatserna är riksdagens egen webbplats och Lagrummet. Riksdagens webbplats (riksdagen.se) når du under länken ”Dokument”. *Lagrummet* (lagrummet.se) är den offentliga förvaltningens gemensamma webbplats för svensk rättsinformation. Skatteverkets remissyttranden publiceras på Skatteverkets webbplats (Skatteverket.se) och Skatteverkets Intranät.

3.1.5 Lagtolkning

Vid lagtolkning är det själva lagtexten som gäller i första hand. När lagtexten är oklar måste man tolka innebörden av den. Lagtolkning är ibland mycket komplicerad. Det finns flera metoder att välja mellan. Valet måste ske med en viss försiktighet. Den redovisning som görs nedan av hur lagtolkning bör ske är kraftigt förenklad. Lagtolkning går ut på att förstå innebörden av lagtexten i syfte att tillämpa den på konkreta fall.

Lagtolkning görs genom en analys av betydelsen av ett visst uttryck eller stadgande. Tolkningen kan avse att fastställa ett uttrycks allmänspråkliga betydelse liksom att klarlägga innehållet i en juridisk fackterm. Når man inte klarhet i förståelsen av ett lagrums betydelse vid en sådan språklig analys, bör man gå vidare. Då bör man se om det sammanhang – kontext – som stadgandet förekommer i, eller lagstiftningens systematik, kan ge förklaring till bestämmelsens innebörd.

Ger inte en språklig och kontextuell analys av lagtexten svar på frågan, och finns det inte något prejudikat eller någon stadgad praxis från Regeringsrätten (RR), som förklarar hur

bestämmelsen ska tolkas, får man gå till förarbetena för att söka vägledning.

Ett uttalande av ett utskott som följs av riksdagen och som avviker från vad som uttalats i propositionen, har högre dignitet än motsvarande uttalande i propositionen, eftersom utskottsuttalandet, kommer i ett senare skede av lagstiftningsprocessen.

Det finns tre olika lagtolkningsmetoder som något skiljer sig åt. Dessa är den *objektiva,* den *subjektiva* och den *teleologiska* metoden.

Kännetecknande för den objektiva metoden är att bundenheten till lagtexten är stark. I sin mest utpräglade form innebär den att man tolkar lagtexten strikt efter dess ordalydelse. Man försöker därvid att fastställa innehållet i en rättsregel genom en analys av lagtexten oberoende av lagstiftarens syfte med bestämmelsen.

Den subjektiva metoden innebär att man tolkar lagstiftningen i enlighet med de syften som man genom att studera förarbetena, kommer fram till att lagstiftaren haft.

När man inte får ledning av lagtext och förarbeten vid tolkningen tillämpas den teleologiska metoden. Detta gäller i första hand de säregna fallen. Den teleologiska metoden, som ibland benämns ändamålstolkning, innebär att man tolkar lagen med utgångspunkt i de ändamål lagstiftningen har. Liksom den subjektiva metoden lägger man här stor vikt vid förarbetsuttalanden. En teleologisk lagtolkning går dock ett steg längre. Man beaktar även i någon mån rättspolitiska värderingar. Framför allt kan en teleologisk tolkningsmetod innefatta ett beaktande av att ändamålet med lagstiftningen förändrats med tiden. Det råder dock delade meningar om innebörden av den teleologiska metoden och i vilken utsträckning den bör användas vid tolkningen av bl.a. skattelagstiftningen.

Ingen av de ovannämnda metoderna behöver stå mot varandra. Ofta kommer man fram till samma resultat oavsett val av tolkningsmetod. Många gånger sker lagtolkning genom att man använder mer än en av metoderna. Den subjektiva metoden är den vanligast förekommande inom skatterätten i de fall lagtexten inte ger klart besked. Förarbetena används då för att förklara innehållet i lagtexten. Om det däremot föreligger en klar konflikt mellan lagtext och förarbeten har lagtexten företräde vilket också framgår av RR:s praxis.

I Sverige tillmäter man av hävd förarbetsuttalanden stor vikt vid lagtolkning beroende bl.a. på förutsebarhetsskäl. Förarbeten är offentliga och allmänt tillgängliga. Den allmänna delen ger i allmänhet besked om syftet med lagstiftningen samt vilka värderingar och allmänna principer som ligger till grund för regleringen. Författningskommentaren ger ofta en handfast beskrivning av hur lagstiftaren tänkt sig att vissa specifika situationer ska hanteras. Det är dock av vikt att observera att förarbetsuttalanden måste ha stöd i lagtexten för att man ska lägga dem till grund för bedömningen av en viss bestämmelse. Det är vidare viktigt att skilja mellan kommentarer rörande redan gällande lagstiftning och kommentarer angående den föreslagna och sedermera antagna lagstiftningen. Det är endast uttalanden rörande den föreslagna lagstiftningen som är förarbeten till lagtexten ifråga. Uttalanden om gällande rätt i en proposition är endast att jämställa med uttalanden i doktrinen.

Om inte propositionen ger tillräcklig vägledning kan man gå vidare till kommittébetänkandet eller departementspromemorian. Man måste då ta reda på om regeringen i propositionen tagit ställning för eller emot uttalandet i betänkandet eller i promemorian. Det förhållandet att regeringen inte invänt mot ett uttalande i ett betänkande behöver dock inte innebära att regeringen instämmer i uttalandet.

EG-domstolen har slagit fast att nationella domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte. Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. fördragets ordalydelse och syfte.

3.1.6 Att hitta i förarbeten

För att hitta i förarbeten bör man tillämpa en systematisk sökmetod.

Det normala tillvägagångssättet är att först ta fram den aktuella författningens SFS-nummer. I Skatte- och taxeringsförfattningarna anges i anslutning till bestämmelsen dels datum för den lagändring som gett bestämmelsen dess aktuella lydelse, lagändringens årtal och löpnummer, dels ett nummer inom parantes. Exempelvis anges i 2007 års Skatte- och taxeringsförfattningar efter sista stycket i 16 kap. 1 § IL ”Lag (2003:224)”.

I SFS får man genom en not. i ingressen, uppgift om årtal och nummer på propositionen, utskottsbetänkandet och riksdagsskrivelsen som legat till grund för lagen respektive lagändringen. I SFS för åren 1924–1951 anges däremot endast numret på riksdagsskrivelsen. I denna redovisas sedan propositionsnummer och nummer på utskottsbetänkandet. I inledningsavsnittet till propositionen redovisas bl.a. vilken kommitté som avgett betänkandet samt betänkandets årtal och nummer i SOU eller Ds-serien. SFS-nummer kan man få fram genom att söka via riksdagens webbplats, (riksdagen.se) under länken ”Dokument”. Man kan även söka via Lagrummet. Skatteverket prenumererar även på andra databaser och som är tillgängliga för Skatteverkets personal. Exempel på sådana prenumerationer är Pointlex, Norstedts juridik, Rättsbanken, FAR SRS Komplett.

Såvitt gäller ovannämnda exempel (16 kap. 1 § IL) kan ur SFS 2003:224 vid not. 1 utläsas att förslaget finns i prop. 2002/03:96, att förslaget behandlats i skatteutskottet i dess betänkande 2002/03:SkU14 och att riksdagsskrivelsen har nummer 2002/03:166. Går man vidare till propositionen kan man utläsa att till grund för lagstiftningen ligger betänkandet ”Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar”, SOU 2001:11. Av not. 5 till 16 kap. 1 § IL i SFS 2003:224 framgår att föregående lydelse av lagrummet återfinns i SFS 2002:536.

Med hjälp av lagkommentarer kan man enkelt få fram relevanta förarbeten till olika bestämmelser. De flesta lagkommentarer är uppbyggda på i huvudsak samma sätt. Vissa skillnader finns dock. Det finns anledning att bekanta sig med de olika kommentarerna för att se vad de kan erbjuda av förarbetshänvisningar, sammanställningar över betänkanden, propositioner etc.

I och med att kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL), tillsammans med ett antal andra lagar på skatterättens område, arbetats in i IL, är det omständligt att söka efter förarbeten på traditionellt sätt. Ett hjälpmedel kan då vara att söka i propositionen till IL, prop. 1999/2000:2 del 2 under författningskommentaren till respektive lagrum i IL. Där anges varifrån bestämmelsen är hämtad och dessutom förarbetena till den tidigare lydelsen av bestämmelsen. Omvandlingsnycklar mellan KL och SIL m.m. å ena sidan och IL å andra sidan finns i publikationen ”Inkomstskattelagen, En presentation med nyckel”. Omvandlingsnycklar finns även i vissa lagkommentarer.

3.2 Rättspraxis

3.2.1 EG-domstolen

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. EG-domstolens domar är visserligen in casu-avgöranden men har ändå stor betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Domarna på skatteområdet avser i princip två måltyper. En måltyp är förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EG-rättsliga bestämmelser. Den andra måltypen är fördragsbrottstalan som väcks av kommissionen eller enskild medlemsstat mot andra enskilda medlemsländer.

Enligt artikel 234 i EG-fördraget får nationella domstolar begära förhandsavgörande i pågående processer. Det är enbart en nationell domstol som har denna rätt, inte exempelvis en part i ett skattemål. Högsta instans är i princip skyldig att begära förhandsavgörande om den inte är säker på att den aktuella rättsfrågan är så klar att alla domstolar inom EU skulle komma till samma slutsats i tolkningsfrågan. Skatterättsnämnden är inte behörig att begära förhandsavgörande.

Genom att nationella domstolar begär förhandsavgöranden får EG-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. EG-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning. EG-domstolen avgör inte heller den nationella tvisten. EG-domstolen ger i stället vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. EG-domstolens dom i förhandsavgöranden binder bara den frågande domstolen. I praktiken blir dock EG-domstolens avgöranden prejudicerande.

Tillgång till EG-domstolens avgöranden finns på webbplatsen (curia.eu.int).

3.2.2 Nationella domstolar

Regeringsrätten (RR) är den högsta allmänna förvaltningsdomstolen och prövar mål som överklagas från någon av de fyra kammarrätterna i landet (Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall). Närmast under kammarrätterna är länsrätterna, vilka i normalfallet är första instans. Länsrättens avgöranden kan överklagas till den kammarrätt inom vars domkrets den är belägen. Vad gäller skatteområdet krävs i normalfallet inte prövningstillstånd. Vid överklagande till RR krävs alltid prövningstillstånd. Prövningstillstånd kan ges om det är av vikt för

ledning av rättstillämpningen att talan prövas av RR eller om det föreligger synnerliga skäl till en sådan prövning. RR har också att pröva överklaganden och yrkanden om fastställelse av *Skatterättsnämndens* (SRN:s) förhandsbesked.

3.2.3 Rättsfallssammanställningar

RR:s avgöranden publiceras i *Regeringsrättens Årsbok* (RÅ), som ges ut en gång om året. Under året publiceras vissa av RR:s avgöranden även löpande i serien *Rättsfallsreferat från Regeringsrätten* (RR). Före 1988 innehöll sistnämnda publikation även vissa kammarrättsdomar. Kammarrättsdomar sammanställdes då också årligen i publikationen *Rättsfallsreferat från kammarrätterna* (RK).

Från början gavs RÅ ut på privat initiativ. Till och med 1974 innehåller RÅ samtliga RR:s avgöranden. Från och med 1975 redovisas inte beslut varigenom prövningstillstånd vägrats. Från och med 1978 svarar *Domstolsverket* (DV) för utgivningen. Under åren 1972–1977 publicerades kammarrätternas och Regeringsrättens avgöranden genom DV:s försorg i *Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna* (RRK). För dessa år finns det således två olika sammanställningar av RR:s domar och beslut, vilka citeras olika.

RÅ är uppdelad i en del för referatmål och en del för notismål. RR avgör själv vilka mål som ska refereras och vilka som enbart ska anges genom en notis. Referatmålen betecknas med årtal och referatnummer, t.ex. RÅ 1996 ref. 71.

Under åren 1978–1985 fick referatmålen två olika beteckningar: 1 för skattemål och 2 för övriga mål, t.ex. RÅ 1978 1:15 respektive RÅ 1978 2:9.

Till och med 1977 betecknades notismålen med en förkortning på det departement där lagstiftningsarbetet hade skett. Skattemålen hade då beteckningen Fi (=finansdepartementet), t.ex. RÅ 1960 Fi 22. Numera används förkortningen not., t.ex. RÅ 1994 not. 299. Under åren 1978–1985 användes beteckningarna Aa, Ab, Ba och Bb. Aa angav att det var fråga om domar i skattemål medan Ab betecknade domar i övriga mål. Ba användes för beslut i skattemål och Bb stod för beslut i övriga mål.

Vad gäller förhandsbesked avseende inkomstskatt publicerades dessa under åren 1971–1972 i serien *Meddelanden från Riks-Skatteverket serie I* i tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. För åren 1973–1976 publicerades förhandsbeskeden i *RiksSkatteverkets meddelanden Serie Dt Direkt*

skatt – Taxering samt för åren 1977–1987 i serien *RiksSkatteverkets förhandsbesked m.m.* (RSV/FB Dt). Även under dessa år förekom publicering i nämnda skattetidskrifter. För åren 1952–1971 refererades intressanta förhandsbesked från dåvarande Riksskattenämnden i *Riksskattenämndens meddelanden*. De publicerades i bl.a. Svensk Skattetidning och Skattenytt. För förhandsbesked meddelade före utgången av 1984 gällde att dessa ibland refererades såväl i RSV:s publikation som i RÅ. Förhandsbesked för åren 1985–1986 refererades i publikationen *RiksSkatteverkets förhandsbesked m.m.* endast om förhandsbeskedet inte refererades i RÅ och det dessutom ansågs ha ett betydande informationsvärde.

I princip samtliga avgöranden från RR, de flesta förhandsbeskeden från SRN och utvalda avgöranden från kammarrätterna publiceras numera även i *Skatteverkets rättsfallsprotokoll*. Detta publiceras dels på Skatteverkets Intranät i respektive ämnesdatabas under rubriken ”rättspraxis”, dels på Skatteverkets webbplats (Skatteverket.se). Vissa av RR:s avgöranden som bedöms särskilt viktiga publiceras dels löpande, dels i årsvisa sammanställningar i skattetidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. I dessa redovisas också vissa förhandsbesked från SRN.

3.2.4 Prövningstillstånd

Regler om prövningstillstånd för mål i RR infördes 1971 med verkan fr.o.m. den 1 januari 1972. Tidigare krävdes prövningstillstånd i taxeringsmål endast i de fall talan rörde ett mindre belopp.

Prövningstillstånd meddelas i de fall det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att RR prövar ett överklagat avgörande eller om det finns synnerliga skäl för sådan prövning. Det räcker således inte att KR:s dom är felaktig för att prövningstillstånd ska meddelas. Detta betyder i sin tur att den omständigheten att RR vägrar prövningstillstånd i ett mål inte behöver innebära att RR delat KR:s bedömning. Under senare år har Skatteverket förelagts att yttra sig till RR i vissa mål över frågan om den skattskyldige bör få prövningstillstånd eller ej.

Innan bestämmelserna om prövningstillstånd infördes kunde i princip samtliga skattemål föras upp i högsta instans. Endast en liten del av avgörandena refererades och flertalet publicerades därför som notiser. Detta innebär att notismålen från tiden före 1972 helt kan sakna allmänt intresse, medan de i andra fall kan ha prejudikatvärde.

3.2.5 Förhandsbesked

Vid sidan om det ordinarie taxeringsförfarandet har det sedan 1952 funnits möjlighet för de skattskyldiga att erhålla bindande förhandsbesked på bl.a. inkomstskatteområdet. Sådana meddelades fr.o.m. år 1971 av *RiksSkatteverkets nämnd för rättsärenden* och dessförinnan av *Rättsnämnden* (RN). Sedan den 1 juli 1991 beslutas förhandsbesked av *Skatterättsnämnden* (SRN). SRN är en egen myndighet vilken organisatoriskt hör till Skatteverket. SRN är inte en domstol, men den arbetar under domstolsliknande förhållanden.

Innan SRN fattar beslut i anledning av en ansökan om förhandsbesked bereds Skatteverket tillfälle att yttra sig över ansökan.

Allmänna ombudet hos Skatteverket har sedan 2004 fått möjlighet att söka förhandsbesked i tvistiga frågor om behov av ett snabbt klarläggande av rättsläget föreligger. Om enskild part ansöker om förhandsbesked är Skatteverket motpart.

Det krävs inte prövningstillstånd för att RR ska sakpröva överklagade förhandsbesked. Dessa prövas alltså av RR utan den granskning av målet med hänsyn till prejudikatsintresset som annars sker. Vid tolkningen av förhandsbesked bör man beakta att förhandsbeskeden i allmänhet avser en ännu ej inträffad situation. Förhandsbeskeden avser endast ett eller flera hypotetiska fall där sökanden själv anger vilka förutsättningar som ska ligga till grund för prövningen. Prövningen i förhandsbesked avser enbart rättsfrågor och aldrig bevisfrågor. Ofta prövas sådana rättsfrågor där det behövs ett klargörande av rättsläget.

Förutom att Skatteverket kan överklaga ett förhandsbesked som gått verket emot, kan Skatteverket – men inte den skattskyldige begära fastställelse av ett förhandsbesked, oavsett om detta gått verket emot eller inte. När Skatteverket begär fastställelse av ett förhandsbesked är RR inte bunden av att välja mellan att fastställa förhandsbeskedet eller inte fastställa detta, utan RR kan även sätta ett annat beslut i dess ställe.

3.2.6 Prejudikat

En dom eller ett beslut har formellt sett rättsverkan endast avseende det prövade fallet. Avgöranden av den högsta instansen, vilken på skatteområdet är RR har ofta ett betydligt vidare tillämpningsområde än just det enskilda fall som prövats genom avgörandet. Sådana avgöranden benämns prejudikat. Med prejudikat menas ett avgörande i ett konkret fall som bildar mönster för framtida avgöranden.

Avgörande för om en dom eller ett beslut publiceras i form av ett referat eller en notis, eller inte alls tas med i RÅ är dess principiella eller allmänna intresse. I allmänhet är de avgöranden som publiceras som referat ägnade att belysa RR:s rättstillämpning. De är upplysande och vägledande på det sätt som en övertygande argumentering i ett rättsvetenskapligt arbete kan vara. De styr dessutom i stor utsträckning praxis i läns- och kammarrätterna samt i SRN. Något formellt krav på underinstanserna att följa RR:s utslag finns emellertid inte. Däremot talar processekonomiska skäl för sådan följsamhet. Följsamheten är i praktiken också mycket stor. Om ett avgörande presenteras i form av ett referat eller en notis är inte avgörande för domens eller beslutets prejudikatvärde.

En förutsättning för att ett avgörande – oavsett om det är i form av ett referat eller en notis – ska ha dignitet av prejudikat är att man kan dra någon mer generell slutsats av avgörandet. Prejudikatvärdet är i allmänhet begränsat när avgörandet är grundat på speciella omständigheter i det konkreta fallet. Likaså om det är skrivet på ett sådant sätt att man inte kan avgöra vilken av flera tänkbara omständigheter som RR funnit vara avgörande för utgången i målet. Det förhållandet att RR:s ledamöter inte varit eniga påverkar i allmänhet inte prejudikatvärdet. Däremot kan detta medföra att avgörandet kritiseras och att senare avgöranden utformas på ett sådant sätt att prejudikatvärdet begränsas. En annan faktor av betydelse vid bedömningen av prejudikatvärdet är avgörandets ålder. Ju äldre ett avgörande är, desto större är risken för att avgörandet på grund av den allmänna samhällsutvecklingen helt eller delvis har förlorat sitt prejudikatvärde. RR kan ändra tidigare praxis genom avgörande av RR i dess helhet, s.k. plenum. Ibland ändras praxis utan att RR sammanträder i plenum.

3.2.7 Rättspraxis

Prejudikat ska skiljas från rättspraxis. Rättspraxis kan utvecklas inte bara hos den högsta instansen, utan även hos underrätterna. Vidare kan det t.ex. hos Skatteverket, i den beslutsfattande verksamheten utvecklas en myndighetspraxis. För att man ska kunna tala om rättspraxis fordras i regel att det föreligger ett tillräckligt stort antal domar eller beslut i samma riktning. Av dessa domar och beslut ska man kunna göra ett antagande eller en prognos om att ett likartat fall kommer att bedömas på samma sätt av samma eller lägre instans. Däremot ger inte underrättspraxis svar på frågan om det är troligt att högre instans kommer att döma på likartat sätt. Rättspraxis ut-

vecklad t.ex. hos kammarrätterna eller SRN är således endast ett uttalande om vad som hittills har gällt. Det är inte en prognos av vad RR kommer att besluta i ett likartat fall. De avgöranden av RR som inte kan hänföras till kategorin prejudikat utgör rättspraxis i än högre grad än avgöranden av lägre instans. På liknande sätt, men i lägre grad, kan avgöranden av lägre instans utgöra del av rättspraxis. Ett prejudikat meddelat av RR eller en stadgad rättspraxis utvecklad hos RR, har i en lagtolkningsfråga företräde framför ett tidigare uttalande i förarbetena. Har RR tolkat innebörden av ett lagrum på ett sätt som till synes strider mot uttalanden i förarbetena, är huvudregeln den att vad RR uttalat har företräde.

3.2.8 Rättsfallstolkning

EG-domstolens domar föregås normalt av ett yttrande från en generaladvokat. Generaladvokatens yttranden innehåller ofta noggrant genomförda rättsutredningar och analyser av EG-rätten. Ett sådant yttrande kan vara till stor hjälp vid tolkningen av den efterföljande domen. Vid en analys av EG-domstolens förhandsavgöranden måste man beakta att domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor. I fråga om fördragsbrott är den nationella domstolen bunden av hur kommissionen har utformat sin talan.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl fördragen som sekundärrätten har samma värde på alla officiella språk. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller förordningar och direktiv framgår syftena tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva EG-fördraget. Detta innebär bl.a. att EG-fördragets krav på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. I ett förhandsavgörande anger domstolen endast hur en viss EG-rättslig bestämmelse ska tolkas. Domstolen avkunnar därför inte dom i det aktuella nationella målet. EG-domstolen tillämpar därför inte EG-rätten på de faktiska omständigheterna i målet och tillämpar inte heller nationell rätt. Det är i stället nationell domstol som i det föreliggande fallet ska tillämpa EG-rätten och lösa tvisten. Detta är principen om kompetensfördelning. I praktiken upprätthåller dock inte EG-domstolen denna

princip strikt. I realiteten går det inte heller att separera tolkning och tillämpning av EG-rätt från varandra. Speciellt i skattemål tenderar sakfrågor och rättsfrågor att sammanvävas på ett sätt som gör att kompetensfördelningen blir diffus. EG-domstolen använder sig av en teknik vid domskrivning som ger den nationella domstolen den hjälp den behöver men bevarar samtidigt illusionen av att EG-domstolen enbart tolkar EG-rätten.

Det är helt uteslutet för EG-domstolen att gå in på bevisning i ett förhandsavgörande. EG-domstolen kan aldrig uppta bevisning om sakomständigheter utan det är helt och hållet en fråga för den nationella domstolen.

Vid tolkning av RR:s praxis försöker man se om man ur ett prejudikat eller fastlagd praxis kan utläsa någon generell norm att applicera på ett likartat fall. Vid lagtolkning utgår man från en generell regel och försöker tillämpa den på ett konkret fall. Vid rättsfallstolkning däremot utgår man från ett konkret fall och försöker utläsa en generell norm ur avgörandet.

Rättsfallstolkning ska ske med viss försiktighet. Det är mycket viktigt att man gör klart för sig varför RR har kommit fram till en viss slutsats. Är det en ren bedömning av en rättsfråga? Finns det inslag av bevisfrågor i målet? Är utgången avhängig processuella frågor? Detta måste man undersöka. Man måste också noga göra klart för sig vad processföremålet varit, dvs. vilken fråga domstolen har prövat.

Vidare är det mycket viktigt att man inte försöker läsa ut mer ur avgörandet än vad rätten uttalat sig om. Domstolen uttalar sig mycket sällan om mer än vad som behövs för att avgöra målet. Detta innebär att det mesta som står i avgörandet i regel är av betydelse för tolkningen.

Motsatsslut vid tolkning av avgöranden ska användas synnerligen försiktigt. Utgångspunkten är att avgöranden ska tolkas så objektivt som möjligt. Man ska inte utläsa mer ur avgörandet än vad som framgår av det. Det ligger dock i sakens natur att man i viss mån kan göra analogitolkningar av avgöranden. Detta följer av att inget fall är det andra likt. Avgörandet innehåller kanske en generell norm att tillämpa på ett likartat, om ej exakt likadant, fall.

Rubriken på ett rättsfallsreferat i RÅ ger vägledning, om vilken fråga som RR tagit ställning till. Många avgöranden av principiell vikt analyseras och kommenteras i doktrinen, där

vägledning för tolkningen kan hämtas. Viktiga avgöranden kommenteras också av Skatteverket i handledningar samt på Skatteverkets webbplats (Skatteverket.se) under länken ”Rättsinformation”.

3.2.9 Fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd

Inkomstbeskattningen utgår i stor utsträckning från civilrättsliga begrepp som köp, gåva, handelsbolag, aktiebolag osv. Normalt kan dessa begrepp utan vidare användas vid beskattningen. Ibland kan dock omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att det kan ifrågasättas om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. En fastighetsöverlåtelse har kanske betecknats som försäljning men ska rätteligen behandlas som gåva osv. Ibland framgår det av omständigheterna att den skattskyldige har gett rättshandlingen en viss beteckning eller juridisk form för att undgå skatt, eller för att i varje fall minska skatten.

Det finns ingen bestämmelse i IL som reglerar om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. Frågeställningen har däremot prövats av RR i ett stort antal rättsfall under årens lopp.

3.2.9.1 Tidigare rättspraxis

Tidigare rättspraxis på området är omfattande. Här redogörs därför bara kortfattat för två exempel på RR:s behandling av frågan om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd.

I två uppmärksammade domar – RÅ 1989 ref. 62 I–II – var det fråga om s.k. sale and lease back-affärer med fastigheter. I båda domarna, som gällde överklagade förhandsbesked, var omständigheterna i korthet följande. Ett finansbolag avsåg att erbjuda en fastighetsägare att sälja sin fastighet till bolaget. Den ursprunglige ägaren skulle bli kvar i fastigheten som hyresgäst, varefter avsikten var att fastigheten vid avtalsförhållandets slut skulle säljas tillbaka.

RR formulerade den principiella frågan på följande sätt.

> ”Vid bestämmandet av de skatterättsliga konsekvenserna av transaktionen uppkommer primärt spörsmålet om de rättshandlingar mellan parterna, som enligt sin

> form utgör köp, hyra och återköp av fastighet, skall tilläggas den innebörd de har enligt formen eller om man skall bortse från denna och utgå från andra rättsliga institut som man finner mera ägnade för transaktionerna än de av parterna valda."

RR ansåg dock inte att omständigheterna var sådana att avtalen skulle frångås, och uttalade följande.

> "Av det sagda framgår att skäl kan anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisar. Dessa skäl har emellertid inte den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar. Avtalen bör således anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget."

Ett annat betydelsefullt rättsfall är RÅ 1994 ref. 52 I som gällde ett förfarande med ett kapitalförvaltande kommanditbolag. Frågan var om den skattskyldige hade rätt till avdrag för räntekostnad i bolaget. I rättsfallet behandlades två frågor av intresse i detta sammanhang. Den första frågan var om det verkligen förelåg ett kommanditbolag (Hannafjorton). I den delen konstaterade RR – efter en genomgång av omständigheterna – att det saknades skäl att frånkänna Hannafjorton rättskapacitet som kommanditbolag. Den andra frågan var om den verkliga innebörden av de avtal som den skattskyldige hade ingått var en annan än vad avtalen utvisade. RR uttryckte frågeställningen på följande sätt.

> "Frågan är om denna innebörd skall godtas vid taxeringen eller om avtalens rätta innebörd i själva verket skall anses ha varit endast att han förvärvat dokument som varit avsedda att ligga till grund för olika avdragsyrkanden."

RR fann bl.a. att Hannafjorton så gott som uteslutande tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och att detta syfte också varit avgörande för den skattskyldiges engagemang. Vid en genomgång av de ekonomiska konsekvenserna fann RR dock att den skattskyldige hade rätt till och faktiskt fick del av den löpande avkastningen, och att han dessutom fick anses ha haft ett reellt ansvar för kommanditbolagets skulder. RR drog därför slutsatsen att det saknades anledning att inte godta den skattskyldige som komplementär i bolaget.

3.2.9.2 Principen om den verkliga innebörden

Under senare tid har RR i tre rättsfall på ett tydligt sätt uttryckt att den verkliga innebörden av rättshandlingar ska läggas till grund för beskattningen.

Det senaste rättsfallet är RÅ 2004 ref. 27, med rubriken ”Fråga om rättshandlingars verkliga innebörd”. I rättsfallet hade ägaren till en näringsfastighet – HJ – upplåtit avverkningsrätter till skog till underpris till två aktiebolag som ägdes av HJ:s make. De två bolagen hade i sin tur upplåtit avverkningsrätterna till marknadspris till ett utomstående sågföretag, AB C. Frågan i målet var om beskattningen av HJ skulle grundas på att upplåtelserna ansågs ha skett till makens bolag eller om de ansågs ha skett direkt till AB C.

Inledningsvis uttalade RR följande princip om den verkliga innebörden.

> ”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.”

Argumenten för att HJ skulle anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C var i korthet följande. Makens bolag var i akut behov av likviditetstillskott. Anledningen till att avverkningsrätterna upplåts först till makens bolag och därefter av dessa till AB C var att omedelbara beskattningskonsekvenser av de inflytande betalningarna kunde undvikas och därmed obeskattade medel tillföras bolagen. Betalningen till HJ hade inte skett i enlighet med avtalen och hennes mellanhavanden med bolagen hade inte vilat på affärsmässig grund. Effekterna hade blivit desamma som vid ett aktieägartillskott till bolagen.

RR ansåg dock inte att de omständigheterna motiverade att man frångick vad de ingångna avtalen utvisade.

> ”De sålunda angivna omständigheterna hänför sig i huvudsak till motiven för att upplåtelserna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Närmast är de av sådan art som är av intresse vid en prövning enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt,

> vilken emellertid inte är aktuell i målet. Det kan tilläggas att det inte har gjorts gällande och inte heller framgår av utredningen i målet att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan HJ och AB C. – RR finner inte utredningen i målet ge stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit att HJ upplåtit avverkningsrätterna till AB C. Någon beskattning på sådan grund skall således inte ske."

I det rättsfall (RÅ 1998 ref.19) som RR hänvisar till i RÅ 2004 ref. 27 uttalades principen om den verkliga innebörden på ett liknande sätt. I 1998 års rättsfall skulle en koncern omstruktureras. Ett bolag X ägde en andel av aktierna i ett annat bolag Y. Bolaget Y skulle rikta en utdelning – avseende en andel av Y:s aktier i dotterbolaget Z – till bolaget X. Därefter skulle bolaget Y genomföra en indragning utan betalning enbart av bolaget X:s aktier i Y. RR gjorde en gemensam bedömning av händelseförloppet och fann att bolaget X genom inlösenförfarandet skulle anses ha avyttrat aktierna i bolaget Y mot ett vederlag av dessförinnan erhållen utdelning i form av aktierna i bolaget Z.

Det tredje rättsfall där RR uttalat principen om den verkliga innebörden är RÅ 1999 not. 18. Domstolen fann att vid beräkning av realisationsvinst skulle ett moderbolags anskaffningsvärde (omkostnadsbeloppet) för aktierna i ett dotterbolag ökas endast med skillnaden mellan lämnat aktieägartillskott och erhållen skattefri utdelning. RR uttalade bl.a. att "utdelningen framstår som en justering av aktieägartillskottet".

3.2.9.3 Några slutsatser

Rättspraxis på området ger inte en helt entydig bild av hur RR ser på möjligheten att lägga den verkliga innebörden av rättshandlingar till grund för beskattningen. Det går dock att dra vissa slutsatser.

I tidigare rättspraxis har RR med olika uttryckssätt – "samlad bedömning", "bedömas i ett sammanhang" osv. – visat att en helhetsbedömning ska göras. RR är ännu tydligare i den delen i de tre rättsfallen RÅ 2004 ref. 27, RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 1999 not. 18 – bedömningen av rättshandlingars verkliga innebörd kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.

I den allmänna debatten kring dessa frågor har ofta bedömningen benämnts som en "genomsyn av rättshandlingar". Uttrycket förekommer även i RR:s praxis – i det tidigare nämnda rätts-

fallet RÅ 1994 ref. 52 I talas om ”fråga om genomsyn”. Oftast har emellertid RR talat om den ”egentliga”, ”reella” eller ”rätta innebörden” av rättshandlingar. I och med de tre rättsfallen från 2004, 1998 och 1999 har även benämningen på bedömningen blivit tydligare – den gäller rättshandlingars ”verkliga innebörd”. Det är därför mera motiverat att använda uttrycket ”den verkliga innebörden” än uttrycket ”genomsyn”.

En fråga som RR återkommit till i tidigare rättspraxis är vilken betydelse den skattskyldiges syfte med rättshandlingen ska anses ha. I några rättsfall har RR uttalat att den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för den skattskyldiges deltagande i ett visst förfarande varit att uppnå vissa skatteeffekter inte i sig utgör grund för att vid inkomstbeskattningen frånkänna rättshandlingarna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll (se RÅ 1990 ref. 101 angående s.k. utdelningsfonder och RÅ 1994 ref. 56 angående s.k. utdelningsbolag). Det synsättet bekräftas av RR i rättsfallet RÅ 2004 ref. 27. Av domskälen kan närmast utläsas att om det finns ett syfte att undvika skatt – men i övrigt inte omständigheter som utgör grund för att fastställa en annan innebörd av rättshandlingarna än vad avtalen utvisar – kan skatteflyktslagen vara ett alternativt sätt att förhindra ett skatteundandragande.

3.3 Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden

3.3.1 Inledning

Av 1 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket framgår att, om inte något annat föreskrivs, ansvarar Skatteverket för frågor om bl.a. skatter. Enligt 2 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) ansvarar Skatteverket för taxeringsarbetet i landet. I denna roll har Skatteverket till uppgift att enligt 2 § 1 st. 1 p. förordningen med instruktion för Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag eller annan föreskrift enligt särskilda bemyndiganden. Skatteverket ska vidare enligt 2 § 1 st. 2 p. samma förordning genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.

3.3.2 Föreskrifter

Enligt 2 § 1 st. 1 p. förordningen med instruktion för Skatteverket får Skatteverket meddela *föreskrifter* om verkställighet

av lag enligt särskilda bemyndiganden. Sådana bemyndiganden ges av regeringen i en förordning eller på annat sätt t.ex. i ett regleringsbrev. I t.ex. förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen, IL, (1999:1229) anges att Skatteverket ska meddela verkställighetsföreskrifter i fråga om genomsnittlig produktionskostnad för djur enligt 17 kap. 5 § IL, genomsnittspris för lunch enligt 61 kap. 3 § IL, nybilspriser (den s.k. billistan) enligt 61 kap. 5–7 §§ samma lag samt vissa föreskrifter angående sjöinkomstavdrag m.m. Ett annat exempel är bemyndigandet för Skatteverket i 25 § taxeringsförordningen (1990:1236) att meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställighet av taxeringslagen.

För att regeringen ska kunna ge Skatteverket ett bemyndigande att besluta om föreskrifter, krävs i vissa fall ett beslut om detta av riksdagen i form av lag. Inom regeringens primärområde kan dock regeringen själv i en förordning bemyndiga Skatteverket att besluta föreskrifter.

Innan Skatteverket får besluta om föreskrifter ska en konsekvensutredning enligt förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning göras. Dessutom måste bl.a. yttranden inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen. För att föreskrifterna ska bli gällande krävs att de har blivit kungjorda.

Skatteverkets föreskrifter kungörs i *Skatteverkets författningssamling* (SKVFS). Före 2004 kungjordes dåvarande Riks-Skatteverkets föreskrifter i *RiksSkatteverkets författningssamling* (RSFS). Föreskrifterna är bindande för myndigheter, domstolar och allmänhet.

Skatteverkets föreskrifter betecknas SKVFS med tillägg för årtal och löpnummer; t.ex. SKVFS 2004:12. Föreskrifterna tilldelas sakbeteckningar, som anger deras ämnestillhörighet, se vidare Skatteverkets information (RSFS 2000:35) om beslut att tilldela verkets föreskrifter sakbeteckningar där detta närmare specificeras.

Från och med 1995 publiceras dåvarande RiksSkatteverkets och Skatteverkets föreskrifter på Skatteverkets webbplats (Skatteverket.se).

3.3.3 Allmänna råd

Enligt 2 § 1 st. 2 p. förordningen med instruktion för Skatteverket ska Skatteverket genom *allmänna råd* och uttalanden

verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.

Med allmänna råd förstås enligt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. De ges ut i syfte att främja en enhetlig tillämpning av bl.a. skattebestämmelserna.

Till skillnad från föreskrifterna är de allmänna råden inte bindande. De ger uttryck för Skatteverkets uppfattning i olika skattefrågor. De har i praktiken en betydande genomslagskraft bl.a. på grund av att de syftar till att skapa en enhetlig rättstillämpning.

Vad gäller allmänna råd ställs i många avseenden samma krav som på föreskrifter. Detta innebär att yttranden ska inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen och att en konsekvensutredning ska göras. Skatteverkets allmänna råd tilldelas, liksom föreskrifterna, en eller flera sakbeteckningar samt årtal och ett löpnummer och betecknas t.ex. SKV A 2004:13.

Från och med 2004 utges de allmänna råden i publikationen *Skatteverkets allmänna råd*. Under åren 2001–2003 gav dåvarande RiksSkatteverket (RSV) ut allmänna råd i publikationen *RiksSkatteverkets allmänna råd*.

Före år 2001 kallades RiksSkatteverkets allmänna råd för RiksSkatteverkets rekommendationer m.m. Dessa gavs ut i publikationen *RiksSkatteverkets meddelanden*.

Under åren 2001–2003 gavs i anslutning till de allmänna råden ut ett förklarande dokument som ska underlätta förståelsen av de allmänna råden. Dessa dokument kallades informationer. Från och med 2004 ges de förklarande dokumenten ut i publikationen *Skatteverkets meddelanden* och betecknas t.ex. SKV M 2004:3. Till och med 2003 gavs de ut i publikationen *RiksSkatteverkets meddelanden* och betecknades t.ex. RSV M 2001:2. I huvudsak motsvarar innehållet i *Skatteverkets meddelanden* de redovisningar av gällande rätt och kommentarer m.m. som tidigare lämnades av RSV i rekommendationerna m.m., men som inte utgjorde egentlig rekommendationstext. I Skatteverkets meddelanden tas numera in även annan information än sådan som har anknytning till allmänna råd.

Från och med 1995 publiceras dåvarande RiksSkatteverkets rekommendationer m.m. och allmänna råd samt Skatteverkets allmänna råd på Skatteverkets webbplats (Skatteverket.se).

3.3.4 Ställningstaganden (Styrsignaler)

Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor har tagits fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Internt kallas Skatteverkets ställningstaganden för styrsignaler. Ställningstagandena uttrycker Skatteverkets uppfattning om vad som bör gälla vid tolkningen av en viss bestämmelse. Till skillnad från föreskrifterna är ställningstaganden inte bindande men de förutsätts följas av Skatteverkets befattningshavare. De tas fram av respektive expertgrupp vid rättsavdelningen hos Skatteverkets huvudkontor. Ställningstagandena publiceras löpande på Skatteverkets webbplats (Skatteverket.se). Publiceringen på webbplatsen sker för att ge allmän kännedom åt Skatteverkets ställningstaganden. Till och med 2003 publicerade RSV s.k. styrande skrivelser. I dessa skrivelser lämnade RSV sin syn på rättsläget. Även dessa skrivelser finns publicerade på Skatteverkets webbplats.

3.4 Doktrin

Skatterättslig doktrin förekommer i form av akademiska avhandlingar och lagkommentarer, som inte sällan författats av dem som skrivit lagtexten. Även läro- och handböcker – däribland Skatteverkets handledningar – samt artiklar i företrädesvis skattetidskrifterna räknas hit.

I doktrinen kan man bl.a. finna värdefulla analyser och sammanställningar av rättspraxis. Den uppfattning som presenteras i doktrinen i olika tolkningsfrågor är på intet sätt bindande. Huruvida doktrinen får någon betydelse för rättsutvecklingen beror uteslutande på tyngden i den framförda argumentationen. Att den har haft betydelse i vissa frågor framgår av domar från RR, där hänvisning ibland skett till doktrinen. I RÅ anges ibland efter referattexten, tillsammans med rättsfall och förarbeten, viss doktrin som beaktats av domstolen.

4 Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt

1 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 13–16

SOU 1997:2, del II s. 9–14

4.1 Inledning

I 1 kap. IL finns grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt. Här finns regler om hur underlaget för skatten beräknas, till vilken kommun och vilket landsting fysiska personer är skattskyldiga, taxeringsår och beskattningsår. Vidare ges hänvisningar till olika kapitel i IL med bestämmelser om hur inkomsten i de olika inkomstslagen beräknas, om hur själva skatten beräknas m.m.

Kapitlet innehåller åtta underindelningar med rubrikerna Innehåll, Skattskyldighet, Skatter, Underlaget för skatten, Skattens beräkning, Taxeringsår, Beskattningsår och Hänvisning till andra lagar.

4.2 Fysiska personers skatter

4.2.1 Kommunal och statlig inkomstskatt m.m.

Fysiska personer ska enligt 1 kap. 3 § 1 st. IL betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet, vilket benämns skatt på förvärvsinkomster. Dessutom ska fysiska personer betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget kapital (skatt på kapitalinkomster) samt statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt).

Hemortskommun

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret ska betala kommunal inkomstskatt till hemortskommunen och landstingsskatt till det landsting hemortskommunen ingår i.

Av 65 kap. 3 § 2 st. IL och 22 kap. 1 a § SBL följer att med hemortskommun avses den kommun, där den skattskyldige var folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Vid 2009 års taxering är det således den skattskyldiges bosättning den 1 november 2007 som avgör vilken som är den skattskyldiges hemortskommun. Om den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av inkomståret, men inte skulle ha varit folkbokförd här den 1 november året före inkomståret, avses med hemortskommun den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats. För den som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till och tidigare bosättning i Sverige enligt 3 kap. 3 § 1 st. IL, är hemortskommunen den kommun till vilken anknytningen är starkast under året före beskattningsåret (22 kap. 1 a § 2 st. SBL).

Hemortskommun för dödsbo

Med hemortskommun för dödsbo avses den dödes hemortskommun för dödsåret. Om den döde hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsåret, ska dock hemortskommunen för dödsboet från och med andra taxeringsåret efter dödsåret anses vara den kommun där den döde hade sin senaste rätta folkbokföringsort (65 kap. 3 § 2 st. IL).

Fysisk person som är begränsat skattskyldig

Om en fysisk person är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret, ska han enligt 1 kap. 4 § 2 st. IL betala kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål. Begränsat skattskyldig är en person som inte är obegränsat skattskyldig, dvs. en person som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i eller har väsentlig anknytning till Sverige. En sådan person är skattskyldig endast för vissa inkomster, t.ex. inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe eller en fastighet i Sverige, se 3 kap. 17–19 §§ IL. För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, se 65 kap. 4 § 1 st. IL. För den som är begränsat skattskyldig och som väljer att beskattas för inkomst av tjänst enligt IL:s regler i stället för enligt SINK (3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL) är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, se 65 kap. 4 § 2 st. IL.

Personer som tillhör utländsk stats beskickning m.m.

De som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal är enligt 3 kap. 17 § 2 p. IL också begränsat skattskyldiga, om de inte är svenska medborgare och dessutom var

begränsat skattskyldiga när de kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal. Av 1 kap. 4 § 3 st. IL följer emellertid att dessa personer på sådan inkomst de är skattepliktiga för ska betala kommunal inkomstskatt till hemortskommunen m.m.

4.2.2 Skatteunderlaget

4.2.2.1 Skatt på förvärvsinkomster

Beskattningsbar och taxerad förvärvsinkomst

Underlaget för beräkningen av fysiska personers skatt på förvärvsinkomster, dvs. på inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet, utgörs av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Enligt 1 kap. 5 § IL beräknas den beskattningsbara förvärvsinkomsten på följande sätt

- summan av överskott i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Det avrundade beloppet är den *taxerade förvärvsinkomsten.*
- från den taxerade förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den *beskattningsbara förvärvsinkomsten*.

4.2.2.2 Skatt på kapitalinkomster

Underlaget för fysiska personers skatt på kapitalinkomster är enligt 1 kap. 6 § IL överskottet i inkomstslaget kapital. Enligt 65 kap. 7 § IL är den statliga inkomstskatten på detta överskott 30 %.

4.2.3 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas samt om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift, sjöinkomst och arbetsinkomst finns i 65 kap. IL. Bestämmelser om skattereduktion för miljöförbättrande installationer, för fastighetsskatt och för bredbandsanslutning finns i särskilda lagar. Detsamma gäller särskild skattereduktion. Bestämmelser om beräkningen av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap. IL.

4.3 Juridiska personers skatt

Beskattningsbar inkomst

Av 1 kap. 7 § IL framgår att underlaget för beräkning av juridiska personers skatt utgörs av den beskattningsbara inkomsten. Denna beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor. Det återstående beloppet utgör såväl *taxerad som beskattningsbar* inkomst, eftersom juridiska personer inte medges något grundavdrag (se dock nedan). Termen förvärvsinkomst används inte längre för juridiska personer.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund, som uppfyller kraven för viss skattebefrielse (7 kap. 7 § 1 st. IL, minskas skatten med grundavdrag på 15 000 kr, se 63 kap. 11 § IL. Det belopp som återstår utgör den beskattningsbara inkomsten för dessa personer, (se även del 2 avsnitt 4).

5 Definitioner och förklaringar

2 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 16–24

SOU 1997:2, del II, s. 15–33

Sammanfattning

I 2 kap. 1 § anges beträffande vissa begrepp, termer och uttryck var i lagtexten det finns bestämmelser om deras betydelse och förklaringar till hur de används i IL. Med förklaringar avses att en term eller ett uttryck används på ett visst sätt i lagen. Ofta ska uttrycket tillämpas också på andra företeelser än sådana som normalt omfattas av uttrycket. Som exempel kan nämnas att bestämmelserna om fysiska personer ska tillämpas på dödsbon.

Många vanliga termer och uttryck definieras inte i lagtexten, t.ex. aktiebolag, konkurs och bodelning. Då avses den allmänna innebörden. Termen kan vara definierad i annan lagstiftning eller den kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten.

5.1 Utländska motsvarigheter

De termer och uttryck, som används i IL, omfattar även motsvarande utländska företeelser om motsatsen inte anges eller det framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (2 kap. 2 §). Detta gäller dock inte bestämmelser avseende staten, regeringen, landsting, kommuner och kommunalförbund.

5.2 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Om en utländsk stat under ett år blir medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vid någon annan tidpunkt än vid ingången av ett beskattningsår ska staten vid tillämpning

av bestämmelserna i IL anses som medlem under hela beskattningsåret (2 kap. 2 a §).

5.3 Begreppet juridiska personer

Uttrycket juridiska personer används på i huvudsak samma sätt som i civilrätten. Vissa juridiska personer beskattas inte själva. I stället beskattas delägarna. Detta gäller HB, EEIG och sådana juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än marksamfälligheter eller regleringssamfälligheter som är särskilda taxeringsenheter (6 kap. 6 § IL).

Dödsbon beskattas som fysiska personer (se 4 kap. IL). Uttrycket juridiska personer omfattar därför inte dödsbon. Även av skattskyldighetsbestämmelserna framgår att de behandlas annorlunda, se 4 och 5 kap. samt 6 kap. 9 § 2 st. IL.

Svenska investeringsfonder behandlas sedan 1974 skattemässigt som juridiska personer trots att de inte utgör juridiska personer (SOU 1969:16, prop. 1974:181, SkU 1974:64, SFS 1974:995). Bestämmelsen finns nu i 2 kap. 3 § 2 st. IL. Bestämmelser om investeringsfonders skattskyldighet och om hur de beskattas finns också i 6 kap. 5 § respektive 39 kap. 14 och 20 §§ IL.

Utländska investeringsfonder är begränsat skattskyldiga (6 kap. 10 a §) och skattskyldiga för inkomst av fastighet i Sverige och tillgångar som är hänförliga det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden (6 kap. 16 a §).

Särskilda bestämmelser om dödsbon efter den som var begränsat skattskyldig vid sin död finns i 4 kap. 3 §. De innebär att bestämmelserna för utländska bolag gäller för dessa dödsbon under senare beskattningsår än dödsåret.

För EEIG gäller samma bestämmelser som för svenska HB, vilket framgår av 5 kap. 2 §.

Av 6 kap. 8 § framgår i vilka fall utländska associationer anses som juridiska personer. I 2 kap. 5 a § IL definieras vad som avses med utländskt bolag.

5.4 Aktiebolag

Europabolag och försäkringsaktiebolag räknas som aktiebolag (2 kap. 4 §).

5.5 Kreditinstitut

Med kreditinstitut avses svensk bank och svenskt kreditmarknadsföretag samt utländskt bankföretag och utländskt kreditföretag enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse (2 kap. 4 a §).

5.6 Ekonomisk förening

Europakooperativ räknas som ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b §).

5.7 Svensk koncern

Med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 §). I de bestämmelser där det enbart står *koncern* omfattas också utländska koncerner. I sådana fall saknas en förklaring till vad ordet står för. Liksom i fråga om andra begrepp definieras inte vad som avses med utländska motsvarigheter, se avsnitt 5.1. I svenska koncerner kan även ingå utländska företag och utländska underkoncerner.

5.8 Utländskt bolag

Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet (2 kap. 5 a §).

5.9 Fastighet

Att byggnader, som står på s.k. ofri grund och därmed utgör lös egendom, ska behandlas som fastigheter har gällt sedan KL:s tillkomst. Bestämmelsen finns nu i 2 kap. 6 § IL. Vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt.

Sådana tillbehör som anges i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken räknas också som fastighet, om de tillhör byggnadens ägare. I dessa lagrum anges fast inredning och annat som byggnaden försetts med och som är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna. Som exempel räknas upp:

Avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.

I fråga om vissa kategorier av byggnader ska följande föremål anses utgöra del av fastighet

- bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp, kylskåp, tvättmaskin och mangel,
- butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
- samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
- ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,
- fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.

Reservdel och dubblett till de uppräknade föremålen hör inte till byggnaden.

Till fastighet som helt eller delvis utgör industribyggnad hör dessutom maskiner och annan utrustning som förts till byggnaden för att användas i verksamheten, i huvudsak på fastigheten. Sådan egendom hör inte till fastigheten, om ägaren har förklarat detta och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. jordabalken. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör aldrig till fastigheten.

5.10 Fastighetsägare

Som fastighetsägare räknas enligt 2 kap. 7 § alla som innehar, förvaltar eller nyttjar fastighet på det sätt som anges i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Tomträttshavare t.ex. kommer härigenom att behandlas som fastighetsägare. Även utländska motsvarigheter omfattas av bestämmelserna i 2 kap. 7 §.

5.11 Privatbostad

Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till

honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 §).

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag, och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Med privatbostadsföretag likställs en motsvarande utländsk juridisk person.

Vad som avses med småhus framgår av 15 §, se avsnitt 5.13.

Ett hus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas inte som privatbostad annat än vid tillämpning av 45 kap. 33 § och 47 kap. IL (2 kap. 9 § IL). Ett småhus på lantbruksenhet som är inrättat som bostad åt fler än två familjer räknas inte som privatbostad. På begäran av ägaren räknas ett småhus på en lantbruksenhet inte som privatbostad, om småhuset har en storlek om minst 400 kvadratmeter och nybyggnadsår före 1930. I fråga om bestämmelserna om uttag av bränsle gäller dock bestämmelserna för privatbostäder för sådana hus, se 22 kap. 9 § IL (del 2 avsnitt 16.4).

Det är förhållandena vid utgången av ett visst kalenderår som avgör om fastigheten ska räknas som privatbostad (2 kap. 10 §). Överlåts bostaden under året ska förhållandena på överlåtelsedagen vara avgörande.

Om det inträffar något som gör att bostaden inte längre ska räknas som privatbostad, ska den ändå räknas som privatbostad under det kalenderår ändringen inträffar samt det följande året, om inte ägaren begär annat. Övergår bostaden till ny ägare under andra kalenderåret efter ändringen, ska den anses som privatbostad för den gamle ägaren även under detta år, om han inte begär annat (2 kap. 11 §). Detta utgör den s.k. tröghetsregeln.

Tröghetsregeln gäller också om bostaden övergår till en fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och det i samband med detta inträffar något som gör att bostaden inte längre skulle ha räknats som privatbostad.

En bostad som ingår i ett dödsbo och som vid dödsfallet var en privatbostad, räknas som sådan till och med det tredje kalenderåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade, om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad (2 kap. 12 §). Detta gäller t.ex. om bostaden hyrs ut till delägare eller närstående som permanentbostad eller

fritidsbostad men även om den hyrs ut – utan ombyggnad – för att användas i näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 s. 30).

5.12 Privatbostadsfastighet

Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § ett småhus som är en privatbostad om det utgör

7. småhus med mark som utgör småhusenhet,
8. småhus på annans mark, och
9. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet.

Tomtmark utgör också privatbostadsfastighet om avsikten är att bygga en privatbostad på den. Bestämmelserna i 2 kap. 10–12 §§ är tillämpliga även på tomtmark.

5.13 Näringsfastighet

Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 §). Juridiska personer inklusive handelsbolag kan bara inneha näringsfastigheter.

5.14 Småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

Dessa begrepp bestäms enligt 2 kap. 15 § genom vad som anges i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Utländska motsvarigheter innefattas också i begreppen. Däremot är begreppet taxeringsvärde begränsat till att avse endast de värden som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen. Endast svenska taxeringsvärden åsyftas således i denna lag.

5.15 Andelshus

Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (2 kap. 16 §).

5.16 Privatbostadsföretag

Begreppet *privatbostadsföretag* är en innovation i IL (2 kap. 17 §).

En svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag utgör ett privatbostadsföretag om verksamheten

1. till klart övervägande del består i att åt medlemmarna eller delägarna tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller
2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt medlemmarna eller delägarna tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

Med privatbostadsföretag avses vid tillämpningen av 46 och 47 kap. IL också motsvarande utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Uttrycket *till klart övervägande del* innebär cirka 60 % och uppåt. *Uteslutande eller så gott som uteslutande* representerar 90–95 % upp till 100 % (prop. 1999/2000:2 s. 504 f).

5.17 Privatbostadsrätt

Termen privatbostadsrätt har införts för att det ska finnas ett kort uttryck att använda. Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag om bostaden som är knuten till andelen är en privatbostad enligt 2 kap. 8–12 §§ (2 kap. 18 §).

5.18 Näringsbostadsrätt

Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är privatbostadsrätt (2 kap. 19 §). För att avgöra om en bostadsrätt är en näringsbostadsrätt måste man tillämpa bestämmelserna i 2 kap. 8–12, 17 och 18 §§ IL (se avsnitten 5.11 och 5.17). Termen står inte för utländska motsvarigheter.

5.19 Makar och sambor

Bestämmelserna om makar ska tillämpas också på sambor som har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn (2 kap. 20 §). Med sambor avses två personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll, 1 § 1 st. sambolagen (2003:376) Registrerat partnerskap likställs med äktenskap enligt 3 kap. 1 § lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

5.20 Barn

Styvbarn och fosterbarn räknas som barn (2 kap. 21 §). Se vidare prop. 1999/2000:2 del 2 s. 40–42.

5.21 Närstående

Med närstående avses

- make,
- förälder,
- mor- och farföräldrar,
- avkomling och avkomlings make,
- styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling,
- syskon, syskons make och avkomling och
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i (2 kap. 22 §).

Se vidare del 3 avsnitt 9.1.3.

5.22 Aktiv och passiv näringsverksamhet

5.22.1 Aktiv näringsverksamhet

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten (2 kap. 23 § 1 st.). Kravet på aktivitet innebär att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver verksamhet som i huvudsak baseras på egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller dock inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter krävs en arbetsinsats om minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning (cirka 500 timmar per år) för att verksamheten ska hänföras till aktiv näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 646).

5.22.2 Betydande balansomslutning

Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange.

Det väsentliga kriteriet för att avgöra om kravet på aktivitet är uppfyllt är att arbetsinsatsen ska vara så omfattande som kan fordras för att bedriva den aktuella verksamheten. Om normal drift av en mycket liten jordbruksfastighet kan anses kräva

endast 200 timmars arbetsinsats under ett år så är denna arbetsinsats tillräcklig för att kvalificera verksamheten som aktiv (jfr RÅ 2002 ref. 15). Om någon vid förvaltning av en hyresfastighet lägger ned 350 timmars arbete och det därtill finns deltidsanställd personal för t.ex. renhållning och trappstädning etc. bör kravet på aktivitet inte anses uppfyllt.

Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift torde i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger och därför kräva en arbetsinsats av lägst ca 500 timmar för att kunna hänföras till aktiv näringsverksamhet.

5.22.3 Passiv näringsverksamhet

Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § 2 st.).

5.23 Rörelse

Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Innehas kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen (2 kap. 24 §). Rörelsebegreppet i närmast föregående mening har den innebörd som framgår av första meningen. Det innebär bl.a. att förvaltningsföretags innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 45).

5.24 Verksamhetsgren

Uttrycket verksamhetsgren förekommer i reglerna om underprisöverlåtelser (23 kap. IL) och om verksamhetsavyttringar (38 kap. IL). Med verksamhetsgren menas sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 §).

5.25 Egenavgifter

Bestämmelserna om egenavgifter ska i IL tillämpas inte bara på egenavgift enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) utan också på särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift (2 kap. 26 §).

Enligt bestämmelser i de båda lagarna likställs allmän löneavgift och särskild löneskatt med egenavgifter. Detta lagrum har därför ett praktiskt syfte: Det räcker att skriva egenavgifter, vilket således även inkluderar särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift.

5.26 Prisbasbelopp

Det är prisbasbeloppet för året före taxeringsåret som avses i IL (2 kap. 27 §).

5.27 Statslåneräntan

Definitionen finns i 2 kap. 28 §. SLR fastställs av Riksgäldskontoret och motsvarar marknadsräntan på statens tioåriga obligationslån. Riksgäldskontoret avläser varje bankdag säljräntan på obligationslånen. Räntenoteringarna fr.o.m. fredag t.o.m. torsdag sammanvägs till en genomsnittsränta, SLR, baserad på det faktiska antalet bankdagar under perioden. Publicering av SLR sker på fredagar. Den ränta som publiceras en viss fredag avser SLR för tidsperioden fr.o.m. publiceringsdagen t.o.m. torsdagen veckan därpå (jfr prop. 1993/94:50 s. 275).

5.28 Fast driftsställe

Med fast driftsställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 §).

Uttrycket fast driftsställe innefattar särskilt

- plats för företagsledning,
- filial,
- kontor,
- fabrik,
- verkstad,
- gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar och
- plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Om någon bedriver näringsverksamhet här i Sverige med fullmakt från verksamhetens innehavare, anses fast driftsställe också finnas här.

Bedriver någon affärsverksamhet i Sverige genom förmedling av mäklare, kommissionär, eller någon annan oberoende representant anses inte fast driftsställe föreligga, om sådan verksamhet ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

Uttrycket lagertillgång är synonymt med omsättningstillgång.

5.29 Sverige

Med Sverige avses inte bara land- och sjöterritoriet utan även varje annat område utanför Sveriges territorialvatten inom vilket Sverige i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler och avtal med utländska stater har rätt att utforska kontinentalsockeln och utvinna dess naturtillgångar (2 kap. 30 §).

5.30 Skattemässigt värde

Med skattemässigt värde på lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar avses det värde som tillgången tas upp till, när resultatet av näringsverksamheten beräknas.

I fråga om fastigheter ska hänsyn tas till värdeminskningsavdrag som gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna (2 kap. 31 §).

Det skattemässiga värdet på kapitaltillgångar utgörs av det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången avyttrats.

Omkostnadsbeloppet på näringsfastigheter beräknas med följande avvikelser. Förbättrande reparationer och underhåll som ska återföras i inkomstslaget näringsverksamhet (45 kap. 13 § 1 st. IL) ska inte räknas som förbättringsutgift. Sådana värdeminskningsavdrag, skogsavdrag, avdrag för substansminskning, avdrag för avskrivning på byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond tagits i anspråk ska återföras när fastigheten avyttras, ska minska anskaffningsutgiften. Bestämmelserna i 26 kap. 5 § IL och 45 kap. 16 § IL om reducering av återföringen i vissa fall och konsekvenserna av reduceringen ska inte tillämpas.

I fråga om näringsbostadsrätter ska förbättrande reparationer och underhåll, som ska återföras i näringsverksamhet vid avyttring av bostadsrätten, inte räknas som en förbättringsutgift (32 §).

Med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsavdrag och liknande avdrag. Detta tillämpas också på patent, koncessioner, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter, även om de inte förvärvats från någon annan (2 kap. 33 §).

5.31 Återföring

Med återföring av ett avdrag avses att det avdragna beloppet tas upp som intäkt (2 kap. 34 §).

5.32 Skatteavtal

Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 kap. 35 §).

6 Skattskyldighet för fysiska personer och dödsbon

3–4 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 50–67

SOU 1997:2, del II s. 34–47

Sammanfattning

Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar alla inkomster, se 3 kap. 8 § IL) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster, se 3 kap. 18–21 §§ IL). Avgörande för om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig är i huvudsak bosättningen.

6.1 Obegränsat skattskyldiga

Följande personer är obegränsat skattskyldiga (3 kap. 3 § IL).

1. Den som är bosatt i Sverige.
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare varit bosatt här.

Punkterna 1–3 gäller inte personer med anknytning till utländsk stats beskickning eller konsulat, som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 17 § 2–4 p. (se avsnitt 6.3).

6.1.1 Svenska diplomater m.fl.

Svensk medborgare som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands är obegränsat skattskyldig. Detta gäller även den skattskyldiges make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare (3 kap. 4 § IL).

6.1.2 Personal vid Europeiska universitetsinstitutet

I (3 kap. 5 § IL) redogörs för under vilka förutsättningar personalen vid Europeiska universitetsinstitutet samt makar och barn till sådana anställda är obegränsat skattskyldiga.

6.1.3 Tjänstemän och andra personer anknutna till EU

I artikel 14 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier till fördraget den 8 april 1965 om upprättandet av ett gemensamt råd och en gemensam kommission för Europeiska gemenskaperna finns bestämmelser om var gemenskapernas tjänstemän och andra berörda personer ska anses bosatta. En upplysning om detta finns i 3 kap. 6 § IL.

6.1.4 Väsentlig anknytning

För att avgöra om en person som tidigare varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska följande beaktas (3 kap. 7 § IL):

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att äga tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här och
- liknande förhållanden.

Under fem år från den dag då en person har flyttat från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Denna s.k. femårsregel gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år varit bosatt eller stadigvarande vistats här.

6.1.5 Innebörden av obegränsad skattskyldighet

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL).

6.2 Undantag från obegränsad skattskyldighet

6.2.1 Undantag från skattskyldighet vid arbete och vistelse utomlands

Dessa bestämmelser (sexmånadersregeln och ettårsregeln, 3 kap. 9–13 §§ IL) behandlas i Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

6.2.2 Undantag från skattskyldighet för utländsk honorärkonsul

Dessa bestämmelser (3 kap. 15 § IL) behandlas i Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

6.2.3 Undantag från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset

För anslag som anvisas av staten är medlemmar av kungahuset inte skattskyldiga (3 kap. 16 § IL).

6.3 Begränsat skattskyldiga

Följande personer är begränsat skattskyldiga (3 kap. 17 § IL):

1. Den som inte är obegränsat skattskyldig.
2. Den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal. Detta gäller dock bara den som inte är svensk medborgare och som var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal.
3. Make och barn under 18 år till en sådan person som avses i 2, om maken eller barnet bor hos denne och inte är svensk medborgare.
4. Den som är personlig tjänare hos en sådan person som avses i 2, om han bor hos denne och inte är svensk medborgare.

6.3.1 Innebörden av begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig är endast skattskyldig enligt IL för vissa inkomster som anges i 3 kap. 18–20 §§. Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

6.4 Skattskyldighet enligt andra lagar

I följande lagar finns bestämmelser om ytterligare skattskyldighet för begränsat skattskyldiga.

1. Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
2. Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
3. Kupongskattelagen (1970:624).

Dessa lagar behandlas i Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

6.5 Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster

Om en make överlåter en pensionsförsäkring eller en rätt enligt pensionssparavtal genom bodelning under äktenskapet utan att det pågår något mål om äktenskapsskillnad, kvarstår skattskyldigheten för överlåtaren under hela dennes livstid för de pensionsbelopp som betalas ut. Detta gäller dock inte, om överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för periodiskt understöd om han hade lämnat sådant (3 kap. 22 § IL). Beträffande rätten till avdrag för periodiskt understöd, se avsnitt 10.3.

Överlåter någon sin rätt till periodiskt understöd eller liknande periodisk inkomst, kvarstår skattskyldigheten hos överlåtaren för utfallande belopp. Skulle överlåtaren ha haft rätt att dra av beloppet antingen såsom utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster eller som periodiskt understöd, om han hade betalat ut det, övergår dock skattskyldigheten på förvärvaren. Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag gäller dessa bestämmelser för delägarna (3 kap. 23 § IL).

6.6 Skattskyldighet för dödsbon

6.6.1 Dödsåret

Dödsboet inträder i den dödes skattemässiga situation. Under dödsåret beskattas dödsboet enligt samma regler som skulle ha gällt för den avlidne (4 kap. 1 § IL)

6.6.2 Senare beskattningsår

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig tillämpas för beskattningsår efter dödsåret de

bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer, såvida det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 2 §). Efter dödsåret har dödsbon t.ex. inte rätt till grundavdrag (63 kap. 2 § 2 st. IL).

Dödsbon efter en person som var begränsat skattskyldig vid sin död behandlas som utländskt bolag (4 kap. 3 §).

7 Inkomster som är skattefria

8 kap. IL

prop. 1998/99:48

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 92–105

prop. 2002/03:5

prop. 2002/03:93

prop. 2003/04:21

prop. 2008/09:49

SOU 1997:2, del II s. 65–78

Sammanfattning

All inkomstgivande verksamhet som inte är uttryckligt undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av tjänst eller som inkomst av näringsverksamhet. Inkomster som härrör från egendom, materiell eller immateriell, är skattepliktiga som inkomst av kapital, om inte inkomsterna avser näringsverksamhet. Intäkter från egendom är bl.a. löpande avkastning och vinster vid avyttring m.m. I 8 kap. IL anges vilka inkomster som är skattefria oavsett vilket inkomstslag de ska hänföras till. I detta avsnitt behandlas ett antal av dessa inkomster. Även i 11 kap. IL finns bestämmelser om ytterligare ersättningar eller förmåner som inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Dessa behandlas i avsnitt 17.

7.1 Arv, gåva m.m.

Vad som tillfallit part i en bodelning eller vad som förvärvats genom arv, testamente eller gåva är skattefritt enligt 8 kap. 2 § IL. De särskilda reglerna för arvs- eller gåvoskatt har avskaffats med verkan från den 17 december 2004.

7.1.1 Begreppet gåva

En gåva är till sin natur benefik. Den är då fri från inkomstskatt. Detta innebär att den inte får utgöra ersättning för någon arbets- eller motprestation. Skattefriheten gäller även om en gåva flyter in i en näringsverksamhet och används för kostnader som dras av i näringsverksamheten (Skatteverkets ställningstagande 2007-04-04, dnr 131 230825-07/111).

En s.k. remuneratorisk gåva, t.ex. en gratifikation till anställd, är inkomstskattepliktig enligt IL eftersom den regelmässigt förutsätts ha ett inslag av ersättning för utfört arbete.

Gåvor från arbetsgivare är i allmänhet skattepliktiga, om de inte är särskilt undantagna enligt 11 kap. 14 § IL (julgåvor, minnesgåvor och jubileumsgåvor som inte lämnas i pengar, se vidare avsnitt 17.2.12). I vissa fall kan dock gåvor från arbetsgivare ha en annan grund än anställningen, t.ex. en nära relation mellan givaren och mottagaren. Skatterättsnämnden fann i ett förhandsbesked den 22 maj 2008 att gåva av aktier i ett fåmansföretag från far till son – som arbetade inom koncernen – hade sin grund i ett planerat generationsskifte, varför det var fråga om ett benefikt förvärv (se även RÅ 1989 ref. 21 och RÅ 1998 not. 91).

7.2 Lotterivinster och tävlingsvinster

Vinst i svenskt lotteri, på svensk premieobligation eller på svenskt tips utgör inte skattepliktig inkomst (8 kap. 3 § 1 st. IL). Enligt andra stycket gäller detta också för sådana vinster i utländska lotterier som avses i 1 § 2 st. lagen (1991:1482) om lotteriskatt. Bestämmelsen i andra stycket avser vadhållning i samband med hästtävlingar utomlands, där deltagandet i vadhållningen sker via en svensk trav- eller galopporganisation (ATG). Vidare krävs att det svenska speldeltagandet undantagits från lotteribeskattning i det land där lotteriet anordnas. I stället betalas svensk lotteriskatt. Förarbetena till denna bestämmelse finns i prop. 2002/03:93.

Vinst i utländskt lotteri eller tips och vinst på utländsk premieobligation ska tas upp som inkomst av kapital om vinsten överstiger 100 kr enligt 42 kap. 25 §.

Observera att reglerna om vinster i utländskt lotteri inte kan tillämpas på lotteri som anordnas inom EU/EES-området pga. en dom i EG-domstolen den 13 november 2003 i mål C 42/02. Målet gällde en person bosatt i Finland som vunnit 1 000 000

SEK på en lott hon köpt i Sverige. Enligt finsk skattelagstiftning skulle hon inkomstbeskattas för vinsten i utländskt lotteri. Om hon hade vunnit i ett finskt lotteri hade vinsten varit undantagen från inkomstbeskattning.

Domstolen gjorde följande uttalande:

> ”Frågan som ställts skall alltså besvaras så att artikel 49 EG utgör hinder mot att en medlemsstat tillämpar regler enligt vilka lotterivinster från lotterier som anordnats i andra medlemsstater vid inkomstbeskattningen räknas som skattepliktig inkomst för vinnaren samtidigt som lotterivinster från lotterier som anordnats i ifrågavarande medlemsstat är skattefria vid inkomstbeskattningen.”

EG-domstolens dom innebär att bestämmelsen i 8 kap. 3 § IL också gäller för vinster i lotterier anordnade i andra EU/EES-länder.

Skatteverkets uppfattning om vilka skatteregler som gäller för vinster vid pokerspel har behandlats i ett ställningstagande 2005-01-31 (dnr 130 19427-05/111). Där anges att pokerspel som anordnas för allmänheten utgör lotteri i lotterilagens mening. Vinster i pokerspel av det slaget som anordnas inom EU/EES inkomstbeskattas därmed inte. Vinster i pokerspel som anordnas utom EU/EES beskattas som inkomst av kapital.

Se vidare i avsnitt 17.2.42 Vinster i pristävlingar om gränsdragningen mellan lotteri och pristävling.

7.3 Tävlingsvinst

Tävlingsvinster är vanligen skattepliktiga om det inte rör sig om lotterier. Tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag är under följande förutsättningar skattefri. Den ska utgå i annan form än kontanter eller liknande ersättning. Om den avser annat än minnesföremål (medaljer, plaketter o.d.) får värdet inte överstiga vad som motsvarar 0,03 prisbasbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor, vid 2009 års taxering motsvarar det 1 200 kr (8 kap. 4 §).

Med tävlingsvinst i detta sammanhang anses t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra typer av priser som avser någon form av prestation. Beloppsgränsen ska enligt förarbetena (SkU 1989/90:30, s. 78) bedömas för sig vid varje enskilt tillfälle och inte med hänsyn till det sammanlagda värdet under året. Beloppet är ett gränsbelopp, vilket innebär att vinster med

ett värde som överstiger 3 % av prisbasbeloppet blir beskattade i sin helhet.

Skatteverket har utfärdat allmänna råd och meddelanden om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet (SKV A 2007:15 och SKV M 2007:12).

7.4 Stipendier

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Skattefria är också stipendier som är avsedda för andra ändamål än utbildning och som inte utgår periodiskt och som inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning. Stipendier till anställda eller uppdragstagare är alltid skattepliktiga, oavsett om stipendiet avser mottagarens utbildning eller inte. Reglerna om beskattning av stipendier är utförligt beskrivna i avsnitt 17.2.41.

Forskarstipendier från EU (Marie Curie stipendier) är skattepliktiga (11 kap. 46 § IL). Se vidare avsnitt 17.2.40.

7.5 Räntor

Ränteinkomster är enligt 42 kap. 1 § 1 st. IL skattepliktiga i inkomstslaget kapital om inte något annat anges i 42 kap. eller i 8 kap. IL.

Av 8 kap. 6 § IL framgår att räntor enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag är skattefria. Att även bostadsbidragen är skattefria framgår av 10 § (se avsnitt 7.7). Skattefria är enligt 8 kap. 7 § också räntor på återbetald skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser

- 40 och 42 §§ lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
- 5 kap. 21 § tullagen (2000:1281), och
- 19 kap. 2 och 12–14 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Detta gäller också för återbetald arvs- eller gåvoskatt enligt 58 b § i den nu upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Räntor som inte redovisas i kontrolluppgifter enligt 8 kap. 4 § 1 och 2 LSK, eftersom de inte uppgår till 100 kr, är skattefria om de för den skattskyldige sammanlagt inte uppgår till 500 kr under beskattningsåret (8 kap. 8 § IL).

7.6 Barnbidrag

Följande bidrag är skattefria (8 kap. 9 § IL)

- allmänt barnbidrag enligt lagen (1947:529) om allmänt barnbidrag,
- förlängt barnbidrag enligt lagen (1986:378) om förlängt barnbidrag,
- bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn,
- underhållsstöd enligt lagen (1996:1030) om underhållsstöd, och
- efterlevandestöd till barn enligt lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn.

Med underhållsstöd avses det som tidigare kallades bidragsförskott. Ett barn har rätt till underhållstöd om föräldrarna inte bor tillsammans eller den ena föräldern är avliden. Underhållsstödet utbetalas av Försäkringskassan.

7.7 Bostadsbidrag

Följande bidrag är skattefria (8 kap. 10 § IL)

- bostadsbidrag som avses i lagen (1993:737) om bostadsbidrag,
- bostadstillägg enligt lagen (2001:761) om bostadstillägg till pensionärer m.fl., och
- kommunalt bostadstillägg till handikappade.

7.8 Bistånd

Bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453) och lagen (2001:853) om äldreförsörjningsstöd och liknande ersättningar samt bistånd enligt lagen (1994:137) om mottagande av asylsökande m.fl. är skattefria (8 kap. 11 och 12 §§ IL). För att fånga upp liknande bistånd men som inte lämnas med stöd av socialtjänstlagen har orden ”och liknande ersättningar” lagts till i 11 §.

7.9 Introduktionsersättningar för flyktingar

Introduktionsersättningar för flyktingar och vissa andra utlänningar är skattefria enligt 8 kap. 13 § IL. Det är kommunen som beviljar och betalar ut ersättningen. Kommunen bestämmer också ersättningens storlek. Reglerna finns i lagen (1992:1068) om introduktionsersättning för flyktingar och vissa andra utlänningar.

7.10 Ersättningar på grund av kapitalförsäkring

Ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkring (livförsäkring som inte är pensionsförsäkring) är skattefria. Detta gäller även återbäring på sådan försäkring, återköp eller vinstandel. Regler om kapitalförsäkringar behandlas i avsnitt 20.2 och avsnitt 36.3.1.1.

7.11 Ersättningar vid sjukdom och olycksfall m.m.

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall som betalas ut på grund av en försäkring, som inte tecknats i samband med tjänst, är skattefria enligt 8 kap. 15 § IL. Vad som här avses är ersättningar som inte grundas på förvärvsinkomster. Bestämmelser om skatteplikt för sådana ersättningar i samband med sjukdom m.m. som grundar sig på förvärvsinkomster finns i 11 kap. 30 §. Bestämmelser om skatteplikt för ersättningar som betalas ut på grund av avtalsgruppsjukförsäkring finns i 11 kap. 20 § och 15 kap. 9 § (se avsnitt 17.2.19).

Skattefriheten gäller alltså inte om försäkringen har tecknats i samband med tjänst. I sådant fall är ersättningen skattepliktig med undantag för ersättning för vårdkostnader inom icke offentligt finansierad sjukvård. Vad som avses med begreppet ”tecknad i samband med tjänst” framgår av 10 kap. 7 §. Där anges att premierna helt ska betalas av arbetsgivaren och att anmälan till försäkringsbolaget ska göras om att försäkringen tecknats i samband med tjänst.

Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-05-04 (dnr 130 103335-05/111) redogjort för verkets uppfattning om vilka skatteregler som gäller för fri hälso- och sjukvård genom försäkring som tecknats av arbetsgivare. Där sägs bl.a. att om arbetsgivaren svarat för premier för sjuk- eller olycksfalls-

försäkring som inte tecknats i samband med tjänst ska premien i vissa fall vara underlag för den anställdes beskattning samt arbetsgivaravgifter för arbetsgivaren. Detta gäller i den mån försäkringen är avsedd att täcka skattepliktiga förmåner, såsom offentligt finansierad vård, resor till och från sjukvårdsinrättning och förlorad arbetsförtjänst. Utfallande belopp beskattas inte. Vidare sägs att om försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård, ska premien proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del. Se vidare i avsnitt 17.2.17.

Skattefriheten enligt 8 kap. 15 § gäller inte heller för sådan försäkringsersättning som utges

1. i form av pension,
2. i form av livränta, om inte annat följer av 11 kap. 37 § (där det framgår att vissa livräntor beskattas till ett reducerat belopp, jfr avsnitt 17.2.31), eller
3. på grund av trafikförsäkring, ansvarsförsäkring eller skadeståndsförsäkring om ersättningen avser förlorad inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt.

Med skadeståndsförsäkring avses en försäkring som ersätter den försäkrade det skadestånd som han har rätt till för personskada vid överfall och liknande (8 kap. 15 § 1 st. IL).

Följande offentliga ersättningar vid sjukdom och olycksfall är skattefria enligt 8 kap. 16–20 §§.

- Handikappersättning enligt lagen (1998:703) om handikappersättning och vårdbidrag och ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § AFL (16 §).
- Bidrag från Försäkringskassan till handikappade eller till föräldrar till handikappade barn för att skaffa eller anpassa motorfordon. Om avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats beräknas med ledning av faktiska kostnader tas hänsyn till bidraget. Om bidraget betalas ut till näringsidkare för näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag i 29 kap. IL (17 §).
- Hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som betalas ut till vårdbehövande från kommun och landsting (18 §).
- Assistansersättningar enligt lagen (1993:389) om assistansersättning och ekonomiskt stöd till utgifter för personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (19 §). Bestämmelsen avser den

assistansersättning som utges till den funktionshindrade. Den lön eller annan ersättning för arbete som denne i sin tur betalar till sina personliga assistenter är för dessa naturligtvis skattepliktig enligt vanliga regler.

– Ersättningar vid dödsfall eller invaliditet genom statens riskgarantier för totalförsvarspliktiga samt de som tjänstgör i Polisens utlandsstyrka och utlandsstyrkan inom Försvarsmakten (20 §). Bestämmelsen är hämtad från den numera upphävda förordningen (1962:42) om skattefrihet för belopp som utgår på grund av vissa s.k. riskgarantier. Skattefriheten infördes år 1962 (prop. 1962:6). Bestämmelsen har ändrats genom lag 2002:1006 (prop. 2002/03:5) och innebär dels att de inrättade statliga riskgarantierna för totalförsvarspliktiga blir skattefria, dels att de riskgarantier som kan utgå till Polisens utlandsstyrka även i fortsättningen är skattefria.

Ersättningar från Försäkringskassan till arbetsgivare som enligt 3 kap. 16 § 2 eller 3 st. AFL har rätt att få arbetstagares sjukpenning från Försäkringskassan (arbetsgivarinträde) är skattefria, om lönen till arbetstagaren och andra utgifter för denne inte ska dras av (21 §).

7.12 Ersättningar vid sakskador

Försäkringsersättningar och andra ersättningar för skada eller liknande på tillgångar är vanligen skattefria enligt 8 kap. 22 §. Med andra ersättningar avses vissa skadestånd för egendomsskador.

Skatteverkets uppfattning om ersättningar vid sakskador på grund av yrkesutövning har behandlats i ett ställningstagande 2008-12-11 (dnr 131 689760-08/111). Ersättning för skada på egendom i samband med skadegörelse eller liknande som inträffat på grund av yrkesutövning är skattefri även om den utges av mottagarens arbetsgivare. Skattefriheten gäller för sådan ersättning som håller den anställde skadelös, vare sig det gäller reparation eller återanskaffning av egendomen, i den mån skadan inte täcks av försäkring.

Skattefriheten i 8 kap. 22 § IL gäller inte om ersättningen avser tillgångar i näringsverksamhet, och om den försäkrade egendomen i stället skulle ha försålts, köpeskillingen skulle ha utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. I sådant fall är försäkringsersättningen skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där annars köpeskillingen skulle ha beskattats. Detta

gäller också om ersättningen motsvarar någon annan skattepliktig intäkt eller avdragsgill omkostnad i näringsverksamhet.

Skattefriheten gäller inte heller för ersättning som betalas ut på grund av garantier av insättningar, investerarskydd eller försäkring enligt 55 kap. och avser ersättning för ränta eller för finansiella instrument. Undantaget infördes år 1999 (prop. 1998/99:48). En utvidgning av insättningsgarantin har skett år 2008 (prop. 2008/09:49).

Försäkringsersättning för skada på annan byggnad än privatbostad och ersättning för markanläggning är skattepliktig.

Skadestånd och andra skadeersättningar vid sakskada behandlas skattemässigt på samma sätt som utfallande skadeförsäkringsbelopp.

Vinstandel, som utgått pga. skadeförsäkring och premieåterbetalning pga. sådan försäkring, är inte skattepliktig om rätt till avdrag för premien inte har förelegat (se 24 §).

I 45 kap. 26 § finns bestämmelser om att försäkringsersättningar och liknande i vissa fall beaktas vid beräkning av kapitalvinst på fastighet.

Ersättningar för förlust av eller skada på tillgångar när ett fartyg förolyckats är skattefria, om ersättningarna lämnas från redare till arbetstagare som har sjöinkomst (23 §). Vad som avses med sjöinkomst framgår av 64 kap. 3 § IL och avser i huvudsak lön m.m. till sjöman som är anställd på EES-handelsfartyg.

7.13 Återbäring på grund av försäkring

Återbäringar och andra utbetalningar av överskott på grund av en försäkring är skattefria, om premien för försäkringen inte får dras av. Detta gäller dock inte utbetalningar på grund av pensionsförsäkringar. Det gäller inte heller för sådana sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst (8 kap. 24 § IL).

7.14 Underhåll till patient eller intagen

Underhåll till patienter på sjukhus eller intagna på kriminalvårdsanstalt och liknande ersättningar är skattefria. Det förekommer ersättningar som utgår till andra än intagna på sjukhus eller andra anstalter för vård. Orden ”och liknande ersätt-

ningar" har lagts till för att fånga upp även sådana ersättningar (8 kap. 25 § IL).

7.15 Begravningshjälp

Begravningshjälp är skattefri enligt 8 kap. 26 § IL. Som begravningshjälp behandlas inte tjänstepension som avser tid efter den pensionsberättigades död.

7.16 Ersättningar vid inställelse i domstol

Ersättningar som fastställs av domstol eller betalas av allmänna medel till den som inställt sig inför domstol eller annan myndighet och inte gör detta i sin yrkesutövning, är skattefria till den del ersättningen utgör reseersättning, traktamente och ersättning för tidsspillan (8 kap. 27 § IL). Vad som kan betalas ut av allmänna medel till vittnen m.fl. vid inställelse inför domstol eller andra myndigheter framgår av vittnesersättningsförordningen (1982:805).

Ersättning till sakkunnig eller annan som i sin yrkesutövning uppträder inför domstol eller annan myndighet är skattepliktig inom ramen för den yrkesverksamheten.

7.17 Plockning av bär, svamp och kottar

Inkomster vid försäljning av vilt växande bär, svamp och kottar som den skattskyldige har plockat själv är skattefria till den del de under ett beskattningsår inte överstiger 12 500 kr (8 kap. 28 §). Beloppet är individuellt och gäller för samtliga medlemmar i en familj. Skattefriheten gäller emellertid inte om plockningsverksamheten i sig utgör näringsverksamhet. Med detta avses att skattefriheten inte gäller om plockningsverksamheten ensamt för sig uppfyller kriterierna för inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär således att skattefriheten även gäller för sådana näringsidkare som bedriver jordbruksverksamhet.

Beloppet 12 500 kr gäller de totala intäkterna av försäljning av bär, svamp och kottar.

Enligt 9 kap. 6 § får avdrag göras för utgifter i samband med plockningen endast till den del utgifterna överstiger de intäkter som är skattefria.

Exempel

Om någon säljer plockade bär för t.ex. 16 000 kr och har omkostnader på 14 000 kr blir 3 500 kr av brutto-

inkomsten skattepliktig (16 000 - 12 500). Avdrag får bara ske med 1 500 kr (14 000 - 12 500) eftersom avdrag inte får göras i den mån inkomsterna är skattefria. Nettointäkten som ska beskattas blir således 2 000 kr.

Skattefriheten enligt 8 kap. 28 § gäller inte heller för ersättning som utgör lön eller liknande förmån i inkomstslaget tjänst till den som plockar bär, svamp och kottar. Här kan ibland uppstå svårlösta gränsdragningsproblem. Den som självständigt plockar bär och säljer ska inte betala skatt på den del av inkomsten som inte överstiger 12 500 kr under året. Den som däremot anlitas av någon annan för att plocka bär etc. är skattskyldig för inkomsterna från första kronan. Frågan har prövats i RÅ 2003 ref. 89. I målet som gäller arbetsgivaravgifter har RR prövat frågan om ersättningar till bärplockare ska anses som ersättning för arbete eller som betalning för sålda produkter. Ett svenskt bolag hade i s.k. arbetserbjudanden ansökt om arbetstillstånd för ett stort antal personer från olika länder som skulle arbeta med bärplockning. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad ordnas i form av turiststugor. Arbetstillstånd utfärdades avseende bärplockning för den som stod för arbetserbjudandet; ”plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten. RR konstaterade att bolaget svarat för väsentliga funktioner som legat till grund för att bärplockningen skulle komma till stånd, bl.a. genom att ansöka om arbetstillstånd på grundval av uppgifter om varje individ, preliminärt boka boende och se till att det på plats fanns personer som talade samma språk som plockarna. Bolaget hade därmed skapat förutsättningar för det arbete som utförts av personerna och för att bolaget skulle kunna ta emot bär för vidareförsäljning. Bolaget befanns därför skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på de ersättningar som det gett ut till bärplockarna.

Intäkt av försäljning till läkemedelsföretag av pollenrika vilda blommor, som den skattskyldige själv plockat, har av RR ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst (RÅ 1992 not. 513).

7.18 Blodgivning m.m.

Sedvanliga ersättningar till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk är skattefria enligt 8 kap. 29 § IL. Ofta används fasta schablonmässigt bestämda ersättningar vid donationer. Sedvanliga ersättningar till ägg- och spermadonatorer har ansetts skattefria enligt samma bestämmelse.

Om särskild ersättning för förlorad arbetsförtjänst betalas ut vid organdonation torde denna ersättning inte kunna innefattas i begreppet ”sedvanliga ersättningar” till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk. Ersättning för förlorad arbetsförtjänst ska sålunda beskattas i vanlig ordning.

Ersättning till försökspersoner för deltagande i läkemedelstest är skattepliktig ersättning.

7.19 Hittelön m.m.

Följande ersättningar är skattefria enligt 8 kap. 30 § IL under förutsättning att ersättningarna inte hänför sig till anställning eller uppdrag

1. hittelön,
2. ersättning till den som har räddat personer eller tillgångar i fara och
3. ersättning till den som har bidragit till eller avsett att bidra till
   - att förebygga brott,
   - att personer som har begått brott avslöjas eller grips, eller
   - att föremål tas i beslag.

Genom att det i lagtexten används begreppet ”tillgångar” innebär det att skattefriheten kan tillämpas även i fråga om ersättning för förhindrande av skada på annat än materiella ting, t.ex. manipulation av betalningsanvisningar och liknande (prop. 1999/2000:2 s. 104).

Bestämmelsen i 8 kap. 30 § IL har förtydligats genom att det i lagtexten anges som villkor för skattefriheten att ersättningen inte får hänföra sig till anställning eller uppdrag. Skattefriheten har utvidgats till att omfatta ersättning till den som har bidragit till att förebygga brott eller att tillgångar tas i beslag. Skattefriheten gäller också sådana fall då uppgiftslämnarens insats inte lett till avsett resultat. Förarbetena finns i prop. 2003/04:21.

7.20 Ersättningar vid självförvaltning

Ersättningar i form av avdrag på hyran som en hyresgäst får för att utföra enklare förvaltningsuppgifter på en hyresfastighet inom ett öppet system för självförvaltning är enligt 8 kap. 31 § skattefria. Det krävs att villkoren bestämts i en överens-

kommelse enligt hyresförhandlingslagen (1978:304) eller i ett annat avtal mellan en hyresvärd och en eller flera hyresgäster. Avdraget får inte överstiga den egna bostadens andel av den totala utgiften för dessa förvaltningsuppgifter. En ytterligare förutsättning är att samtliga hyresgäster som deltar i självförvaltningen får avdrag med samma belopp.

Bostadsrätter m.m.

Skattefriheten gäller i motsvarande utsträckning för avdrag på avgifter i bostadsrättsföreningar m.m. vilket framgår av andra stycket i 31 §. Samfällighetsföreningar omfattas inte av reglerna om skattefrihet.

Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1996/97:119 s. 27 f.) framgår att med enklare förvaltningsuppgifter avses göromål som normalt kan utföras av alla hyresgäster och som inte kräver specialkompetens, såsom trappstädning, trädgårdsskötsel, enklare reparationer, byte av glödlampor och annan förbrukningsmateriel samt tillsyn av källarutrymmen, vindar, garage och tvättstugor etc.

Med bostadens andel avses fördelning enligt huvudtalet, dvs. en lägenhet motsvarar en andel, oavsett lägenhetsyta. Vid beräkning av det skattefria utrymmet ska därför utgiften fördelas på samtliga lägenheter i fastigheten. Beräkningen ska vidare göras med utgångspunkt i den totala utgiften för förvaltningsuppgifterna.

I angiven prop. Finns på s. 28 följande exempel för att illustrera reglerna:

> ”I ett hus med tio lägenheter deltar fem i självförvaltning avseende trappstädning och trädgårdsskötsel. Beträffande trappstädningen är den totala kostnaden 3 000 kr per månad. Hyresgästerna tar över halva trappstädningen, vilket innebär att den inbesparade kostnaden i denna del är 1 500 kr. När det gäller trädgårdsskötseln är den totala kostnaden 2 000 kr per månad. Detta arbete omhändertas i sin helhet av hyresgästerna. Den inbesparade kostnaden är således totalt 3 500 kr (1 500 + 2 000) per månad, vilket innebär 700 kr fördelat per lägenhet och månad. Det skattefria taket utgör däremot en tiondel av den totala kostnaden, dvs. 500 kr (10 % x [3 000 + 2 000]). Om hela besparingen om 700 kr vardera dras av på hyran för de fem lägenheterna som deltar, blir därför endast 500 kr skattefritt och överskjutande 200 kr kommer att beskattas.”

För det fall en hyresgäst vid sidan av de åtgärder som omfattas av självförvaltningen åtar sig att mot ersättning utföra även andra arbeten för hyresvärdens räkning, är denna ersättning skattepliktig enligt vanliga regler.

8 Utgifter som inte får dras av

9 kap. IL

prop. 1998/99:32 s. 84–86

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 105–113.

SOU 1997:2, del II s.78–85

prop. 2003/04:10

Sammanfattning

I 9 kap. IL finns bestämmelser om utgifter som inte får dras av – bestämmelser som gäller för alla inkomstslag. Även i 60 kap., som behandlar familjebeskattning, finns regler om ersättningar som inte får dras av. En bestämmelse i den upphävda kommunalskattelagen, KL, om förbud mot avdrag för värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats har inte införts i IL. Skälet till det är, enligt påpekande från lagrådet, att värdet av den skattskyldiges arbetsinsats inte utgör någon utgift (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 106).

8.1 Levnadskostnader m.m.

Den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter får enligt 9 kap. 2 § IL inte dras av. Detta är en grundläggande regel i skattelagstiftningen som har funnits med sedan KL tillkom. Bestämmelsen är inte undantagslös. I 12 kap. IL finns ett antal undantag från denna huvudprincip. Exempelvis får avdrag under vissa förutsättningar göras för utgifter för arbetsresor, hemresor, ökade levnadskostnader vid tjänsteresor m.m.

Till sådana icke avdragsgilla privata levnadskostnader räknas enligt 2 § 2 st. utgifter för gåvor, premier för egna personliga försäkringar samt avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i.

Uppräkningen i 2 st. är inte avsedd att vara uttömmande (prop.1999/2000:2 del 2 s. 106 f.).

Avdrag medges således inte för fackföreningsavgifter eller för medlemsavgifter till olika yrkesföreningar oavsett vilken eventuell nytta i den egna anställningen ett medlemskap skulle kunna innebära (se vidare avsnitt 19.20). Däremot fanns t.o.m. 2007 års taxering regler om skattereduktion för fackföreningsavgift och för avgift till arbetslöshetskassa (65 kap. 11 a–11 c §§ IL). Dessa regler har avskaffats med verkan fr.o.m. 2008 års taxering genom SFS 2006:1344.

Avdrag får enligt 3 § inte heller göras för periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll. Bestämmelser om i vilka fall avdrag för periodiska understöd får göras finns i 62 kap. 7 §. Se vidare om periodiska understöd i avsnitt 17.2.39.

8.2 Svenska allmänna skatter

Svenska allmänna skatter är inte avdragsgilla (9 kap. 4 § 1 st. IL). Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt och kupongskatt.

Däremot är särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten avdragsgilla (16 kap. 17 §). Som exempel kan nämnas fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt, socialavgifter m.m. Utländska skatter är också avdragsgilla om de utgör omkostnad i förvärvskälla här (16 kap. 18 och 19 §§ IL).

Systemet med trängselskatt i Stockholm har återinförts fr.o.m. den 1 juli 2007. Till skillnad mot vad som gällde under den tidigare försöksperioden har det nu införts avdragsrätt för trängselskatt vid såväl tjänsteresor som arbetsresor. Det tidigare avdragsförbudet som fanns i 9 kap. 4 § 2 st. IL för skatt enligt lagen (2004:629) om trängselskatt har därför slopats.

8.3 Utgifter för vissa skattefria inkomster

Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal eller dispens för inkomsten av en utländsk stats beskickningss- eller konsulatfastighet (6 kap. 17 §), får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av enligt 9 kap. 5 § IL. Bestämmelsen innebär att avdrag inte får göras för utgifter som

kan anses hänförliga till den inkomst som är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal.

För varje inkomstslag anges särskilt vilka utgifter som får dras av. Av bestämmelserna i 12 kap. 1 §, 16 kap. 1 § och 42 kap. 1 § framgår att bara utgifter för förvärv av skattepliktiga inkomster får dras av. Av detta följer att om en inkomst inte är skattepliktig får utgifterna för dess förvärvande inte dras av.

Enligt 5 § 2 st. gäller avdragsförbudet dock inte utgifter avseende utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person, om utdelningen inte ska tas upp enligt 24 kap. 17 § IL. Bestämmelsen i 2 st. ändrades som en följd av de ändrade reglerna för CFC-beskattning (prop. 2003/04:10).

8.4 Bär-, svamp- och kottplockning

Endast till den del utgifterna för att plocka vilt växande bär, svampar och kottar överstiger sådana inkomster som är skattefria enligt 8 kap. 28 § får avdrag göras. Se exempel i avsnitt 7.17 om hur avdraget ska beräknas.

8.5 Räntor och avgifter

Räntor får i regel dras av i inkomstslaget kapital. I 7 och 8 §§ finns ett antal undantag från huvudregeln av vilka särskilt kan noteras förbudet för avdrag för studiemedelsräntor i första ledet i 7 §.

Följande räntor och avgifter får enligt 7 § inte dras av

- räntor enligt 4 kap. 1 § studiestödslagen (1999:1395),
- avgifter enligt 22 § 3 st. lagen (1993:737) om bostadsbidrag, och
- räntor enligt 36 § lagen (1996:1030) om underhållsstöd.

Enligt 8 § får räntor på skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser inte dras av

- 5 kap. 8 § vägtrafikskattelagen (2006:227) eller 8 § lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt,
- 5 kap. 14–18 §§ tullagen (2000:1281), och
- 19 kap. 2 och 4–9 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Dröjsmålsavgifter enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift får inte heller dras av.

8.6 Böter och sanktionsavgifter

Böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter får inte dras av (9 kap. 9 § IL).

I motsvarande bestämmelse i KL (20 §) fanns en uppräkning av ett stort antal sanktionsavgifter som inte var avdragsgilla. Regeringen konstaterade i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 111 att så gott som alla offentligrättsliga sanktioner redan tidigare omfattades av ett avdragsförbud. I några fall hade detta särskilt angetts i lagtexten, medan det i andra fall följde av praxis. Regeringen ansåg att den lagstiftningsteknik som användes i KL var missvisande såtillvida att bestämmelserna inte var uttömmande. Det ansågs emellertid leda till en omfattande lagstiftning att räkna upp alla sanktionsavgifter som inte får dras av. Man bedömde det därför som lämpligare att ta bort uppräkningen i lagtexten och formulera regeln som en generell regel om avdragsförbud. Enligt propositionen kan detta ”få till följd att någon avgift som enligt gällande regler får dras av kommer att omfattas av det generella avdragsförbudet”. Behovet av en enkel lagstiftning talade emellertid enligt regeringens mening ändå för en generell regel. Det kan nämnas att prop. 1999/2000:2 del 2 s. 110 ff. innehåller en uppräkning av sådana offentligrättsliga sanktioner som inte var avdragsgilla tidigare.

8.7 Mutor m.m.

Utgifter för mutor eller andra otillbörliga belöningar får inte dras av (9 kap. 10 § IL).

I prop. 1998/99:32 s. 84 anges att med muta och andra otillbörliga belöningar förstås ”en belöning, förmån eller gåva. Mutan kan bestå av kontanter. Det kan också vara fråga om t.ex. varor, resor, tjänster, rabatter, presentkort eller gästfrihet av olika slag”.

Det anges också i nämnda proposition, att begreppet ”otillbörlig” inte är närmare preciserat i lagtexten, och hänvisning görs till prop. 1975/76:176 s. 36 där det sägs att vad som är otillbörligt får bestämmas på grundval av en samlad bedömning av alla omständigheter som är betydelsefulla i det enskilda fallet.

Allmänt gäller att bedömningen av om en transaktion är ägnad att påverka mottagarens tjänsteutövning är beroende av förmånens ekonomiska värde. Förmåner av ringa värde innebär

normalt en mindre risk för påverkan och bör inte anses som otillbörliga. En gränsdragning uppkommer mot representationsutgifter. Många förmåner av representationskaraktär faller utanför det här aktuella avdragsförbudet.

Mutans eller den otillbörliga belöningens beteckning saknar naturligtvis betydelse för den skattemässiga behandlingen.

I förarbetena till bestämmelsen anges att ”viss hänsyn” måste tas till förhållandena i andra länder när man bedömer vad som är otillbörligt, och att det inte går att bortse från att synen på vad som är tillbörligt kan variera starkt från land till land (prop. 1998/99:32 s. 84).

Avdragsförbudet omfattar hela den personkrets som anges i 17 kap. 7 § och 20 kap. 2 § brottsbalken. Det omfattar inte bara mutor och otillbörliga belöningar till arbetstagare utan även till exempelvis ledamot av styrelse, verk, nämnd, kommitté eller sådan myndighet som hör till staten eller kommun, landsting, kommunalförbund eller församling.

Det finns inte något krav på att det ska finnas en lagakraftvunnen dom för att avdrag ska vägras. Den skattemässiga prövningen ska endast gälla om belöningen objektivt sett är otillbörlig och inte omfatta prövning av om den skattskyldige haft ett brottsligt uppsåt i brottsbalkens mening (prop. 1998/99:32 s. 86).

Om mutan eller den otillbörliga förmånen består av en vara eller en tjänst ur det egna sortimentet ska uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL ske i förekommande fall (prop. 1998/99:32 s. 84).

8.8 Arbetsgivaransvar

En arbetsgivare som inte har gjort föreskrivet skatteavdrag från löner eller andra ersättningar för arbete kan med stöd av 12 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) åläggas ett betalningsansvar för det underlåtna skatteavdraget. Detsamma gäller den som varit skyldig att göra skatteavdrag från ränta eller utdelning.

Den som ålagts ett sådant betalningsansvar får inte göra avdrag för det fastställda ansvarsbeloppet (9 kap. 11 § IL).

9 Gränsdragningen mellan inkomstslagen

10 kap. IL

13 kap. IL

41 kap. IL

prop. 1999/2000:2

prop. 2008/09:62

9.1 Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet

Gränsdragningen har betydelse ur flera synvinklar. Vid inkomst av tjänst ska arbetsgivaren vanligen betala socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag, medan i fråga om näringsverksamhet den skattskyldige själv i regel ska betala socialavgifterna i form av egenavgifter och själv svara för inbetalning av preliminär skatt.

Det avgörande för vem som ska betala socialavgifter och svara för inbetalning av preliminär skatt är vilket slag av skattsedel för preliminär skatt som inkomsttagaren har. Den som bedriver eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet kan efter ansökan tilldelas en F-skattsedel. F-skatt är den normala skatteformen för näringsidkare och innebär att innehavaren själv svarar för betalning av socialavgifter och preliminärskatt. Detta gäller också för ersättningar som ska tas upp i inkomstslaget tjänst om innehavaren har en F-skattsedel utan villkor. En F-skattsedel med villkor (FA) innebär att innehavaren har både A- och F-skatt och ska använda A-skattsedeln i anställningsförhållanden och F-skattsedeln i sin näringsverksamhet. En näringsidkare som saknar F-skattsedel ska inte betala egenavgifter på ersättningar för arbete för annans räkning som han erhåller. Bestämmelserna om skatteformerna och de olika

skattsedlarnas rättsverkningar finns i skattebetalningslagen (1997:483) och socialavgiftslagen (2000: 980).

Av 10 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Vidare sägs att med tjänst avses

1. anställning,
2. uppdrag, och
3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Skatteformen för den som har inkomster som ska beskattas i inkomstslaget tjänst är A-skatt. I normalfallet utfärdas ingen skattsedel på preliminär A-skatt. Den som inte har F-skatt anses ha skatteformen A-skatt.

Inkomst av tjänst redovisas enligt kontantprincipen. Inkomst av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomst av tjänst delas inte upp i förvärvskällor, vilket kan ske med inkomst av näringsverksamhet.

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Denna bestämmelse har, med tillämpning första gången i fråga om beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008, delvis ändrats, prop. 2008/09:62. Ändringen syftar till att fler ska få möjlighet att starta företag och driva näringsverksamhet genom att tilldelning av F-skattsedel underlättas. Ändringen innebär att tre kriterier, som inbördes är likvärdiga, lyfts fram och ges ökad betydelse. Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Självständighetskriteriet är i regel det som avgör om en inkomst ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet. För vissa uppdrag gäller nämligen att om uppdragstagaren är osjälvständig hänförs inkomsten till tjänst. Bestämmer däremot uppdragstagaren självständigt under vilka former uppdraget ska utföras är det att hänföra till näringsverksamhet. En helhetsbedömning av samtliga kriterier ska göras.

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2001 ref. 25, har gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet utförligt och

med hänvisning till tidigare regeringsrättsavgöranden behandlats. Rättsfallet gäller en s.k. avbytare inom jordbruket som fått avslag på sin ansökan om F-skatt. SRN och RR ansåg däremot att avbytarverksamheten utgjorde näringsverksamhet (se vidare Handledning för skattebetalning 2008 avsnitt 4.2.1.2).

Självständig verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte beskattas i inkomstslaget tjänst och behandlas då till skillnad från vad som normalt gäller i inkomstslaget tjänst som egen förvärvskälla. Hit hör främst hobbyverksamhet (se avsnitt 19.14).

För t.ex. kulturarbetare som författare och konstnärer har verksamhetens varaktighet betydelse. Ett tillfälligt uppdrag som författare eller konstnärer hänförs till tjänst. Se t.ex. RÅ 1977 1:15.

Inkomstslaget tjänst är det inkomstslag dit inkomster hänförs som inte utgör inkomster av de klarare avgränsade inkomstslagen kapital eller näringsverksamhet.

9.2 Gränsdragningen mellan tjänst och kapital

Inkomster av kapital beskattas endast statligt till skillnad från de övriga inkomstslagen, där beskattning sker både statligt och kommunalt. Kapitalbeskattningen omfattar endast inkomster av egendomsavkastning. Vissa gränsfall kan nämnas såsom beskattningen av ränteförmåner. Förmånen beskattas i tjänst, medan avdrag för förmånsvärdet medges i kapital. Kapitalbeskattningen är alltid proportionell (30 %), medan beskattningen i tjänst är progressiv.

9.3 Gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet

Juridiska personer utom handelsbolag, EEIG och dödsbon kan inte ha inkomst av kapital. Om kapitalet är nedlagt i näringsverksamhet ska inkomsten hänföras till näringsverksamhet och beskattning ske där. Innehav av fastigheter hänförs till näringsverksamhet om det inte är fråga om privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL. Detsamma gäller bostadsrätter. Avkastning av privatbostäder beskattas i inkomstslaget kapital.

10 Allmänna avdrag

62 kap. IL

prop. 1973:181, bet. 1973:SkU68

prop. 1983/84:140, bet. 1983/84:SkU52

prop. 1985/86:12, bet. 1985/86:SkU4

prop. 1989/90:110 s. 364–366, SkU30

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 668–670, bet. 1999/2000:SkU2

prop. 2004/05:19, bet. 2004/05:SkU9

Avdrag för underskott (62 kap. 2–4 §§ IL) behandlas i del 2 avsnitt 24.

10.1 Påförda egenavgifter m.m.

Egenavgifter m.m.

Med egenavgifter avses sådana avgifter som anges i 3 kap. 13 § SAL, dvs. sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (se avsnitt 5.25) är inte egenavgifter enligt SAL men de hanteras på samma sätt vid taxeringen. Med ”egenavgifter m.m.” menas här också allmän löneavgift och särskilt löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Allmänt avdrag

Debiterade egenavgifter m.m. som inte ska dras av i något av inkomstslagen näringsverksamhet eller tjänst ska dras av i deklarationen som allmänt avdrag. Detta kan bli aktuellt i de fall viss verksamhet upphört och avdrag på grund därav inte kan ske från tjänst- eller näringsinkomst.

Avdrag i tjänst och näringsverksamhet

Egenavgifter m.m. som ska dras av under inkomst av tjänst behandlas i 12 kap. 36 § IL. Motsvarande bestämmelser för näringsverksamhet finns i 16 kap. 29–31 §§ IL.

Återföring till beskattning

Om egenavgifter m.m., som dragits av som allmänt avdrag, sätts ned med ett visst belopp, ska detta tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

10.2 Utländska socialförsäkringsavgifter

Socialförsäkringsavgifter enligt EEG 1408/71 resp. nordiska konventionen

Allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter förutsatt att den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp till beskattning i Sverige för beskattningsåret i fråga och

1. den skattskyldige ska betala avgifterna enligt slutligt fastställd debitering eller liknande, och att
2. avgifterna ska betalas enligt bestämmelser i rådets förordning (EEG) 1408/71 om social trygghet vid flyttning inom gemenskapen eller enligt den nordiska konventionen enligt lag 2004:114 som enligt förordning 2004:747 trätt i kraft den 2 november 2004.

Om en i Sverige bosatt skattskyldig arbetar i ett annat EU/EES-land kan han i vissa fall komma att där bli debiterad obligatoriska avgifter i enlighet med EU:s regler om social trygghet. Fr.o.m. den 1 juni 2002 finns ett samarbetsavtal mellan EU och Schweiz innebärande att EEG 1408/71 gäller även i förhållande till Schweiz. Den nordiska konventionen om social trygghet kompletterar EEG 1408/71. För den inkomst som är avgiftsgrundande kan personen vara skattskyldig i Sverige.

Inkomsten skattepliktig i Sverige

Om den skattskyldige beskattas i Sverige för den avgiftsgrundande inkomsten ska han alltså göra allmänt avdrag för de socialförsäkringsavgifter som han ska betala i det andra landet enligt de ovannämnda förordningarna. Avgiften ska vara slutligt debiterad. Det gör däremot inte någon skillnad om avgiften helt eller delvis inte har betalats under beskattningsåret.

Omprövning

Det kan i vissa fall vara svårt eller omöjligt för den skattskyldige att under taxeringsperioden få uppgift om avgifternas storlek. Om den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång yrkar avdrag för sådana utländska socialförsäkringsavgifter som ska dras av blir det aktuellt med en omprövning av taxeringen.

Bestämmelserna behandlas vidare i IHL.

10.3 Periodiska understöd

Endast s.k. legala understöd är avdragsgilla

Periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar under beskattningsåret ska dras av som allmänt avdrag, om de inte ska dras av i något av inkomstslagen, och utbetalningarna

1. avser skadestånd,
2. avser fastställt underhållsbidrag till make eller till tidigare make,
3. görs till en tidigare anställd,
4. görs på grund av föreskrift i testamente, eller
5. görs från juridiska personer och dödsbon utan att vara ersättning för avyttrade tillgångar. Utbetalningar från handelsbolag (se prop. 1999/2000:2, del 2 s. 670) ska dock inte dras av.

Om utbetalningarna avser skadestånd vid personskada ska de bara dras av med det belopp som avser ersättning för förlorad skattepliktig inkomst eller avser förlorat underhåll.

Utbetalningarna enligt ovan utgör s.k. legala periodiska understöd. Frivilliga periodiska understöd är inte avdragsgilla.

För frivilliga periodiska understöd som utgår på grund av bindande förpliktelser som tillkommit före den 9 november 1973 gäller alltjämt de bestämmelser som då fanns (prop. 1973:181). Dessa innebär i korthet att utbetalaren får avdrag för hela beloppet medan mottagaren får skatta för samma belopp. Beträffande rättspraxis om ”bindande förpliktelse”, se Handledning för beskattning vid 2004 års taxering.

Utbetalningar enligt 2–5 ovan är inte avdragsgilla om mottagaren är under 18 år eller inte avslutat sin utbildning.

Periodiska understöd eller utbetalningar till medlemmar i den skattskyldiges hushåll får inte dras av (9 kap. 3 § IL).

10.3.1 Begreppet understöd

I lagstiftningen ges inte något besked om vad som bör förstås med begreppet understöd. Det torde vara klart att ett understöd inte kan vara kopplat till något krav på en direkt motprestation. Det har ibland framhållits att begreppet understöd, enligt vanligt språkbruk, skulle förutsätta att mottagaren har bristande förmåga till egen försörjning. Rättspraxis ger dock inte stöd för en sådan tolkning av begreppet.

10.3.2 Understöd mellan makar – Dom och avtal

När det gäller understöd till make eller till förutvarande make ska underhållsskyldigheten vara fastställd. Normalt torde detta ske genom en domstols dom eller genom ett skriftligt avtal (RÅ 1985 Aa 58). Sedan underhållsskyldigheten är fastställd är

det fråga om ett legalt, inte ett frivilligt, understöd. För registrerad partner gäller detsamma som för make.

10.3.2.1 Muntligt avtal

Några formkrav för fastställande av underhållsskyldighet har inte föreskrivits. I RÅ 1982 1:81 ansåg RR att även muntligt avtal om underhållsskyldighet kunde godtas. RR menade dock att det ankommer på makarna att göra sannolikt

- att en överenskommelse ingåtts,
- vad överenskommelsen innehåller,
- att den varit avsedd att vara lika fast som om den ingåtts i skriftlig form.

10.3.2.2 Övriga förutsättningar

Som villkor för att avdrag ska medges gäller att makarna lever åtskilda och att den ekonomiska gemenskapen stadigvarande har upphört. Förutom kravet på periodicitet gäller dessutom att underhåll betalats i enlighet med vad som har fastställts i dom eller i avtal.

Understödet anses som legalt även om avtalet som sådant ingåtts frivilligt i den meningen att avtalet innefattar en underhållsskyldighet utöver vad som hade kunnat dömas ut mot den underhållsskyldiges bestridande.

10.3.2.3 F.d. sambo – inte jämställd med make

Avdragsrätten för understöd mellan makar/registrerade partner gäller inte för bidrag mellan personer som har levt tillsammans under äktenskaps- eller partnerskapsliknande förhållanden, sambor. Denna skillnad grundar sig på att det här inte finns någon lagstadgad underhållsplikt.

10.3.3 Understöd till och från juridisk person

Periodiskt understöd till en juridisk person är inte avdragsgillt. Periodiskt understöd från en juridisk person utgör skattepliktig intäkt, om inte mottagaren är under 18 år eller är äldre men inte har avslutat sin utbildning. Särskilda regler gäller dock om det utbetalade beloppet utgör vederlag på grund av att den juridiska personen har köpt något av mottagaren.

10.3.4 Överlåtelse av rätt till periodiskt understöd

I 3 kap. 23 § IL finns bestämmelser gällande det fall att en person, som har rätt till ett periodiskt understöd, överlåter denna

rätt till en annan person. Av 6 kap. 19 § IL framgår att bestämmelserna i 3 kap. 23 § IL gäller även för juridiska personer.

Huvudregel: Överlåtaren alltjämt skattskyldig

Huvudregeln är att överlåtaren – inte förvärvaren – av rätten till periodiskt understöd eller liknande periodisk inkomst är skattskyldig för utfallande belopp även efter överlåtelsen. Om överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för beloppen antingen som utgift i något inkomstslag eller som periodiskt understöd i det fall han själv hade betalat beloppen till den nya mottagaren/förvärvaren är dock den senare skattskyldig för utbetalningarna.

Om överlåtaren även i fortsättningen är skattskyldig för utbetalningarna blir dessa inkomstskattefria för den nya mottagaren.

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag tillämpas dessa regler på delägarna i bolaget.

10.4 Pensionssparande

Privat pensionssparande med avdragsrätt – pensionssparavdrag – kan avse dels pensionsförsäkring, dels pensionssparkonto. I 59 kap. 13–15 §§ IL anges när pensionssparavdrag ska göras som allmänt avdrag, när avdrag ska göras i näringsverksamhet och när avdrag ska göras i kapital. Beträffande inkomst av tjänst görs avdraget som allmänt avdrag. Förutsättningarna i övrigt framgår av HL del 1 avsnitten 20 och 21. Arbetsgivares avdragsrätt för kostnader avseende pensioner till anställda och efterlevande behandlas i del 3 avsnitt 11.

10.5 Begränsat skattskyldiga

Bosättning i Sverige endast del av året

Rätt till avdrag som behandlats här ovan i avsnitten 10.1–4 har bara sådana personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, har de rätt till de avdrag som avser den tid de var obegränsat skattskyldiga.

Beträffande avdrag för utländska socialavgifter och periodiskt understöd finns bestämmelser i 62 kap. 9 § IL. Beträffande pensionssparavdrag finns motsvarande bestämmelse i 59 kap. 16 § IL. Kontantprincipen tillämpas därvid så att avdrag avseende den tid av beskattningsåret personerna var obegränsat skattskyldiga i Sverige inte måste ha betalats under samma tid men att betalning måste ha skett någon gång under beskattningsåret.

Den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) kan på begäran enligt 4 § SINK bli beskattad enligt IL i inkomstslaget tjänst som begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § IL för vissa förvärvsinkomster (prop. 2004/05:19). Om den personens förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande avser förvärvsinkomster i Sverige ska pensionssparavdrag medges som om personen varit obegränsat skattskyldig här hela året. Se vidare IHL avsnitt 2.10.17.

11 Grundavdrag

63 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 670–675

prop. 2004/05:19

prop. 2005/06:1

prop. 2005/06:163

SOU 1997:2, del II s. 496–500

11.1 Beräkning av grundavdrag

Bestämmelserna om grundavdrag syftar till att särskilt lindra beskattningen för låginkomsttagare. Storleken på avdraget är beroende av den taxerade förvärvsinkomstens storlek. Grundavdragets storlek är knutet till prisbasbeloppet (pbb) enligt AFL. Grundavdraget uppgår till följande belopp:

Taxerad förvärvsinkomst	**Grundavdrag**
överstiger inte 0,99 pbb	0,423 pbb
överstiger 0,99 men inte 2,72 pbb	0,423 pbb ökat med 20 % av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 0,99 pbb
överstiger 2,72 men inte 3,11 pbb	0,77 pbb
överstiger 3,11 men inte 7,88 pbb	0,77 pbb minskat med 10 % av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 3,11 pbb
överstiger 7,88 pbb	0,293 pbb

Grundavdraget avrundas uppåt till helt 100-tal kr. Prisbasbeloppet för 2008 är 41 000 kr. Bestämmelserna om grundavdrag för fysiska personer och dödsbon finns i 63 kap. 2–5 §§.

Grundavdraget får inte överstiga det sammanlagda överskottet av tjänst och aktiv näringsverksamhet sedan allmänna avdrag enligt 62 kap. IL först gjorts. Härvid medräknas dock inte sådan utdelning från fåmansföretag eller sådan kapitalvinst från försäljning av andelar i fåmanshandelsbolag och aktier i fåmansföretag som enligt 50 kap. 7 § och 57 kap. ska tas upp som intäkt av tjänst och inte heller sådana förbjudna lån som avses i 11 kap. 45 §. Dessa inkomster liksom inkomst av passiv näringsverksamhet ingår dock i den taxerade förvärvsinkomsten och påverkar således grundavdragets storlek.

Bestämmelserna om grundavdrag gäller lika för pensionärer som för andra inkomsttagare.

11.1.1 Två beskattningsår

Vid taxeringar för två beskattningsår under samma taxeringsår har i ett rättsfall ortsavdrag (ersatt av grundavdrag i början av 1970-talet) medgetts vid båda taxeringarna (RÅ 1957 ref. 48).

11.1.2 Helt eller reducerat grundavdrag

Den som varit obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3–7 §§ IL under hela beskattningsåret får helt grundavdrag.

Den som varit begränsat skattskyldig och som enligt 3 kap. 18 § IL valt att beskattas enligt IL i stället för SINK eller som beskattas för näringsverksamhet från ett fast driftställe eller fastighet här får fullt grundavdrag om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av förvärvsinkomster i Sverige.

Den som varit obegränsat skattskyldig under endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag. Avdraget medges med en tolftedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del därav, som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Den som är obegränsat skattskyldig bara en del av året får fullt grundavdrag om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

11.1.3 Dödsbo

För det beskattningsår då dödsfallet inträffat gäller att dödsboet är berättigat till grundavdrag med samma belopp som skulle ha utgått om den avlidne levt under hela året (4 kap. IL). Dödsbo efter en person som har flyttat till Sverige under beskattningsåret och var bosatt här vid dödsfallet, medges grundavdrag från tidpunkten för inflyttningen till beskattningsårets utgång med en tolftedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del därav. På motsvarande sätt som angetts under avsnitt 11.1.2 medges fullt grundavdrag under där angivna förutsättningar.

Dödsbo efter en person som avlidit under beskattningsåret men då inte var bosatt här kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne under någon del av beskattningsåret varit bosatt här. Grundavdrag beräknas då med en tolftedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som den avlidne varit bosatt här i riket under beskattningsåret. På motsvarande sätt som angetts under avsnitt 11.1.2 medges fullt grundavdrag under där angivna förutsättningar.

Dödsbon har inte rätt till grundavdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

11.2 Ideell förening och registrerat trossamfund

Ideell förening och registrerat trossamfund, som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § IL, får grundavdrag med 15 000 kr vid den statliga taxeringen.

12 Beräkning av skatten

65 kap. IL

Lag (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete

Lag (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift

prop. 2004/05:19 (Beskattning av utomlands bosatta)

prop. 2006/07:1 (Jobbskatteavdrag, steg 1)

prop. 2006/07:94 (Hushållstjänster)

prop. 2007/08:13 (Förmån av hushållstjänster)

prop. 2007/08:22 (Jobbskatteavdrag, steg 2)

prop. 2007/08:55 (Ansökningstid hushållstjänster)

prop. 2007/08:156 (Begränsad fastighetsavgift)

12.1 Allmänt

Skatt avrundas nedåt så att öretal faller bort (23 kap. 1 § SBL).

12.2 Fysiska personer

12.2.1 Kommunal inkomstskatt

Fysiska personer betalar kommunalskatt. Reglerna om fysiska personer gäller också för dödsbon (4 kap. IL).

Obegränsat skattskyldiga

För fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten summan av skattesatserna för kommunalskatt och landstingsskatt i hemortskommunen för året före taxeringsåret multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Den till kommunal inkomstskatt beskattningsbara förvärvsinkomsten är underlag också för

– begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144), vilken avgift betalas av den som är folkbokförd i Sverige,

– kyrkoavgift enligt 7 § i lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, som betalas av medlem i Svenska kyrkan,

– avgift som medlem i annat trossamfund betalar om samfundet har statlig hjälp med att ta in avgifterna, lag (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Hemortskommun

Med hemortskommun avses den kommun där den skattskyldige var folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Detta följer av 65 kap. 3 § 2 st. IL och 22 kap. 1 a § SBL. Vid 2009 års taxering är det således den skattskyldiges folkbokföring den 1 november 2007 som avgör vilken kommun som är den skattskyldiges hemortskommun.

Om den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av inkomståret, men inte skulle ha varit folkbokförd här den 1 november året före inkomståret, avses med hemortskommun den kommun där personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning och tidigare bosättning i Sverige anses som hemortskommun den kommun till vilken anknytningen är statkast under året före inkomståret.

Med hemortskommun för dödsbo avses den dödes hemortskommun för dödsåret. Om den döde hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsåret, ska dock som hemortskommun för dödsboet från och med andra taxeringsåret efter dödsåret anses vara den kommun där den döde hade sin sista rätta folkbokföringsort.

Begränsat skattskyldiga

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga till kommunal inkomstskatt under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. En sådan person är skattskyldig till kommunal inkomstskatt endast för vissa inkomster, se 3 kap. 17–19 §§ IL.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt 3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga personer som avses i avsnitt 6.2.2 (3 kap. 17 § p. 2–4 IL) med anknytning till utländsk stats beskickning tillämpas bestämmelserna om skattesats och hemortskommun i andra och fjärde styckena här ovan.

12.2.2 Statlig inkomstskatt

Den statliga inkomstskatten för fysiska personer tas ut på förvärvsinkomster (5 §), kapitalinkomster (7 §) och avsättning till expansionsfond (8 §). Statlig inkomstskatt beräknas bara om underlaget för skatten är minst 100 kr. Gränsvärdet gäller för respektive underlag.

Förvärvs-inkomster

Den statliga skatten på förvärvsinkomster är

- 20 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, och
- 5 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns.

I förordning (SFS 2007:939) om skiktgränser för statlig inkomstskatt vid 2009 års taxering har regeringen fastställt den nedre skiktgränsen till 328 800 kronor och den övre skiktgränsen till 495 000 kronor.

Skiktgränserna uppgår till skiktgränserna för det föregående taxeringsåret multiplicerat med ett jämförelsetal, uttryckt i procent. Jämförelsetalet anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni andra året före taxeringsåret och prisläget i juni tredje året före taxeringsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret. De avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

För dödsbon gäller dessa bestämmelser om inkomstskatt på förvärvsinkomster med följande avvikelser.

Från och med det fjärde beskattningsåret efter dödsfallsåret är skatten på förvärvsinkomsten, utöver vad som sägs ovan, 20 % av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten upp till ett belopp som motsvarar den nedre skiktgränsen.

Kapitalinkomster

Skatten på kapitalinkomster är 30 % av överskottet i inkomstslaget kapital.

Avsättning till expansionsfond

Expansionsfondsskatten är 28 % av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond (se 34 kap. IL). När avdraget återförs, ska 28 % av minskningen av fonden tillgodoräknas den skattskyldige.

12.2.3 Skattereduktion

En skattereduktion innebär att den uträknade skatten minskas. Det är bara för skattereduktion för hushållsarbete som den

skattskyldige ska lämna en ansökan eller en begäran i självdeklarationen, i övriga fall medges skattereduktionen automatiskt av Skatteverket i samband med beslut om slutlig skatt.

12.2.3.1 Skattereduktion för underskott av kapital

Uppkommer det ett underskott av kapital ska skatten minskas med 30 % av underskottet, om detta inte överstiger 100 000 kronor. Den del av underskottet som överstiger 100 000 kronor ska minska skatten med 21 % av denna del av underskottet.

12.2.3.2 Skattereduktion för allmän pensionsavgift

Den som uppbär inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete ska enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift betala allmän pensionsavgift. Den allmänna pensionsavgiften är 7 % på årsinkomster upp till 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet. Inkomstbasbeloppet för år 2008 är 48 000 kr varför den högsta allmänna pensionsavgiften för år 2008 är 27 100 kr. Den allmänna pensionsavgiften påförs av Skatteverket och ingår i de skattetabeller för preliminär skatt som Skatteverket ger ut.

Av den allmänna pensionsavgift som påförs vid inkomsttaxeringen medges skattereduktion med hela avgiften.

12.2.3.3 Skattereduktion för sjöinkomst

Den som har sjöinkomst tillgodoförs, förutom det vanliga grundavdraget och jobbskatteavdraget, också ett sjöinkomstavdrag (se avsnitt 22) och en skattereduktion för sjöinkomst.

För skattskyldiga som har sjöinkomst under hela beskattningsåret, ska skattereduktion göras med 14 000 kronor vid anställning på fartyg som är klassificerat till fjärrfart och med 9 000 kronor vid anställning på fartyg klassificerat till närfart.

Skattskyldig som haft sjöinkomst under en del av ett år medges skattereduktion med 1/365 av beloppen för varje dag sjöinkomst uppburits. Avdrag kan inte erhållas för mer än 365 dagar. Tiden det gäller är antal dagar med sjöinkomst. Med detta avses dels avlönad tid för arbete ombord, dels betald hemmavarande tid i form av s.k. vederlagslön, semesterlön eller sjuklön betald av arbetsgivaren. Tid för vederlagslön varierar beroende på vilket kollektivavtal som följs men kan vara lika lång som för tjänstgöring ombord. Exempelvis är det inte ovanligt att sjöman tjänstgör ombord totalt sex månader per år och är ledig lika länge. Engångsbelopp grundar inte rätt till skattereduktion. Skattereduktion ska inte yrkas i inkomst-

deklarationen vid anställning på svenska fartyg utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften, som arbetsgivaren lämnar.

Skatteverket klassificerar

Skatteverket klassificerar varje år fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i föreskrifter (SKVFS 2008:2 för 2009 års taxering) besked beträffande de fartyg på vilka de anställda ska få skattereduktion.

Skattereduktion medges sjöman anställd ombord på EES-handelsfartyg klassificerat till närfart eller fjärrfart (svenska fartyg) eller är registrerat i ett fartygsregister i en annan stat än Sverige inom EES. För att sjöinkomst ska gälla fordras att fartyget har en bruttodräktighet av minst 100 och används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till annat ändamål som har samband med handelssjöfarten. Bestämmelsen om skattereduktion gäller inte för fartyg i inre fart (fartyg som går inom landet till övervägande del i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för annat utländskt fartyg än EES-fartyg. Några få undantag finns beträffande annat utländskt fartyg än EES-fartyg, i de fall detta är inhyrt av EES-redare. Sjöman på fartyg i inre fart taxeras enligt allmänna regler. Sjöman på annat utländskt fartyg än EES-fartyg anses normalt arbeta utanför Sverige och taxeras på samma sätt som landanställda som arbetar utomlands.

Närfart

Närfart: Linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock ej linjefart bortom en linje mellan Hanstholm (nordvästra Danmark) och Lindesnäs (södra Norge) eller bortom Cuxhaven (Kielkanalen). Med detta avses passagerar- och bilfärjor eller andra fartyg i tidtabellsbunden fart inom det angivna området som alltså utgörs av Bottniska viken, Östersjön, Kattegatt och Skagerack. Slutsats av definitionen är exempelvis att färjetrafik till Danmark och Finland går i närfart.

Fjärrfart

Fjärrfart: Annan fart än inre fart och närfart.

Sjöman

Förutsättningen för att en sjöman ska få skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett svenskt fartyg som Skatteverket klassificerat eller i övrigt är anställd på ett EES-handelsfartyg.

Anställning hos entreprenör

Skattereduktion medges även den som är anställd hos en entreprenör ombord på ett EES-handelsfartyg sysselsatt i närfart eller fjärrfart, t.ex. hos någon som självständigt driver restaurang- eller kioskrörelse ombord.

Kontrollant m.fl.

Skattereduktion medges dessutom den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant under fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning och som senare ska tillträda befattning på fartyget och den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan han börjar tjänstgöra ombord inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Allt under förutsättning att fartyget (fartygsbygget) är klassificerat till närfart/fjärrfart om det är svenskt, eller vid anställning på fartygsbygge med annan EES-ägare än svensk att det beräknas sysselsättas i närfart/fjärrfart.

Arbete i hamn

Den som är avlönad uteslutande för fartygs iståndsättande eller uppläggning eller för tillsyn eller betjäning vid fartygs uppehåll i hamn, anses inte vara anställd ombord på fartyget, och medges därför inte skattereduktion.

12.2.3.4 Skattereduktion för kommunal fastighetsavgift

Regeln om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift tillämpas första gången vid 2009 års taxering och innebär att fastighetsavgiften efter skattereduktionen inte ska överstiga fyra procent av den avgiftsskyldiges inkomst. Fastighetsavgiften kan som lägst reduceras ned till 2 800 kr.

Vem kan få skattereduktion?

Skattereduktion tillgodoräknas en fysisk person som

1. under hela året före taxeringsåret varit ägare av en reduktionsfastighet för vilken han eller hon är avgiftsskyldig enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift och som fyllt 65 år vid ingången av året före taxeringsåret, eller
2. under året före taxeringsåret har fått sjuk- eller aktivitetsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, eller
3. under året före taxeringsåret har fått ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i en annan stat inom EES, om ersättningen betalas ut enligt grunder som jämförbara med vad som gäller för sjuk- eller aktivitetsersättning.

Den person som har avlidit under året eller dödsboet efter denna kan inte tillgodoräknas skattereduktion, eftersom kravet

på att man varit bosatt på fastigheten under hela året då inte är uppfyllt.

Reduktions-fastighet

Med reduktionsfastighet avses en permanentbostad i form av en småhusenhet eller ett småhus på en lantbruksenhet, där ägaren varit bosatt hela året före taxeringsåret. Även småhus på annans mark (på ofri grund) som är ägarens permanentbostad, räknas som reduktionsfastighet. Den avgiftsskyldige anses bosatt på den fastighet där han eller hon rätteligen ska vara folkbokförd. Fritidsfastigheter omfattas inte av regeln.

Spärrbeloppet

För beräkningen av skattereduktion fastställs ett spärrbelopp. Spärrbeloppet är fyra procent av summan av

1. den avgiftsskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst enligt 1 kap. 5 § IL (inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet), och
2. den avgiftsskyldiges överskott i inkomstslaget kapital enligt 1 kap. 6 § IL.

För kalenderåret 2008 får spärrbeloppet bestämmas till lägst 2 800 kr, vilket innebär att den kommunala fastighetsavgiften aldrig kan understiga detta belopp. Följande år blir spärrbeloppet indexbundet så att det varje år följer prisbasbeloppets förändring jämfört med 2008.

Skattereduktionen

Om den kommunala fastighetsavgiften överstiger spärrbeloppet, ska den avgiftsskyldige tillgodoräknas en skattereduktion som motsvarar skillnaden mellan fastighetsavgiften och spärrbeloppet.

Ingen ansökan

Skattereduktionen medges i de allra flesta fall automatiskt från den slutliga skatten, om förutsättningarna är uppfyllda. Viss manuell hantering kan dock aktualiseras för den som uppburit sådana utländska ersättningar som är jämförbara med sjuk- eller aktivitetsersättning.

12.2.3.5 Skattereduktion för arbetsinkomster

Den 1 januari 2007 infördes skattelättnader för arbetsinkomster genom det första steget av det s.k. jobbskatteavdraget. Den 1 januari 2008 infördes steg 2 (taxeringsår 2009) och den 1 januari 2009 (taxeringsår 2010) infördes steg 3.

Fysiska personer som varit obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret, har rätt till skattereduktion för arbetsinkomster enligt 65 kap. 9 a–d §§ IL. Sådan rätt har också de som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första st.

1 eller 2 IL, om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsverksamhet i Sverige.

Arbetsinkomster

Med arbetsinkomster avses sådan inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete som anges i 2 kap. 3 och 4 §§, 5 § 11, 15 och 16, 6 § första st. 1, 2, 3 och 5 samt 7, 8 och 10 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension med undantag för sådan inkomst som avses i 2 kap. 14−16 §§ samma lag. Som arbetsinkomst avses även inkomst från självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands, om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning har arbetat i verksamheten.

Inkomster som ger rätt till jobbskatteavdrag är t.ex. lön och arvode, sjuklön från arbetsgivare, avgångsvederlag, dagpenning till totalförsvarspliktiga, tillfällig förvärvsverksamhet av självständigt bedriven verksamhet (hobby m.m.) samt inkomst av aktiv näringsverksamhet.

Vid beräkningen av skattereduktionen ska arbetsinkomsterna minskas med kostnader som dragits av i inkomstslaget tjänst, och sjukpenning hänförlig till inkomst av annat förvärvsarbete. Arbetsinkomsterna ska också minskas med allmänna avdrag enligt 62 kap. IL och sjöinkomstavdrag enligt 64 kap. IL samt avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Inkomster som inte ger rätt till jobbskatteavdrag är t.ex. sjukpenning från Försäkringskassan, föräldrapenning, ersättning från arbetslöshetskassa, aktivitetsstöd och pension.

Jobbskatteavdraget påverkar endast den kommunala inkomstskatten och inte andra avgifter som allmän pensionsavgift, begravningsavgift eller avgift till trossamfund.

Jobbskatteavdrag vid 2009 års taxering

Inte fyllt 65 år

För dem som vid beskattningsårets ingång inte fyllt 65 år uppgår skattereduktionen för summan av arbetsinkomster som inte överstiger 0,91 prisbasbelopp till skillnaden mellan arbetsinkomsterna och grundavdraget multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Prisbasbeloppet för år 2008 är 41 000 kr.

För dem som vid beskattningsårets ingång inte fyllt 65 år uppgår skattereduktionen för summan av arbetsinkomster som överstiger 0,91 men inte 2,72 prisbasbelopp till skillnaden mellan å ena sidan summan av 0,91 prisbasbelopp och 20 % av arbetsinkomsterna mellan 0,91 och 2,72 prisbasbelopp och å

andra sidan grundavdraget multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

För samma ålderskategori uppgår skattereduktionen för summan av arbetsinkomster som överstiger 2,72 men inte 7,00 prisbasbelopp till skillnaden mellan å ena sidan summan av 1,272 prisbasbelopp och 3,30 % av arbetsinkomsterna mellan 2,72 och 7,00 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

Om arbetsinkomsten överstiger 7,00 prisbasbelopp uppgår skattereduktionen till skillnaden mellan 1,413 prisbasbelopp och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

Fyllt 65 år

För dem som vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år är skattereduktionen högre. För dem uppgår skattereduktionen för summan av arbetsinkomster som inte överstiger 1,79 prisbasbelopp till skillnaden mellan arbetsinkomsterna och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

För arbetsinkomster över 1,79 men inte 2,72 prisbasbelopp är skattereduktionen skillnaden mellan å ena sidan summan av 1,79 prisbasbelopp och 20 % av arbetsinkomsterna mellan 1,79 och 2,72 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

För arbetsinkomster som överstiger 2,72 men inte 7,00 prisbasbelopp är skattereduktionen skillnaden mellan å ena sidan 1,976 prisbasbelopp och 3,30 % av arbetsinkomsterna mellan 2,72 och 7,00 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

För arbetsinkomster som överstiger 7,00 prisbasbelopp är skattereduktionen skillnaden mellan 2,117 prisbasbelopp och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

12.2.3.6 Skattereduktion för hushållsarbete

Vem får skattereduktion?

Enligt lag (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete kan en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som vid beskattningsårets utgång är minst 18 år och har haft utgifter för hushållsarbete eller fått skattepliktig förmån av hushållsarbete som ska hänföras till inkomstslaget tjänst medges skattereduktion om följande förutsättningar är uppfyllda.

- Det utförda hushållsarbetet är hänförligt till sökandens eller dennes förälders hushåll (föräldern ska vara bosatt i Sverige).
- Den som utför hushållsarbete ska ha F-skattsedel antingen när avtalet om arbete träffades eller när ersättningen betalades ut (för utländska företag gäller dock att det räcker med intyg eller annan handling som visar att företaget, i sitt hemland, genomgår motsvarande kontroll som innehavare av F-skattsedel i fråga om skatter och avgifter).
- Arbetet får inte utföras av en närstående eller av ett företag i vilket sökanden eller närstående till denne, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande.

Skattereduktion kan även tillgodoräknas den som är begränsat skattskyldig men som valt att bli beskattad enligt IL enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 IL, om dennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Skattereduktion tillgodoräknas även dödsbo för hushållsarbete som har utförts före dödsfallet.

Vad räknas till hushållsarbete?

Enligt 4 § lag om skattereduktion för hushållsarbete räknas följande som hushållsarbete.

- Städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden.
- Vård av kläder och hemtextilier som utförs i bostaden.
- Matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden.
- Snöskottning som utförs i nära anslutning till bostaden.
- Häck- och gräsklippning samt krattning och ogräsrensning som utförs på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden.
- Barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande.
- Annan omsorg eller tillsyn än barnpassning som en fysisk person behöver och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden eller i samband med promenader, bankbesök, besök vid vårdcentral eller andra liknande enklare ärenden.

Som hushållsarbete räknas dock inte det arbete för vilket försäkringsersättning lämnats eller bidrag eller annat stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting.

Vad räknas som bostad?

Med bostad avses utrymme som med nyttjanderätt eller äganderätt helt eller till väsentlig del används för boende inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Till bostad räknas även biutrymmen som garage, förråd och tvättstuga.

Med bostad avses dock inte hotell, pensionat eller vandrarhem.

Ansökan

Ansökan om skattereduktion för utgift för hushållsarbete ska göras skriftligen och den ska ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj året efter det beskattningsår arbetet har utförts och betalats. Till ansökan ska fogas en kopia av fakturan eller motsvarande handling som anger vilket hushållsarbete som har utförts och hur stor del av utgiften som avser arbete.

Begäran i självdeklaration

En begäran om skattereduktion för förmån av hushållsarbete ska göras i självdeklarationen vid taxeringen det beskattningsår då förmånen har tillhandahållits. Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift om förmånen.

Underlag för skattereduktion

Underlag för skattereduktionen är utgifter för hushållsarbete som har betalats under beskattningsåret eller värdet av sådan förmån som tillhandahållits den som begär skattereduktion under beskattningsåret. I underlaget räknas inte utgifter för material, utrustning och resor in. Utgifterna för hushållsarbetet utgörs av det fakturerade beloppet inklusive mervärdesskatt.

Skatte-reduktionens storlek

Skattereduktion tillgodoräknas med 50 % av underlaget. Skattereduktionen får dock uppgå till högst 50 000 kr för ett beskattningsår. Om det sammanlagda underlaget för skattereduktion understiger 1 000 kr medges inte skattereduktion. Skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt.

Skattereduktion för hushållstjänster kan beaktas vid ändrad beräkning av preliminär skatt.

Nya regler för beskattningsåret 2009

Regeringen har lämnat förslag om att utvidga systemet med skattereduktion till att även omfatta reparationer, underhåll samt om- och tillbyggnad av småhus, ägarlägenhet och bostadsrätt. Det nya hushållsskatteavdraget (HUS-avdraget) kommer alltså att omfatta både hushållsarbete och reparations- och ombyggnadsarbete. Reglerna föreslås träda i kraft den 30 juni 2009 och tillämpas på sådant arbete som utförts och betalats efter den 7 december 2008.

Förslag (prop. 2008/09:77) finns också om att ersätta nuvarande system med ansökan om skattereduktion för hushållsarbete med den s.k. fakturamodellen. Förslaget innebär att en privatperson för att få skattereduktion ska komma överens med utföraren om att betalning endast ska göras med hälften av den angivna arbetskostnaden. Utföraren får begära utbetalning från Skatteverket med den del av arbetskostnaden (inklusive mervärdesskatt) som köparen inte har betalat. Detta belopp utgör köparens skattelättnad och tillgodoräknas denne som preliminär skattereduktion. Detta innebär att köparen får skattelättnaden direkt vid köpet. Fakturamodellen föreslås gälla för hela HUS-avdraget.

Man föreslår vidare

- att skattereduktion även ska kunna tillgodoräknas för arbete som köps av en fysisk person utan F-skattsedel och som inte bedriver näringsverksamhet,
- att den lägsta beloppsgränsen för att få skattereduktion slopas och
- att begränsningarna av möjligheten att anlita eget eller närståendes företag slopas.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2009.

12.2.3.7 Turordning m.m.

Skattereduktion görs enligt 65 kap. 12 § IL och 11 kap. 9 § SBL i följande ordning:

1. Skattereduktion för kommunal fastighetsavgift
2. Skattereduktion för sjöinkomst
3. Skattereduktion för allmän pensionsavgift
4. Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)
5. Skattereduktion för underskott av kapital
6. Skattereduktion för hushållsarbete

Skattereduktion sker mot kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt. Skattereduktion för arbetsinkomster ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt.

12.3 Juridiska personer

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 28 % av den beskattningsbara inkomsten. För investeringsfonder är skatten 30 %.

12.4 Gemensamma bestämmelser

För att hindra att en inkomst beskattas dubbelt, dvs. såväl i Sverige som i annan stat, får regeringen medge befrielse helt eller delvis från statlig inkomstskatt, om ömmande omständigheter eller annars synnerliga skäl föreligger. Någon motsvarande möjlighet för regeringen att efterskänka kommunal inkomstskatt finns inte.

I lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt för obegränsat skattskyldiga och i vissa fall även för begränsat skattskyldiga.

13 Skatt på ackumulerad inkomst

66 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2 s. 683–696, SOU 1997:2, del II s. 504–516

prop. 2002/03:5

Sammanfattning

I 66 kap. IL finns bestämmelser om hur skatten beräknas för fysiska personer som har ackumulerad inkomst i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet i vissa fall.

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två år. För att undvika tröskeleffekter vid den statliga inkomstbeskattningen för inkomst av tjänst och näringsverksamhet kan fysiska personer och dödsbon för dödsfallsåret och de därpå följande tre åren få särskild skatteberäkning för sådana inkomster. Nettobeloppet ska emellertid uppgå till minst 50 000 kr. Dessutom ska beskattningsbar förvärvsinkomst uppgå till minst nedre skiktgränsen plus 50 000 kr. I inkomstslaget tjänst kan man få särskild skatteberäkning för bl.a. sådan utdelning på och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag som beskattas i tjänst, retroaktiva pensioner, avgångsvederlag och utbetalningar från vinstandelsstiftelser, däremot inte för vissa engångsbelopp pga. personskada. I inkomstslaget näringsverksamhet kan man få särskild skatteberäkning endast för sådana inkomster som räknas upp i lagtexten, t.ex. återförda värdeminskningsavdrag vid försäljning av näringsfastighet, vissa försäkrings-, skade- och expropriationsersättningar, vissa intäkter vid nedläggande av näringsverksamhet, intäkt vid överlåtelse av vissa rättigheter och intäkt pga. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet e.d.

13.1 Lagstiftningens syfte

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår men som beskattas vid ett tillfälle. På grund av att den statliga inkomstskatten är progressiv för fysiska personer och dödsbon kan inkomsten komma att belastas med en högre skatt än om den beskattats successivt under de år till vilka den hänför sig. Lagens syfte är att undvika detta.

Detta sker på ett schablonmässigt sätt genom att den ackumulerade inkomsten delas upp på det antal år den hänför sig till. Varje sådant årsbelopp beskattas sedan i skiktet ovanför ett genomsnitt av motsvarande antal års inkomster. Man tar alltid inkomsterna från de senaste taxeringarna. Om den totala skatten blir lägre på detta sätt än om man räknar på det vanliga sättet, ska det lägre beloppet utgöra årets statliga inkomstskatt.

Eftersom den kommunala inkomstskatten och den statliga skatten på inkomst av kapital är proportionell omfattar bestämmelserna bara den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster. Inte heller uttaget av socialavgifter eller av särskild löneskatt påverkas.

13.2 Vem kan få särskild skatteberäkning?

Fysiska personer kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Även dödsbon kan komma ifråga för särskild skatteberäkning. För dödsfallsåret och de därpå följande tre åren kan detta bli aktuellt (66 kap. 1 § IL).

Även inkomster från handelsbolag kan komma ifråga för särskild skatteberäkning, under förutsättning att de beskattas hos en fysisk person eller ett dödsbo.

13.3 Vad menas med en ackumulerad inkomst?

En första förutsättning för att få särskild skatteberäkning är att inkomsten är ackumulerad.

Med ackumulerad inkomst förstås inkomst, som har åtnjutits ett beskattningsår men som hänför sig till minst två beskattningsår. Med uttrycket att inkomsten hänför sig till minst två

beskattningsår avses att inkomsten ska ha intjänats eller motprestation i någon form ska ha lämnats under minst två år. Det är ingenting som hindrar att det år, då inkomsten tas upp till beskattning, är ett av åren. Den omständigheten att intäkt, som intjänats under ett beskattningsår, åtnjutits först ett senare år, medför inte att intäkten ska betraktas som ackumulerad inkomst. Om t.ex. en inkomst har intjänats år 1 men blir tillgänglig för lyftning först år 2 är det i lagens mening inte fråga om ackumulerad inkomst. Skulle inkomsten däremot ha intjänats både under år 1 och under någon del av år 2 betraktas den som ackumulerad inkomst.

Inkomsten kan hänföra sig till år som ligger före eller efter det aktuella beskattningsåret. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst gäller alltså både för inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott erhållen inkomst, t.ex. en med engångsbelopp avlöst pensionsförmån.

När en skattskyldig under ett år t.ex. har fått en pension dels i form av ett engångsbelopp, som belöper på två eller flera år, dels i form av löpande utbetalningar under året som avser det året, ska enbart engångsbeloppet ses som ackumulerad inkomst.

Genomsnittsberäkningen avseende beskattningsbara förvärvsinkomster avser emellertid alltid det aktuella taxeringsåret och de närmast föregående åren. En pension i form av ett engångsbelopp beskattas därför ovanpå ett genomsnitt av inkomsterna det året pensionen betalas ut och de närmast föregående åren, trots att inkomsterna då kan vara väsentligt högre än efter pensioneringen.

13.4 Inkomst av kapital

Eftersom den statliga inkomstskatten i inkomstslaget kapital inte är progressiv utan proportionell, 30 %, har det inte någon betydelse om en inkomst uppbärs under flera år eller i en klumpsumma. Skatten blir densamma. Särskild skatteberäkning för inkomster av kapital kan därför inte ske.

13.5 Inkomst av tjänst

Bestämmelserna är tillämpliga på all ackumulerad inkomst av tjänst med två undantag (66 kap. 3 § IL).

1. Engångsbelopp som utgår till följd av personskada och som utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig

inkomst och varifrån avräknats 40 % som inte skattepliktig del (11 kap. 38 § IL).

2. Sådana engångsbelopp som avses i 11 kap. 39 § 1 st. första meningen IL.

Ackordsöverskott

I förarbetena till tidigare lagstiftning har diskuterats vissa slag av inkomster. Sålunda framhölls beträffande ackordsöverskott, att om sådant överskott hänförde sig till en kontinuerlig verksamhet, som sträckte sig utöver ett år, borde det anses utgöra ackumulerad inkomst även om arbetet utförts hos flera arbetsgivare.

Avgångsvederlag

Engångsbelopp i stället för pension som uppbärs vid avgång ur tjänst utgör ofta ackumulerad inkomst. Enligt 66 kap. 8 § IL ska engångsbelopp, som uppbärs som ersättning för årlig pension, i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Pension anses alltså hänförlig till kommande tid (SOU 1949:9 s. 155).

Ett avgångsvederlag kan således anses hänförligt både till förfluten och till kommande tid beroende på syftet med vederlaget (SOU 1961:56 s. 117 f.). När en skattskyldig fått ett större engångsbelopp från sin arbetsgivare och begär särskild skatteberäkning, bör man därför utreda hur beloppets storlek beräknats och vad ersättningen avser. Om engångsbeloppet avser lön för viss tid framåt, t.ex. för uppsägningstiden, och denna tid inte omfattar minst två beskattningsår kan ersättningen inte ses som en ackumulerad inkomst (RÅ 1968 Fi 1733 och RÅ 1977 Aa 24). Är den i stället menad som tack för lång och trogen tjänst och beräknad med utgångspunkt från den skattskyldiges anställningstid får den anses hänförlig till det antal år personen arbetat i företaget (jämför gratifikationer RÅ 1974 ref. 69, återgivet i RRK R75 1:4).

Om engångsbeloppet är avsett att ersätta lönen och bidra till försörjningen fram till dess att den skattskyldige får nytt arbete eller blir pensionerad får det emellertid anses hänförligt till kommande tid under förutsättning att det inte beräknats med utgångspunkt från förfluten anställningstid (RÅ 1975 Aa 9). Kammarrätten i Göteborg har i ett fall (K 76 1:48) ansett inkomsten hänförlig till tiden efter anställningens upphörande trots att avgångsvederlaget beräknats delvis med utgångspunkt från anställningstiden. I RÅ 1984 Aa 117 hade sex personer fått avgångsvederlag med belopp som beräknats med utgångspunkt från anställningstidens längd, kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder, lönens storlek samt tjänstgöringsgrad.

Avgångsvederlaget ansågs hänförligt till de år de varit anställda hos arbetsgivaren.

Semesterersättning

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst tillämpas på semesterersättning om ersättningen hänför sig till minst två beskattningsår. Enligt rättsfallet RÅ 1980 1:34 har semesterersättning ansetts hänförlig till det år den intjänats och inte till det år den normalt utbetalats.

Vinstandelsstiftelse

Om en anställd fått utbetalning från en vinstandelsstiftelse och utbetalningen avser avsättningar för mer än ett år, är inkomsten en ackumulerad inkomst. RR har i rättsfallet RÅ 1992 ref. 30 slagit fast att den tid en andel stått inne i en vinstandelsstiftelse inte ska kvalificera för skatteberäkning för ackumulerad inkomst. I det aktuella målet, där bestämmelserna om ackumulerad inkomst inte ansågs tillämpliga, krävdes bara att den anställda skulle ha varit anställd under avsättningsåret för att få andel i vinstandelsstiftelsen.

Om avsättningen bara avser ett år, men det krävs flera års anställning för andelstilldelning, torde kvalifikationsåren få läggas till grund för skatteberäkningen för ackumulerad inkomst (SvSkT 1992 nr 6 s. 319 f.).

Skadestånd vid uppsägning

En skattskyldig som varit anställd i mer än tio år hade fått skadestånd enligt 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. RR ansåg skadeståndet som en ackumulerad inkomst (RÅ 1981 1:48).

13.6 Inkomst av näringsverksamhet

För inkomster av näringsverksamhet medges särskild skatteberäkning bara för vissa särskilt uppräknade slag av inkomster. För andra inkomster är bestämmelserna om ackumulerad inkomst inte tillämpliga (66 kap. 3 § 2 st. IL).

Makar

Med hänsyn till att särbeskattningen av makar är nästan helt genomförd har möjligheterna att överta en ackumulerad inkomst mellan makar inskränkts (undantag vid dödsfall, 66 kap. 9 § IL).

När en av två makar bedrivit näringsverksamhet och den andre maken hjälpt till i verksamheten som medhjälpande make, får makarna fördela inkomsten mellan sig (60 kap. 7 § IL). En del av inkomsten i näringsverksamheten hänförs till den medhjälpande maken, men beloppet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässig ersättning för dennes arbete. Om ackumulerad inkomst uppkommer i näringsverksamhet

vilken enligt 60 kap. 7 § IL bedrivs av den ena maken med den andra som medhjälpande, anses den ackumulerade inkomsten, enligt 66 kap. 22 § IL, ingå i den inkomst som ska beskattas hos den make som bedriver näringsverksamheten.

Vid gemensam verksamhet där makarna är jämbördiga finns inte motsvarande regel utan båda makarna kan ha ackumulerad inkomst.

Om näringsverksamheten bedrivs genom handelsbolag och den medhjälpande maken inte är delägare i bolaget är ersättningen till denne lön som beskattas i inkomstslaget tjänst. All ackumulerad inkomst hänför sig då till den andre maken. Om medhjälpande make däremot är delägare i bolaget beskattas vederbörande i inkomstslaget näringsverksamhet och en tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst kan bli aktuell för hans del.

Om verksamheten bedrivs i aktiebolagsform tillkommer den ackumulerade inkomsten bolaget och särskild skatteberäkning kan inte komma i fråga.

Bestämmelserna för näringsverksamhet finns i 66 kap. 18–22 §§ IL.

18 § avser ackumulerade intäkter som kan uppkomma i den löpande verksamheten.

19 § avser försäkringsskade- och expropriationsersättningar.

20 § avser intäkter i samband med att näringsverksamheten avyttras eller upplåts som ett led i verksamhetens avveckling.

21 § avser återförd expansionsfond samt ersättnings- och periodiseringsfonder vid nedläggande av verksamheten o.d.

Vetenskaplig verksamhet m.m.

Av 66 kap. 18 § 1 p. IL framgår att inkomster genom bl.a. vetenskaplig, litterär, eller konstnärlig verksamhet kan utgöra ackumulerad inkomst under förutsättning att de inte har satts in på upphovsmannakonto.

I denna punkt avses alla s.k. fria yrken, t.ex. författare, konstnärer, arkitekter, tandläkare, advokater och revisorer.

Arkitekter, advokater m.fl.

Avsikten är emellertid inte att särskild skatteberäkning ska komma ifråga i någon större utsträckning för arkitekter, tandläkare, advokater, revisorer och liknande yrkesgrupper. Det får anses normalt att dessas inkomster växlar från år till år. Särskild skatteberäkning kan ske i det fall en arkitekt eller en advokat under flera år uteslutande ägnat sig åt ett enda uppdrag

och uppbär hela betalningen när uppdraget är slutfört (RÅ 1970 ref. 6).

Ingenjörer m.fl.

Årligt vederlag för upplåtelse av patenträtt är normalt inte en ackumulerad inkomst. Däremot kan ersättning vid överlåtelse komma ifråga. Om royalty för flera år utbetalats på en gång kan också särskild skatteberäkning bli aktuell (RÅ 1965 Fi 719 och 1969 ref. 41, jfr även p. 10 nedan).

Författare

Om en författare ger ut en bok varje eller vartannat år och inkomsterna flyter in förhållandevis regelbundet, kan man inte tala om ackumulerad inkomst. En annan bedömning kan det bli om en författare har arbetat flera år på ett verk. Normalt får han då under utgivningsåret eller året närmast därefter en toppinkomst, som bör kunna bli föremål för skattelindring. Om författaren sedan årligen får royalty med större eller mindre belopp kan dessa inte betraktas som ackumulerad inkomst. Beträffande fördelningstiden får, om utredning saknas, författarens egna uppgifter godtas om de inte framstår som orimliga (RÅ 1962 ref. 28, RÅ 1968 Fi 1534, RRK K72 1:37 och RRK K81 1:5).

Konstnärer m.fl.

För annat slag av konstnärlig verksamhet, exempelvis måleri, kan bestämmelsen bli tillämplig vid t.ex. försäljning i samband med utställning. Vägledande för vilket antal år den ackumulerade inkomsten ska fördelas kan vara den tid som förflutit från en tidigare utställning. En viss skönsmässig bedömning är ofrånkomlig (RRK K75 1:40).

Överlåtelse av hyresrätt m.m.

Av 66 kap. 18 § 2 p. IL framgår att inkomst vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst.

Flyttersättning

Av 66 kap. 18 § 3 p. IL framgår att ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten också omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst.

Värdeminskningsavdrag

Av 66 kap. 18 § 4 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för förbättrande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i 26 kap. 2, 8, 9 eller 13 § IL.

De sistnämnda lagrummen behandlar inkomster som ska tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet om en

näringsfastighet som inte är omsättningstillgång avyttras eller skattas av vid övergång till privatbostadsfastighet. De inkomster som kan komma ifråga är

- återförda avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning,
- återförda skogsavdrag och återförda avdrag för substansminskning,
- återförda avdrag för förbättrande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning samt
- belopp med vilket byggnad eller markanläggning skrivits av i samband med att ersättningsfond e.d. tagits i anspråk.

Principiellt skulle varje slag av återförda avdrag kunna ses som en inkomst för sig. Detta skulle innebära att de kan hänföra sig till olika antal år. Enligt Skatteverkets uppfattning bör dock enbart skogsavdrag och avdrag för substansminskning särskiljas från de övriga posterna. Återförd värdeminskning och återförd avskrivning mot ersättningsfond e.d. samt återförda avdrag för förbättrande reparationer och underhåll bör ses som samma slag av intäkt.

Närings-bostadsrätt

Av 66 kap. 18 § 5 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsbostadsrätt som avses i 26 kap. 10, 11 och 13 §§ IL avyttras eller övergår till privatbostad avseende återförda avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

När en näringsbostadsrätt avyttras beskattas kapitalvinsten i inkomstslaget kapital för fysiska personer och dödsbon medan vissa intäkter ska tas upp i näringsverksamheten. Främst är det återförda avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som – om de inte ligger för långt tillbaka i tiden – ska tas upp som inkomst. Se ovan vid rubriken ”Värdeminskning fastighet m.m.”.

Särskild skatteberäkning kan också komma ifråga när avskattning sker i samband med att bostadsrätten övergår till privatbostad.

Upplåtelse m.m. av nyttjanderätt

Av 66 kap. 18 § 6 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog. Av 66 kap. 18 § 7. IL

framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt inkomst för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat.

Försäkringsersättning, expropriation m.m.

Av 66 kap. 19 § 1 p. och 2 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar

1. inkomst i form av försäkringsersättning, skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall eller
2. ersättning för att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses föreligga.

De situationer det här är fråga om inträffar oftast i samband med nya detaljplanläggningar, gatureglering eller saneringar.

Med ersättning på grund av tvångsförfarande likställs ersättning till följd av frivillig uppgörelse under mer eller mindre uttalat hot om expropriation eller annat tvångsförfarande. Engångsersättning på grund av avbrottsförsäkring kan i visst hänseende anses jämförbar med nämnda ersättningar. Det bör observeras att rätt till särskild skatteberäkning för dessa ersättningar föreligger även om näringsverksamheten inte avvecklas.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att uppskov med beskattningen av intäkten inte erhållits genom avsättning till ersättningsfond (66 kap. 19 § 2 st. IL).

Försäkringsersättning för byggnad m.m.

Av 66 kap. 19 § 3 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader, markanläggningar eller växande skog, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse.

En förutsättning för att tillämpa bestämmelsen är att inkomsten inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond eller avdrag för insättning på skogskonto (66 kap. 19 § 2 st. IL).

Denna bestämmelse avser sådana fall, där skadestånd eller annan liknande ersättning utgår utan att fastighetsinnehavaren tvingas avstå från egendom. Om fastighetsinnehavaren på en gång uppbär ersättning för flera års minskat utbyte av fastigheten i form av minskad gröda, skogstillväxt eller annan avkastning till följd av nämnda slag av skadeverkningar, är ersättningen att anse som ackumulerad inkomst. Det kan vara fråga om ersättning för skador på grund av t.ex. giftutsläpp i vatten eller i luften.

I rättsfallet RK 1980 1:14 hade en jordbrukare fått ersättning för flera års skördeskador på grund av ogräsbesprutning. Besprutningen har inte ansetts som sådan industriell eller därmed jämförlig verksamhet att särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kunnat ske.

Skog

Av 66 kap. 19 § 4 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning.

Bestämmelserna gäller även inkomst av skog som avyttras genom upplåtelse av avverkningsrätt om avyttringen framtvingats av att skogen på grund av stormfällning etc. måste avverkas.

Av 66 kap. 19 § 2 st. IL framgår att bestämmelserna inte får tillämpas om inkomsten satts in på skogskonto och uppskov med beskattningen av beloppet erhållits.

Engångsersättning för patenträtt m.m.

Av 66 kap. 20 § 1 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet.

I rättsfallet RÅ 1965 Fi 719 har en förskottsbetalning av royalty, som skulle avräknas mot löpande royaltybetalningar för därpå följande tre år, inte ansetts som ackumulerad inkomst. RR ansåg att det inte var fråga om överlåtelse av en rättighet, utan om upplåtelse.

Beträffande royalty på grund av vetenskaplig, litterär eller liknande verksamhet, se ovan under författare.

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst som nämns under 66 kap. 20 § 1 p. IL får ske endast under förutsättning

- att vid beskattningsårets utgång kvarvarande inte avyttrade inventarier – frånsett tillgångar som vid upplåtelse av näringsverksamhet har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning (RÅ 1972 Fi 1106, återgivet i RRK R72 1:62),
- att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning som skett till ersättningsfond

Bestämmelsen finns i 66 kap. 20 § 4 st. IL.

Om avvecklingen görs under mer än ett år kan särskild skatteberäkning bara göras för ett av åren (RÅ 1997 not. 61 och prop. 1962:114 s. 70)

Del av näringsverksamhet

Av 66 kap. 20 § 2 st. IL framgår att reglerna kan bli tillämpliga om en av flera verksamheter i en näringsverksamhet överlåts, upplåts eller läggs ner. Bedömningen av vad som utgör en verksamhet görs enligt principerna i 18 § KL i dess t.o.m. 1994 års taxering gällande lydelse. Se även prop. 1990/91:54 s. 329 om hyresfastigheter.

Inventarier

Av 66 kap. 20 § 2 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst vid avyttring i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet, av maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier.

Med avyttring jämställs förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (66 kap. 20 § tredje stycket IL).

Utfallande försäkringsersättningar behandlas alltså på samma sätt som en försäljningslikvid. Det bör emellertid observeras att, liksom en avyttring under rörelsens gång av inventarie- och lagertillgångar inte kan föranleda en tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst, kan inte heller försäkringsersättningar, skadestånd eller andra liknande ersättningar som utfaller under rörelsens gång medföra tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst enligt denna punkt.

De förutsättningar som ovan har angivits under 66 kap. 20 § 1. IL, dvs. att kvarvarande inventarier är av obetydlig omfattning m.m., gäller även inkomster som avses i 66 kap. 20 § 2. IL. Likaså får vid en successiv avveckling särskild skatteberäkning bara ske för ett år.

Upphörande av djurskötsel

Av 66 kap. 20 § 3. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel.

Bestämmelsen gäller oavsett om djuren sålts på grund av driftomläggning från djurskötsel till spannmålsodling e.d. eller på grund av att jordbruksdriften i sin helhet har upphört. bestämmelsen gäller däremot inte om jordbrukaren har gått över från t.ex. nötkreatursbesättning till svinbesättning eller slutar med

mjölkproduktion men behåller vissa djur för köttproduktion. Bestämmelsen gäller inte heller om några enstaka djur hålls kvar på gården, t.ex. för husbehovsmjölk.

Med avyttring jämställs förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (66 kap. 20 § 3 st. IL).

Återföring av fonder

Av 66 kap. 21 § 1 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst som grundas på återföring av periodiseringsfond enligt 30 kap. 9 § 1 p. eller 10 § 1 p. IL.

Avsättningar till periodiseringsfonder ska återföras till beskattning bl.a. då

- den skattskyldige upphört att bedriva näringsverksamhet och
- handelsbolag upphört att bedriva näringsverksamhet.

I dessa fall kan särskild skatteberäkning komma ifråga.

En förutsättning är att mer än en periodiseringsfond ska återföras till beskattning.

Av 30 kap. 4 § IL framgår att varje års avsättning bildar en särskild fond. Återföringar görs också från en eller flera specificerade fonder. Den ackumulerade inkomsten bör således anses hänföra sig till det antal år som de återförda periodiseringsfonderna härrör från. Om alla periodiseringsfonder utom en återförts redan tidigare, kan den återstående fonden inte anses som en ackumulerad inkomst och särskild skatteberäkning kan inte komma ifråga.

I andra fall då avsättningarna återförs kan ingen skattelättnad erhållas. Detta gäller exempelvis då periodiseringsfonderna återförts frivilligt, pga. att tidsgränsen gått ut, pga. avyttring av andel i handelsbolag, likvidation, konkurs etc. Observera att lagtexten ger ett snävare utrymme att utnyttja den särskilda skatteberäkningen än specialmotiven i prop. 1993/94:50 s. 356.

Av 66 kap. 21 § 2 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst, som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte ska anses utgöra sådan inkomst.

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt med att avsättning görs till ersättningsfonderna.

Om sådan avsättning gjorts men rörelsen avvecklas och de avsatta medlen därför återförs till beskattning ger detta rätt till skatteberäkning för ackumulerad inkomst. En förutsättning för särskild skatteberäkning är att det av omständigheterna framgår att den skattskyldige tänker avveckla sin rörelse.

Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får dock inte ske för tillägg som läggs till de avsatta fondmedlen vid återföringen. Skatteberäkningen ska nämligen avse de reserver som fanns när avsättningen gjordes. Tillägget är närmast en åtgärd som verkställs vid återföringen.

Av 66 kap. 21 § 3 p. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar intäkt som grundas på återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. 16 eller 17 §§ IL.

I vilka fall återföring av expansionsfond ska ske framgår av del 2 avsnitt 22.4. Man kan i dessa fall få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst om avsättning till expansionsfond gjorts vid mer än en taxering.

Någon uppdelning på avsättningar olika år sker inte utan en enda expansionsfond finns i näringsverksamheten. Återföring kommer att ske från denna fond och går inte att härleda till något särskilt års avsättning. Den ackumulerade inkomsten bör således anses härröra från det antal år avsättningar skett. Man bortser från eventuell återföring.

Om expansionsfond återförs av något annat skäl, t.ex. frivilligt, kan särskild skatteberäkning inte komma ifråga.

13.7 Fördelningstid

13.7.1 Huvudregeln

Huvudregeln är att inkomsten anses ha åtnjutits med lika belopp de år till vilka den hänfört sig. Ackumulerad inkomst ska dock inte i något fall fördelas på mer än tio år (66 kap. 5 § 2 st. IL).

Inkomsten fördelas på det antal beskattningsår som inkomsten hänför sig till. En pension i form av ett engångsbelopp ska i allmänhet anses hänföra sig till tio år (66 kap. 8 § 1 st. IL).

13.7.2 Kompletteringsregler

Treårsregeln

Den skattskyldige ska själv utreda frågan om hur många år inkomsten hänför sig till. Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om antalet år, ska skatteberäkningen ske som om inkomsten hänfört sig till tre år enligt 66 kap. 10 § IL. Denna bestämmelse innebär inte, att om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till exempelvis minst sex år, men det är oklart om antalet år i själva verket är sju, fördelningen ska ske på tre år. Det ligger närmast till hands att i ett sådant fall fördela inkomsten på sex år. Oklarhet i frågan om inkomsten belöper på ett eller två år, kan inte heller åberopas som skäl för en fördelning på tre år. Däremot kan bestämmelsen tolkas så, att om tvekan råder om inkomsten belöper på två eller tre år, inkomsten ska anses hänförlig till tre år.

13.7.2.1 Tjänst

Från regeln att ackumulerad inkomst i brist på utredning ska fördelas på tre år finns vissa undantag.

Pension: 10 år

Engångsbelopp, som uppbärs såsom ersättning för årlig pension ska i allmänhet anses hänföra sig till tio år (66 kap. 8 § 1 st. IL). Av uttrycket ”i allmänhet” torde kunna dras den slutsatsen, att om det klart framgår att utbetalningen avser pension för ett mindre antal år än tio, bör fördelningen ske på den kortare tiden.

Skadestånd vid uppsägning

I RÅ 1981 1:48 erhöll en person som varit anställd mer än tio år skadestånd med 32 månadslöner. RR fördelade den ackumulerade inkomsten på tio år.

Avgångsvederlag

Gratifikation vid avgång ur tjänst får anses hänförlig till anställningstiden. Avgångsvederlag som beräknats med hänsyn till både anställningstidens längd och kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder har ansetts hänförligt till det antal år som anställningen varat (RÅ 1984 Aa 117).

Utdelning från fåmansföretag

En del av utdelningen på aktier i ett fåmansföretag kan enligt bestämmelserna i 57 kap. IL bli beskattad som inkomst av tjänst i stället för inkomst av kapital. I den mån utdelningen kan anses hänförlig till flera års arbetsinsatser framstår inkomsten som ackumulerad och bestämmelserna om ackumulerad inkomst kan då tillämpas, (prop. 1990/91:54 sid. 273).

Kapitalvinst (lön) från fåmans-företag

Inkomsten anses avse arbete för vilket lön inte tagits ut i full utsträckning. I prop. 1990/91:54 s. 274 anförs:

> ”Den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst framstår också som en ackumulerad inkomst om den kan anses hänförlig till arbetsinsatser under flera år. Reavinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under innehavstiden varit begränsade. Avsikten bakom bestämmelsen att kapitalvinster vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska beskattas delvis i tjänst är, som framgått av mina tidigare förslag (avsnitt 4.5), att förhindra att den progressiva skatten för förvärvsinkomster kringgås genom att arbetsersättning tas ut som proportionellt beskattad kapitalinkomst. I promemorian anges att det skulle stå i strid med syftet med de nya bestämmelserna att göra SAIL tillämplig på den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst. En fåmansföretagare skulle inför en försäljning av aktierna kunna begränsa sina löneuttag och genom särskild skatteberäkning få hela eller större delen av vinsten undantagen från statlig inkomstskatt.
>
> Som jag tidigare anförde (avsnitt 5.4.3) bör beräkningsmetoden utformas på ett annat sätt än som föreslås i promemorian. Syftet med denna förändring är bl.a. att reavinsten vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska kunna omfattas av reglerna om ackumulerad inkomst. Lagtexten bör därför justeras med hänsyn till detta.”

Fördelningen bör därför ske på det antal år som den skattskyldige eller närstående till honom arbetat i bolaget. Arbetet behöver inte vara av betydande omfattning varje år utan även mindre arbetsinsatser under något eller några år kan räknas med. Arbetet ska emellertid ha utförts av den person eller av någon av de personer som varit verksamma i företaget i betydande omfattning totalt sett under de senaste fem åren före försäljningen och därigenom föranlett att beskattning sker i inkomstslaget tjänst.

Arbetet behöver således inte ha utförts av den som säljer aktierna. Om säljaren förvärvat aktierna genom ett benefikt fång, t.ex. en gåva, får fördelning ske på tid före förvärvet (jfr prop. 1966:85 s. 93 och prop. 1966:90 s. 113).

Näringsverksamhet sätts på bolag

Om en enskild näringsverksamhet eller en verksamhet som bedrivs i handelsbolagsform förts över till ett aktiebolag före försäljning av aktiebolaget kan fördelningstiden inte omfatta tid före bolagets förvärv av näringsverksamheten. Skälet är att det belopp som beskattas under tjänst avser i bolaget

inarbetade medel som fått följa med bolaget vid försäljning i stället för att tas ut som lön. Eftersom det inte finns samma möjligheter till att låta vinster stå kvar i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag, omfattar reglerna om beskattning av vinst vid avyttring av företag i inkomstslaget tjänst enbart aktier i fåmansföretag och inte t.ex. andelar i handelsbolag. Eftersom kapitalvinst som beskattas i tjänst presumeras vara vinster som sparats under den tid verksamheten bedrivits i aktiebolagsform, framstår det som naturligt att räkna fördelningstiden från det att näringsverksamheten flyttas till bolaget.

13.7.2.2 Näringsverksamhet

Även för intäkter i näringsverksamhet finns vissa specialbestämmelser.

Intäkt av skogsbruk

Intäkt av skogsbruk ska anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och värdet av ett års skogstillväxt på fastigheten (66 kap. 8 § 2 st. IL).

Nedläggning av verksamhet

Det fanns tidigare bestämmelser om att fördelningstiden för vissa ackumulerade inkomster i rörelse, jordbruk och annan fastighet skulle anses vara den tid företaget bedrivits. Bestämmelserna är borttagna, vilket emellertid inte innebär någon reell ändring i beräkningen. Vissa inkomster är sådana att de ändå normalt får anses hänförliga till verksamhetens hela livstid, t.ex. inkomst vid överlåtelse av goodwill, firmanamn etc.

I andra fall går det inte att särskilja individuella inkomster utan den ackumulerade inkomsten får anses hänföra sig endast till ett visst slag av egendom. Vinst vid försäljning av inventarier får således anses hänföra sig till hela den tid inventarier innehafts eftersom avskrivningarna görs gemensamt för samtliga inventarier. Dold reserv i djurlager torde också hänföra sig till den tid sådant lager funnits i jordbruket.

Vad gäller återförd ersättningsfond blir fördelningstiden beroende av vad den ursprungliga avsättningen till fonden avsett.

Make ärver företaget

Om en enskild näringsverksamhet eller en andel i ett handelsbolag vid ena makens död övertagits av andra maken som ensam dödsbodelägare, kan den efterlevande tillgodoräkna sig tid före övertagandet (66 kap. 9 § IL). Den ackumulerade inkomsten ska också hänföra sig till tid före övertagandet. Samma regler gäller för person som behandlas som make enligt 2 kap. 20 § IL.

Eftersom make ärver före gemensamma barn enligt den allmänna arvsordningen, är det inte ovanligt att make är ensam dödsbodelägare. Denna regel innebär att man inte behöver fastställa när dödsboet upphört.

Om företaget överlåts i annat fall, t.ex. genom bodelning eller gåva, genom försäljning eller vid arvskifte då även andra än make är dödsbodelägare, kan fördelningstid normalt inte räknas före övertagandet. I det senare fallet kan den ackumulerade inkomsten emellertid ha uppkommit före arvskiftet, se nedan vid rubriken ”Dödsbo”.

Dödsbo

Vid fastställande av fördelningstid ska dödsbo och den avlidne anses som en och samma skattskyldig. Skiftas dödsboet får arvingarna inte tillgodoräkna sig den tid den avlidne och dödsboet drivit näringsverksamhet. Enda avsteget härifrån har gjorts för det fall att efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se ovan.

Delägare i handelsbolag

En delägare i handels- eller kommanditbolag kan få en ackumulerad inkomst fördelad även på tid före förvärvet av andelen. Om en delägare köpt en andel och genom handelsbolaget fått en ackumulerad inkomst som hänför sig till tid före förvärvet ska fördelning således ske även på denna tid.

13.8 Beräkning av den ackumulerade inkomsten

13.8.1 Huvudregel

Nettobeloppet

Till grund för skatteberäkningen läggs det s.k. nettobeloppet, dvs. den ackumulerade inkomsten minskad med kostnaderna för dess förvärvande eller den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, om denna är lägre (6 §). Ofta kan kostnaderna inte beräknas exakt utan man får göra en ungefärlig uppskattning av hur stor del som belöper på den ackumulerade inkomsten (prop. 1962:114 s. 112–113).

Egenavgifter och särskild löneskatt

Eftersom schablonavdraget för egenavgifter m.m. hänför sig till nettovinsten i näringsverksamheten och inte till den ackumulerade inkomstens storlek, ska nedsättning på grund av egenavgifterna eller den särskilda löneskatten inte ske.

Intäkt av skogsbruk

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst ska intäkt av skogsbruk minskas med skogsavdrag som görs samma beskattningsår (66 kap. 6 § 2 st. IL).

Inventarier m.m.

I fråga om intäkt genom avyttring av maskiner och andra inventarier i näringsverksamhet ska som nettobelopp av den ackumulerade inkomsten anses skillnaden mellan ersättningen och tillgångens skattemässiga värde (66 kap. 7 § 1 st. IL).

Lager i jordbruk

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av djur i jordbruk och renskötsel ska anses skillnaden mellan djurens marknadspris vid beskattningsårets ingång och deras skattemässiga värde vid det föregående beskattningsårets utgång (66 kap. 7 § 2 st. IL).

Den ackumulerade inkomsten större än nettovinsten

Det har ingen betydelse om den ackumulerade inkomstens nettobelopp är större än nettoinkomsten i näringsverksamheten. Det är ändå hela det ackumulerade beloppet som ska fördelas (RÅ 1984 1:32).

Inkomstslag

Den särskilda skatteberäkningen ska omfatta all ackumulerad inkomst inom ett och samma inkomstslag. I fråga om näringsverksamhet ska en beräkning göras för varje näringsverksamhet. Den skattskyldige får inte själv avgöra hur stor del av den ackumulerade inkomsten som ska ligga till grund för särskild skatteberäkning. Har flera ackumulerade inkomster uppkommit i samma inkomstslag kan man således inte få särskild skatteberäkning för endast en av dem. Däremot får skattskyldig undanta ackumulerad inkomst i annat inkomstslag (66 kap. 2 § IL).

13.8.2 Spärregler

Beskattningsbar förvärvsinkomst

Enligt 66 kap. 5 § IL ska till grund för skatteberäkningen ligga nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och beskattningsbar förvärvsinkomst minskad med nettobeloppet.

50 000 kr

Enligt 66 kap. 4 § IL får särskild skatteberäkning ske bara om

- den inkomst som ska ligga till grund för skatteberäkningen uppgår till minst 50 000 kr,
- den beskattningsbara förvärvsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiger nedre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL med minst 50 000 kr.

Vid 2009 års taxering är den nedre skiktgränsen 328 800 kr. Den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska således vara minst 378 800 kr för att särskild skatteberäkning ska kunna komma i fråga.

Flera ackumulerade inkomster

Om den särskilda skatteberäkningen ska omfatta flera ackumulerade inkomster ska det sammanlagda beloppet av dem vara minst 50 000 kr (SOU 1961:56 s. 121).

13.8.3 Skatteberäkningen

Fördelning av den ackumulerade inkomsten

Den ackumulerade inkomsten ska fördelas med lika stort belopp för vart och ett av de år till vilka den hänför sig, dock högst tio år (66 kap. 5 § 2 st. IL). Den del av den ackumulerade inkomsten som ska hänföras till varje år (årsbeloppet) avrundas inte till helt hundratal kronor. Med hänsyn till att öretal inte finns med i deklarationen bör de inte heller tas med här.

Om flera ackumulerade inkomster finns, se nedan.

Genomsnittsberäkning

Genomsnittsberäkningen omfattar samma antal år som den ackumulerade inkomstens fördelningstid.

Ett årsbelopp av den ackumulerade inkomsten ska läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för det aktuella taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som inkomsten ska fördelas på. Om fördelningen ska göras på exempelvis två år, ska årsbeloppet av den ackumulerade inkomsten läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för de två senaste taxeringsåren. Om fördelningen ska göras på tio år sker genomsnittsberäkningen för inkomsterna för de tio senaste åren.

Detta gäller oavsett vilka år den ackumulerade inkomsten egentligen hänför sig till. Även om det är exempelvis ersättning för framtida pension ska fördelningen alltid ske på ett genomsnitt av det aktuella taxeringsårets och de närmast föregående taxeringsårens inkomster.

För det aktuella taxeringsåret dras den oavrundade ackumulerade inkomsten från beskattningsbar förvärvsinkomst. Genomsnittsberäkningen inkluderar således årets beskattningsbara inkomst exklusive den ackumulerade inkomsten. Avrundning sker inte och öresbelopp tas inte med.

Vid genomsnittsberäkningen används de föregående taxeringsårens beskattningsbara förvärvsinkomster även om däri ingår ackumulerad inkomst (R75 1:12).

För sådana taxeringsår då taxering inte åsatts på grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår, inte varit bosatt här i landet eller beskattats enligt den vid utgången av 1997 upphävda sjömansskattelagen ska den beskattningsbara inkomsten tas upp till 0 kr. Fördelning ska således göras även på detta år (66 kap. 12 § IL). Bestämmelsen tillämpas analogt när den

skattskyldige inte var född eller av annat skäl inte åsatts någon taxering.

Om den skattskyldige under ett taxeringsår på grund av omläggning av räkenskapsår åsatts taxeringar för två beskattningsår, ska vid fördelningen av den ackumulerade inkomsten de båda taxeringarna anses hänförliga till skilda taxeringsår (12 § 2 st.).

Sedan summeras beskattningsbara förvärvsinkomster. Summan divideras med det antal år genomsnittsberäkningen avser. Man får då de genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsterna exklusive den ackumulerade inkomsten.

Slutligen summerar man det framräknade genomsnittliga beloppet med den ackumulerade inkomstens årsbelopp och får fram genomsnittliga inkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten.

Justering av skiktgräns

Av 66 kap. 14 § IL framgår att man i princip ska justera för förändringar i skiktgränsen, dvs. den gräns där procentuell statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster börjar utgå. Detta innebär att man ska öka genomsnittsinkomsten med ett belopp motsvarande förändringen av skiktgränsen. Vid justering för skiktgränsförändring används den nedre skiktgränsen.

13.8.3.1 Beräkning av statlig inkomstskatt

Det aktuella taxeringsårets skattesatser ska alltid användas.

Statlig inkomstskatt beräknas på

- dels genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst efter skiktgränsjustering inklusive den ackumulerade inkomsten
- dels genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst efter skiktgränsjustering exklusive den ackumulerade inkomsten.

Skillnaden mellan dessa två belopp är den statliga inkomstskatten på den ackumulerade inkomstens årsbelopp.

Detta skattebelopp multipliceras med det antal år fördelningen av den ackumulerade inkomsten avser. Man får då skattebeloppet på den totala ackumulerade inkomsten.

Ovan framräknat skattebelopp på all ackumulerad inkomst läggs samman med skattebeloppet för övriga inkomster det taxeringsår skatteberäkningen avser. Summan är årets statliga inkomstskatt med särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Jämförelse

Det skattebelopp som kommer fram enligt den särskilda skatteberäkningen jämförs med det skattebelopp man får vid den vanliga skatteberäkningen. Det lägsta av de två beloppen är årets statliga inkomstskatt på förvärvsinkomster.

Flera ackumulerade inkomster

Om det finns flera ackumulerade inkomster vid samma taxering och de hänför sig till olika antal år, ska de fördelas oberoende av varandra.

Skatten för den intäkt som hänför sig till flest antal år räknas ut först. Sedan räknar man ut skatten på den intäkt som därnäst hänför sig till flest antal år. En ny genomsnittsberäkning som avser det antal år som den intäkten hänför sig till måste då göras. Man lägger också ett årsbelopp av den första inkomsten till de genomsnittliga inkomsterna och räknar därefter ut skatten på ett årsbelopp av den senare inkomsten i skiktet ovanför den andra.

Sedan fortsätter man på samma sätt tills man räknat ut skatten på samtliga ackumulerade inkomster.

Dessa skattebelopp läggs samman och summeras med skatten på årets övriga intäkter. Man får då den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster med särskild skatteberäkning.

Grundavdrag

Den skattskyldige kan ha haft så låga inkomster under något av de taxeringsår som ingår i genomsnittsberäkningen att han inte kunnat utnyttja hela grundavdraget. Genomsnittsberäkningen ska ändå göras för de fastställda beskattningsbara förvärvsinkomsterna (RÅ 1966 Fi 1071 och RÅ 1969 Fi 304 avseende ortsavdrag).

13.8.4 Förfarandet

Reglerna om särskild skatteberäkning beaktas inte ex officio utan först efter begäran av den skattskyldige.

Begäran hos Skatteverket

Begäran om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst görs hos Skatteverket.

I inkomstdeklarationen

Begäran bör göras i den skattskyldiges inkomstdeklaration. Begäran kan också ske inför utbetalning av ackumulerad inkomst genom ansökan om justering av den preliminära skatten. Begäran kan också göras inom fem år efter taxeringsåret.

Utsträckt ansökningstid

Har genom beslut av förvaltningsdomstol förutsättningar för särskild skatteberäkning uppkommit eller den ackumulerade inkomsten höjts får den skattskyldige komma in med ansökan

om särskild skatteberäkning inom ett år efter det att sådant beslut meddelades. Om längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen gäller denna längre tid i stället.

Fel myndighet

Det har ingen betydelse om ansökan getts in till Skatteverket eller till en förvaltningsdomstol. Den prövas ändå under förutsättning att den kommit in i tid.

TL, LSK

Bestämmelserna i LSK samt i TL gäller om inte annat framgår av IL.

Ej laga kraft

Taxeringarna för de år skatteberäkningen grundar sig på behöver inte ha vunnit laga kraft.

Ändring av den beskattningsbara förvärvsinkomsten

Ändras en beskattningsbar förvärvsinkomst som legat till grund för skatteberäkningen av domstol eller av Skatteverket, ska Skatteverket besluta om eventuell ändring av skatteberäkningen. Skatteverket är således alltid första instans för skatteberäkningen. Detta innebär att om den beskattningsbara inkomsten eller beskattningsbara förvärvsinkomsten för något av de år som ingått i en genomsnittsberäkning ändras, ska en följdändring göras av skatteberäkningen.

Beslutet om beskattningsbar förvärvsinkomst behöver inte ha vunnit laga kraft för att skatteberäkningen ska kunna omprövas.

Oriktiga förutsättningar

Om särskild skatteberäkning har skett och det senare visar sig att den grundats på oriktiga förutsättningar får Skatteverket besluta om ny skatteberäkning. Detta ska ske inom fem år efter utgången av det kalenderår, då den ansökan som föranlett den särskilda skatteberäkningen kommit in. Har den skattskyldige avlidit får en sådan ny skatteberäkning inte ske om inte frågan därom har prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, då boupptecknin efter honom getts in för registrering.

14 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

prop. 1989/90:110 s. 370–382, 750–754, SkU30

prop. 1990/91:54 s. 159–171, SkU10

prop. 1990/91:166

prop. 1991/92:112

prop. 1993/94:220

prop. 1994/95:122

prop. 1996/97:19

prop. 1996/97:21

prop. 1997/98:151

prop. 2006/07:1

prop. 2007/08:24

Sammanfattning

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) tas ut på vissa inkomster som i princip inte ger rätt till socialförsäkringsförmåner.

Skattesatsen är 24,26 % och betalas i huvudsak av arbetsgivare på avsättningar till vinstandelsstiftelser samt av vissa försäkringsanstalter på utbetalningar av olika slag av avtalsförsäkringar. SLF i form av egenavgifter betalas också med 24,26 % på inkomst av passiv näringsverksamhet samt på ersättning som utges enligt vissa avtalsgruppsjukförsäkringar eller trygghetsförsäkringar. Ett dödsbo efter en person som avlidit under inkomståret ska också betala SLF på sådana inkomster som annars hade varit underlag för egenavgifter.

Från inkomstår 2007 har det skett genomgripande förändringar av SLF. Ändringarna har skett i två steg på så sätt att från och med inkomståret 2007 slopades SLF på löner och andra arbetsersättningar samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet. Detta gällde personer som är omfattade av det reformerade pensionssystemet, dvs. personer födda efter 1937. I ett andra steg från och med inkomståret 2008 avskaffades SLF på samma slags ersättningar och inkomster även för dem födda 1937 eller tidigare.

Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL, innehåller tre paragrafer. I 1 § behandlas sådan SLF som arbetsgivare ska betala och i 2 § sådan SLF som ingår i slutlig skatt och som bestäms vid den årliga taxeringen. Bestämmelserna om förfarandet finns i 3 § som hänvisar till 4 kap. socialavgiftslagen (2000:980, SAL).

Se vidare om SLF i Handledning för skattebetalning 2008 (SKV 404 utgåva 5) avsnitt 9.

14.1 SLF som betalas av arbetsgivare

Ej SLF

SLF ska inte längre betalas för lön eller annan ersättning till arbetstagare som är 65 år eller äldre.

Den tidigare skyldigheten för arbetsgivare att betala SLF på ersättningar för arbete till personer som vid årets ingång fyllt 65 år och som omfattas av det reformerade pensionssystemet har upphört från och med inkomståret 2007 (SFS 2006:1339). En arbetsgivare ska för dessa enbart betala ålderspensionsavgift enligt SAL med 10,21 %.

Från och med inkomståret 2008 har även skyldigheten att betala SLF på löner till dem födda före 1938 avskaffats (SFS 2007:1250).

SLF

Däremot ska SLF betalas dels för vissa ersättningar som utbetalas på grund av avtalsförsäkringar, dels avsättningar till vinstandelsstiftelse. SLF ska betalas med 24,26 %. Redovisning av SLF ska i dessa fall göras i skattedeklaration, dvs. i den ordning som gäller för arbetsgivaravgifter.

14.1.1 Vissa försäkrings- och avgångsersättningar

Avtalsförsäkringar

SLF ska betalas av den som ger ut vissa ersättningar av avtalsförsäkringar. Följande fem olika typer av ersättningar av försäkringskaraktär utgör underlag för SLF.

1. Ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring (AGB) som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare
2. Avgångsersättning (AGE) som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten och kommunen m.fl.
3. Avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal.
4. Ersättning som ges ut enligt gruppsjukförsäkring (avtalsgruppsjukförsäkring, AGS) som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till sjukersättning eller till aktivitetsersättning.
5. Ersättning som ges ut på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen ges ut i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst. Det som kan vara aktuellt i detta sammanhang är vissa ersättningar som betalas ut från trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA). De flesta ersättningarna från TFA är dock förmånsgrundande och utgör därför underlag för arbetsgivaravgifter.

14.1.2 Bidrag till vinstandelsstiftelse

En arbetsgivare som lämnar bidrag till en vinstandelsstiftelse, ska betala SLF på avsättningarna. Om de kvalifikationsregler som uppställts i 3 kap. 2 § AFL är uppfyllda, ska varken arbetsgivaravgifter eller SLF betalas när stiftelsen betalar ut medlen till den anställde/f.d. anställde.

Om däremot något av kraven inte är uppfyllt vid avsättningstidpunkten ska stiftelsen betala arbetsgivaravgifter, enbart ålderspensionsavgift eller inga avgifter alls. Vad som ska betalas är beroende på mottagarens ålder när ersättningarna betalas ut. Den arbetsgivare som gjort avsättningen till vinstandelsstiftelsen ska således inte betala SLF på avsättningen (jfr Skatteverkets ställningstagande 2004-11-08, dnr 130 624867-04/111).

14.2 SLF som ingår i slutlig skatt

Passiv nrv

SLF med 24,26 % betalas i den ordning som gäller för egenavgifter på inkomst av passiv näringsverksamhet i Sverige oavsett den skattskyldiges ålder. Även dödsbo ska betala SLF på inkomst av passiv näringsverksamhet.

Aktiv nrv

På inkomst av aktiv näringsverksamhet betalas i regel ingen SLF. Inkomstår 2007 upphörde nämligen skyldigheten att betala SLF för personer som fyllt 65 år och som omfattades av det reformerade pensionssystemet. Från inkomstår 2008 har skyldigheten att betala SLF upphört även för dem som bedriver aktiv näringsverksamhet och som är födda före 1938.

Avlidna

Under det år som den skattskyldige avlidit ska SLF betalas med 24,26 % på inkomst av näringsverksamhet som är egenavgiftsgrundande för den som avlidit under året. Att socialavgifter i form av egenavgifter inte ska betalas för den som avlidit under året framgår av 3 kap. 12 § SAL. SLF ska betalas även om den avlidna personen vid dödsfallet var 65 år eller äldre, trots att någon särskild löneskatt numera inte ska tas ut på aktiv näringsverksamhet som bedrivs av denna åldersgrupp. I SLFL finns nämligen inte något särskilt undantag från skyldigheten att betala SLF under dödsfallsåret för dödsbon efter personer som bedrivit aktiv näringsverksamhet och som vid dödsfallet var 65 år eller äldre. Åren efter dödsfallsåret är dödsboet skyldigt att betala SLF på inkomst av passiv näringsverksamhet.

Gruppsjukförsäkring m.m.

SLF ska betalas med 24,26 % på ersättning som ges ut enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som ska tas upp i näringsverksamhet enligt 15 kap. 9 § IL. Det gäller också för sådan trygghetsförsäkring som avses i den nämnda bestämmelsen i IL till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

Inkomst av tjänst

Från och med 2009 års taxering blir det i regel inte aktuellt att betala SLF för sådan inkomst av tjänst som är avgiftsgrundande enligt bestämmelserna i 3 kap. 4–8 §§ SAL.

För dem som är födda 1938 eller senare togs SLF bort för arbetsinkomster från och med 1 januari 2007. För äldre pensionärer som är födda före 1938 ska inte heller betala SLF från och med den 1 januari 2008.

Avlidna

Under det år som den skattskyldige avlidit ska SLF betalas med 24,26 % på sådan inkomst av tjänst som är egenavgiftsgrundande enligt 3 kap. 4–8 §§ SAL. Att socialavgifter i form av egenavgifter inte ska betalas för den som avlidit under året framgår av 3 kap. 12 § SAL. SLF ska betalas även om den avlidna personen vid dödsfallet var 65 år eller äldre, trots att någon särskild löneskatt numera inte ska tas ut på sådana tjänsteinkomster som redovisas av denna åldersgrupp. I SLFL finns nämligen inte något särskilt undantag från skyldigheten

att betala SLF under dödsfallsåret för dödsbon efter personer som har haft sådana inkomster som avses i 3 kap. 4−8 §§ SAL och som vid dödsfallet var 65 år eller äldre.

Beloppsgräns

SLF tas inte ut om underlaget understiger 1 000 kr.

Avdrag

Beträffande avdrag m.m. för SLF som påförs på grund av inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av tjänst gäller detsamma som för egenavgifter i näringsverksamhet resp. tjänst. Avdrag för beräknad SLF för beskattningsåret får dock göras med högst 20 % (inte 25 %). SLF som betalas i den ordning som gäller för arbetsgivaravgifter dras av på samma sätt som sådana avgifter.

14.3 Förfarandet

Bestämmelsen om förfarandet i 3 § är mycket kortfattad och hänvisar bara till 4 kap. SAL som i sin tur hänvisar till SBL. I 1 kap. 1 § 3 SBL sägs att SBL även gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av SLF. Med arbetsgivaravgift avses även sådan SLF som ska betalas av arbetsgivare m.fl. (1 kap. 3 § SBL). Det innebär att underlaget för SLF ska redovisas i skattedeklaration som arbetsgivare lämnar månaden efter att ersättning eller förmån utgavs som grundar SLF enligt 1 § SLFL.

Av 11 kap. 10 § SBL framgår att den slutliga skatt som Skatteverket beslutar vid den årliga taxeringen också innefattar särskild löneskatt enligt 2 § SLFL. Den slutliga skatten bestäms med ledning av uppgifterna i inkomstdeklarationen.

15 Lagen mot skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt

prop. 1980/81:17, SkU8, SOU 1975:77, Ds B 1978:6

prop. 1982/83:84, SkU20

prop. 1985/86:49, SkU11

prop. 1987/88:150 bil. 3, SkU40

prop. 1992/93:127

prop. 1994/95:209

prop. 1996/97:170, SOU 1996:44

Sammanfattning

Skatteflyktslagen innebär att man under vissa förutsättningar vid taxeringen ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit.

Förutsättningarna är följande.

1. Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
2. Den skattskyldige ska direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna.
3. Skatteförmånen ska kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
4. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Lagen tillämpas av förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket. Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om eftertaxering eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

15.1 Allmänt

15.1.1 Lagens tillkomst och giltighet

En lag mot skatteflykt infördes på prov med avseende på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1981. Lagen, som utvidgades något genom lagändring 1983, gällde rättshandlingar som företogs t.o.m. 1992 men slopades sedan. Den har emellertid återinförts och tillämpas på rättshandlingar som företagits den 1 juli 1995 eller senare.

Skatteflyktslagen har reformerats, se SFS 1997:777, prop. 1996/97:170, Bet. 1997/98:SkU3. Den nya lydelsen tillämpas på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1998.

1995 års skatteflyktslag ansågs inte tillämplig i ett fall där den grundläggande rättshandlingen (upptagande av lån) vidtagits innan lagen trädde i kraft medan de efterföljande rättshandlingarna (betalning av ränta) vidtagits efter lagens ikraftträdande, men pga. den rättsliga förpliktelse som orsakats av den grundläggande rättshandlingen (RÅ 2007 ref. 84).

15.1.2 Lagens målsättning

Se prop. 1980/81:17 s. 16 f, 1982/83:84 s. 12 f och prop. 1996/97:170 s. 33 f.

Skatteflyktslagen är tänkt att tillämpas på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion främst i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt, t.ex. då avdrag yrkas för konstlade förluster. Om den skattskyldige har något eller några andra godtagbara skäl för sitt handlande som tillsammans är av större betydelse än skatteförmånen ska skatteflyktslagen inte tillämpas.

Om ett förfarande framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås men ändå leder till en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett, är inte skatteflyktslagen tillämplig.

Lagen avser bara den egentliga skatteflykten. Skenrättshandlingar, oriktigt betecknade avtal och civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna faller utanför lagens tillämpningsområde. Det ingår i den rättsliga bedömningen att avgöra om något avtal träffats, om det har en innebörd som motsvarar beteckningen och om det är civilrättsligt giltigt eller inte. Detta får göras med vanliga juridiska tolkningsmetoder, se avsnitt 3.2.9.

Avsikten med lagen är inte att åstadkomma någon utvidgning av det skattepliktiga området. Grundläggande måste alltjämt vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna (prop. 1980/81:17 s. 16).

När skatteflyktslagen kom ansågs det tveksamt om lagen kunde användas för att komplettera lagregler som införts för att hindra vissa speciella skatteflyktsförfaranden. RR har emellertid tagit ställning till denna fråga (RÅ 1989 ref. 83 samt RÅ 1990 ref. 22 och ref. 101) och tillämpat skatteflyktslagen på bl.a. kringgående av vinstbolagsbestämmelsen (dåvarande 35 § 3 mom. 7 st. KL).

15.1.3 Processuella frågor

Inte vid taxeringen

LR är första instans för prövning av om skatteflyktslagen är tillämplig. Framställan om sådan prövning görs av Skatteverket. De vanliga reglerna i 6 kap. TL gäller (4 § 1 st. skatteflyktslagen).

I RÅ 1992 ref. 58 hade SKM först i RR åberopat skatteflyktslagen som alternativ grund för sitt yrkande. Enligt 37 § förvaltningsprocesslagen gäller i mål vari prövningstillstånd krävs, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. RR fann därför att det i det aktuella fallet var olämpligt att ta upp skatteflyktsfrågan till prövning. Omständigheterna var inte heller sådana att frågan hänsköts till underinstans. Se även RÅ 2000 ref. 54, där den skattskyldige hade överklagat och RSV, som alltså inte var klagande, bl.a. hävdade att skatteflyktslagen var tillämplig.

Det är också viktigt att hela det förfarande som är aktuellt prövas i målet. I RÅ 2002 not. 72 avvisade RR frågan om skatteflyktslagen var tillämplig i ett förhandsbeskedsärende då hela förfarandet inte framgick av ansökan. Se även RÅ 2007 ref. 52. Detta betyder i sin tur att om ett meddelat förhandsbesked är baserat på vissa angivna förutsättningar är förhandsbeskedet inte tillämpligt om ytterligare transaktioner av betydelse vidtagits. Då får en förnyad prövning göras.

Eftertaxeringsfrist

Fristen för att göra en sådan framställan är längre än för vanliga överklaganden från det allmännas sida och sammanfaller med fristen för beslut om eftertaxering, dvs. normalt fem år efter utgången av taxeringsåret (4 § 2 st. skatteflyktslagen jämfört med 4 kap. 19–22 §§ TL och prop. 1989/90:74 s. 468 f). Om sakfrågan redan är uppe till prövning i en

ordinarie process i domstol kan frågan om skatteflyktslagen är tillämplig prövas i underrätterna även efter denna frists utgång om det åberopas som ny grund för ett redan tidigare framfört yrkande, se RÅ 2003 ref. 92. Se även RÅ 1992 ref. 58 och RÅ 2000 ref. 54 ovan.

Anstånd

Det finns numera ingen särskild möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för de fall där tillämpning av skatteflyktslagen är aktuell. I stället kan anstånd medges enligt de allmänna reglerna i skattebetalningslagen om utgången i målet är tveksam eller betalning skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstår som oskälig, se prop. 1996/97:100, Del I, s. 418 f. och s. 611 f. När lagen om skatteflykt tillämpas är det regelmässigt fråga om så komplicerade förhållanden att det råder ovisshet om utgången (prop. 1989/90:74 s. 342). Anstånd kan även kombineras med krav om ställande av säkerhet (17 kap. 3 § SBL).

15.2 Tillämpningsområde

Skatter

Lagen kan tillämpas vid taxering till

- kommunal inkomstskatt,
- statlig inkomstskatt och
- förmögenhetsskatt.

Andra skatter, som t.ex. mervärdesskatt, expansionsfondsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.

Avgifter

Egenavgifter påverkas bara indirekt då inkomsten ändras (prop. 1980/81:17 s. 17–18). Detta torde gälla även för den särskilda löneskatten. Det innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig exempelvis när en näringsverksamhet omvandlas till passiv i stället för aktiv, eftersom inkomstskatten är densamma. Att den särskilda löneskatten är lägre än egenavgifterna saknar betydelse.

Skatteflyktslagen och EG-rätten

I RÅ 2007 ref. 52 har RR gjort ett allmänt uttalande om förhållandet mellan skatteflyktslagen och EG-rätten. Att vissa bestämmelser befunnits oförenliga med EG-rätten hindrar enligt RR inte att skatteflyktslagen, om förutsättningarna för tillämpning av lagen föreligger, kan tillämpas i det enskilda fallet. RR skriver bl.a. följande:

> ”Skatteverkets talan i Regeringsrätten avser enbart fråga 4, dvs. om skatteflyktslagen är tillämplig. En tillämpning av den lagen kan inte ge ett resultat som är

oförenligt med gemenskapsrätten. Skatteverkets talan bör därför uppfattas som en begäran att Regeringsrätten skall slå fast att gemenskapsrätten inte hindrar att skatteflyktslagen tillämpas på överlåtelsen av aktierna i Z.

Ett syfte med de aktuella bestämmelserna i 53 kap. IL är att skapa förutsättningar för en beskattning av en värdestegring på svenska aktier i vissa situationer där beskattning inte kan ske enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (jfr prop. 1998/99:15 s. 174 f. och SOU 2005:99 s. 203 ff.), ibland modifierad genom skatteavtal. Av EG-domstolens dom i mål C-436/00, X och Y, följer att bestämmelserna i 53 kap. är för långtgående och inte förenliga med EG-fördragets reglering av rätten till fri etablering och fria kapitalrörelser. Detta utesluter inte att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att ingripa mot vad som kan betecknas som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln.”

15.3 Förutsättningar

Se 2 § skatteflyktslagen.

Lagen är uppbyggd på så sätt att vid taxeringen ska hänsyn inte tas till en eller flera rättshandlingar om lagens förutsättningar är uppfyllda. Om lagen ska tillämpas eller inte beror bl.a. på i vad mån den skattskyldige medverkat i förfarandet och vilka skäl den skattskyldige haft för sitt handlande. Samma förfarande kan således godkännas för en person men underkännas för en annan. Man måste därför vara försiktig vid tolkningen av rättsfall på området.

15.3.1 Rättshandlingen och den skattskyldiges medverkan

Rättshandlingar kan vara av många olika slag. Att ge koncernbidrag, utge konvertibla skuldebrev, överlåta tillgångar, bilda dotterbolag respektive betala en ränta är t.ex. rättshandlingar (se beträffande sistnämnda rättshandling RÅ 1986 ref. 54 och RÅ 2007 ref. 84).

Den skattskyldige ska ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna direkt eller indirekt.

Det uppställs således inget krav på att den skattskyldige själv ska ha företagit rättshandlingen eller rättshandlingarna. Med indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdares medverkan eller

att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Sådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas föreligga vid transaktioner via familjemedlemmar o.d. Om rättshandlingen företagits av ett handelsbolag eller ett aktiebolag som den skattskyldige äger får indirekt medverkan anses föreligga (prop. 1996/97:170 s. 41 f).

Det är inte något krav att förmånen ska ha uppkommit genom att den skattskyldige eller den juridiska personen ensam har företagit en rättshandling (prop. 1982/83:84 s. 17). Det är tillräckligt att den ingår i en serie rättshandlingar i vilka den skattskyldige eller den juridiska personen medverkat. Kravet på bevisning för att indirekt medverkan ska anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges eller den juridiska personens egna kan av naturliga skäl inte ställas särskilt högt. Det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet.

I RÅ 1997 ref. 67 köpte en fysisk person ett aktiebolag med uteslutande monetära tillgångar. Bolaget delade sedan ut tillgångarna till honom. Han ansågs ha medverkat till utdelningen.

I RÅ 1998 not. 195 ansågs ett aktiebolag ha medverkat i ett förfarande som bestod i dels att bolaget gav ut vinstandelsbevis med rörlig ränta på allmänna marknaden, dels att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. (Prövningen avsåg bestämmelsernas lydelse fr.o.m. ingången av 1998.)

RÅ 1984 1:46 avsåg en äldre lydelse av skatteflyktslagen och är numera sannolikt obsolet.

I RÅ 2000 ref. 21 I hade bolaget träffat ett kommissionärsavtal med ett annat bolag som bedrev den egentliga verksamheten och därigenom medverkat i ett förfarande som innebar att man ändå, trots att verksamheten överlåtits, kunde fortsätta att redovisa vinsterna från den och kvitta mot ett underskott.

I RÅ 2000 ref. 21 II hade bolaget dels givit koncernbidrag, dels mottagit aktieägartillskott och på så sätt medverkat till att ett underskott uppkommit i bolaget som skulle kunna användas för kvittning mot vinster även efter det att koncernförhållandet upplösts.

I RÅ 2001 ref. 12 var en av de skattskyldiga VD och satt med i ledningsgruppen för det bolag som givit ut konvertibler i

utländsk valuta. Skatterättsnämnden ansåg att han medverkat i utformningen av lånevillkoren. En annan skattskyldig var datakonsult och gruppchef men ägde inga aktier i bolaget. Han ansågs inte ha medverkat i valet av emissionsvaluta och skatteflyktslagen var därför inte tillämplig på honom. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 2002 ref. 24 avser ett fall där utgivande av konvertibla skuldebrev till endast vissa aktieägare försköt äganderätten i ett bolag på sådant sätt att koncernbidrag kunde ges till en annan aktieägare. Såväl det utgivande bolaget som dess moderbolag ansågs ha medverkat i förfarandet.

Se även RÅ 2006 not. 89 där man använt teckningsoptioner i stället för konvertibler.

15.3.2 Skatteförmånen

Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Före 1998 gällde att förmånen skulle vara ”inte oväsentlig”.

Vad avses med skatteförmån?

Med skatteförmån avses allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17).

I de fall där RR hittills funnit att den skattskyldige erhållit en skatteförmån har han i allmänhet skaffat sig ett avdrag eller ett större underlag för avdrag i någon förvärvskälla (numera näringsverksamhet). Det har gällt avdrag för reaförlust, räntor, 3 000 kr-avdrag vid försäljning av fastighet (enligt äldre regler), större underlag för framtida skogsavdrag, gamla förluster eller koncernbidrag. Man kan också tänka sig fall där rättshandlingen leder till t.ex. en skattereduktion eller till en mer förmånlig skatteberäkning.

Om en inkomst blir skattefri i stället för skattepliktig eller träffas av en lindrigare beskattning än vad som annars skulle ha blivit fallet föreligger också en skatteförmån (RÅ 1989 ref. 83, se avsnitt 15.3.4 nedan och RÅ 1997 ref. 67).

Detsamma gäller när en utgift blir avdragsgill i stället för inte avdragsgill. I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 15.3.3 nedan) ansåg RR att B:s rätt till avdrag för räntan var en inte oväsentlig skatteförmån. Även i RÅ 2001 ref. 79 ansågs den skattskyldiges rätt till ränteavdrag vara en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 22 hade en fader sålt en fastighet med reaförlust till sina barns aktiebolag. En skatteförmån ansågs föreligga (jfr numera 44 kap. 24 § IL).

I RÅ 1998 not. 195 gjordes den rörliga räntan på vinstandelsbevis utgivna av ett aktiebolag avdragsgill genom att äganderätten till aktiebolaget formellt lades på en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen.

Kringgående av en avdragsbegränsning är också en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 101 I och II hade de skattskyldiga köpt andelar i utdelningsfonder kort före utdelningen, uppburit denna och sedan omgående sålt andelarna igen med en reaförlust som var ungefär lika stor som utdelningen. Det ansågs att förfarandet kunde innebära en skatteförmån genom s.k. växling av inkomstslag, dvs. reaförlusten kunde dras av från reavinster och utdelningen kvittas mot avdrag i inkomstslaget kapital. På så sätt kringgicks avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla. Se även RÅ 1994 ref. 56. (Reglerna är numera ändrade.)

I RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not. 240 ansåg RR att utnyttjande av den dubbla avdragsrätten för förluster i handelsbolag, som förelåg fram till 1988, var en skatteförmån.

Betalningar kan också utväxlas mellan två parter i intressegemenskap med skattemässig effekt på ena hållet men inte på det andra (RÅ 1989 ref. 31, se avsnitt 15.3.3 nedan).

Någon skyldighet att höja sin skatt genom att maximera sina inkomster finns inte. Det är exempelvis tillåtet för en privatperson att ge bort egendom. I RÅ 1985 1:51 överlät en person en fastighet till sin hustru, som avsåg att sälja den. Med hänsyn till villkoren bedömdes överlåtelsen till hustrun som gåva. Skatteflyktslagen var då inte tillämplig. Se även RÅ 1984 1:46 under avsnitt 15.3.1 ovan.

Det är tillåtet att placera egendom så att den inte ger avkastning eller lägre avkastning än vad som varit möjligt att få. I RÅ 1985 1:68 avsåg en person att lämna ett räntefritt lån till sin dotter. Avsikten med lånet var inte, i motsats till vad som vanligen är fallet i liknande situationer, att avkastningen skulle användas till barnets uppehälle. RR ansåg inte att en skatteförmån förelåg.

I inkomstslaget näringsverksamhet finns dock regler om uttagsbeskattning (22 kap. IL). Dessa leder till beskattning när egendom ges bort eller räntefria lån lämnas om inga undantag från beskattning medges enligt lag eller rättspraxis. Om ett

förfarande innebär att reglerna om uttagsbeskattning inte alls blir tillämpliga kan detta innebära en skatteförmån.

I RÅ 1990 ref. 11 sålde S en fastighet (inkomstslaget kapital) till sitt bolag med en måttlig realisationsvinst. Bolaget sålde sedan fastigheten vidare samma dag till en utomstående till ett betydligt högre pris. Regeringsrättens majoritet fann att S som ägare till aktiebolaget hade fördel av affären genom att den sammanlagda beskattningen av transaktionen blev lägre än om S sålt fastigheten direkt till en utomstående. Detta kunde emellertid inte anses innebära att förfarandet medfört en skatteförmån för S i den mening som avses i 2 § lagen om skatteflykt.

I RÅ 1997 ref. 67 avsåg en person att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och därefter avyttra bolaget. En del av utdelningen blev undantagen från beskattning. Avyttringspriset kunde förväntas understiga förvärvspriset med ett belopp som ungefär motsvarade utdelningen. En skatteförmån ansågs föreligga eftersom förfarandet innebar att ett skattemässigt underskott uppkom trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust.

I RÅ 2000 ref. 21 II skulle ett bolag ge koncernbidrag och ta emot aktieägartillskott från samma företag och erhöll därmed ett underskott som skulle kunna kvittas mot framtida vinster så att dessa inte beskattades. Regeringsrätten ansåg att en skatteförmån fick anses föreligga för bolaget.

I tre regeringsrättsdomar från slutet av år 2001 behandlas omstruktureringar. Skatterättsnämnden ansåg i alla tre att sådan skatteförmån som avses i skatteflyktslagen förelåg.

I två av fallen rörde det sig om ett förfarande som innebar att fysiska personer kringgick reglerna i 53 kap. IL om avskattning då ett bolag säljs över i en utländsk koncern som ägs av de fysiska personerna. Man hade i dessa fall lagt in andra svenska bolag mellan sig själv och det bolag som skulle överföras. Försäljningarna gjordes till underpris. Se RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

I det tredje fallet rörde det sig om en kommun som för marknadspris sålde ett dotterbolag till ett eget nyskapat bolag mot ersättning i form av en räntebärande revers. Dotterbolaget lämnade koncernbidrag till sitt nya moderbolag som i sin tur betalade ränta till kommunen som blev skattefri. Vinsten i dotterbolaget blev på så sätt skattefri i den mån den fördes

vidare uppåt i koncernen. Se RÅ 2001 ref. 79. Jfr även RÅ 2007 ref. 85 avseende investmentföretag (se vidare avsnitt 15.3.4).

I RÅ 2002 ref. 24 rörde det sig om en situation där flera företag samverkade genom ett bolag. Genom att det ena ägarföretaget innehade aktier och det andra ägarföretaget konvertibler i samverkansbolaget blev det möjligt för det förstnämnda ägarföretaget att med skattemässig verkan ta emot koncernbidrag från samverkansbolaget. Se även RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65.

Som exempel på andra regler som efter skattereformen kan vara aktuella i samband med skatteflyktstransaktioner kan nämnas följande.

Skattesatserna är inte desamma för inkomster av tjänst och näringsverksamhet å ena sidan och för inkomster av kapital å andra sidan. Det kan därför vara en skatteförmån att flytta intäkter till lågt beskattade inkomstslag och att flytta kostnader till högt beskattade inkomstslag i den mån detta är möjligt.

Då ett fåmansföretag givit ut konvertibler i utländsk valuta har inte reglerna om beskattning av avkastning i inkomstslaget tjänst blivit tillämpliga. Beskattning har i stället skett i inkomstslaget kapital i sin helhet. Detta har av Skatterättsnämnden ansetts som en sådan skatteförmån som avses i skatteflyktslagen (RÅ 2001 ref. 12).

Vidare är avdragsrätten för kapitalförluster numera begränsad på olika sätt. Om man undviker dessa avdragsbegränsningar har man erhållit en skatteförmån.

Som en skatteförmån har också ansetts att ett bolag som inte kunnat göra underskottsavdrag mot koncernbidrag i stället genom kommissionsavtal skaffat sig en inkomst från ett annat bolags verksamhet och därmed kunnat kvitta gamla underskott mot detta i stället (RÅ 2000 ref. 21 I).

Vem ska få förmånen?

Skatteförmånen ska ha tillkommit den skattskyldige själv. Att t.ex. någon i hans familj får lägre skatt är inte tillräckligt (prop. 1980/81:17 s. 27 och prop. 1996/97:170 s. 42). Det är i så fall denne familjemedlems taxering som kan bli aktuell för ändring pga. skatteflyktslagen.

I RÅ 1985 1:13 hade hustrun ärvt en fastighet med skog som hon sålde till mannen för ett pris som motsvarade senaste förvärvspris plus uppräkning med index enligt dåvarande

skatteregler. Mannen fick då ett större utrymme för skogsavdrag än hustrun hade haft. RR ansåg det inte visat att mannen genom sitt köp av fastigheten från hustrun erhållit någon skatteförmån i den mening som avses i skatteflyktslagen. I detta fall fick således ingen av makarna någon sådan skatteförmån. Jfr även RÅ 1990 ref. 11 ovan.

I RÅ 2006 ref. 45 hade en fysisk person skänkt bort rätten till utdelning på aktier under fem år till en skattefri stiftelse. SKFL ansågs inte tillämplig.

När ska förmånen uppkomma?

Skatteförmånen behöver inte uppkomma det aktuella taxeringsåret. I RÅ 1984 1:92 erhöll de skattskyldiga ett större underlag för framtida skogsavdrag och i RÅ 1989 ref. 31 skapades ett underskott som kunde användas som ett framtida förlustavdrag. I Regeringsrättens praxis uppställs således inget krav på att skatteförmånen faktiskt ska vara utnyttjad utan det har räckt att möjlighet till framtida lägre skatt är för handen. Regeringsrätten har heller inte krävt någon utredning beträffande frågan om det är sannolikt att förmånen rent faktiskt ska kunna realiseras i framtiden.

Det uttalas i prop. 1996/97:170 s. 45 att det även fortsättningsvis ska krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan komma att ”realiseras”. Som framgår ovan överensstämmer detta inte med Regeringsrättens synsätt. Med hänsyn till att man bör kunna ta ställning till en taxering redan vid beskattningsårets utgång utan att avvakta senare händelser, anser Skatteverket emellertid att Regeringsrättens synsätt är det riktiga. Om den skattskyldige sålunda erhåller ett större underlag för framtida avdrag eller en förlust som kan dras av mot framtida intäkter så föreligger en sådan skatteförmån som avses i lagen oavsett om avdraget senare faktiskt utnyttjas eller ej. Detta har också bekräftats i senare praxis från RR.

I båda rättsfallen RÅ 2000 ref. 21 I och RÅ 2000 ref. 21 II har förfarandet inneburit att man tillskapat möjligheter till framtida kvittning av underskott mot överskott.

I det första fallet hade ett bolag ett underskott och genom att träffa ett avtal med ett annat bolag kunde man försäkra sig om att de eventuella vinsterna från det företagets verksamhet skulle redovisas i underskottsbolaget. I och med det skulle underskottet kunna komma att utnyttjas vilket inte var fallet om bolaget i stället fått koncernbidrag pga. avdragsspärr. Regeringsrätten gjorde ingen prövning av om någon faktisk

kvittning skulle kunna ske utan skatteflyktslagen ansågs ändå tillämplig.

I det andra fallet hade ett bolag en vinstgivande verksamhet. Genom att ge koncernbidrag som fick dras av och samtidigt erhålla aktieägartillskott som inte skulle redovisas som intäkt skapades ett underskott i bolaget som skulle kunna kvittas mot vinsterna i framtiden. Inte heller i detta fall gjordes någon prövning av om kvittning faktiskt skett utan även i detta fall ansågs skatteflyktslagen tillämplig.

Se även fallen med kommuns koncern ovan, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24 respektive RÅ 2006 not. 89.

Ett förfarande som det första året ger en skatteförmån kan med tiden visa sig vara ofördelaktigt (prop. 1980/81:17 s. 28). Tillämpningen måste emellertid i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av skatteflyktsklausulen bör inte kunna undvikas genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av de ifrågasatta avtalen. Så bör endast vara möjligt om olägenheterna blir aktuella inom en relativt snar framtid.

Det kan också vara så att ett antal rättshandlingar vidtas ett år och att dessa rättshandlingar sedan ger upphov till skatteförmåner under flera år, t.ex. avdrag för räntebetalningar. Skatteeffekten (skatteförmånen) uppkommer då varje år betalning av ränta görs och skatteflyktslagen får då i förekommande fall tillämpas varje år.

Hur stor ska förmånen vara?

Förmånen skulle vid tolkning av den ursprungliga skatteflyktslagen med ledning av förarbetena till denna, uppgå till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär (prop. 1980/81:17 s. 27 f). Förändringar i penningvärdet sedan dess beaktades. Departementschefen utgick ifrån att normalt endast fall som rörde betydande belopp togs upp från det allmännas sida (prop. 1980/81:17 s. 33). Äldre praxis får ses mot denna bakgrund.

Sedan 1998 ska förmånen vara ”väsentlig”, vilket betyder att kraven på förmånens storlek har skärpts. Förändringen har genomförts av bl.a. processekonomiska skäl och det krävs att skatteförmånen uppgår till betydligt större belopp än något tusental kronor. Man bör också fortsättningsvis beakta penningvärdets förändring. Man bör även beakta om förfarandet medför sänkt skatt vid mer än ett års taxering (prop. 1996/97:170 s. 45).

Vid bedömning av skatteförmånens storlek tar man endast hänsyn till de skatter som direkt berörs av klausulen och inte till t.ex. egenavgifter eller rätt till inkomstprövade bidrag.

15.3.3 Övervägande skälet för förfarandet

Med hänsyn till omständigheterna ska det kunna antas att skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet. Observera att enligt den ursprungliga lagen, tillämplig mellan 1981 och 1992, skulle skatteförmånen utgöra det avgörande skälet för förfarandet; från 1 juli 1995 och till och med 1997 skulle skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

En objektiv bedömning

Det avgörande är inte vad den skattskyldige avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det övervägande skälet för förfarandet.

Man bör med andra ord skilja mellan de fall då den skattskyldige får anses ha andra godtagbara skäl än skatteförmånen för sitt handlande och fall då sådana skäl saknas eller där de har mindre betydelse.

I prop. 1982/83:84 s. 21 och 44 samt SkU 1982/83:20 s. 13 uttalades att det krävdes att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Det var på grund av att detta motivuttalande ansågs ha fått alltför stort genomslag i rättspraxis som rekvisitet ändrades till ”övervägande skälet” (prop. 1996/97:170 s. 43). Skatteförmånen bör vid en objektiv betraktelse väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (prop. 1996/97:170 s. 44).

Kommersiella skäl

Skatteflyktslagen kan inte tillämpas på transaktioner som företas av rent kommersiella skäl, t.ex. marknadsmässiga eller organisatoriska.

I äldre praxis, som enligt Skatteverkets mening kan vara relevant även fr.o.m. 1998, finns följande rättsfall.

I RÅ 1984 Aa 189 sålde två personer en jordbruksfastighet för att sedan köpa tillbaka bostadshuset. Orsaken uppgavs vara dels att man enligt dåvarande regler fick göra 3 000 kr-avdrag vid realisationsvinstberäkningen, dels att köparen fick alla kostnader och allt besvär med avstyckningen och dessutom möjlighet att avverka skog för att finansiera köpet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1987 ref. 131 skulle två personer sälja sina aktier i ett bolag. Bolaget var förpliktigat att betala ut pensioner till dem. Vid försäljningen avsåg säljarna att avstå från denna förmån. Som skäl angavs att det från både säljarnas och en köpares synpunkt vore praktiskt lämpligt att säljarna inte hade kvar något engagemang i bolaget. Den eventuella skatteförmånen ansågs därför inte som det huvudsakliga skälet för avståendet. (Observera att man inte tar ställning till om en skatteförmån faktiskt föreligger eller ej.) Se även RÅ 1989 ref. 3.

Benefika skäl

Familjerättsliga överväganden har också betydelse. Det är t.ex. vanligt att föräldrar vidtar rättshandlingar för att gynna sina barn. I två avgöranden (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218, jfr även RÅ 1998 not. 166) avsåg en förälder att köpa en fastighet till marknadspris, sälja den till sina barn till taxeringsvärdet och kvitta realisationsförlusten mot tidigare uppkomna realisationsvinster. (Numera är sådan förlust inte avdragsgill, 44 kap. 24 § IL.) RR fann att förfarandet innebar en betydande förmögenhetsöverföring till barnen och att skatteförmånen därför inte kunde anses vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Jfr dock RÅ 1990 ref. 22 nedan där skatteflyktslagen var tillämplig.

I RÅ 1985 1:42 betalade två föräldrar sin dotters räntor då hon var i en ekonomisk krissituation och banken inte godtog henne som ensam betalningsansvarig för lånet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 2006 ref. 45 ansågs SKFL inte tillämplig då en fysisk person överlät rätt till framtida utdelning på aktier avseende fem år till en stiftelse där inkomsten blev skattefri.

Skatteskäl

I följande fall har skatteförmånen ansetts som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Samma bedömning bör därför göras i liknande fall då nya lydelsen av SKFL är tillämplig i de fall lagstiftningen på området inte ändrats.

I RÅ 1984 1:92 hade ägaren till en jordbruksfastighet avlidit. Avsikten var att den efterlevande makan skulle tillskiftas fastigheten och sedan sälja den till sönerna. Dessa skulle då få ett större ingångsvärde för framtida skogsavdrag än om de hade köpt fastigheten av dödsboet direkt. Som orsak till förfarandet angavs att man helt ville kompensera modern för det marknadsmässiga värdet av hennes fastighetsdel. Då detta syfte uppenbarligen kunde uppnås genom mera näraliggande förfaranden ansågs skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1985 Aa 62 avsåg en person att sälja en fastighet till sin fru till underpris och därigenom få en realisationsförlust som han enligt dåvarande regler kunde kvitta mot en tidigare uppkommen realisationsvinst. Han uppgav att transaktionen genomfördes av jämlikhetsskäl då han själv ägde ett annat hus. Skatteförmånen bedömdes emellertid vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1986 ref. 54 hade A för avsikt att sälja en fastighet till sin hustru B. Hon skulle betala genom att ge honom en räntebärande revers. A skulle sedan ge reversen till deras gemensamma barn för att ge dem medel till deras utbildning och uppfostran. Enligt förslaget till köpeavtal skulle emellertid det tilltänkta förfarandet fullföljas bara om B medgavs rätt till avdrag för ränta. Det nämnda syftet kunde också uppnås på ett enklare sätt. Det tilltänkta förfarandet framstod därför som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen för B. Skatteförmånen ansågs därför som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1989 ref. 31 ökades förlusten i ett dotterbolag före försäljning genom att dotterbolaget lämnat ett avdragsgillt koncernbidrag till moderbolaget som samtidigt lämnat dotterbolaget ett aktieägartillskott som täckt förlusten. I målet uppgavs att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka antogs ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget, framstod emellertid som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen för dotterbolaget. Denna skatteförmån ansågs därför ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 15.3.4 nedan, försäljning av moderbolag till vinstbolag i stället för försäljning av vinstbolaget direkt) ansåg RR med hänsyn till omständigheterna att skatteförmånen kunde antas vara det huvudsakliga skälet.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet med förlust till barnens aktiebolag. RR fann att omständigheterna i målet var sådana att anordningen med bolaget ansågs ha tillkommit för att fadern skulle få avdrag för en framkallad reaförlust som annars inte varit avdragsgill vid en direktförsäljning till barnen. (Förfarandet skulle inte medföra lägre skatt enligt nuvarande regler, 44 kap. 24 § IL.) Skatteförmånen kunde därför antas

utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Att barnens förmögenhet ökade vid en försäljning till bolaget påverkade inte bedömningen.

Skillnaden mellan RÅ 1990 ref. 22 och de tidigare nämnda rättsfallen (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218) där gåva till barnen innebar att skatteförmånen inte var det huvudsakliga skälet till förfarandet torde vara att det inte rör sig om samma förfarande som är under bedömning. I de tidigare avgörandena har det rört sig om överlåtelser till barnen. I detta senare rättsfall har man lagt in ett aktiebolag som köpare mellan fadern och barnen och därmed avsett att kringgå det efter tidigare rättsfall införda förbudet mot avdrag för reaförlusten vid försäljning direkt till barnen.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 15.3.2 ovan, växling av inkomstslag med hjälp av andelar i utdelningsfonder) ansåg RR med hänsyn till omständigheterna att skatteförmånen utgjort i vart fall det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1992 ref. 21 bedrevs partnerleasing med underskott, i vart fall på kort sikt. Skatteförmånen var det avgörande skälet för leasingverksamheten.

I handelsbolagsmålen RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not. 240 ansågs den dubbla avdragsrätten för förluster som fanns fram till 1988 som huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1994 ref. 56 användes utdelningsbolag för växling av inkomstslag och kringgående av bestämmelserna om begränsning av avdrag för underskott i förvärvskälla. Skatteförmånen ansågs som skälet för förfarandet.

Nya lydelsen

Följande rättsfall avser skatteflyktslagen i dess nya lydelse.

I RÅ 1998 not. 195 innebar förfarandet att rörlig ränta på ett vinstandelslån gjordes avdragsgill genom att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. Skatteförmånen ansågs som det övervägande skälet för förfarandet.

I RÅ 2000 ref. 21 I fanns visserligen skäl för att slå samman all verksamhet i ett bolag, men Skatterättsnämnden ansåg att skatteförmånen fick antas vara det övervägande skälet för ett samtidigt ingående av kommissionärsavtalet som ledde till att vinsten av verksamheten beskattades i ett annat bolag. Regeringsrätten delade denna bedömning.

I RÅ 2000 ref. 21 II angavs att syftet med transaktionerna var att möjliggöra att de skattemässiga underskott som fanns i ett bolag skulle kunna utnyttjas. Regeringsrätten skrev att det framstår som praktiskt taget meningslöst att genomföra transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott om det inte vore för att åstadkomma skatteförmånen. Den fick därför antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet.

Se även fallen, RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2002 ref. 24, 2006 not. 89, RÅ 2007 not. 65 och RÅ 2007 ref. 85 (avsnitt 15.3.4).

Bevisbördan

Eftersom det är den skattskyldige som bäst känner till skälen för sitt handlande ankommer det på honom att göra sannolikt att han haft andra godtagbara skäl för sitt agerande än skatteförmånen.

15.3.4 Lagstiftningens syfte

En sista förutsättning för skatteflyktslagens tillämpning är att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 38 ff.; ang. äldre rätt se prop. 1980/81:17 s. 25 f och prop. 1982/83:84 s. 19 f).

Reglernas syfte

En tillämpning av skatteflyktslagen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte, såsom det har kommit till uttryck genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning.

Bedömningen av lagstiftarens intentioner ska således i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom de har kommit till uttryck i lagtext. Även efter 1998 års lagändring ska ledning emellertid kunna hämtas ur lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

Nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut ska enligt de ursprungliga förarbetena inte läggas till grund för bedömningen (prop. 1980/81:17 s. 26).

Kringgående

Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler.

Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av motiven för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens syfte. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället ska tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt.

I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen ska göras med ledning av syftet för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka som bör ha försteg i den aktuella situationen.

När den skattskyldige t.ex. utnyttjat en avdragsregel är det syftet med denna som ska beaktas. Inte sällan måste man också beakta syftet med andra bestämmelser, t.ex. sådana som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Om den skattskyldige försöker kringgå en stopplagstiftning ska syftet med denna således beaktas.

Oklarhet

Det kan ibland vara svårt att klarlägga vad som ska anses stå i överensstämmelse med eller strida mot lagstiftningens syfte. Skattereglerna bildar inte alltid ett enhetligt mönster. De transaktioner som kan föranleda tillämpning av skatteflyktsklausulen är ofta av komplicerad natur. Trots sådana komplikationer torde det oftast vara möjligt att efter en analys fastställa vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens syfte. Går det inte att ge ett entydigt svar på denna fråga är förutsättningarna för att underkänna den skattskyldiges förfarande inte uppfyllda. Oklarhet beträffande lagstiftningens syfte måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan (prop. 1980/81:17 s. 26).

Före lagändringen 1983 krävdes att förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen. Ordet ”klart” togs sedan bort med hänvisning till att det framgår av rekvisitets innehåll i övrigt att det är en förutsättning att man kan utröna vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder.

1998 års lagändring

I 1983 års lagstiftning uttrycktes ifrågavarande rekvisit med det allmänna uttrycket ”strida mot lagstiftningens grunder” medan den närmare innebörden belystes i lagmotiven. Genom 1998 års lagstiftning, som nu gäller, uttrycks rekvisitet med orden ”strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet”. Ett syfte med ändringen är att rekvisitets inne-

börd så långt möjligt ska framgå direkt av lagtexten (prop. 1996/97:170 s. 39). Ett annat syfte är att lagstiftningens allmänna principer i högre utsträckning ska beaktas vid prövningen och att detta ska framgå direkt av lagtexten (prop. 1996/97:170 s. 39). Dessa allmänna principer ansåg regeringen böra betecknas ”lagstiftningens syfte” och när det gäller att bestämma innebörden av ”lagstiftningens syfte” bör detta ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 39). Genom dessa uttryck framhävs att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte. Regeringen framhåller dock att även om omarbetningen och utbyggnaden av lagtexten bl.a. innebär att lagmotivens betydelse vid prövningen tonas ned avses självfallet – liksom vid sedvanlig lagtolkning – att vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem ledning bör kunna hämtas från lagmotiven (prop. 1996/97 s. 40). De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som ska vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Som exempel på att en regel kringgås kan nämnas fall då det finns en regel om avdragsförbud för en viss kostnad men avdrag trots detta uppnås genom ett kringgåendeförfarande (prop. 1996/97:170 s. 39 och 40).

Den ändring av rekvisitet som genomfördes med verkan fr.o.m. den 1 januari 1998 torde inte innebära någon avgörande ändring i sak.

Rättsfall

Följande rättsfall avser den äldre lydelsen av skatteflyktslagen.

Rekvisitet uppfyllt

I ovannämnda RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 15.3.3) ansågs förfarandet inte förenligt med grunderna för dåvarande 22 § anv. p. 8 KL.

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 15.3.3 ovan) utgick RSV:s rättsnämnd ifrån att säljaren inte skulle ha gjort motsvarande försäljning till en utomstående. Vidare skulle hans dispositionsmöjligheter till fastigheten kvarstå i stort sett oförändrade. Realisationsförlusten framstod därför som konstlad och kunde inte anses motsvara någon faktisk förlust för honom. Att medge avdrag för förlusten fick därför anses strida mot grunderna för bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 15.3.3) ansåg RR att en taxering på grundval av förfarandet fick anses strida mot grunderna för bestämmelserna om avdragsrätt för periodiska understöd m.m. i 46 § anv. p. 5 KL, numera 62 kap. 7 § IL (jfr RÅ 1956 ref. 11).

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 15.3.3) fann RR att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för reglerna om avdrag för koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL, numera 35 kap. IL.

I RÅ 1989 ref. 83 placerades en vinst i ett dotterbolag i en koncern. Sedan sålde ägaren moderbolaget med vidhängande dotterbolag med obeskattade vinstmedel. Ett av syftena med vinstbolagsbestämmelsen var att förhindra att en ägare av ett aktiebolag genom att först upplösa dolda reserver och förvandla bolaget till ett skalbolag med obeskattade vinstmedel och därefter sälja aktierna i skalbolaget kunde få dessa under flera år ackumulerade vinstmedel överförda till sig mot låg reavinstskatt. Detta syfte talar för att ett förfarande som bara avviker från den typiska vinstbolagstransaktionen genom att vinstmedlen i stället placeras hos ett helägt dotterbolag står i strid mot grunderna för bestämmelserna. I förarbetena till lagen mot skatteflykt gjordes också i anslutning till ett likartat exempel uttalanden av innebörd att ett förfarande, där fråga egentligen inte var om en försäljning av de i och för sig ointressanta aktierna i moderbolaget utan av aktierna i vinstbolaget, måste anses strida mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna. Regeringsrätten fann att en taxering på grundval av förfarandet således skulle strida mot grunderna för lagstiftningen.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet till sina barns aktiebolag med förlust. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 36 § anv. p. 4 KL ”får anses ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade realisationsförluster vid avyttring av fastigheter till närstående personer inte är avdragsgilla. X:s förfarande att skjuta in ett av barnen helägt aktiebolag som köpare i stället för barnen personligen kan inte ses som annat än ett kringgående av nämnda lagbestämmelse. En taxering som leder till att avdrag medges för realisationsförlust på grund av den tilltänkta avyttringen till aktiebolaget måste därför anses oförenlig med lagstiftningens grunder”. Se numera 44 kap. 24 § IL.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 15.3.2) ansåg RR att en taxering på grundval av förfarandet stred mot grunderna för bestämmelsen i dåvarande 10 § 3 mom. SIL om avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla och grunderna för bestämmelsen i dåvarande 38 § anv. p. 10 KL om avkastningsfonder som införts för att förhindra att de används för växlingsförfaranden. I det aktuella fallet hade utdelningsfonder i stället för avkastningsfonder använts.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Förfarandet ansågs strida mot grunderna för lättnadsreglerna för utdelning i 3 § SIL.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1998 not. 195 avsåg ett aktiebolag att ge ut ett vinstandelslån med rörlig ränta på allmänna marknaden. Rätt till avdrag för räntan förelåg då enligt bestämmelserna i 2 §§ 9 mom. 3 st. SIL då innehavarna av vinstandelsbevisen formellt inte skulle vara aktieägare i bolaget. Eftersom innehavarna av skuldebreven skulle erhålla inflytande över aktiebolaget genom en stiftelse ansågs emellertid att förfarandet skulle strida mot syftet med dessa bestämmelser. Se numera 24 kap. 5–9 §§ IL.

I RÅ 2000 ref. 21 I ansågs skatteflyktslagen tillämplig på följande förfarande. Efter ägarförändring hade ett kommissionärsavtal ingåtts där kommittenten var ett förlustföretag och begränsningar förelåg i fråga om rätten till kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären. Enligt 2 § 2 mom. SIL gällde att inkomst av verksamheten i kommissionsföretaget fick redovisas hos underskottsföretaget. Överskott kunde därmed kvittas mot gamla underskott hos kommittentföretaget. Skatterättsnämnden kom fram till att

förfarandet stred mot syftet med LAU och särskilt regeln i 8 § om begränsning av rätten till avdrag för underskott mot koncernbidrag efter ägarförändring. Regeringsrätten var av samma uppfattning.

I RÅ 2000 ref. 21 II ansågs skatteflyktslagen också tillämplig på ett förfarande där ett moderbolag inför en förestående avyttring av ett dotterbolag tagit emot koncernbidrag från dotterbolaget med så stort belopp att underskott uppkom i det senare. Koncernbidraget möjliggjordes genom aktieägartillskott från moderbolaget till dotterbolaget. På så sätt skapades ett underskott hos dotterbolaget som kunde utnyttjas mot vinster i framtiden. Om dotterbolaget börsnoterades inträdde ingen avdragsspärr. Regeringsrätten ansåg att förfarandet innebar att möjlighet skapades till utjämning av överskott och underskott även efter det att bolagen inte längre tillhörde samma koncern. Detta ansågs, liksom i RÅ1989 ref. 31, strida mot syftet med lagstiftningen om koncernbidrag.

I RÅ 2002 ref. 24 ansågs syftet med bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL vara att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig (se t.ex. prop. 1965:126 s. 51f.). Kravet på ett mer än 90-procentigt ägande hänger samman med att dotterföretaget i sådana fall kan uppgå i moderföretaget genom absorption. Det nämndes även att frågan om att utsträcka bestämmelserna även till vissa andra fall, bl.a. då ett kraftverksbolag ägs av flera industriföretag, diskuterades men avvisades i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (a. prop. s. 25). I det enskilda fallet ansågs att det aktieägande företaget och samverkansbolaget inte framstod som en enda skattskyldig utan verksamheten hade även i fortsättningen karaktär av samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Någon reell ägarförändring var inte heller åsyftad. En taxering på grundval av förfarandet skulle därför strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Jfr även RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 (där bl.a. utdelning skulle ges efter röstetal och inte ägotal).

Rekvisitet ej uppfyllt

I andra fall har rekvisitet inte varit uppfyllt. Beträffande den äldre lydelsen finns följande rättsfall där man funnit att rekvisitet inte varit uppfyllt.

RÅ 1983 1:35 gällde en person som drev handel med fastigheter dels privat, dels genom ett aktiebolag. Han sålde samtliga egna fastigheter till bolaget för underpris och sålde sedan aktierna i bolaget till utomstående för marknadspris och begärde förhandsbesked om avyttringen av aktierna skulle beskattas som realisationsvinst. RR ansåg att förfarandet inte stred mot grunderna för KL:s bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag.

I RÅ 1985 1:25 avsåg en person att låna en summa pengar från hösten 1983 till hösten 1984. Han tänkte betala hela räntan i förskott eftersom den då blev lägre än om han betalade i efterskott. RR ansåg att med hänsyn till bestämmelsen om avdrag för förskottsräntor i 41 § 3 st. KL i dess dåvarande lydelse, enligt vilken avdrag medgavs för tid fram till taxeringsårets utgång, och till vad som kan utläsas av förarbetena till lagrummet, kunde förfarandet inte anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse. (Jfr senare 3 §§ 6 mom. SIL och numera 41 kap. 9 § IL.)

I RÅ 1988 not. 159 var situationen följande. Under 1987 uppgick ett allmännyttigt bostadsaktiebolag i ett annat aktiebolag genom fusion. Detta senare bolag medgavs vid 1988 års taxering avdrag för förluster hänförliga till den av det allmännyttiga bolaget tidigare bedrivna verksamheten. 2 § 5 mom. SIL och dåvarande 9 § 1 st. FAL ansågs ej tillämpliga. 9 § 2 st. FAL infördes först senare. RR ansåg inte att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för någon lagstiftning. I domen hänvisas bl.a. till att det vid 1954 och 1959 års lagstiftning förutsattes att schablonbeskattning av allmänna bostadsföretags fastigheter kunde medföra underskott som fick utnyttjas vid taxeringen. Se numera 40 kap. IL.

I RÅ 1989 not. 66 hade en person hyrt ut sin rörelse till sitt aktiebolag. Hans allmänna investeringsreserv skulle tas i anspråk för att köpa en anläggning som skulle ingå i den uthyrda rörelsen. RR fann att verksamheten inte avslutats och att investeringsreserven därför inte behövde återföras samt att förfarandet inte stred mot grunderna för någon skattebestämmelse.

I RÅ 1990 not. 95 skulle inkråmet i ett bolag överföras till ett annat bolag till bokförda värden. I det gamla bolaget fanns sedan årets normala vinst samt resultatutjämningsfond och allmän investeringsfond. Vinstbolagsreglerna ansågs ej tillämpliga. Varken SRN eller RR ansåg att förfarandet stred

mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna eller någon annan bestämmelse.

I RÅ 1990 not. 500 överfördes en pensionsförsäkring mellan makar genom bodelning under bestående äktenskap. Efter en eventuell skilsmässa och reglering av underhållsskyldigheten skulle skattskyldigheten åvila den nye ägaren till försäkringen. Enligt RR stred detta inte mot grunderna för bestämmelsen om skattskyldighet för utfallande belopp efter överlåtelse genom bodelning eller mot grunderna för annan lagstiftning.

I RÅ 1992 ref. 21 ansågs s.k. partnerleasingavtal, som ingåtts för att möjliggöra värdeminskningsavdrag, inte strida mot lagstiftningens grunder.

I RÅ 1993 not. 372 frågade en person om han kunde bli beskattad för att hans handelsbolag förvärvat en fastighet som han skulle använda som bostad. RR fann att reglerna i 32 § anv. p. 14 KL inte uttryckligen omfattade fåmansägda handelsbolag och att det finns åtskilligt som tyder på att frågan om vilka av de regler som behövs för dem blivit uttömmande behandlade under lagstiftningsarbetet. Skatteflyktslagen var bara aktuell i SRN och inte i RR. RR:s motivering belyser emellertid frågan ändå.

I RÅ 1994 ref. 56 ansåg RR att det inte stred mot grunderna för den tidigare bestämmelsen i 10 §§ 3 mom. SIL och 38 § anv. p. 10 KL att köpa aktier i s.k. utdelningsbolag, uppbära utdelning och sälja aktierna med förlust samt kvitta utdelningen mot underskott i kapital och reaförlusten mot reavinster. (De nämnda bestämmelserna hindrade växling av inkomstslag med hjälp av andelar i avkastningsfonder.) RR ansåg att metoden med utdelningsbolag var allmänt känd och i stor utsträckning tillämpad och lagstiftaren hade inte ingripit. Jfr annan utgång beträffande användandet av utdelningsfonder ovan RÅ 1990 ref. 101, jfr även RÅ 1995 ref. 32.

I RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33 samt i RÅ 1996 not. 240 fann RR att det inte stred mot lagstiftningens grunder att utnyttja den dubbla avdragsrätt för förluster i handelsbolag som fanns vid 1988 års taxering, eftersom denna grundade sig på en lagtolkning som gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka ansetts motsvara gällande rätt.

I RÅ 1995 ref. 84 förvärvades aktier för ett högt pris. Kort därefter emitterades konvertibler med sådana villkor att värdet på

aktierna sjönk. Sedan såldes aktierna med reaförlust. RR fann att bestämmelsen om att anskaffningsvärdet för en företrädesrätt till teckning av konvertibler skulle vara 0 kr infördes av förenklingsskäl och att lagstiftaren var väl medveten om möjligheterna till skatteplanering. Förfarandet kunde därför inte anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1999 not. 153 skulle ett bolag i en svensk koncern överlåta vissa verksamheter till andra svenska koncernbolag som ägdes av ett nederländskt bolag. Varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig utan närmare motivering. Skatterättsnämnden säger emellertid i sin motivering till att uttagsbeskattning inte skulle ske att det var en konsekvens av skattereglerna att det nederländska bolaget kan avyttra sina aktier i sina svenska dotterbolag utan reavinstbeskattning och att detta inte kunde anses medföra en otillbörlig skatteförmån. Av samma skäl torde förfarandet inte ha stridit mot syftet med någon lagstiftning.

I RÅ 2001 ref. 12 hade ett fåmansbolag gett ut konvertibler i utländsk valuta vilket innebar att reglerna i 3 § 12 mom. SIL om beskattning av del av vinsten på aktierna i tjänst inte blev tillämpliga. Bestämmelserna omfattade nämligen då bara sådana instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL och där ingick visserligen konvertibler i svenska kronor men inte konvertibler i utländsk valuta. Varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten ansåg att förfarandet stred mot syftet med lagstiftningen. Se numera 57 kap. 2 § 2 st. IL.

I RÅ 2001 ref. 79 avsåg en kommun att till marknadspris överlåta ett dotterbolag till ett eget helägt nybildat bolag mot revers. Kapitalvinsten vid överlåtelsen och intäktsräntan beskattas inte då kommuner är skattebefriade subjekt. Det nybildade bolaget avsåg att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från dotterbolaget. Kommunen avsåg att lämna aktieägartillskott till det nybildade bolaget med 72 % av koncernbidragen minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direktägande. Det nya bolaget avsåg att lämna det erhållna aktieägartillskottet vidare som aktieägartillskott till dotterbolaget. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då skatteeffekten väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Regeringsrätten var av samma mening. Jfr med RÅ 2007 ref. 85 som refereras nedan.

I RÅ 2001 ref. 66 och i RÅ 2001 not. 188 har Regeringsrätten tagit ställning till följande förfarande. Fysiska personer överlät först aktier till ett dotterbolag i en av dem ägd svensk koncern. Sedan överläts detta dotterbolag till ett annat utlandsägt svenskt bolag i en av de fysiska personerna ägd utländsk koncern. Båda överlåtelserna gjordes till underpris. På så sätt undveks att bestämmelserna i 53 kap. IL om avskattning av marknadsvärdet vid försäljning av aktier till egen koncern utomlands blev tillämpliga. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med denna lagstiftning då det är uttryckligen reglerat under vilka villkor som den andra underprisöverlåtelsen kan ske utan uttagsbeskattning. Det rörde sig således om en avvägning mellan syftet med två olika regelsystem och då förfarandet inte stred mot den ena lagstiftningens syften kunde skatteflyktslagen inte tillämpas. Jfr prop. 1989/99:15 s. 147. Regeringsrätten gjorde samma bedömning.

I RÅ 2004 ref. 80 ansågs ett aktiebolag vara dotterföretag till två olika bolag vid tillämpningen av regeln om löneunderlag i 43 kap. 12 § IL. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig.

I RÅ 2006 ref. 45 ansågs SKFL inte tillämplig på ett fall där en fysisk person avsåg att överlåta rätten till framtida utdelning på aktier avseende fem år till en stiftelse där inkomsten var skattefri.

I RÅ 2007 ref. 85, var förhållandena följande. Ett investmentföretag överlät samtliga aktier i tre rörelsedrivande dotterbolag till ett annat dotterbolag. Köpen finansierades med från investmentföretaget mottagna aktieägartillskott som sedermera omvandlades till lån. De räntebetalningar som sedan gjordes från köparbolaget till investmentföretaget finansierades med koncernbidrag från de koncerninternt förvärvade dotterbolagen. Investmentföretaget i sin tur kvittade bort ränteintäkterna mot avdragsgill utdelning. Genom detta förfarande uppnåddes den effekten att de vinster som upparbetats inom koncernens rörelsedrivande dotterbolag, såvitt avser aktuella belopp, undgick beskattning (avser första ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster). Beskattning kunde, när så var aktuellt, bara ske hos mottagarna av utdelningen (andra ledet). Med hänvisning till RÅ 2001 ref. 79 ansåg RR att avdrag för räntebetalningarna inte kunde vägras eftersom en taxering på grundval av förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.

15.4 Konsekvenser

Konsekvenserna av att lagen tillämpas på ett förfarande framgår av 3 §.

3 §

Om 2 § tillämpas ska taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Taxeringen måste således bestämmas på olika sätt beroende på vilket slag av skatteflyktstransaktion det är fråga om.

Som huvudregel gäller att taxeringen ska bestämmas som om rättshandlingen inte företagits.

Om förfarandet innebär en omväg kring det närmast till hands liggande förfarandet ska taxering ske som om den skattskyldige valt detta förfarande i stället.

Om tillämpningen av dessa regler skulle leda till ett oskäligt resultat ska taxeringen bestämmas till skäligt belopp på samma sätt som vid skönstaxering.

En rättvis beskattning

Av prop. 1980/81:17 s. 31 f framgår att en grundläggande tanke bakom lagen har varit att man med stöd av skatteflyktsklausulen ska kunna åstadkomma en rättvis beskattning. Meningen har alltså inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett normalt handlande.

Det kan emellertid vara nödvändigt att beakta även andra omständigheter än den beskattning som skulle följa på det normala förfarandet. Den skattskyldige kan t.ex. ha ådragit sig civilrättsliga förpliktelser som påverkar hans situation. Likaså kan det finnas skäl att beakta medkontrahentens skattesituation. En skälighetsprövning måste därför kunna ske då ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som rimligt. Detsamma gäller då den skattskyldige själv kan sägas bli dubbelt beskattad. Jämkning bör däremot inte ske i sådana fall där medkontrahentens beskattning i det berörda fallet är oviss eller ligger långt fram i tiden.

Skatteverket har i skrivelse 2007-06-14, dnr 131 402279-07/111, bedömt konsekvenserna för mottagarens taxering när avdrag för koncernbidrag har vägrats med stöd av lagen mot skatteflykt. Enligt Skatteverkets bedömning ska mottagaren av bidraget i sådant fall inte ta upp bidraget på den grunden att bidraget utgör ett koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Om bidraget ska beskattas på någon annan grund får prövas från fall till fall.

En ändring av den skattskyldiges taxering ett år kan påverka hans taxeringar i framtiden. Har en transaktion underkänts bortser man således ifrån den även vid senare års taxeringar.

Rättsfall

I de fall där lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig har man gjort på följande sätt. (De flesta rättsfallen nedan avser en äldre lydelse. Även enligt denna skulle taxeringen i sista hand bestämmas till skäligt belopp.)

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 15.3.3) medgavs inte avdrag för förlusten.

I RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 15.3.3) bestämde RR underlaget för skogsavdrag som om fastigheten köpts från dödsboet. Vidare beräknades moderns realisationsvinst på grund av försäljningen som om hon hade sålt bara hälften av fastigheten och sönerna förvärvat den andra hälften genom arv. Regeringsrätten har således med stöd av skatteflyktslagen vid taxeringen av en medkontrahent (dvs. en annan än den som erhåller skatteförmånen) ansett att en realisationsvinst vid försäljning av en hel fastighet skulle beräknas som om endast halva fastigheten sålts.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 15.3.3) fann RR att vid tillämpning av skatteflyktslagen skulle taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte företagits. B ansågs inte ha rätt till avdrag för räntorna.

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 15.3.3) vägrades avdrag för koncernbidraget.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 15.3.4) fann RR att då förfarandet framstod som en omväg i förhållande till en försäljning av fastigheterna direkt från moderbolaget till ägaren skulle taxering ske som om man valt det förfarandet.

I RÅ 1990 ref. 101 I och RÅ 1990 ref. 101 II (se avsnitt 15.3.2) fann RR att taxeringarna skulle bestämmas som om vederbörande inte förvärvat eller avyttrat andelarna i fonden

eller uppburit utdelning på dem. Någon reaförlust eller intäkt av kapital skulle inte anses ha uppkommit.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Den skattefria utdelningen skulle således beaktas vid beräkning av reavinstens storlek.

I RÅ 1998 not. 195 vägrades ett aktiebolag avdrag för rörlig ränta på vinstandelslån trots att lånet getts ut på allmänna marknaden.

I RÅ 2000 ref. 21 I ansåg RR inte att det borde anges hur beskattning skulle ske. I RÅ 2000 ref. 21 II däremot var lagen tillämplig på förfarandet att lämna koncernbidrag till den del detta medförde att underskott uppkom hos sökanden, om sökanden noteras på svensk börs eller överlåts till en industriell köpare. (Se avsnitt 15.3.4.)

I RÅ 2002 ref. 24 (se avsnitt 15.3.4 ovan) ansåg RR att ägarföretaget som innehade aktier inte skulle ses som sådant moderföretag som avses i reglerna om koncernbidrag i 35 kap. 2 § IL. I de likartade fallen RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 blev utgången densamma.

Rättsfall	**Inkomstslag**	**Skatte-förmån**	**Huvud-sakliga skälet**	**Strider mot lagstiftningens grunder**
RÅ 1983 1:35*	Rörelse, alt. tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1984 1:46	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1984 1:92	Jordbruk	Ja	Ja	Ja
RÅ 1984 Aa 189	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:13	Jordbruk	Nej	-	-
RÅ 1985 1:25	Kapital	-	-	Nej
RÅ 1985 1:42	Kapital	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:51	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1985 1:68	Kapital	Nej	-	-
RÅ 1985 1:69	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 Aa 62	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1985 Aa 218	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1986 ref. 54	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1987 ref. 131	Tillf. förv.	-	Nej	-
RÅ 1988 not. 159	Förlustavdrag	-	-	Nej
RÅ 1989 ref. 3	Rörelse	-	-	-
RÅ 1989 ref. 31	Rörelse	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 ref. 83	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 not. 66	Rörelse	-	-	Nej
RÅ 1990 ref. 11	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1990 ref. 22	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 ref. 101 I, II	Kapital/ tillf.förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 not. 95	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1990 not. 500	Allm. avdrag	-	-	Nej
RÅ 1992 ref. 21	Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1992 ref. 58	Förmögenhet Processuell fråga	-	-	-
RÅ 1993 not. 372	Tjänst	-	-	Nej
RÅ 1994 ref. 52	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 ref. 56	Kapital/ tillf. förv.	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 not. 486	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 32	Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 1995 ref. 33	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 34	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1995 ref. 35	Kapital	Nej	-	-

* Ursprungliga lydelsen av skatteflyktslagen

Rättsfall	**Inkomstslag**	**Skatte-förmån**	**Huvud-sakliga resp. över-vägande skälet**	**Strider mot lag-stiftningens grunder/syfte**
RÅ 1995 ref. 84	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1996 not. 240	Kapital/ Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1997 ref. 67	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1997 not. 249	Kapital/näringsv.	Ja	-	Nej
RÅ 1998 not. 166	Tillf. förv.	-	Nej	-
Senaste lydelsen av skatteflyktslagen:				
RÅ 1998 not. 195	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 1999 not. 153	Näringsverksamhet	-	-	Nej
RÅ 2000 ref. 21 I	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2000 ref. 21 II	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2000 ref. 54	Process	-	-	-
RÅ 2001 ref. 12	Tjänst/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 ref. 66	Näring/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 not. 188	Näring/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 ref. 79	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Nej
RÅ 2002 ref. 24	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2002 not. 72	Processuell fråga	-	-	.
RÅ 2002 not. 133	Näringsverksamhet	Nej	-	-
RÅ 2003 ref. 92	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2003 not. 90	Näringsverksamhet	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 80	Näring/Kapital	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 87	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2005 ref. 3	Näringsverksamhet	-	-	-
RÅ 2006 ref. 45	Kapital	-	-	-
RÅ 2006 not. 89	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2007 ref. 52	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2007 not. 65	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2007 ref. 84	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2007 ref. 85	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja

16 Grundläggande bestämmelser − tjänst

10 kap. IL

prop. 1989/90:110 s. 309 och s. 654

prop. 1993/94:90, s. 82

prop.1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2 Bet. 2000/2001:SkU9

Sammanfattning

Reglerna för beskattning av inkomst av tjänst finns i 10–12 kap. IL. Framställningen är disponerad på följande sätt

- 10 kap. innehåller allmänna bestämmelser om avgränsningen av inkomstslaget, definitioner, beskattningstidpunkten och resultatet (överskott eller underskott),
- 11 kap. reglerar vad som ska tas upp – och inte ska tas upp − i inkomstslaget tjänst, och
- 12 kap. behandlar vad som ska dras av i inkomstslaget.

Inkomstslaget tjänst fungerar till viss del som en uppsamlingspost för en del inkomster som inte hänförs till kapital eller näringsverksamhet. Endast fysiska personer och vissa dödsbon kan beskattas för inkomst av tjänst. Någon uppdelning i olika förvärvskällor görs inte.

Beträffande beskattningstidpunkten gäller den s.k. kontantprincipen. Denna innebär att inkomster ska tas upp som intäkt för det år då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Utgifter är som huvudregel avdragsgilla för det år de betalats.

Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av tjänst medges avdrag för underskottet från intäkt av tjänst närmast följande beskattningsår (s.k. rullning).

Till inkomst av tjänst hänförs också inkomst av hobbyverksamhet, se vidare avsnitt 19.14. Särskild begränsning gäller för rullning av underskott av hobbyverksamhet.

16.1 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst

16.1.1 Inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst

Grundläggande regel

I 10 kap. 1 § 1 st. IL finns den grundläggande regeln:

> ”Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.
>
> Med tjänst avses
>
> 1. anställning,
> 2. uppdrag, och
> 3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.”

En förutsättning för att inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst är dels att den inte är hänförlig till något annat inkomstslag, dels att den inte är skattefri enligt 8 eller 11 kap. IL. Vid bedömning av om en inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller till något annat inkomstslag kan de exempel på skattepliktiga inkomster och förmåner som räknas upp i 10 kap. IL ge ledning.

Enligt 10 kap. 1 § 2 st. räknas till inkomstslaget tjänst alltid inkomster och utgifter vid avyttring av sådana tillgångar som avses i 52 kap. om de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och om

- tillgången eller materialet till denna förvärvats i huvudsak för att bearbetas av den skattskyldige, eller
- det uppkommit en vinst som till övervägande del beror på att den skattskyldige tillverkat eller bearbetat tillgången.

Bestämmelsen infördes i IL för att tydliggöra hur gränsdragningen mellan inkomstslagen kapital och tjänst skulle göras när den skattskyldige t.ex. säljer en bil som han renoverat eller ett hemslöjdsföremål som han tillverkat, utan att det för den skull rört sig om näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 s. 114). Redan av förarbetena till 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 309 och s. 654) framgår att avyttring av till-

gångar som anskaffats i *syfte* att bearbetas etc. *alltid* ska anses ingå i en hobbyverksamhet och alltså beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta har kommit till uttryck i första strecksatsen ovan. När det inte rör sig om hobbyverksamhet ska i stället en *bedömning* göras som utmynnar i att avyttringen beskattas i inkomstslaget kapital om vinsten till övervägande del utgör värdestegring på investerat kapital, och i inkomstslaget tjänst om vinsten till övervägande del är ett resultat av att tillgången bearbetats. Detta har kommit till uttryck i den andra strecksatsen ovan.

I 10 kap. 2 § IL sägs att som tjänst behandlas också rätt till

1. pension,
2. livränta, periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. ersättning på grund av sådana sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst,
4. engångsbelopp på grund av personskada,
5. undantagsförmåner, och
6. sådana förmåner som avses i 11 kap. 30 § 2 st., 31–36 och 46 §§.

Vissa inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst

Till inkomstslaget tjänst räknas även vissa inkomster som utan att falla in under definitionen av tjänst ändå ska beskattas i inkomstslaget tjänst (10 kap. 3 § IL). Dit hör

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m., i den utsträckning som anges i 57 kap., i företag som är eller har varit fåmansföretag,
2. kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,
3. penninglån i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktiebolagslagen (2005:551) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,
4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 och 19 a §,
5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §, och
6. avskattning av avtal om tjänstepension enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 och 19 a §.

16.1.2 Vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst

Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 4 § IL inte

1. räntor på skulder för utbildning eller på andra skulder för tjänsten – sådan ränta är avdragsgill under inkomst av kapital, och
2. vad delägare i ett svenskt handelsbolag fått i lön från detta. Sådan ersättning hänförs till inkomst av näringsverksamhet eller, i vissa fall, inkomst av kapital. Se vidare del 2 avsnitt 5.3.
3. Till inkomstslaget tjänst räknas inte heller inkomster och utgifter på grund av sådant fastighetsinnehav som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) likställs med ägande vid beskattningen, även om fastigheten innehas som en löneförmån. En sådan inkomst räknas till näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

16.2 Definitioner

I 10 kap. 5–7 §§ IL finns definitioner av vad som menas med pension, periodiskt understöd och försäkring tagen i samband med tjänst.

Pension

Med pension avses enligt 10 kap. 5 § IL ersättningar som betalas ut

1. som inkomstgrundad ålderspension och premiepension till efterlevande enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension,
2. som garantipension enligt lagen (1998:702) om garantipension,
3. som efterlevandepension enligt lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn,
4. på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring,
5. på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring, eller
6. till förmånstagare enligt ett sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § 2 st.

Med pension avses också ersättningar som betalas ut från pensionssparkonto

1. till pensionsspararen,
2. till förmånstagare på grund av förmånstagarförordnande,

3. till den som fått rätten till pension genom bodelning,
4. till make eller bröstarvinge på grund av att ett förmånstagarförordnande jämkats, eller
5. vid återbetalning enligt 13 kap. 4 § äktenskapsbalken.

Periodiskt understöd

Som periodiskt understöd behandlas varje utbetalning eller förmån från stiftelser vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster för all framtid eller viss tid ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer, s.k. familjestiftelser (10 kap. 6 § IL). Även engångsbidrag från familjestiftelse betraktas således som periodiskt understöd.

Försäkring tagen i samband med tjänst

En sjuk- eller olycksfallsförsäkring anses ha tecknats i samband med tjänst om arbetsgivaren ska betala premierna för försäkringen och anmälan görs till försäkringsbolaget om att försäkringen tecknats i samband med tjänst (10 kap. 7 § IL). Det krävs att arbetsgivaren betalar hela premieavgiften för att villkoren ska anses uppfyllda.

16.3 Beskattningstidpunkten

Kontantprincipen

Huvudregeln är att inkomster ska tas upp till beskattning det år då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del, medan utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna för dem. Denna s.k. kontantprincip fick i IL en språkligt ändrad och förkortad lydelse − tidigare hette det att inkomsten skulle tas upp när den var tillgänglig för lyftning. Ändringen gjordes för att lagtexten skulle ges en modernare utformning utan att för den skull någon materiell ändring var avsedd (prop. 1999/2000:2 del 2 s.119). I ett ej överklagat förhandsbesked, som gällde beskattningstidpunkten för framtida pensionsutbetalning i utbyte mot avstående från avgångsvederlag, fann SRN att den nya lydelsen i IL inte medförde att RR:s praxis i RÅ 2000 ref. 4 skulle frångås. Pensionsutbetalningen skulle därför beskattas först när pensionen betalades ut. Kontantprincipen bör således inte anses ha fått någon ny innebörd enbart till följd av den språkliga förändringen i IL. En annan sak är att nya rättsfall medför att praxis rörande kontantprincipen utvecklas.

16.3.1 När intäkter ska tas upp

Huvudregel

Enligt kontantprincipen ska, som ovan angetts, inkomster tas upp det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL).

Om lön för flera år uppburits retroaktivt under ett senare år ska hela beloppet tas upp till beskattning för det år då utbetalningen sker och inte fördelas på de år lönen avser (RÅ 1952 Fi 1392). Jfr dock avsnitt 13 om skatt på ackumulerad inkomst.

Undantag

I vissa situationer gäller dock delvis andra regler.

Tågresor

Reseförmåner på grund av anställning eller uppdrag inom rese- eller trafikbranschen och som gäller inrikes tågresor med inskränkande villkor värderas enligt 61 kap. 14 § IL. Årskort avseende sådana reseförmåner ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den skattskyldige disponerar över årskortet (10 kap. 9 § IL), dvs. när han första gången kan använda det.

Årskort för arbetsresor och hemresor

Om arbetsgivaren tillhandahåller ett årskort att användas för resor till och från arbetet eller för hemresor uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande kortets värde eller värdet av de resor som företas med kortet, om dessa visas. Förmånen kan enligt kontantprincipen beskattas den månad när kortet erhålls. Arbetsgivaren kan också välja att redovisa förmånen löpande fördelat på tolv månader (jfr vad som sägs om avdrag under 16.3.2).

Drivmedel

Förmån av drivmedel ska räknas till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del (10 kap. 10 § IL). En förmån som erhållits i slutet av ett år kommer med andra ord att hänföras till det efterföljande årets inkomster.

Semesterersättning

Semesterersättning utgör skattepliktig inkomst och ska tas upp till beskattning för det beskattningsår då ersättningen lyfts. Inom framför allt byggbranschen förekommer det att arbetsgivaren betalar in semesterersättning till en särskild semesterkassa i stället för att betala direkt till den anställde. I samband med den anställdes semester betalar semesterkassan ut semesterersättning. I sådana fall är det tidpunkten för utbetalningen från semesterkassan som avgör vilket år som inkomsten ska tas upp.

Skatteavdrag görs av semesterkassan vid utbetalningstillfället. Kassan lämnar även kontrolluppgift och betalar arbetsgivaravgifter på semesterersättningen.

Trohetsrabatt, m.m.

Skattepliktig rabatt, bonus och annan förmån som getts ut på grund av kundtrohet eller liknande (t.ex. så kallade frequent flyer-rabatter), och som grundar sig på utgifter för vilka arbetsgivaren svarat, beskattas det året då den anställde utnyttjar förmånen. Den anställde ska lämna uppgift om att han utnyttjat en sådan förmån till arbetsgivaren senast månaden efter det att

förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 5 § LSK).

Förvärv av värdepapper/ personaloptioner

Den som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker (10 kap. 11 § 1 st. IL).

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor (personaloption), ska förmånen tas upp till beskattning det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts. Upphör den skattskyldige att vara obegränsat skattskyldig ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas (10 kap. 11 § 2 st. IL). Enligt EG-rätten gäller detta inte en person som flyttar till annat EU/EES-land (se Regeringsrättens dom 2008-04-24, mål nr 6324-06 samt Skatteverkets ställningstagande 2008-11-11, dnr 131 657884-08/111 vilken tillämpas t.o.m. 2009 års taxering. Bestämmelsen i andra stycket om exitbeskattning upphör att gälla den 1 januari 2009 (SFS 2008:822).

Syntetiska optioner

I ett överklagat förhandsbesked har frågan om beskattningstidpunkten för syntetiska optioner som inte utgör värdepapper prövats (RÅ 2007 not. 177). Domen innebär att syntetiska optioner beskattas vid den tidpunkt då de först kan utnyttjas (kan-tidpunkten) för det värde rättigheten har vid den tidpunkten. Om optionerna utnyttjas vid en senare tidpunkt än kan-tidpunkten, beskattas de dessutom vid utnyttjandet för mellanskillnaden mellan det kontantbelopp som betalas ut och det tidigare beskattade beloppet. Således kan två beskattningstidpunkter i tjänst inträffa för en och samma förmån i det fallet (se vidare avsnitt 17.2.14).

Tidpunkten för beskattning av förmån av värdepapper respektive personaloptioner samt värderingen av sådana förmåner behandlas närmare i avsnitt 17.2.13 och 17.2.14.

Särskilt om förmåner i annat än pengar

Skatteplikten för förmåner i annat än pengar inträder i regel när förmånen har utnyttjats. Efter förslag av utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1992:57 och SOU 1993:44) infördes en bestämmelse att förmån normalt ska ha ”åtnjutits” för att skatteplikt ska inträda – i IL uttrycks detta i stället så att förmånen ska ha ”utnyttjats” eller ”kommit den skattskyldige till del”. Utredningen konstaterade dock att det inte kunde anges någon klar för alla fall gemensam tidpunkt för skatte-

pliktens inträdande. I prop. 1993/94:90, s. 82 anfördes bl.a. följande:

> ”Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen. /…/ Med tanke på de tillämpningsproblem i detta avseende som ofta uppstår med olika slag av förmåner vore det i och för sig önskvärt om det i lagtext klart kunde anges hur olika fall ska bedömas. Det förekommer emellertid en mängd olika situationer och det uppstår efterhand nya förmåner. En fullständig reglering är därför inte möjlig utan man får nöja sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis”.

Framskjuten beskattning

I vissa fall kan beskattningstidpunkten för medel som är avsedda för en anställd skjutas fram till en senare tidpunkt. Detta gäller exempelvis medel som arbetsgivaren avsätter till en vinstandelsstiftelse. Detsamma gäller medel som arbetsgivaren avsätter till pension (se bl.a. RÅ 2000 ref. 4). Detta rättsfall har ibland tolkats så att beskattningstidpunkten för lön alltid kan skjutas fram, bara det sker innan lönen kunnat disponeras. I RÅ 2008 ref. 20 har Regeringsrätten gjort klart att så inte är fallet. Skattskyldighet för intjänad provisionsersättning ansågs inträda när överföring av ersättning på den anställdes begäran gjordes till en företagsanknuten stiftelse. Regeringsrätten konstaterade i målet att det inte var fråga om att arbetsgivaren avsatte egna medel till en vinstandelsstiftelse. De till stiftelsen överförda medlen var i stället en provisionsbaserad del av de anställdas ersättning för utfört arbete. Stiftelsen fick därmed anses vara en stiftelse som hade till uppgift att ta emot och förvalta de anställdas provisionsbaserade ersättningar. Den anställde fick genom sina val anses förfoga över lönen på ett sådant sätt att den skulle anses disponibel för honom i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL. Den ersättning som överfördes till stiftelsen skulle därför tas upp till beskattning i samband med överföringen.

Dispositionsrätten

För beskattning räcker det inte att en förmån har erbjudits en anställd (RÅ 1992 ref. 108). Frågan var om en person, som var vegetarian, skulle påföras värde av kostförmån när hon hade haft möjlighet att erhålla fri kost men där det var ostridigt att hon inte utnyttjat denna möjlighet. RR fann att det under sådana förhållanden inte förelåg grund för att beskatta för kost-

förmån. I vissa fall kan dock redan dispositionsmöjligheten utlösa beskattning (RÅ 2002 ref. 53). En delägare tillika anställd i ett fåmansföretag, som utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus, beskattades för dispositionsrätten till fritidshuset och inte på grund av det faktiska nyttjandet (se vidare avsnitt 18.7). Detta bör dock inte ses som ett avsteg från principen att en förmån ska anses åtnjuten för att kunna beskattas. Förmånen är i det fallet vidare än enbart det faktiska nyttjandet genom att förmånshavaren fått inflytande och bestämmanderätten över förmånens användning.

När det gäller skatteplikts- och värderingsfrågan åligger det i första hand utgivaren av förmånen, som i regel är den egna arbetsgivaren, att avgöra om förmånen är skattepliktig och i så fall värdera den. Bedöms förmånen som skattepliktig ska den redovisas från första kronan.

Avskattning pensionsförsäkring m.m.

Beträffande tidpunkten för avskattning i vissa fall av pensionsförsäkring resp. pensionssparkonto finns särskilda bestämmelser (58 kap. 19 § resp. 58 kap. 33 § IL), se vidare avsnitt 20.

Fri skatt

Arbetsgivaren och den anställde kan avtala om s.k. nettolön, dvs. att lön ska utgå med visst belopp efter skatt. Beskattningen ska dock som vanligt ske med utgångspunkt i bruttobeloppet. Detta innebär att man ska räkna ut hur stor bruttolönen skulle ha varit för att – efter avdrag för skatt – ge den avtalade nettolönen. Frågan har prövats i rättsfallet RÅ 1987 ref. 61. RR konstaterade att bruttolönen var en odelbar enhet och att förmån av fri skatt ska, oberoende av vad parterna har avtalat i den frågan, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen. Värdet av förmånen ska bestämmas med denna utgångspunkt.

Motsatt utgång blev det i RÅ 1991 not. 53, där det hade avtalats om en särskild rörlig ersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Frågan var om ersättningen skulle innefatta ett avtal om fri skatt att beskattas samma år som löneförmånerna. RR fann dock att det inte varit fråga om att genom den rörliga ersättningen tillförsäkra den skattskyldige en i förväg bestämd nettolön. I stället syftade avtalet till att, sedan de slutliga beskattningskonsekvenserna lagts fast genom taxeringen, i viss utsträckning kompensera den anställde i den mån han i Sverige fått vidkännas högre skatt än i sitt hemland. Skattskyldighet för denna kompensation för skatt inträder enligt kontantprincipen, dvs. det år kompensationen betalats ut till den anställde.

Skatteverket har i skrivelse 2006-11-02 (dnr 131 644285-06/111) angett hur enligt verkets uppfattning bruttolönen ska beräknas vid nettolöneavtal.

16.3.2 När kostnader ska dras av

Huvudregel

Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna (10 kap. 13 § IL).

Undantag

I vissa situationer gäller dock delvis andra regler.

Förslitnings-avdrag

Avsteg från kontantprincipen sker enligt praxis vid anskaffning av dyrare redskap och inventarier för tjänsten. I sådana fall medges avdrag vanligen i form av årliga *förslitningsavdrag*. Avdragen fördelas på det antal år som inventariet beräknas kunna användas på samma sätt som vid planenlig avskrivning. Restvärdeavskrivning får inte användas. Vid en försäljning tillämpas kapitalvinstreglerna.

Årskort

I vissa fall kan avdragsrätten inte bedömas för det år då betalningen skett. Det gäller t.ex. årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas. Kostnaden är i det fallet inte avdragsgill för det beskattningsår då betalningen skett utan för det beskattningsår då resorna företagits (RÅ 1985 1:3 och RÅ 1988 ref. 17). Det är först då man vet om förutsättningarna för avdrag enligt de materiella reglerna om arbetsresor är uppfyllda för hela den tid kortet gäller. Att det numera beträffande årsskiftesbetalningar tillämpas en strikt kontantprincip i inkomstslaget tjänst förändrar således inte detta synsätt (se i RÅ 1988 ref. 17 åberopad litteratur).

Tjänstehund

Ett annat exempel på att avdragsrätten inte kan bedömas samma år som man haft utgiften gäller avdrag för tjänstehundar. Vissa poliser, tulltjänstemän och väktare har träffat avtal med sin arbetsgivare om att de ska använda egen hund i tjänsten. Kostnader för förvärvet av tjänstehund är i sådana fall avdragsgilla (se avsnitt 19). Avdragsrätten kan dock inte bedömas redan när hunden köps in som valp. Avdrag för förvärvet kan medges först det beskattningsår då hunden godkänts som tjänstehund, och därefter tagits i bruk som tjänstehund (se RÅ 1999 not. 12, och det särskilda yttrandet i domen).

Hobbyverksamhet

När det gäller hobbyverksamhet finns det ytterligare bestämmelser om beskattningstidpunkten (10 kap. 13 § jämfört med 12 kap. 37 § IL). Enligt dessa ska i en sådan verksamhet avdrag göras även för något av de fem föregående beskattningsårens kostnader till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte

kunnat dras av tidigare. Avdrag får inte göras med högre belopp än vad som återstår av intäkterna efter avdrag för beskattningsårets kostnader. Om hobbyverksamhet, se vidare 19.14.

Särskild skatt

Sådan särskild skatt eller avgift som ingår i slutlig skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) ska dras av som kostnad det beskattningsår då skatten debiteras (10 kap. 14 § IL).

Kostnad för förvärv av värdepapper/ personaloptioner

Om en skattskyldig, som på grund av sin tjänst på förmånliga villkor förvärvat en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, har betalat en ersättning för förmånen, ska utgiften dras av som kostnad det år då förmånen ska tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL).

Tidpunkten för rätt till avdrag för erlagd premie för förvärv av värdepapper respektive personaloptioner behandlas närmare i avsnitt 17.2.13 och 17.2.14.

Återbetalning av lön m.m.

Det händer ibland att det i efterhand framkommer att lön, pension, ersättning från Försäkringskassan m.m. har betalats ut med för stort belopp under något tidigare inkomstår. Mottagaren kan i ett sådant fall bli skyldig att under ett senare år betala tillbaka vad han har fått för mycket. Det är i allmänhet fråga om ersättningar som mottagaren tidigare har blivit inkomstbeskattad för.

Fråga uppkommer då om återbetalningen ska påverka taxeringen för det beskattningsår då inkomsten kom den skattskyldige till del eller taxeringen för det beskattningsår då inkomsten återbetalas. Enligt praxis ska den ursprungliga – felaktiga – taxeringen rättas till i de fall återbetalningen gäller en ersättning som varit fel redan från början. Om återbetalningen däremot beror på en senare inträffad händelse, ska det belopp som återbetalas dras av det år då återbetalning sker.

RR har ansett att avdrag bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, nämligen i RÅ 1974 ref. 5, RÅ 1959 Fi 975 och RÅ 1970 Fi 1413 . Dessa fall avser återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos en ny arbetsgivare. RR har i dessa fall ansett att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten. Samma resonemang fördes i ett

icke överklagat förhandsbesked. Sökanden hade fått skadestånd för inkomstbortfall vilket medförde skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd, som han tidigare hade fått för samma tid. SRN fann med hänsyn till det nära samband som förelåg mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt under återbetalningsåret.

På motsvarande sätt anses enligt Skatteverkets ställningstagande 2007-10-01 (dnr 131 238572-07/111) återbetalning av tjänstepension (sjukpension) på grund av att Försäkringskassan betalat ut retroaktiv arbetsskadelivränta för samma tid vara avdragsgill för det år då återbetalning skett.

Har däremot återbetalning skett på grund av att den utbetalda ersättningen redan från början varit felaktig, ska enligt praxis korrigering göras vid taxeringen för det år då inkomsten uppburits och beskattats. Något avdragsresonemang bör inte föras i dessa fall. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1927 Fi 28, där RR förklarade att ett återbetalat tantiembelopp ”icke utgjort för klaganden beskattningsbar inkomst”. RR har också i ett stort antal liknande fall genom resning korrigerat taxeringen för utbetalningsåret (se t.ex. RÅ 1950 Fi 167, RÅ 1956 Fi 1855, RÅ 1988 not. 34 och RÅ 1991 not. 285).

En särskild fråga är om det för nedsättning av taxeringarna krävs att den skattskyldige faktiskt betalat tillbaka den ersättning som ska återbetalas, eller om det räcker med att det har riktats ett krav om återbetalning mot honom. Man får här skilja på det fall då avdrag ska medges vid taxeringen för återbetalningsåret och det fall då den återbetalningspliktiga inkomsten ska undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret.

I det förstnämnda fallet, där återbetalningen behandlas som en omkostnad för intäkternas förvärvande, torde kontantprincipen kräva att faktisk återbetalning gjorts under det aktuella beskattningsåret.

Om korrigering i stället ska göras vid taxeringen för utbetalningsåret torde det däremot räcka med att ett ostridigt återbetalningskrav riktats mot den skattskyldige (se RÅ 1994 not. 267). I det fallet har felaktigt uppburen ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förpliktigats att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då ersättningen uppburits. Taxeringarna sattes ned med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle göras enligt en avbetalningsplan som omfattade flera år.

16.4 Resultatet

Överskott eller underskott ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

Rullning av underskott

Om det uppkommer ett underskott vid beräkningen ska detta dras av som kostnad mot överskott i inkomstslaget tjänst det följande beskattningsåret (10 kap. 16 § IL). Om det skulle uppstå underskott även detta och senare beskattningsår får detta underskott i sin tur utnyttjas nästa år osv. Rullning av underskott görs normalt så länge förvärvskällan finns kvar.

Möjligheten till s.k. rullning av underskott i inkomstslaget tjänst infördes vid 1990 års skattereform mest för att åstadkomma ett enhetligt system för underskott gällande alla slag av förvärvsinkomster. Det är dock mycket sällsynt att det uppkommer underskott i inkomstslaget tjänst, vilket också är förklaringen till att denna möjlighet inte har beaktats vid utformningen av deklarationsblanketterna. Om underskott av tjänst ändå skulle uppkomma ska detta vid nästföljande års taxering dras av enligt samma regler som ursprungligen gällt för avdraget. Detta är viktigt för att den avdragsbegränsning som gäller för det aktuella avdraget ska tillämpas, och för att den pensionsgrundande inkomsten ska bli korrekt, skrivelse 2007-01-24 (dnr 131 45224-07/111).

I fråga om hobbyinkomster gäller särskilda regler för uppkomna underskott (12 kap. 37 § IL).

17 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

11 kap. IL

prop. 1999/2000:2

17.1 Allmänt

Huvudregeln för vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst finns i 11 kap. 1 § IL. Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap. IL.

Till intäkt av tjänst hör ersättning för arbete, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Ersättningen utgör intäkt av tjänst oavsett om den utgörs av kontanter eller andra förmåner. Även kostnadsersättningar är skattepliktiga i princip även om de många gånger motsvaras av rätt till avdrag och inte behöver ligga till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

En förutsättning för att inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst är att den inte är befriad från skatt enligt 8 kap. eller 11 kap. eller är att hänföra till något annat inkomstslag. I princip utgör allt en arbetstagare (uppdragstagare) erhåller från sin arbetsgivare (uppdragsgivare) skattepliktig intäkt av tjänst. I de flesta fall hänförs även olika ersättningar som utgår i stället för lön, t.ex. sjukpenning pension, livränta och avgångsersättning, till inkomst av tjänst.

För beskattningen i tjänst saknar det betydelse om verksamheten är tillfällig eller varaktig. Det behöver inte heller föreligga något uppdragsförhållande. Inkomster från t.ex. ersättning för lösta pristävlingsuppgifter, vinst i fisketävling m.m. har beskattats som inkomst av tjänst. För beskattning krävs dock att det allmänt sett är fråga om ersättning för någon form av prestation eller verksamhet.

Utgått för tjänsten

Så snart ersättningen eller förmånen har ett samband med tjänsten – har utgått för tjänsten – ska den utgöra intäkt av

tjänst. I RÅ 1984 1:40 II hade generalagenten i Sverige för ett bilmärke utlyst en säljtävlan där bilförsäljarnas vinster bestod av USA-resor. Generalagenten, inte bilförsäljarnas respektive arbetsgivare, stod för merparten av kostnaderna för resorna. Trots detta ansågs förmånen ha utgått för tjänsten och beskattades som intäkt av tjänst.

Betalning med nettolön

Om förmånshavaren betalar en ersättning för att få en förmån ska förmånsvärdet sättas ned med vad han betalat. För att betalning ska kunna beaktas måste den ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes nettolön. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänkts får inte påverka förmånsvärdet.

Bruttolöneavdrag

Det är vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med vissa förmåner. Många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader genom att personalen får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. Ett bruttolöneavdrag utgör ingen betalning för en förmån.

Ett bruttolöneavdrag innebär endast att arbetsgivaren och den anställde ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara skattepliktig eller skattefri. När bruttolöneavdrag tillämpas innebär det att det är den nya lägre lönen som ska utgöra underlag för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten samt underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen.

Att bruttolöneavdrag inte godtas i samband med motionsförmån framgår av avsnitt 17.2.10.

Avstående från lön

Om en person som enligt avtal eller liknande har rätt till lön, arvode e.d. frivilligt till annan avstår från hela sin förmån eller del av den, är förmånen ändå skattepliktig i sin helhet (se t.ex. RÅ 1962 ref. 46). Denne anses genom avståendet ha förfogat över ersättningen. En annan sak är det om en musiker eller annan artist uppträder utan att betinga sig någon ersättning t.ex. i samband med välgörenhetsgalor. I det fallet finns ingen avtalad ersättning att beskatta.

Minskning av lön

I rättsfallet RÅ 1986 ref. 58 har ett studieförbund minskat en kursledares arvode med belopp motsvarande ”deltagaravgifter” från kursdeltagarna. Kursledaren beskattades inte för detta belopp, eftersom hon inte kunde ta ut någon avgift från deltagarna.

Indirekt förmån

Som skattepliktig intäkt av tjänst anses enligt praxis även ersättning eller förmån, som tillkommer den anställde indirekt, genom att ersättningen eller förmånen utgår till någon närstående till den anställde, om detta sker pga. den anställdes tjänst. I RÅ 1989 ref. 57 hade en arbetsgivare till en anställds hustru sålt en begagnad traktor för ett pris lägre än marknadsvärdet. Traktorn skulle användas vid driften av en hustrun tillhörig jordbruksfastighet. Mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och den erlagda köpeskillingen har beskattats såsom inkomst av tjänst hos den anställde.

Detsamma gäller om den anställde t.ex. får ta med make, sambo eller annan anhörig på resa (belöningsresa, konferensresa, tjänsteresa etc.) som bekostas av en arbetsgivare. Värdet av den medföljandes resa beskattas hos den anställde (RÅ 1984 1:40).

Anställningen har upphört

Av allmänna rättsprinciper följer även att en förmån som utgår på grund av en anställning, beskattas även om den erhålls efter det att anställningen upphört, om förmånen har samband med den tidigare anställningen (prop. 1989/90:110 Del 1 s.674–675).

Hot i arbetet

Enligt Skatteverkets ställningstagande 2008-08-21, dnr 131 484465-08/111, ska åtgärder som en arbetsgivare erbjuder en anställd som blivit hotad i arbetet, i syfte att ge honom eller hans familj skydd för person och egendom, inte förmånsbeskattas. Detta gäller även om skyddet ges i den privata bostaden eller under den anställdes lediga tid.

Ersättning sakskada

Ersätter arbetsgivaren anställd för skada på egendom i samband med skadegörelse eller liknande som inträffat på grund av yrkesutövningen är ersättningen skattefri, se Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11, dnr 131 689760-08/111. Annan ekonomisk kompensation från en arbetsgivare som utges till en anställd på grund av sjukfrånvaro eller liknande som beror på yrkesutövningen är skattepliktig.

17.2 Ersättningar och förmåner

17.2.1 Förmåner vid tjänsteresa och representation

Fri kost

Fri kost är normalt en skattepliktig förmån, som värderas schablonmässigt (om värderingen, se avsnitt 18.2). Vissa undantag från skatteplikten regleras i 11 kap. 2 och 3 §§ IL. I vissa fall är förmån av fri kost enligt praxis undantagen från skatteplikt. Enbart den omständigheten att den anställde intar en måltid på tjänstetid medför inte att förmånen blir skattefri.

Fri kost på allmänna transportmedel

Fri kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa är en skattefri förmån om kosten obligatoriskt ingår i priset för resan (11 kap. 2 § 1 st. IL).

För att skattefrihet ska gälla förutsätts att färdbiljetten inte kan köpas exklusive måltiderna. För den som exempelvis reser första klass får således en förstaklassbiljett inte kunna köpas till ett lägre pris utan att kost ingår.

Skulle det finnas en viss klassificering för ett visst antal stolar där kosten ingår i priset medför detta inte skattefrihet om motsvarande biljett kan erhållas utan kostnad men med en annan klassificering. Klassificeringen ska i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Med allmänna transportmedel avses flyg, tåg och andra kommunikationsmedel som mot betalning är tillgängliga för allmänheten.

Fri frukost på hotell

Förmån av fri frukost på hotell eller liknande i samband med övernattning där under tjänsteresa är undantagen från beskattning om frukosten obligatoriskt ingår i priset för övernattningen (11 kap. 2 § 1 st. IL). Ett ytterligare villkor för skattefrihet är att ett rum med samma standard inte kan hyras till ett lägre pris utan frukost.

Skulle det finnas en viss klassificering för ett visst antal rum där kosten ingår i priset medför detta inte skattefrihet om motsvarande rum kan erhållas utan kost men med en annan klassificering. Klassificeringen måste i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Skattefriheten för förmån av fri frukost gäller på hotell och liknande inrättning. Med liknande inrättning avses andra yrkesmässigt bedrivna rumsuthyrningar som exempelvis pensionat, värdshus m.m. Vid bedömningen kan viss ledning erhållas genom lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse.

Fri frukost som inte obligatoriskt ingår i priset för rummet är en skattepliktig förmån. Avdrag för ökade levnadskostnader ska normalt reduceras när den anställde tillhandahållits kostförmån. Det finns dock undantagsregler, se Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2007:34).

Fri kost vid representation

Fri kost i samband med extern representation ska inte tas upp till beskattning. Fri kost i samband med intern representation är skattefri bara vid sammankomster som är tillfälliga och kortvariga (11 kap. 2 § 1 st. IL).

Vad som avses med extern representation framgår av avsnitt 19.19. Med intern representation som inte bör föranleda beskattning av kostförmån avses i detta sammanhang sådant som personalfester, informationsmöten med personalen, interna kurser, planeringskonferenser, t.ex. diskussioner om budgetering, personalfrågor, inköps- och försäljningspolitik (prop. 1992/93:127, s. 55). En förutsättning för skattefrihet är

- att det är fråga om i huvudsak interna möten (för företaget, koncernen e.d.),
- att sammankomsten har en varaktighet av högst en vecka,
- att det inte är fråga om möten som regelbundet hålls med korta mellanrum (varje eller varannan vecka), och
- att det är gemensamma måltidsarrangemang.

Samtliga förutsättningar bör vara uppfyllda för att sammankomsten ska hänföras till intern representation.

Fri försäkring under tjänsteresa

Förmån av fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa är skattefri (11 kap. 2 § 2 st. IL). Skattefriheten omfattar, enligt prop. 1992/93:127 s. 55, premie för av arbetsgivaren tagen försäkring avseende reseskydd under anställds tjänsteresa.

Med reseskydd avses skydd mot skador på person eller egendom som uppkommer vid resa. Reseskyddet kan omfatta bl.a. stöld av och skador på resgods, ansvarsskada, rättsskydd, överfallsskydd, kostnader vid olycksfall eller akut sjukdom, invaliditets- och dödsfallsersättning pga. olycksfallsskada, hemresa vid t.ex. sjukdom eller dödsfall hemma, strejk och andra förseningar.

Fri logi vid tjänsteresa

I de fall den anställde är på tjänsteresa och arbetsgivaren tillhandahåller logi är reglerna i 12 kap. IL som avser avdragsrätten för den anställde inte i fråga. Frågan om skatteplikt för logi under tjänsteresa ska därför inte bedömas utifrån dessa regler utan enligt de allmänna reglerna om skattepliktiga förmåner m.m. i 11 kap. IL. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör logi under en pågående tjänsteresa, där övernattningen är motiverad av tjänsteutövningen, inte någon skattepliktig förmån för den anställde oavsett om övernattningen sker inom eller utom hans vanliga verksamhetsort. En sådan övernattning, som således sker på annan plats än den anställdes bostad, kan inte sägas innebära någon inbesparad levnadskostnad för den anställde. En skattepliktig bostadsförmån kan dock uppkomma om arbetsgivaren tillhandahåller en lägenhet eller

annan stadigvarande bostad för den anställde, t.ex. för att utnyttjas i samband med tjänsteresor (Skatteverkets ställningstagande 2006-01-31 dnr 131 63168-06/111).

Studie- och konferensresor

Anställda som i tjänsten företar en studieresa eller deltar i en konferensresa inom eller utom landet beskattas normalt inte för värdet av en sådan resa så länge det handlar om en renodlad studie- resp. konferensresa eller resa där det visserligen finns inslag av nöje och rekreation men där detta är försumbart.

Om inslaget av nöje och rekreation däremot får en mer framträdande roll under resan kan man inte utesluta förmånsbeskattning. Det finns en omfattande rättspraxis på området. Domstolarna gör en bedömning av skatteplikten i varje enskilt fall. Förmånsbeskattning kan aktualiseras om resan sker exempelvis under en helg, till populärt turistmål eller till en mycket avlägsen plats. Det förhållandet att kurser och konferenser förläggs till ett populärt turistmål, exempelvis Kanarieöarna, behöver dock inte innebära att beskattning ska ske. I vissa fall kan ett sådant arrangemang medföra lägre kostnader för arbetsgivaren jämfört med att kursen eller konferensen förläggs till en näraliggande ort. Avgörande för bedömningen är – som ovan angetts – hur stort inslaget är av nöje och rekreation. För att kunna bedöma om en anställd ska beskattas för sitt deltagande i en sådan resa måste man ta hänsyn till flera olika faktorer, bl.a. syftet med resan, vilken nytta resan kan få för arbetsgivarens verksamhet, val av resmål och studiernas eller konferensens uppläggning (jfr bl.a. RÅ 1983 1:78 I och II).

En omständighet bland andra vid den skattemässiga bedömningen är den tidsmässiga fördelningen mellan studier/konferens och andra aktiviteter under resan. Resan måste innehålla en inte oväsentlig del effektivt arbete. Som en tumregel brukar anföras att studierna/konferenstiden bör uppgå till minst sex timmar per dag. Under en vecka bör den effektiva studie- eller konferenstiden omfatta minst 30 timmar jämnt fördelade under veckan. Skatteverket gör en samlad bedömning när man avgör om en skattepliktig förmån föreligger eller inte.

Personalfest

Enligt Skatteverkets uppfattning (Skatteverkets ställningstagande 2005-09-26, dnr 130 362366-05/111) gäller följande beträffande förmånsbeskattning av personalfester. När en personalfest hålls på den anställdes vanliga arbetsplats, dvs. hans tjänsteställe, gäller vanliga regler om arbetsresor. När en personalfest hålls på någon annan plats än den anställdes tjänsteställe och arbetsgivaren bekostar resa och eventuell

övernattning i samband med personalfesten ska den anställde inte beskattas för resa och logi under förutsättning att resan är förenad med högst *en* övernattning. Det samma gäller även resa och logi för eventuellt medföljande make eller sambo. Detta förutsätter att arrangemanget inte överskrider vad som kan anses rymmas inom begreppet personalvård (personalfest) och i realiteten är att se som en rekreationsresa eller liknande.

Privat nyttjande av tjänstekort och årskort

Det förekommer att anställda, som gör tjänsteresor, tilldelas tjänstekort av olika slag som även får användas för privat bruk. Det kan vara årskort på SJ, olika flygbolag eller inom region- och lokaltrafiken, det kan även vara fråga om olika typer av period- och månadskort. Beskattning ska ske för värdet av de privata resor som faktiskt företagits (RÅ 1987 ref. 81). Om den anställde inte lämnar någon redogörelse för det privata nyttjandet, bör enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) den anställde beskattas för ett förmånsvärde motsvarande kostnaden för årskort respektive period- och månadskort om inga inskränkningar i det privata nyttjandet föreligger. Om tjänstekortet däremot inte till någon del används för privat bruk, bör någon förmån inte anses föreligga. I sådana fall bör lämpligen ett avtal ha träffats mellan arbetsgivaren och den anställde att tjänstekortet inte får användas för privat bruk.

För lokala och regionala kort som bekostas av arbetsgivaren presumeras kortet vara för privat bruk, även om det också används för tjänsteresor på arbetsorten. Det kan vara fråga om års-, månads- eller periodkort. Den anställde bör i sådana fall förmånsbeskattas för hela kortvärdet. Endast om kort av den här typen förvaras på arbetsplatsen för att endast användas av personalen vid tjänsteärenden undviks förmånsbeskattning.

Belöningsresor

S.k. incentive- eller belöningsresor kan i regel jämställas med ersättning för utfört arbete. En sådan förmån är därför skattepliktig för den anställde som lön. Det gäller också om resan har karaktären av gratifikation, exempelvis om den anställde bjuds på en resa efter viss tids anställning i företaget (RÅ 1984 1:40 I). Resan är en skattepliktig förmån även om arbetsgivarens generalagent eller branschorganisation har bekostat den (RÅ 1984 1:40 II).

Försäljningsvinster och resor

Vinst i t.ex. försäljningspristävlingar, där priserna består av resa, är ytterligare exempel på en förmån som jämställs med ersättning för utfört arbete. Sådan förmån är därför alltid skattepliktig inkomst för mottagaren (RÅ 1984 1:40 II). Om

resan är en kombination av belöningsresa och studie-/konferensresa ska varje del bedömas efter sitt verkliga innehåll, dvs. hur stor del som tidsmässigt är avsatt för nöje och rekreation. Detta belyses i rättsfallen RÅ 1988 ref. 99 I–III.

Medföljande make

Den förmån som uppkommer när en arbetsgivare låter exempelvis den anställdes make följa med på en resa ska värderas till marknadsvärdet. Vanligtvis motsvaras detta av arbetsgivarens merkostnader för makens deltagande såsom för färdbiljett, logi, mat etc. Det ska anmärkas att den anställde inte kan undgå förmånsbeskattning genom att byta ut en dyr färdbiljett mot två billiga, dvs. utan merkostnad för arbetsgivaren. I ett sådant fall ska makens färdbiljett värderas till saluvärdet. I undantagsfall kan det finnas sådana skäl för att make medföljer på resan att någon förmånsbeskattning inte ska ske. Ett sådant skäl för maken att deltaga kan vara om den anställde är handikappad och behöver vård under sin resa.

17.2.2 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

FN-personal m.fl.

Förmån av fri kost och hemresa för sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands är enligt 11 kap. 3 § IL skattefri. Bestämmelsen gäller personal som omfattas av lag (2003:169) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands. Sådan personal är normalt anställd i Försvarsmaktens utlandsstyrka, och ställs till förfogande på begäran av FN eller enligt beslut av Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa, OSSE.

17.2.3 Förmåner till skattskyldiga med sjöinkomst

Fri resa

Förmån av fri resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa är skattefri hos skattskyldiga som har sjöinkomst och som har fartyget som tjänsteställe. Skattefriheten gäller dock inte om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell (11 kap. 4 § IL). Vad som avses med närfart framgår av 64 kap. 6 § IL och kommenteras i avsnitt 22.1.3. En redogörelse för sjöinkomstavdrag finns i avsnitt 22.

Logi

Förmån av logi ombord på fartyg ska inte tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst (11 kap. 5 § IL).

17.2.4 Tryggande av tjänstepension

Arbetsgivarens utgifter enligt 28 kap. 3 § IL för att trygga pension ska enligt 11 kap. 6 § IL inte tas upp till beskattning hos arbetstagaren. Detta gäller om utfästelsen tryggas på sätt som anges i 28 kap. 3 § IL. Pensionen beskattas när den betalas ut.

17.2.5 Lånedator

Bestämmelsen om skattefrihet för förmån av att använda en lånedator som arbetsgivaren tillhandahåller för privat bruk har upphört att gälla fr.o.m. 2007. Se vidare avsnitt 18.8.

17.2.6 Varor och tjänster av begränsat värde

Om en vara eller en tjänst, som en anställd får låna av arbetsgivaren är av *väsentlig betydelse* för att denne ska kunna utföra sina arbetsuppgifter, ska förmånen av varan eller tjänsten inte tas upp som intäkt, om förmånen är av *begränsat värde* för den anställde och *inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen* (11 kap. 8 § IL).

Bestämmelsen har en generell utformning som gäller alla typer av varor och tjänster som arbetsgivaren tillhandahåller den anställde och som helt eller delvis har karaktär av arbetsredskap. Frågan om skattefrihet ska bedömas med hänsyn till de särskilda förhållanden som föreligger i det enskilda fallet (SkU 1994/95:25 s. 18).

En av förutsättningarna för skattefrihet är att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter. Enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 44) till lagstiftningen bör det krävas att betydelsen är påtaglig utan att varan och tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande. Av lagtexten framgår att det ska vara fråga om arbetsuppgifter som den anställde utför, inte vad han i en obestämd framtid kan tänkas komma att utföra.

Skattefriheten bör vidare begränsas till fall där arbetsgivaren direkt betalar den aktuella utrustningen eller tjänsten, eftersom arbetsgivaren redan vid denna tidpunkt bör ha klart för sig om den utrustning eller tjänst som svarar mot kostnaden har ”väsentlig betydelse” för den anställdes arbetsuppgifter och därför i skatte- och avgiftshänseende inte ska behandlas som kontant lön (nämnd prop. s. 40). Bestämmelsen kan alltså inte tillämpas om arbetsgivaren utger en kostnadsersättning till den anställde. Det sagda torde vidare innebära att regeln inte är tillämplig om arbetsgivaren hyr ut utrustningen till den anställde eller låter äganderätten övergå till den anställde.

För skattefrihet krävs vidare att den förmån som den skattskyldige får av varan eller tjänsten är av begränsat värde. Någon absolut beloppsgräns för vad som är begränsat värde kan inte anges. Flera faktorer bör vägas in vid bedömningen som t.ex. förmånens faktiska värde och om den innebär en faktisk

inbesparing i en anställds normala privata levnadskostnader (nämnd prop. s. 44).

En ytterligare förutsättning är att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Härmed avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet därav som inte kan särskiljas. Förmånen måste vara en närmast ofrånkomlig biförmån (nämnd prop. s. 40 och 44).

Tidningar

Skatterättsnämnden fann att fri prenumeration på tidningen Dagens Medicin inte var skattepliktig för anställd sjuksköterska, där tidningen skickades hem till den anställdes bostad. På fråga om kostnaden för prenumeration på Dagens Medicin var avdragsgill om hon i stället med egna pengar bekostade prenumerationen blev svaret nej. Förhandsbeskedet överklagades till RR vad gällde avdragsfrågan och fastställdes av RR (RÅ 1998 not. 144).

Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 101 gällande en chefredaktör vid en tidning funnit att om förutsättningar för skattefrihet enligt 11 kap. 8 § IL är uppfyllda, gäller skattefriheten även om det skulle vara en tidning av nyhets- eller allmänpolitisk karaktär och även om den skattskyldige inte har ytterligare en tidning som han betalar för. Detta gäller enligt domen för chefredaktören samt anställda med journalistiska arbetsuppgifter.

Enligt Regeringsrätten måste en arbetsgivare i ett dagstidningsföretag i regel anses ha ett starkt intresse av att anställda med journalistiska arbetstuppgifter tar del av det som skrivs i branschen. Hit räknas enligt Skatteverkets uppfattning personer som arbetar som journalister, fotografer, grafisk personal samt personal tillhörande ledningsgruppen (Skatteverkets ställningstagande 2005-05-02, dnr 130 225096-05/111).

Dator

Ett annat exempel där värdet av en förmån är svår att särskilja från varans eller tjänstens nytta i anställningen är när en av arbetsgivaren ägd persondator, som bedömts vara av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter, också används privat (prop. 1994/95:182 s. 44).

Betalkort

Betalkort har ansetts vara skattefria enligt bestämmelsen om förmån av begränsat värde när de tillhandahållits anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för arbetsgivarens räkning (RÅ 2002 ref. 109).

Bredbands-uppkoppling

I ett inte överklagat förhandsbesked från SRN 2003-06-30 har installation av bredbandsuppkoppling i bostaden bedömts vara en sådan förmån av begränsat värde som är skattefri för de anställda, för vilka uppkopplingen är av väsentlig betydelse för deras arbete. De anställda hade bl.a. behov av att kunna ta direktkontakt med huvudkontoret i USA, vilket pga. tidsskillnaden måste ske från bostaden.

Terminalglasögon

Terminalglasögon, som en arbetsgivare tillhandahåller anställd, som behöver sådana för sitt arbete vid dataterminal, bör anses en som en skattefri förmån. Även synundersökning för att få terminalglasögon är en skattefri förmån.

Telefon

Privata telefonsamtal från ett telefonabonnemang som arbetsgivaren står för, kan som regel särskiljas från tjänstesamtalen genom t.ex. en specificerad telefonräkning. I sådant fall ska en beskattning ske på vanligt sätt för förmånen av privatsamtal (prop. 1994/95:182 s. 44).

17.2.7 Kläder

Förmån av uniform och andra arbetskläder är skattefria, om förmånen avser kläder som är avpassade för tjänsten och inte lämpligen kan användas privat (11 kap. 9 § IL).

Uniform

I Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) anges att det för skattefrihet för förmån av fri uniform bör gälla att uniformen avser sådan klädedräkt för tjänstebruk som fastställts och utformats i detalj av myndighet eller arbetsgivare. En uniforms primära syfte är att utmärka en viss befattning eller vissa befogenheter. Karaktäristiskt för en uniform är att den har en från vanliga kläder tydligt avvikande utformning.

Övriga arbetskläder

När det gäller omfattningen av skattefriheten av fria arbetskläder framgår av departementschefens uttalande i förarbetena (prop. 1987/88:52, s. 58–59) till 1988 års lagstiftning att från beskattning bör undantas arbetskläder som på grund av arbetets beskaffenhet utsätts för starkt slitage, kraftig nedsmutsning eller annars förbrukas osedvanligt snabbt. Exempel på yrkesgrupper som kan anses ha sådana arbetskläder är betongarbetare, murare, smidesarbetare och svetsare.

Fria överdrags- och skyddskläder samt fri tvätt av sådana kläder beskattas inte. Undantagna från beskattning är också sådana fria skyddskläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme och kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimat-

förhållanden. Skattefriheten i sistnämnda fall motiveras med att denna typ av kläder är att jämställa med arbetsredskap.

Även kläder som är särskilt avpassade för arbetet och som inte lämpligen kan användas privat bör undantas från beskattning. Så kan vara fallet på grund av klädernas utformning, t.ex. snitt och färgsättning eller på grund av att de är särskilt utpräglade för det slags yrkesutövning det är fråga om, t.ex. kläder som ska användas av anställda i ett företag inom livsmedels-, restaurang- och hotellnäringen eller i sjukvården. Skattefrihet bör dock inte generellt gälla för kläder av enhetlig typ som av tradition bärs av anställda i vissa verksamheter. I de fallen rör det sig många gånger om kläder som med fördel också kan användas privat.

I Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) uttalas att förmån av fria arbetskläder, som utgörs av sådan klädsel som i och för sig lämpar sig för privat bruk, t.ex. kostym och dräkt, bör anses vara skattefri om arbetsgivarens namn, symbol eller logotype är varaktigt applicerat på klädseln på ett sätt som gör att den märkbart avviker från vanliga kläder och därför inte kan antas komma att användas för privat bruk.

Kontanta bidrag för inköp av uniform och arbetskläder är alltid skattepliktiga.

17.2.8 Statsministerns tjänstebostad

Statsministerns förmån av tjänstebostad ska inte tas upp, om statsministern till sin privata disposition har annan bostad som är inrättad för permanentboende (11 kap. 10 § IL).

17.2.9 Statsråds resa med statsrådsbil

Ett statsråds förmån av resa med statsrådsbil ska inte tas upp enligt 11 kap. 10 a § IL.

17.2.10 Personalvårdsförmåner

Personalvårdsförmåner är skattefria. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder, vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmåner räknas inte

1. rabatter,
2. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,

3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen, eller
4. andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem (11 kap. 11 § IL).

Med hela personalen avses enligt RÅ 2001 ref. 44 samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. Det betyder att även vikarier och tillfälligt anställda ska omfattas av erbjudande av personalvårdsförmåner.

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller att om en arbetsgivare ger personalvårdsförmåner även till uppdragstagare på samma villkor som gäller för arbetsgivarens anställda ska också uppdragstagarna omfattas av skattefriheten (Skatteverkets ställningstagande 2005-02-22, dnr 130 90548-05/111).

Enligt 11 kap. 12 § IL räknas förfriskningar samt möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som personalvårdsförmåner.

Genom uttrycket ”mindre värde” markeras att skattefriheten för personalvårdsförmåner förutsätter att de inte kostar för mycket. Skattefriheten gäller i princip alla slags personalvårdsförmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete och inte bara sådana enklare åtgärder som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande (prop. 1993/94:90, s. 101).

Enligt Skatteverkets uppfattning bör lagtexten tolkas på så sätt att uttrycket mindre värde bör bedömas för varje slag av personalvårdsförmån för sig. Om en anställd exempelvis erhåller förfriskningar på arbetsplatsen ska detta inte påverka bedömningen av om denne erhållit en motionsförmån av mindre värde. Samma gäller om den anställde erhållit ett terminskort vid en motionsanläggning av normalt slag och samtidigt tillhandahålls förmån av exempelvis fri massage eller kostrådgivning. Däremot blir bedömningen annorlunda om arbetsgivaren tillhandahåller ett flertal personalvårdsförmåner av liknande karaktär. Om arbetsgivaren exempelvis betalar den anställdes utgifter för utövande av tennis, simning, gymnastik m.m. bör hänsyn tas till det sammanlagda värdet av dessa förmåner vid bedömningen av om den anställde erhållit personalvårdsförmåner av mindre värde (Skatteverkets ställningstagande 2005-03-31, dnr 130 205744-05/111).

Personalvårdsförmåner kännetecknas av att de tillhandahålls på arbetsplatsen. Med arbetsgivarens arbetsplats avses varje

plats där arbetet utförs för arbetsgivarens räkning mer än helt tillfälligt. Undantag har gjorts för det fall förmånen av sedvänja tillhandahålls utanför arbetsplatsen, exempelvis personalutflykt. En sådan förmån är skattefri. Under vissa förutsättningar kan även motionsförmån tillhandahållas utanför arbetsplatsen, se nedan.

Om en personalvårdsförmån går att byta mot kontanter inträder skatteplikt och detta oavsett om mottagaren väljer kontanter eller förmån in natura. Själva möjligheten att byta förmånen mot kontanter utlöser beskattning. Enligt ett inte överklagat förhandsbesked från SRN 2003-06-19 går det därför inte att med bibehållen skattefrihet kombinera motionsförmån med bruttolöneavdrag. Ett system med bruttolöneavdrag för motion innebär att den som avstår från motionsförmånen får ett med bruttolöneavdraget motsvarande belopp högre lön än om han mottagit förmånen. Förmånen går då att byta mot kontant ersättning.

Motion och annan friskvård

Fr.o.m. beskattningsåret 2004 har reglerna om skattefri motion och annan friskvård förenklats och förtydligats med hänvisning till att formerna för motionen har utvecklats och att sättet för att utöva motionen förändrats. Det är i dag mycket vanligt med motionsutövning i form av t.ex. styrketräning och aerobics på särskilda motionsanläggningar. Kraven på att motionen ska tillhandahållas i lokaler som disponeras av arbetsgivaren och att betalning ska ske direkt från denne till anläggningens innehavare har slopats liksom att motionen ska vara av kollektiv natur. Det innebär att arbetsgivaren kan erbjuda sin personal motionsaktiviteter av enklare slag och mindre värde vid motionsanläggningar som ligger skilt från arbetsplatsen. Vidare kan den anställde själv betala motionsavgiften, och mot kvitto få ersättning från arbetsgivaren för sitt utlägg.

Erbjudande om motion ska rikta sig till företagets hela personal. Det innebär att förmånen blir skattepliktig, om den utformas på ett sådant sätt att den i praktiken begränsar sig till en liten grupp anställda. Formerna för hur motionen kommer de anställda till del är däremot normalt av underordnad betydelse. Exempelvis kan man tänka sig särskilda arrangemang för tillfälligt anställda (prop. 2002/03:123 s. 15).

Skattefriheten omfattar endast motion eller annan friskvård av mindre värde och enklare slag. Det kan gälla t.ex. gymnastik, styrketräning, bowling, racketsporter som bordtennis, tennis eller squash. Till det skattefria området bör också räknas vanliga

lagidrotter som t.ex. volleyboll, fotboll, handboll och bandy. Andra former för utövande av motion och annan friskvård är t.ex. spinning, tai chi, qigong, kostrådgivning, information om stresshantering och s.k. kontorsmassage (prop. 2002/03:123 s. 14–15). Därutöver kan enligt Skatteverkets uppfattning akupressur, kinesiologi, zonterapi m.m. omfattas av skattefriheten. Gemensamt för dessa behandlingsformer är att de bl.a. syftar till att förebygga och motverka ömhet och stelhet i exempelvis axlar, armar, nacke eller rygg som kan uppkomma i samband med ensidigt arbete. Även individuellt inriktad kostrådgivning omfattas av skattefriheten (Skatteverkets ställningstagande 2005-03-31, dnr 130 205744-05/111). Även kurser om rökavvänjning kan erbjudas personalen som friskvård. Tillgång till bastu och solarium räknas också till sådan friskvård av enklare slag som omfattas av skattefriheten.

Subvention av exklusiva sporter eller sporter som inte innebär motion i betydelsen fysisk träning omfattas inte av skattefriheten. Undantaget från beskattning gäller inte heller sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsåkning på skidor (jfr SkU 1987/88:8 s.42).

Någon fastställd beloppsgräns för hur stor arbetsgivarens subvention får vara finns inte. Eftersom det är fråga om en personalvårdsförmån gäller generellt enligt 11 kap. 11 § IL att det ska avse förmån av mindre värde, som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet och liknande. En begränsning ligger i kravet att det ska vara fråga om motion av enklare slag. Enligt förarbetena är det självklart att subventionen måste ligga inom rimliga gränser. Om en arbetsgivare subventionerar t.ex. några anställdas tennisspel med mycket stora belopp per år kan det inte anses som sådan enklare motion som föranleder skattefrihet (SkU 1987/88:8, prop. 1987/88:52 s. 54).

Motion med kupong o.d.

En arbetsgivare kan ge personalen möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård genom att ge den anställde checkar, kuponger eller andra handlingar som ger tillträde till en anordnare av sådan motion eller friskvård. Detta gäller under förutsättning att systemet är så utformat att arbetsgivaren har full insyn över vilket slag av aktivitet som respektive check, kupong etc. kan användas till av den anställda. Arbetsgivaren ska också ha möjlighet att kunna följa upp hur de använts (Skatteverkets ställningstagande 2007-05-25, dnr 131 242815-07/111).

Idrottsredskap m.m.

En förmån som innebär att arbetsgivaren lånar ut idrottsredskap eller annan utrustning av mindre värde och enklare slag, t.ex. gångstavar, är skattefri för den anställde. Klädutrustning av mindre värde och enklare slag, som t.ex. T-shirts och enklare träningsoveraller, och som är försedd med arbetsgivarens reklamtryck bör anses som en skattefri förmån.

Om arbetsgivaren däremot bekostar dyrbarare klädutrustning, t.ex. träningsskor, är förmånen skattepliktig (Skatteverkets ställningstagande 2004-10-27, dnr 130 614124-04/111). Detsamma gäller om arbetsgivaren tillhandahåller dyrbarare idrottsredskap. Kontanta utlägg i form av entréavgifter till idrottsevenemang och medlemsavgifter i föreningar av olika slag är skattepliktiga om arbetsgivaren betalar dem. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller att om arbetsgivaren betalar personliga startavgifter i tävlingar är förmånen skattepliktig för den anställde. Om arbetsgivaren betalar avgifter för anmälan av lag till tävlingar uppkommer ingen skattepliktig förmån för dem som deltar (Skatteverkets ställningstagande 2005-03-31, dnr 130 205744-05/111). Om arbetsgivaren betalar den anställdes medlemsavgift i föreningar utgör detta en skattepliktig förmån för den anställde. Detta gäller även om medlemsavgiften i föreningen utgör en nödvändig förutsättning för att utöva enklare slag av motion (Skatteverkets ställningstagande 2006-04-28 dnr 131 233241-06/111).

17.2.11 Personalrabatter

Personalrabatt ska inte tas upp till beskattning om den avser inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud (11 kap. 13 § IL).

Detta gäller dock inte om rabatten

- är en direkt ersättning för utfört arbete,
- överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder,
- uppenbart överstiger den personalrabatt som är sedvanlig i branschen, eller
- får bytas mot kontant ersättning,
- inte riktar sig till hela personalen eller
- erhålls utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

Koncernbegreppet

Med koncern i detta sammanhang avses såväl svenska som utländska koncerner (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 23–24). Med svenska koncerner avses sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (nämnd prop. s. 45). I dessa lagrum anges att moderföretag och dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Ordinarie utbud

Begreppet ordinarie utbud anger, att det ska vara varor eller tjänster som i första hand utbjuds på marknaden till andra än personalen. Uttrycket ordinarie markerar också att skattefri personalrabatt endast kan ges på varor ur ett sortiment som arbetsgivaren normalt har till försäljning. Om arbetsgivaren köper in varor som inte ingår i det ordinarie utbudet och säljer dem vidare till de anställda ska de beskattas för skillnaden mellan marknadspriset på orten och vad de har betalat till arbetsgivaren (prop. 1994/95:182 s. 36). Med säljarens ordinarie utbud avses inte heller sådana anskaffningar som görs för verksamheten, som exempelvis förbrukningsartiklar, inventarier, maskiner o.d.

Rabatt på affärsmässiga grunder

För att precisera reglerna har de skattefria rabatterna i lagtexten knutits till vad som vid affärsmässiga grunder för en konsument är möjligt att uppnå på marknaden. Enbart sådana rabatter som en arbetsgivare på affärsmässig grund uthålligt kan ge sina största kunder bör omfattas av skatteförmånen. Tillfälligt starkt nedsatta priser kan i vissa fall vara ett uttryck för marknadspriset. Om ett starkt nedsatt pris erbjuds de anställda måste arbetsgivaren – för att prisnedsättningen inte ska komma att betraktas som en skattepliktig förmån – kunna dokumentera att han även generellt tillämpat detta pris i utbudet mot sina kunder. Vid en kraftig prissänkning i förhållande till vad som är ordinarie marknadspris torde i regel inte utrymme finnas att lämna ytterligare kundrabatter till de största kunderna. Därmed skulle det inte heller finnas något utrymme för att ge ytterligare rabatt som skattefri personalrabatt (nämnd prop. s. 35).

Vid bedömningen av rabattens storlek bör, enligt nämnd prop. s. 35, en jämförelse göras med varans eller tjänstens marknadspris i konsumentledet. Marknadspriset på varan eller tjänsten ska således vara detsamma oberoende av om den anställde arbetar i ett tillverkningsföretag eller i detaljistledet. För att tydliggöra att jämförelse ska göras med det pris en vara eller tjänst betingar när en konsument inhandlar den på marknaden

har i lagtexten förts in begreppet konsument. Med konsument i detta sammanhang avses i princip samma sak som i lagen (1994:1512) om avtalsvillkor i konsumentförhållanden, dvs. fysisk person som handlar huvudsakligen för ändamål som faller utanför näringsverksamhet.

Sedvanlig personalrabatt

Även om en arbetsgivare i normalfallet ska kunna tillämpa samma rabatt vid försäljning till sina anställda som han i rabatt ger sina största kunder bör den i branschen sedvanliga rabattnivån utgöra en begränsning för vad som är rimligt och möjligt. Ett ytterligare skäl för detta är att jämförelsen med största rabatt till konsument inte innefattar ett krav på att arbetsgivarna faktiskt lämnar rabatter också till andra än sina anställda. Vid bedömningen av vad som är godtagbar rabattnivå bör bl.a. de rabatter som de största arbetsgivarna tillämpar i fråga om rabatter till anställda kunna vara vägledande (nämnd prop. s. 36).

Om arbetsgivaren inte alls tar betalt eller säljer till ett pris som understiger vad som annars kan godtas som skattefri personalrabatt ska beskattning ske som för lön för ett belopp motsvarande hela skillnaden mellan marknadspriset och vad den anställde betalat.

Rabatter i efterhand

RR har slagit fast att det för skattefrihet är oväsentligt om en personalrabatt utgår vid köptillfället eller vid en senare tidpunkt. Detta innebär att personalrabatter i efterhand, som exempelvis betalas ut på basis av under en viss period gjorda inköp, numera bör anses skattefria när förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda (RÅ 2001 ref. 73).

Rabatter, bonus och liknande förmåner

Rabatter, bonus och liknande förmåner som lämnas som ersättning för arbete eller av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten är skattepliktiga (prop. 1995/96:152 s. 53–58). Ett undantag finns som gäller personalrabatter, som under vissa förutsättningar är skattefria (se ovan).

Kundtrohetsrabatter

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utnyttjas för privat bruk. En grundläggande förutsättning för beskattning är att mottagarens arbetsgivare eller uppdragsgivare bekostat de varor eller tjänster som ger rätt till rabatten eller att förmånen av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten.

Det förekommer bl.a. vad gäller skattepliktiga trohetsrabatter att arbetsgivaren finansierar endast en del av de kostnader som ligger till grund för förmånen eller att det är flera arbetsgivare

som har haft de kostnader som ligger till grund för bonusen eller rabatten. I sådant fall får enligt uttalande i prop. 1995/96:19, s. 77, en proportionering göras av marknadsvärdet.

Beskattningstidpunkten inträder när förmånen (rabatten e.d.) utnyttjas (prop. 1996/97:19 s. 77).

Med rabatt eller annan bonus avses enligt prop. 1995/96:19, s. 94, alla former av rabatter, t.ex. både sådana som ges i samband med inköpet och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt.

Uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten regleras i 6 kap. 3 § LSK. Där anges att om en arbetstagare har utnyttjat en rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande och som grundar sig utgifter för vilka arbetsgivaren har svarat, ska arbetsgivaren lämna kontrolluppgift om förmånen.

I ovannämnda prop. s. 94–95 anges bl.a. följande.

Ett krav som uppställs för att en person som inte kan anses som utgivare av en förmån ändå ska lämna kontrolluppgift är att förmånen utges på grund av kundtrohet eller liknande. Exempel på detta är trohetsbonussystemen inom flyg- och hotellbranschen. Liknande system kan t.ex. vara olika former av introduktionserbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag.

Med att någon slutligt har stått för kostnaderna avses i detta sammanhang t.ex. det fallet att en arbetsgivare betalar en tjänsteresa eller ett hotellrum men det är resenären eller gästen som får någon form av rabatt eller bonus. I sådant fall är det arbetsgivaren som ska lämna kontrolluppgift. Detta gäller även om den anställde först betalar t.ex. med någon form av kreditkort och sedan begär ersättning av arbetsgivaren för kostnaderna utan att reducera för den rabatt som kan vara förenad med inköpet.

Om någon i sin näringsverksamhet, t.ex. en entreprenör, får rabatt på sina inköp hos en underleverantör och denne ger rabatten till en av entreprenörens anställda, och entreprenören debiterar kunden kostnaden utan avdrag för rabatten ska entreprenören ha ansetts slutligt stått för kostnaderna.

Däremot är bestämmelsen inte tillämplig om en anställd får en viss rabatt, t.ex. 15 % vid privata inköp, och rabatten inte betalas av någon annan än rabattutgivaren. De kostnader som ligger till grund för förmånen är den anställdes egna privata

inköp. I sådant fall kan rabatten ändå vara skattepliktig intäkt av tjänst och, om förmånen är att anse som ersättning för arbete, ska utgivaren av rabatten eller bonusen, i enlighet med gällande regler, lämna kontrolluppgift.

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är den som har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 § LSK skyldig att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat förmånen. Sådan upplysning ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK). Uppgift ska lämnas om förmånens art och omfattning och under vilken månad den utnyttjats.

Förmån som tillhandahålls genom kupong

Förmån som den anställde erhåller utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller motsvarande betalningssystem är skattepliktig intäkt. I Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) anges, att med kupong bör i detta sammanhang förstås värdekuponger eller liknande betalningssystem som mera allmänt kan användas för betalning av vara eller tjänst eller för tillträde till olika anläggningar, evenemang m.m. eller i övrigt utnyttjas på sådant sätt att förmånernas utformning i realiteten bestäms av den anställde.

Förmånen värderas till det belopp som anges på kupongen (RÅ 1992 ref. 11). Om något värde inte anges värderas förmånen till det belopp mottagaren under normala förhållanden skulle få betala för kupongen om han själv köpt den, vilket vanligtvis motsvarar arbetsgivarens inköpspris inkl. mervärdesskatt.

17.2.12 Gåvor till anställda

Remuneratorisk gåva

Av 11 kap. 14 § IL framgår att vissa gåvor till anställda är skattefria. Enligt Skatteverkets uppfattning ska även uppdragstagare omfattas av samma regler om skattefrihet som gäller för gåvor till anställda. Lagbestämmelsens krav beträffande minnesgåvor att det måste vara fråga om varaktigt anställda innebär när det gäller exempelvis kommunala förtroendemän att uppdraget ska ha pågått under minst sex år enligt punkt 1.4 i Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2007:37) (Skatteverkets ställningstagande 2005-02-22, dnr 130 90548-05/111).

En gåva, som inte är benefik, utan utgör ersättning för arbete eller tjänst, som utförts av gåvotagaren, remuneratorisk gåva, utgör i princip alltid skattepliktig intäkt oavsett i vilken form

den har utgått. Inte heller kan lön eller arvode undantas från beskattning genom att benämnas gåva.

Den remuneratoriska gåvan beskattas oavsett om det är arbetsgivaren, uppdragsgivaren eller annan person som är utgivare av gåvan. Anställningsförhållandet är dock den vanligaste grunden för remuneratoriska gåvor. Enligt praxis anses också penninggåva från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren när gåvan bottnar i anställningsförhållandet (RÅ 1980 ref. 61, RÅ 1983 ref. 73). Har gåvan annan grund än anställningsförhållandet ska inkomstbeskattning inte ske. Det visar bl.a. en dom från 1989 (RÅ 1989 ref. 21) där målet avsåg en gåva från far till son och där fadern också var sonens arbetsgivare. I målet upplystes att sonen och hans bror, som inte var anställd hos fadern, under en följd av år hade fått penninggåvor om 2 000 kr från var och en av föräldrarna. RR ansåg övervägande skäl tala för att gåvan i detta fall inte hade sin grund i anställningsförhållandet hos fadern utan var att uppfatta som en sådan av familjegemenskapen betingad gåva till gåvoskattefritt belopp, som torde förekomma i inte ringa omfattning. Det fanns därmed inte någon förutsättning för inkomstbeskattning. I RÅ 2001 ref. 10 ansågs gåva av aktier till anställd med hänsyn till omständigheterna inte ha haft till syfte att belöna denne för hans arbetsprestationer. Det huvudsakliga syftet med gåvan, varigenom givaren avhände sig samtliga aktier som givaren hade kvar i företaget, var i stället att företaget skulle kunna fortleva även efter givarens bortgång. Gåvan ansågs förete stora likheter med ett testamentariskt förordnande. RR fann att någon inkomstbeskattning då inte skulle ske.

De nämnda domarna avser gåvor i pengar eller aktier. I princip är det ingen skillnad om gåva utgår i annan form.

I 11 kap. 14 § IL anges att julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva från arbetsgivare under vissa förutsättningar är skattefria. De i IL och Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) angivna beloppen är gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan om värdet överstiger beloppen.

Julgåva

Julgåva till anställd är skattefri, om den är av ”mindre värde” (11 kap. 14 § 1 IL). Enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) bör en julgåva anses vara av mindre värde om värdet inte överstiger 400 kr inkl. mervärdesskatt.

Av det allmänna rådet framgår även att beloppet är ett s.k. gränsbelopp, vilket innebär att gåvan bör beskattas från första kronan, om värdet överstiger angivet belopp. I gåvans värde räknas inte arbetsgivarens kostnader för administration och transporter av gåvorna in.

Sedvanlig jubileumsgåva

Sedvanlig jubileumsgåva som lämnas till anställd är också skattefri. Med jubileumsgåva avses gåva till anställd vid företagsjubileum efter 25-, 50-, 75- eller 100-årsjubileum etc. Enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) bör en jubileumsgåva anses som skattefri om värdet av gåvan inte överstiger 1 200 kr inkl. mervärdesskatt. Vid bedömningen av gåvans värde bör man inte ta hänsyn till om den är försedd med inskription eller inte (prop. 1987/88:52 s. 51).

Minnesgåva

Minnesgåva till varaktigt anställa är en gåva av minneskaraktär som lämnas vid särskild högtidsdag (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter längre tids anställning (25 år eller mer) eller vid anställningens upphörande. Sådan gåva är skattefri under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 10 000 kr inkl. mervärdesskatt och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande. Beloppet 10 000 kr är ett gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan, om värdet överstiger angivet belopp. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller skattefriheten för minnesgåvor även om minnesgåvan är i form av vin eller sprit så länge övriga förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda (Skatteverkets ställningstagande 2005-04-12, dnr 130 199160-05/111).

Enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) bör med varaktigt anställda i samband med minnesgåvor anses anställda med en sammanlagd anställningstid som uppgått till minst sex år.

Gåvoslag

Skattefriheten gäller alla slag av gåvor med undantag för pengar (11 kap. 14 § 2 st. IL). Som pengar anses även andra betalningsmedel såsom check, postväxel och presentkort som kan bytas mot pengar. Enligt Skatteverkets uppfattning ska gåva i form av presentkort, som inte kan bytas mot pengar, till anställd inte tas upp till beskattning om gåvan avser julgåva, sedvanlig jubileumsgåva eller minnesgåva till varaktigt anställd, om övriga förutsättningar för skattefrihet enligt 11 kap. 14 § IL är uppfyllda (Skatteverkets ställningstagande 2005-11-30, dnr 130 628591-05/111).

Ett bidrag till en semesterresa kan betraktas som en skattefri gåva om arbetsgivaren betalar direkt till resebyrån eller till den som tillhandahåller biljetterna.

Om arbetsgivaren på begäran av en anställd betalar ett bidrag till en ideell förening blir den anställde beskattad (SkU 1987/88:8 s. 40).

Gratifikationer

En gratifikation kan allmänt sett vara att likställa med gåva. Om en gratifikation däremot har utbetalats av en arbetsgivare till en anställd, får den anses ha utgått på grund av anställningsförhållandet. Under sådana omständigheter anses den jämställd med lön och ska beskattas som sådan. Det saknar betydelse hur ersättningen betecknas. Skattskyldighet föreligger också oavsett om gratifikationen har utbetalts i kontanter eller i annan form.

17.2.13 Förvärv av värdepapper

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utgör en löneförmån som ska beskattas till fulla värdet.

Förmånsbeskattning ska ske för skillnaden mellan vad den anställde har erlagt för att få teckna eller köpa ett värdepapper och dess marknadsvärde. Vid försäljning av det förvärvade värdepapperet räknas summan av det förmånsbeskattade beloppet och det pris som erlagts till arbetsgivaren som den anställdes anskaffningsutgift för värdepapperet.

Förmånerna avser vanligtvis aktier, konvertibler, köpoptioner eller teckningsoptioner avseende aktier, eller syntetiska optioner.

Förvärv av aktier kan ske genom att en nyemission riktas till de anställda (nyteckning) eller genom att de anställda erbjuds att köpa redan existerande aktier.

En konvertibel är ett skuldebrev som går att byta (konvertera, omvandla) till aktier i enlighet med villkoren i skuldebrevet. Det ska vanligen konverteras inom viss tid och man får ett bestämt antal aktier per konvertibel. Förvärv kan ske genom nyemission eller genom köp av redan existerande konvertibler.

En köpoption innebär som regel en rätt att köpa redan existerande aktier vid en viss framtida tidpunkt och till ett visst pris, lösenpriset.

En teckningsoption ger en rätt att deltaga i en framtida nyemission av aktier i det bolag som har gett ut optionen. Ofta

är teckningsoptionen kopplad till ett skuldebrev när den ges ut. Efter emissionen kan den emellertid separeras från skuldebrevet och handel kan därefter ske med teckningsoptionen och skuldebrevet var för sig.

Med syntetisk option avses i allmänhet en rätt att under vissa förutsättningar få ett kontant belopp vars storlek beror på värdeförändringen på en viss aktie e.d.

Huvudregel

Av huvudregeln, som finns i 11 kap. 1 § IL, framgår att som intäkt ska tas upp kontanta ersättningar, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst. För att förmånsbeskattning ska kunna ske när en anställd förvärvar värdepapper från sin arbetsgivare krävs alltså, förutom att betalningen från den anställde inte motsvarar värdepapperens fulla värde, att den har utgått *på grund av tjänsten*.

Så har ansetts vara fallet i RÅ 1993 ref. 56 som gällde en verkställande direktör i två aktiebolag inom en koncern. Direktören hade fått köpa aktier i det ena av bolagen till underpris. Han gjorde gällande att förvärvet inte skett på grund av hans anställning i något av bolagen utan på grund av ett avtal, som träffats i samband med vissa ägarförändringar inom koncernen och vid vilket han uppträtt som en oberoende affärspart. RR fann att den skattskyldige hade fått köpa aktierna förmånligt på grund av den tilltro som sattes till honom som företagsledare i bolaget och önskemålet att han skulle kvarbli i den befattningen. RR förklarade därför att aktieförvärvet var att betrakta som en skattepliktig förmån enligt dåvarande 32 § 1 mom. KL.

Andra rättsfall, där förmån av förvärv av aktier till underpris ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst, är RÅ 1951 ref. 17, RÅ 1978 Aa 143, RÅ 1989 ref. 77 och RÅ 1994 not. 62.

I de fall då erbjudande om köp av värdepapper riktas såväl till de anställda som till allmänheten blir sambandet mellan anställningen och erbjudandet något oklart. RINK-utredningen har i betänkandet SOU 1989:33, del III, redovisat sin uppfattning om rättsläget och därvid anfört (s. 28) att förmånsbeskattning kunde komma i fråga om erbjudande om aktieköp till pris under marknadsvärdet riktats till en begränsad grupp, däribland anställda, eller om de anställda haft företrädesrätt att förvärva egendomen. Storleken av de anställdas andel av de utbjudna värdepapperen torde vara av betydelse i sammanhanget. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1993 ref. 58, där de anställda i ett aktiebolag i samband med bolagets OTC-registrering erbjudits att köpa aktier i bolaget till samma pris

och på samma villkor som leverantörer och allmänheten. De anställda och leverantörerna avsågs förvärva 15 000 aktier av ett totalt utbud på 90 000 aktier. Förmånsbeskattning ansågs inte kunna äga rum.

Undantag

Av 11 kap. 15 § IL framgår att en anställd under vissa förutsättningar kan undgå förmånsbeskattning vid förvärv av aktier i det bolag denne är anställd i eller ett bolag i samma koncern. Förutom aktieförvärv gäller undantagsregeln även förvärv av konvertibler, kapitalandelsbevis, vinstandelsbevis, skuldebrev förenade med optionsrätt och liknande värdepapper som ger innehavaren en rätt att förvärva aktier. Förmånsbeskattning ska inte komma i fråga om

1. aktier enligt ett samtidigt erbjudande förvärvas på samma villkor som för den anställde av andra än dels bolagets anställda och aktieägare, dels anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern,
2. bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern inte sammanlagt förvärvar mer än 20 % av det totala antalet utbjudna aktier (här inbegrips även sådana aktier för vilka aktieägaren avyttrar sin företrädesrätt att förvärva aktier till andra än de anställda och aktieägarna), och
3. den anställde på grund av anställningen inte förvärvar aktier för ett belopp som överstiger 30 000 kr.

Med anställd jämställs i detta sammanhang styrelseledamot och styrelsesuppleant.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att ge en ram för en anställds aktieförvärv inom vilken förmånsbeskattning är utesluten. Härav följer inte med någon automatik att förmånsbeskattning alltid ska ske så snart ramen överskrids. Hur förvärv som inte omfattas av undantagsbestämmelsen ska behandlas skattemässigt bör – på samma sätt som gällde före tillkomsten av undantagsbestämmelsen – vara en fråga för praxis att avgöra (se prop. 1984/85:80 s. 14). Frågan måste med andra ord bedömas enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § IL om vad som ska hänföras till intäkt av tjänst (jfr RÅ 1993 ref. 58).

Beskattnings-tidpunkt

Enligt tidigare praxis (den s.k. Skåne-Gripendomen, RÅ 1986 ref. 36) fanns möjlighet att skjuta upp beskattningstidpunkten genom att förena förvärv av värdepapper med villkor som under viss tid inskränkte förfoganderätten till de förvärvade

värdepapperen. Beskattning redan vid förvärvet ansågs i dessa fall strida mot kontantprincipen.

Som en reaktion mot effekterna av detta avgörande infördes den s.k. värdepappersregeln (10 kap. 11 § 1 st. IL). Regeln trädde i kraft den 1 januari 1990 och innebär att förmån i form av värdepapper ska tas upp till beskattning det år då förvärvet sker. Lagändringen kan sägas innebära att kontantprincipen har försatts ur spel när det gäller anställdas förvärv av värdepapper på förmånliga villkor.

Om någon före 1990 har förvärvat värdepapper med sådana restriktioner, som enligt äldre rätt innebär att beskattningstidpunkten är en annan än förvärvstidpunkten, gäller äldre regler. Beskattning ska då i analogi med Skåne-Gripendomen, ske när restriktionerna upphör.

Värdepappersregeln har i praxis (den s.k. skuggsparandedomen, RÅ 1996 ref. 92) begränsats på så sätt att, även om inskränkningar i förfoganderätten inte anses påverka beskattningstidpunkten, beskattning inte kan ske förrän ett förvärv verkligen har skett. Är rätten till värdepappret förenat med inskränkningar i sådan omfattning att det egentligen inte kan anses vara förvärvat ännu och finns det inte i den anställdes besittning, bör beskattning inte kunna ske redan vid avtalstidpunkten, utan först när den anställde faktiskt blir ägare till värdepappret.

Värdering

Förmånen ska enligt de i avsnitt 18.1 återgivna principerna, värderas med ledning av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten. Såsom framgår av det ovan anförda sammanfaller förvärvstidpunkten numera med beskattningstidpunkten.

I KL fanns en särskild bestämmelse med innebörden att vid värdering av en skattpliktig förmån att få förvärva värdepapper även ska beaktas värdet av en rätt att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt (förväntningsvärdet). Sådana rättigheter erhålls bl.a. vid förvärv av konvertibla skuldebrev och köp- eller teckningsoptioner avseende aktier. Bestämmelsen har inte tagits med i IL. I förarbetena till denna lag (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 660) anförs att anledningen till detta är att bestämmelsen inte ger uttryck för någonting annat än huvudprincipen, dvs. värdering till marknadsvärdet.

På kapitalmarknaden finns olika modeller för beräkning av teoretiska värden för olika slag av värdepapper. Om tillförlitlig

marknadsmässig notering för ett värdepapper saknas kan en beräkning enligt sådan modell användas vid förmånsvärderingen. För att ett belopp framräknat på detta sätt ska kunna läggas till grund för en värdering förutsätts naturligtvis att beräkningen görs med beaktande av parametrar med rimliga värden.

17.2.14 Personaloptioner

17.2.14.1 Bakgrund

Det är vanligt att anställda erhåller personaloptioner från arbetsgivaren eller något närstående företag. Optionerna ger rätt till förvärv av aktier i arbetsgivarföretaget eller annat företag inom koncernen, på förmånliga villkor. Optionsplanernas utformning varierar från företag till företag men utmärkande drag är vanligtvis att

- de anställda förvärvar optionerna utan kostnad,
- optionerna har lång löptid (tio år är inte ovanligt),
- optionen förfaller om anställningen upphör,
- optionerna får inte överlåtas och
- optionerna kan inte utnyttjas omedelbart utan måste intjänas under en viss bestämd kvalifikationstid. Intjänandet sker ofta etappvis.

Optionsvillkoren uppställer normalt inte någon skyldighet att utnyttja optionerna. När kvalifikationstiden har gått till ända är det upp till innehavaren om och när han vill utnyttja optionerna eller om han vill låta dem gå till förfall vid löptidens slut eller anställningens upphörande. Det förekommer också att anställda får andra slag av rätter att i framtiden få förvärva värdepapper på förmånliga villkor från arbetsgivaren.

17.2.14.2 Beskattningstidpunkt

RR har i två avgöranden 1994 prövat den skatterättsliga behandlingen av personaloptioner (RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733). RR fann att de aktuella optionerna inte utgjorde rättigheter med karaktär av värdepapper, med följd att den s.k. värdepappersregeln (se avsnitt 17.2.13) inte var tillämplig. I enlighet med kontantprincipen ansågs skatteplikt inträda först när kvalifikationstiden hade löpt ut, dvs. vid den första tidpunkt den skattskyldige kunde utnyttja optionen (den s.k. kan-tidpunkten) för förvärv av aktier. Detta gällde oavsett

om den skattskyldige faktiskt utnyttjade optionen vid denna tidpunkt eller inte.

Mot denna bakgrund har fr.o.m. 1999 års taxering införts nya bestämmelser som tar sikte på denna typ av förmåner (SFS 1998:337, SkU 1997/98:26, prop. 1997/98:133). De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 1998.

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § 2 st. IL, den s.k. personaloptionsregeln). Anställd som förmånligt förvärvar optioner med karaktär av värdepapper, förmånsbeskattas alltså omedelbart vid förvärvstidpunkten i inkomstslaget tjänst med beaktande av det s.k. förväntningsvärdet. Värdeförändring som uppkommer därefter beskattas i inkomstslaget kapital (prop. 1997/98:133 s. 31). Anses optionen däremot inte utgöra värdepapper inträder skattskyldigheten först när den anställde faktiskt utnyttjar den för förvärv av värdepapper eller, om det är möjligt enligt villkoren, överlåter den. Beskattning av eventuell förmån sker då i inkomstslaget tjänst. Även i detta fall ska avyttringen av de med stöd av optionen förvärvade aktierna redovisas i inkomstslaget kapital. För förmåner som har kunnat utnyttjas före ikraftträdandetidpunkten den 1 juli 1998 tillämpas fortfarande tidigare gällande praxis med beskattning vid kan-tidpunkten.

Gränsdragning värdepapper/ personaloption

När det gäller förmåner av detta slag är det alltså av avgörande betydelse för beskattningstidpunkten och värderingen om rättigheten att förvärva värdepapper *i sig* är ett värdepapper eller inte. Det finns dock ingen skatterättslig definition av begreppet värdepapper. I förarbetena anförs att begreppet värdepapper visserligen inte är helt klart, men att det ändå ger en relativt god bild av vad som avses (prop. 1997/98:133 s. 32).

Enligt förarbetena till lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument avses med värdepapper en handling som tillförsäkrar innehavaren en viss rättighet som vanligen kan omvandlas i pengar (prop. 1990/91:142 s. 85). Med värdepapper avses alltså vanligen aktier, obligationer, konvertibler, kapitalandelsbevis, standardiserade optioner m.m. Det väsentliga vid bedömningen av om viss rättighet är att anse som värdepapper torde dock vara vad rätten konkret innebär för innehavaren. En rättighet som innebär en ovillkorlig rätt till betalning eller leverans och som kan överlåtas till marknads-

värdet bör normalt anses utgöra värdepapper (jfr RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1997 ref. 71).

Erlagd premie

I rättsfallet RÅ 1997 ref. 71 hade en person (L) på grund av sin anställning förvärvat syntetiska optioner och vid förvärvet erlagt en premie motsvarande optionernas marknadsvärde vid tidpunkten för utfärdandet. RR fann att L hade förvärvat en option med karaktär av värdepapper och att han inte skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för erhållen slutregleringslikvid. Att förmånsbeskattning inte skulle ske berodde på att premien motsvarade optionernas marknadsvärde, och att någon förmån alltså inte hade uppkommit (se vidare om RÅ 1997 ref. 71 under avsnittet Syntetiska optioner).

Observera emellertid att fråga här var om förvärv av en option som bedömdes utgöra värdepapper, som alltså beskattas direkt vid förvärvet. I fall av personaloptioner kan inte förmånsbeskattning undvikas enbart genom att en vid förvärvet marknadsmässig premie erläggs.

Gränsdragning värdepapper/ personaloption

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked tagit ställning till anställdas förvärv av teckningsoptioner som belagts med hembudsskyldighet dels vid överlåtelse, dels om optionsinnehavarens anställning skulle upphöra. I övrigt förelåg inte några inskränkningar av förfoganderätten. SRN fann att teckningsoptionerna, trots hembudsskyldigheten, skulle anses utgöra värdepapper (se rättsfallsprotokoll 25/98).

RR har i RÅ 2004 ref. 35 I tagit ställning till en anställds beskattning vid förvärv av teckningsoptioner som belagts med intjänandetid och inskränkningar i förfoganderätten (bl.a. överlåtelseförbud fram till teckningsperiodens början och skyldighet att lämna tillbaka optionerna om anställningen skulle upphöra). RR fann att den anställdes förmån skulle beskattas enligt personaloptionsregeln, eftersom förvärvet av optionsrätterna inte skulle anses avse värdepapper, utan en rätt att i framtiden förvärva värdepapper. Enligt RR skulle utnyttjande av personaloption/förvärv av värdepapper anses ha skett när den anställde vid aktieteckningsperiodens början blir innehavare av optionsrätter som han kan förfoga över.

Villkorsändringar

SRN har i två förhandsbesked 2002 tagit ställning till frågan om ändringar i villkoren för personaloptioner ska anses innebära att personaloptionerna är överlåtna och att nya optioner med nya villkor förvärvats i stället. SRN har funnit att så inte är fallet. Det ena fallet gällde en förlängning av utnyttjandetiden för det fall optionsinnehavarens anställning inom

koncernen skulle upphöra. Det andra fallet gällde en fusion mellan två bolag, som ledde till att ansvaret för optionsprogrammet flyttades över på det övertagande bolaget, och att rätten till aktieförvärv i stället kom att gälla aktier i detta bolag. SRN ansåg alltså inte att villkorsförändringarna i sig skulle medföra att förmånsbeskattning aktualiserades. För att få klarhet i rättsläget överklagade Skatteverket förhandsbeskedet avseende fusionen till RR för fastställelse. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2003 not. 108).

En villkorsändring som leder till att personaloptioner ”byter karaktär” för att i stället anses som värdepapper ska enligt RR bedömas på ett annat sätt. I RÅ 2004 ref. 35 II gjorde RR den bedömningen att om förfoganderättsinskränkningar som belastar personaloptioner tas bort för de optioner där kvalifikationstiden har löpt ut, ska optionerna från denna tidpunkt ses som värdepapper, som vid tidpunkten för villkorsändringen, eller senare när kvalifikationstiden löper ut, ska beskattas enligt värdepappersregeln. De förfoganderättsinskränkningar som skulle tas bort var följande: Om anställningen upphörde innan kvalifikationstidens utgång skulle optionerna förfalla till den del de inte hade intjänats. Därutöver var det inte möjligt att sälja, pantsätta eller på annat sätt förfoga över optionerna annat än för förvärv av aktier i bolaget.

Byte till tjänstepensionsförsäkring

RR har i RÅ 2006 ref. 60 tagit ställning till en anställd (X) som erbjudits att återlämna sina innehavda personaloptioner mot att ett belopp motsvarande värdet av optionerna sätts in i en tjänstepensionsförsäkring. Bytet skulle enligt förutsättningarna i ansökan ske innan optionerna utnyttjades, och för huvuddelen av optionerna *efter* kan-tidpunkten. RR fann att ett sådant avstående från optionerna inte innebär att X förfogar över optionerna på ett sådant sätt att de ska anses utnyttjade eller överlåtna. Därmed utlöser bytet inte någon omedelbart beskattning för X. I stället ska han beskattas vid pensionsutbetalningen. Noterbart är att ändringen gjordes innan beskattningstidpunkten för optionerna inträffat.

Avdrag för erlagd premie

Eventuellt erlagd premie får dras av under det år då förmånen tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL).

Utflyttning från Sverige

Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här, ska personaloptionsförmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas (10 kap. 11 § 2 st. IL). Till den del kan-tidpunkterna för optionerna har inträffat vid utflyttning från Sverige ska alltså den skattskyldige ”skatta av” dessa. I dessa situationer lever således den tidigare gällande beskattnings-tidpunkten (kan-tidpunkten) kvar.

Blir den skattskyldige åter obegränsat skattskyldig ska en förmån som beskattats inte tas upp till den delen om förmånen därefter utnyttjas eller överlåts (11 kap. 16 § 2 st. IL).

Regeringsrätten har i RÅ 2008 not. 70 funnit att det strider mot EG-rätten att beskatta förmån av personaloptioner i samband med utflyttning från Sverige.

Förmån av personaloptioner kan inte beskattas vid utflyttning till annat land inom EES (EU:s medlemsstater samt Norge, Island och Liechtenstein). I stället tillämpas huvudregeln vilket innebär att förmånen tas upp till beskattning när den utnyttjas eller överlåts. Om den skattskyldige arbetat utomlands under delar av kvalifikationsperioden tappar Sverige pga. skatteavtal normalt beskattningsrätten till den del av förmånen som belöper på arbetet utomlands. Beskattning vid utflyttningen kan i vissa fall vara till fördel för den skattskyldige. Om denne begär det ska beskattning ske vid den tidpunkten enligt avskattningsregeln i inkomstskattelagen. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-11-11 (dnr 131 657884-08/111). Ställningstagandet gäller t.o.m. inkomståret 2008, 2009 års taxering.

Inflyttning till Sverige

Om personaloptionen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands, ska förmånen inte tas upp till den del den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. En förmån som utnyttjas här ska i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands (11 kap. 16 § st. 1 IL).

Syntetiska optioner

En annan typ av optioner förekom i RÅ 1997 ref. 71. Villkoren var där utformade på så sätt att optionen förvärvades mot en viss avgift (premie), att vissa överlåtelsemöjligheter förelåg och att utnyttjande inte förutsatte fortsatt anställning. Optionen var vidare ”syntetisk”, dvs. den ledde inte fram till något aktie-köp utan berättigade endast till viss kontant ersättning, beräk-nad med ledning av värdeutvecklingen för aktierna i arbets-givarföretaget. RR kom här fram till att realiserad värde-förändring av optionen skulle beskattas i inkomstslaget kapital,

vilket får tydas så att den anställde vid erläggande av den s.k. premien ansetts förvärva en option med karaktär av värdepapper. Någon förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst vid förvärvet blev inte aktuell, eftersom premien enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skulle motsvara optionens marknadsvärde.

SAR:s

En syntetisk option, SAR (Stock Appreciation Right), är en anställningsförmån enligt ett optionsavtal som innebär rätt till ett på visst sätt beräknat kontantbelopp (GRANT) som utbetalas tidigast efter en viss bestämd kvalifikationstid (kan-tidpunkt eller VEST). Avtalen kan i vissa fall innehålla flera optioner med olika kan-tidpunkter.

Syntetiska optioner som inte är överlåtbara förekommer i program till anställda parallellt med erbjudanden att förvärva värdepapper. Optionerna är till sin utformning och karaktär snarlika personaloptioner, men de berättigar normalt inte till förvärv av aktier.

Det förekommer flera olika typer av SAR:s. En variant utgör ett komplement till vanliga personaloptioner, och det kan då framgå av villkoren vem som har rätt att bestämma om optionerna ska föranleda leverans av underliggande aktier eller resultera i en kontantavräkning. En annan variant förekommer självständigt. För det fall valmöjlighet föreligger beror bedömningen av om optionen ska anses som en personaloption på om valmöjligheten ligger på den anställde eller på arbetsgivaren. En personaloption ska ju utgöra en *rätt* för den anställde att i framtiden förvärva värdepapper (RÅ 2003 not. 41).

Vad gäller SAR:s utan valmöjlighet är reglerna om beskattning av personaloptioner inte tillämpliga, eftersom de inte ger någon rätt att förvärva värdepapper. Beskattning bör i stället ske enligt 1994 års avgöranden (RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733), dvs. vid kan-tidpunkten.

Genom RÅ 2007 not. 177 har klargjorts att en syntetisk option som erhålls på grund av anställning beskattas i inkomstslaget tjänst dels vid kvalifikationstidens utgång, den s.k. kan-tidpunkten, för det värde som rätten till utbetalning då beräknas ha, dels också vid utnyttjandet om det sker vid en senare tidpunkt. I förhandsbeskedet fastslogs således att två beskattningstidpunkter kan inträffa för en och samma förmån, nämligen om optionerna vid utnyttjandet ger en vinst. Vid utnyttjandet ska då ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det utbetalade beloppet och det tidigare förmånsbeskattade lägre

värdet tas upp. Vid förlust på optionerna får enligt förhandsbeskedet i stället ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det utbetalade beloppet och det tidigare förmånsbeskattade högre beloppet dras av i tjänst (jfr RÅ 1994 not. 41).

Uppgiftsskyldighet

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är den som är deltagare i ett incitamentsprogram skyldig att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat en option på så sätt att en förmån har uppkommit. Sådan upplysning ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK).

Anskaffningsutgiften

Anskaffningsutgiften för de på grund av tjänsten förvärvade värdepapperna utgörs av förmånsvärdet vid beskattningstidpunkten i tjänst med tillägg av ersättningen som betalats för dem. Detta gäller enligt RR även om förmånen inte kunnat beskattas därför att personen i fråga var bosatt utomlands vid förvärvet (RÅ 2005 not. 129), se vidare avsnitt 26.3.2.

17.2.15 Utbildning vid omstrukturering m.m.

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, ska en förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt (11 kap. 17 § IL).

En förutsättning för att förmånen ska vara skattefri är att åtgärden ska vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att arbeta. Åtgärden ska på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts.

Det krävs att arbetsgivaren har vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Skattefriheten omfattar även de situationer då arbetsgivaren vidtar en åtgärd som medför att arbetstagaren känner sig tvingad att säga upp sig själv (prop. 1995/96:152 s. 40).

Med ”annan åtgärd” avses enligt förarbetena (nämnd prop. s. 87) insatser som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställde på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell, exempelvis s.k. outplacementåtgärder. Outplacementverksamhet innehåller moment som samhället ofta erbjuder

medborgarna, t.ex. kurser som motsvarar arbetsförmedlingarnas jobbsökarkurser.

Till andra åtgärder som kan aktualiseras hör psykologkontakter, som inte sker i sjukvårdande syfte. Även andra åtgärder som syftar till att förbättra den anställdes möjligheter att få ett nytt arbete omfattas av skattefrihetsregeln (nämnd prop. s. 87–88).

Den skattefria förmånen omfattar kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m. men däremot inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader.

Åtgärden bör omfattas av undantagsregeln även om den avslutas, eller som kan vara fallet i vissa situationer t.ex. om den anställde har varit barnledig, både påbörjas och avslutas efter anställningens upphörande (nämnd prop. s. 39).

Fåmansföretag omfattas inte

Skattefriheten gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Om arbetsgivaren är en fysisk person gäller skattefriheten inte i fråga om förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

Utanför skattefrihetsregelns tillämpningsområde faller utbildning av anställda som har en utbildning på ett område där han eller hon utan svårighet kan få arbete hos en annan arbetsgivare. Regeln bör inte heller omfatta situationer där en person som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare på hans område (prop. 1995/96:152 s. 39).

Skattebefrielsen omfattar inte kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare bör däremot omfattas av skattefrihetsregelns tillämpningsområde. Vidare bör grund- och yrkesutbildning anses vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning.

Av RÅ 2002 not. 96 framgår att bestämmelsen också är tillämplig när en anställd, som riskerar att bli arbetslös, genomgår utbildning i syfte att få ett nytt arbete hos sin ”gamla” arbetsgivare. Målet gällde en undersköterska som under 1995–96 utbildade sig till sjuksköterska för att därefter fortsätta att arbeta hos sin tidigare arbetsgivare landstinget.

Hon fick endast en mindre ersättning från landstinget under utbildningstiden, vilket fick till följd att utbildningen inte ansågs kunna jämställas med fullgörande av tjänst.

RR ansåg emellertid att bestämmelsen om utbildning i samband med omstrukturering var tillämplig på undersköterskan. Hennes utbildning ingick i en omstrukturering inom landstinget som innebar en förskjutning mot fler sjuksköterskor. Utbildningen var av väsentlig betydelse för att hon skulle kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Lagtexten säger inget om att det nya arbetet som utbildningen syftar till inte får vara hos den ”gamla” arbetsgivaren.

Avdragsrätt

Av bestämmelserna i 12 kap. 31 § IL framgår att skattskyldig som åtnjuter skattefri förmån av utbildning och andra åtgärder som anges i detta avsnitt även har rätt till avdrag för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls. Sådana resor och ökade levnadskostnader behandlas i Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2007:34).

17.2.16 Utbildning under pågående anställning

Någon särskild bestämmelse om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning finns inte. I samband med införandet av bestämmelsen om utbildning m.m. vid omstrukturering. prop. 1995/96:152, anförde regeringen att en utbildning som arbetsgivaren bekostar kan ha positiv betydelse för den anställde och även vara till nytta för honom eller henne när han eller hon söker ett nytt arbete. Utbildningen kan i och för sig innebära en inbesparing av levnadskostnaderna för den anställde. Den anställde beskattas normalt inte för värdet av utbildningen under pågående anställning om utbildningen betingas av verksamheten. Utbildningen jämställs i sådant fall med fullförande av tjänst. I vissa fall kan det också vara svårt att särskilja den förmån på grund av utbildningen som den anställde fått från nyttan av denna i anställningen. Många utbildningar kan därför vara skattefria enligt bestämmelsen om varor och tjänster av begränsat värde i 11 kap. 8 § IL.

Det kan finnas situationer då den anställde ska förmånsbeskattas för en av arbetsgivaren bekostad utbildning. Sådan förmånsbeskattning ska ske om utbildningen inte har samband med verksamheten och inte heller kan anses vara till nytta för företaget, jfr RÅ 1983 1:78 I och II.

Det avgörande för skattefriheten är nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek eller var utbildningen genomförs. Bara den omständigheten att utbildningen sker utomlands medför inte att det blir fråga om en skattepliktig förmån. Den omständigheten kan däremot motivera Skatteverket att göra en noggrannare kontroll av utbildningen.

17.2.17 Hälso- och sjukvård

Hälso- och sjukvård och läkemedel

Om arbetsgivaren har utgett ersättning för en anställds utgifter för offentligt finansierad hälso- och sjukvård ska ersättningen tas upp som intäkt. Den anställdes utgift motsvaras normalt av patientavgiften. Detsamma gäller läkemedelskostnader som arbetsgivaren har ersatt den anställde för. Förmån av fria läkemedel är, oavsett hur de finansieras, med ett undantag en skattepliktig förmån. Se vidare nedanstående avsnitt om läkemedel. Om arbetsgivaren ersätter kostnader för offentligt finansierad vård eller läkemedel till anhöriga till den anställde uppkommer en indirekt förmån som är skattepliktig för den anställde.

Från och med beskattningsåret 2004 är förmån av fri tandvård skattepliktig oavsett hur finansieringen sker.

Den anställde ska beskattas oavsett om han fått ersättning för patientavgift m.m. direkt av arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

I de fall ersättning för sjukvårds- och läkarkostnader för offentligt finansierad vård utgår från en sjuk- och olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst ska den anställde beskattas för ersättningen (prop. 1994/95:182 s. 26–27). För att en sådan försäkring ska anses ha tagits i samband med tjänst krävs att premierna för försäkringen betalas av arbetsgivaren samt att anmälan görs till försäkringsanstalten om att försäkringen har tagits i samband med tjänst.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se även avsnitt 17.2.1 om fri försäkring under tjänsteresa.

Har arbetsgivaren ersatt den anställde för kostnader vid sidan av själva vården (s.k. kringkostnader), t.ex. för resor och andra levnadskostnader bedöms skatteplikts- respektive avdragsfrågan enligt de bestämmelser som gäller för dessa inkomster respektive utgifter. Jfr nämnd prop. s. 27. När den anställdes levnadskostnader ersätts av arbetsgivaren är det en förmån som i normalfallet ska beskattas.

Förmånen uppkommer när arbetsgivaren ersätter den anställde för utgiften (nämnd prop. s. 22).

Läkemedel

Förmån av fria läkemedel är en skattepliktig förmån. Med läkemedel avses enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) läkemedel enligt läkemedelslagen (1992:859). Skatteplikt för fria läkemedel föreligger oberoende av om vården kan anses offentligt finansierad eller inte och oavsett om den anställde erhåller ersättning för läkemedlen direkt från arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

Det finns dock ett undantag. Förmån av fria läkemedel i samband med vård utomlands har – oavsett hur de finansieras – undantagits från beskattning. Se vidare under rubriken Hälso- och sjukvård samt läkemedel vid vård utomlands.

Se även avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård och läkemedelskostnader.

Förmån av fri offentligt finansierad hälso- och sjukvård samt läkemedel (oavsett hur de finansieras) är skattepliktig. Undantagna från beskattning är

- hälso- och sjukvård i Sverige som inte är offentligt finansierad,
- hälso- och sjukvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands,
- företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering,
- vaccination som betingas av tjänsten, eller
- tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden.

Hälso- och sjukvård samt tandvård

Vad som menas med hälso- och sjukvård framgår av hälso- och sjukvårdslagen (1982:763), HSL. Med hälso- och sjukvård avses i HSL åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Av tandvårdslagen (1985:125) framgår vad som avses med begreppet tandvård.

Begreppet hälso- och sjukvård är enligt förarbetena till HSL (prop. 1981/82:97 s. 44) begränsat till att omfatta sådana vård-

behov som bedöms kräva insatser av medicinskt utbildad personal eller sådan personal i samarbete med annan personal.

Enligt Skatteverkets uppfattning räknas provrörsbefruktning, även kallat in vitro-fertilisering (IVF), och andra behandlingar för att åtgärda ofrivillig barnlöshet som hälso- och sjukvård. Skönhetsoperationer m.m. räknas normalt inte som hälso- och sjukvård. I den mån plastikoperationer är ett led i behandlingen av skador, exempelvis brandskador eller skador till följd av trafikolyckor, räknas dock även sådana operationer som hälso- och sjukvård inom förmånsbeskattningen (Skatteverkets ställningstagande 2005-09-07, dnr 130 443481-05/111).

I 3 kap. lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område finns bestämmelser om behörighets- och legitimationsregler för bl.a. barnmorska, dietist, kiropraktor, logoped, läkare, naprapat, optiker, psykolog, psykoterapeut, sjukgymnast, sjuksköterska, tandhygienist och tandläkare.

Exempel på verksamhet som inte kan anses som hälso- och sjukvård är bl.a. alternativmedicinska metoder, enskilt verksamma terapeuter, optiker utan legitimation, dietister, fotvårdsspecialister och annan liknande personal (prop. 1995/96:176 s. 62–63).

När det gäller hälso- och sjukvård skiljer man i skattesammanhang mellan offentligt och icke offentligt finansierad vård.

Offentligt finansierad vård

Någon formell definition av begreppet offentligt finansierad vård ges inte i lagstiftningen om beskattning av förmåner av fri hälso- och sjukvård, företagshälsovård och rehabilitering. I förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 20) till nämnda lagstiftning sägs emellertid att den offentligt finansierade vården bekostas av det allmänna genom bl.a. den allmänna försäkringen och andra offentliga finansieringssystem. Den icke offentligt finansierade vården ligger alltså utanför det offentliga finansieringssystemet och bekostas ofta genom privata sjukvårdsförsäkringar. Det förekommer emellertid att patienter betalar för sådan vård utan att ha någon försäkring.

Reglerna innebär att anställda i allmänhet ska beskattas för ersättningar från arbetsgivaren för patientavgifter som tagits ut inom den offentligt finansierade hälso- och sjukvården. Den anställde ska också beskattas för förmånen av fria läkemedel om arbetsgivaren har stått för kostnaden.

Icke offentligt finansierad vård

En anställds förmån av fri hälso- och sjukvård som inte är offentligt finansierad är skattefri (11 kap. 18 § IL). Skattefriheten gäller även privata sjukvårdsförsäkringar som finansierar sådan vård. Ersättning på grund av sjuk- och olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, som avser sjukvårds- och läkarkostnader för vård som inte är offentligt finansierad, är också undantagen från beskattning. Om den anställde förutom vårdkostnaden även får resor m.m. betalda genom den av arbetsgivaren tecknade försäkringen är dock sådan förmån skattepliktig.

Den icke offentligt finansierade vården är av begränsad omfattning eftersom flertalet privatpraktiserande läkare och sjukgymnaster omfattas av det offentliga finansieringssystemet.

I de fall anhörig till den anställde erhåller motsvarande förmåner från den anställdes arbetsgivare – antingen direkt eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat – är alla förmåner skattepliktiga, oavsett förmån och finansieringsform. Förmånen, värderad till arbetsgivarens kostnad, beskattas hos den anställde som indirekt förmån.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se avsnitt 17.2.1.

Se även nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel.

Tandbehandling för flygare m.fl.

Förmån av tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden är skattefri för den anställde. Det kan även förekomma att en enskild näringsidkare tillhör den aktuella yrkeskategorin. Denne får i sådant fall göra avdrag för sådana kostnader. Se även nedanstående avsnitt om dels arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård och läkemedel, dels enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

Vård utomlands och läkemedel vid vård utomlands

Fri hälso- och sjukvård och fria läkemedel i samband med vård utomlands (oberoende om vården är offentligt finansierad eller inte) är en skattefri förmån för den anställde när arbetsgivaren står för kostnaden. Däremot är arbetsgivarens avdragsrätt för motsvarande kostnader inskränkt. Se vidare nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för bl.a. kostnader för hälso- och sjukvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands.

Med läkemedel avses enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) läkemedel enligt läkemedelslagen.

Vaccinationer

Förmån av fri vaccination som betingas av tjänsten är skattefri. Det gäller t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (prop. 1994/95:182 s. 44). Gäller däremot förmånen exempelvis en vaccination inför en semesterresa är förmånen skattepliktig för mottagaren.

Företagshälsovård

Förmån av fri företagshälsovård beskattas inte. Företagshälsovårdens huvuduppgift är enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 28) att bedriva förebyggande arbetsmiljöarbete och arbetslivsinriktad rehabilitering. I lagstiftning och avtal ställs i vissa fall krav på tillgång till företagshälsovård. Arbetsgivaren är enligt arbetsmiljölagen (1977:1160, AML) skyldig att systematiskt planera, leda och kontrollera arbetsmiljöarbetet. Vidare har arbetsgivaren enligt AFL och AML ett ansvar för rehabilitering. Både när det gäller arbetsmiljöarbetet och rehabiliteringsansvaret är företagshälsovården ett viktigt instrument.

Företagshälsovården är organisations- och gruppinriktad. Inslaget av individuellt inriktad vård är begränsat och ingår endast som ett led i arbetet med att kartlägga och förbättra arbetsmiljön. För den anställde kan därför förmånen av fri företagshälsovård knappast innebära några inbesparade levnadskostnader eller på annat sätt utgöra grund för förmånsbeskattning. Förmånen av fri företagshälsovård har därför undantagits från förmånsbeskattning.

Definitionen på företagshälsovård bör enligt propositionen styras av arbetsmiljö- och rehabiliteringslagstiftningen. Med ledning av arbetsmiljölagen (AML), AFL och dess förarbeten kan företagshälsovård beskrivas på följande sätt

- Företagshälsovården är en professionell och oberoende rådgivare för såväl arbetsgivare som arbetstagare.
- Företagshälsovården har till uppgift att arbeta på ett sådant sätt att ändamålet med arbetsmiljölagen uppfylls.
- Företagshälsovården arbetar med det förebyggande arbetsmiljöarbetet och arbetslivsinriktad rehabilitering.
- Företagshälsovårdens verksamhet är baserad på en bred kompetens inom ämnesområden som medicin, teknik, beteendevetenskap, arbetsorganisation och rehabiliteringsmetodik.

– Företagshälsovården identifierar och beskriver sambanden mellan arbetsmiljö, organisation, produktivitet och hälsa samt lämnar förslag till åtgärder och verkar aktivt för att dessa genomförs (nämnd prop. s. 28).

Det förekommer att företagshälsovårdsorganisationer i sin verksamhet tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster samt friskvård. Det bör observeras att offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster, som tillhandahålls av företagshälsovårdsorganisationerna, ska hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård. I vilka lokaler eller i vilken organisationsform behandlingen sker saknar intresse.

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör hälsoundersökningar som ingår som en del av ett arbetsmiljöarbete och som är anpassade till de arbetsmiljörisker som de anställda utsätts för i sitt arbete företagshälsovård. När arbetsgivaren bekostar sådan undersökning är förmånen skattefri. Övriga hälsoundersökningar som arbetsgivaren tillhandahåller sina anställda men som inte är ett led i arbetet med att förebygga och undanröja hälsorisker på arbetsplatsen utgör hälso- och sjukvård. När arbetsgivaren bekostar sådan hälsoundersökning för sina anställda är hälsoundersökningen en skattepliktig förmån om undersökningen sker inom den offentligt finansierade vården. Om hälsoundersökningen sker inom den inte offentligt finansierade vården är förmånen skattefri (Skatteverkets ställningstagande 2005-05-13, dnr 130 230419-05/111).

Enklare slag av motion och annan friskvård är under vissa förutsättningar en skattefri personalvårdsförmån (se avsnitt 17.2.10). Skatteplikten för sådana förmåner, ska – oavsett om de tillhandahålls av arbetsgivaren eller företagshälsovården – bedömas enligt reglerna för personalvårdsförmåner och inte enligt reglerna för företagshälsovård.

Rehabilitering – förebyggande behandling

Förmån av fri rehabilitering och förebyggande behandling är, oberoende hur finansieringen sker, skattefri. Skattefrihet för den anställde föreligger även om arbetsgivaren inte skulle få göra avdrag för sådana kostnader, se nedan om arbetsgivarens avdragsrätt. Förutsättningen för att förmånsbeskattning inte ska komma i fråga är givetvis att åtgärderna kan anses som förebyggande behandling eller rehabilitering.

Rehabiliteringsåtgärder och förebyggande behandlingsåtgärder är åtgärder som är arbetslivsinriktade och som det antingen åligger arbetsgivaren att stå för eller som arbetsgivaren ändå åtar sig i det enskilda fallet. Se vidare nedanstående avsnitt om

avdragsrätt för arbetsgivarens kostnader för bl.a. rehabilitering och förebyggande behandling.

Enligt Skatteverkets uppfattning behandlas fysiska aktiviteter som en anställd genomför efter recept från läkare eller annan behörig vårdgivare i skattehänseende som förebyggande behandling eller rehabilitering. När arbetsgivaren bekostar sådana aktiviteter för den anställde är förmånen skattefri om aktiviteterna avser arbetslivsinriktad rehabilitering som arbetsgivaren ska svara för enligt lagen om allmän försäkring eller om de avser rehabilitering eller förebyggande behandling som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta (Skatteverkets ställningstagande 2005-06-13, dnr 130 341500-05/111).

Arbetsgivarens avdragsrätt

Bestämmelserna om arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, läkemedel, vaccinationer, företagshälsovård, rehabilitering och förebyggande behandling finns i 16 kap. 22–24 §§ IL

Offentligt finansierad hälso- och sjukvård

När det gäller hälso- och sjukvård har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård enligt HSL.

Beträffande fri tandvård har arbetsgivaren avdragsrätt för tandvård oavsett om den är offentligt finansierad eller inte.

Icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård

För icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård får arbetsgivaren i normalfallet inte göra något avdrag. Det finns dock undantag från avdragsförbudet. Avdrag får nämligen göras enligt nedan om det är fråga om vård utomlands, anställda som inte omfattas av den offentligt finansierade vården.

När det gäller vård utomlands har arbetsgivaren en begränsad avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård och läkemedel. Avdrag medges endast när kostnaderna uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Om arbetsgivaren ersätter den anställde för vård under den anställdes utlandssemester får avdrag alltså inte göras (prop. 1994/95:182 s. 25).

Eftersom avdrag får göras för kostnader för vård i samband med insjuknande under tjänstgöring utomlands får avdrag också göras för försäkringar som enbart tar sikt på sjukdomsfall under tjänstgöring utomlands. Sådana försäkringar är inte ovanliga när det gäller reseskyddsförsäkringar. Reseförsäkringar är avdragsgilla i näringsverksamheten.

Det andra undantaget från avdragsförbudet innebär att avdrag medges om kostnaderna avser en anställd som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt lagen om allmän försäkring (AFL) eller annan författning. Det gäller personer som inte är bosatta i Sverige och andra som inte har rätt till vårdförmåner i Sverige vid sjukdom och moderskap enligt vad som följer av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpning av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen (nämnd prop. s. 24).

Betalning via försäkring

Avdragsförbudet vad gäller icke offentligt finansierad vård är detsamma oavsett om arbetsgivaren betalar vårdkostnaden direkt eller betalar premier för en privat sjukvårdsförsäkring.

Det förekommer att privata försäkringar ger rätt till såväl icke offentligt finansierad vård som offentligt finansierad vård samt annat som kan vara avdragsgillt för arbetsgivaren. Arbetsgivaren bör i sådant fall kunna visa hur fördelningen av premien på en avdragsgill och en icke avdragsgill del har skett.

Enligt Skatteverkets uppfattning (Skatteverkets ställningstagande 2005-05-04, dnr 130 103335-05/111) gäller följande angående fri hälso- och sjukvård genom försäkring som tecknats av arbetsgivaren. Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring har tagits i samband med tjänst ska utfallande belopp beskattas med undantag för ersättning för ej offentligt finansierad vård. Detta innebär att patientavgiften i den offentliga vården samt resor i samband med sjukvård, ersättning för förlorad arbetsinkomst och andra ersättningar från försäkringen beskattas. Försäkringsbolaget ska i egenskap av utgivare av skattepliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på ersättningen. Arbetsgivaren får avdrag för den del av försäkringspremien som avser offentlig vård och andra skattepliktiga ersättningar från försäkringen. Om försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård ska premien proportioneras. Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring inte tecknats i samband med tjänst är det premien som är underlag för beskattning och arbetsgivaravgifter i den mån försäkringen avser att täcka skattepliktiga förmåner, såsom offentligt finansierad vård, resor till och från sjukvårdsinrättning och förlorad arbetsförtjänst. Utfallande belopp beskattas inte. Arbetsgivaren får avdrag för den del av premien som avser att täcka skattepliktiga förmåner och betalar arbetsgivaravgifter på motsvarande belopp. Om

försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård, ska premien proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del.

Läkemedel

Avdrag medges vidare för kostnader för läkemedel (oberoende av om vården är offentligt finansierad eller ej). För kostnader för läkemedel i samband med vård utomlands har arbetsgivaren en begränsad avdragsrätt. Se ovan angående vård utomlands.

Vaccinationer

Arbetsgivaren har avdragsrätt för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten, t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (16 kap. 23 § IL). Om arbetsgivaren bekostar vaccinationer för exempelvis anställdas privata resor uppkommer en avdragsgill lönekostnad.

Företagshälsovård

Kostnader för företagshälsovård är avdragsgilla. Se ovanstående avsnitt vad som avses med företagshälsovård. Om företagshälsovårdsorganisationerna även tillhandahåller offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster ska dessa tjänster hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård.

Rehabilitering och förebyggande behandling

Arbetsgivaren får vidare göra avdrag för kostnader för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder, om han ska svara för dem enligt 22 kap. AFL eller om han kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Avdrag får även göras för kostnader för förebyggande behandling, om arbetsgivaren kan visa att behandlingen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Bestämmelserna om avdrag för förebyggande behandling och rehabilitering har enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 46–47) samma innebörd som i AFL 3 kap. 7 b § och 22 kap. Behandlingen ska avse åtgärder som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta förvärvsarbeta, dvs. arbetslivsinriktade åtgärder.

I 22 kap. 2 § AFL föreskrivs att rehabilitering ska syfta till att återge den som drabbats av sjukdom sin arbetsförmåga och förutsättningar att försörja sig själv genom förvärvsarbete. Rehabilitering kan t.ex. komma i fråga efter ett långvarigt sjukdomstillstånd, en trafikolycka, uppföljning av en kronisk sjukdom t.ex. återkommande ryggskott eller akut sjukdom som exempelvis hjärnblödning eller hjärtinfarkt där patienten bl.a. måste ha en målmedveten fysisk träning hos sjukgymnast. Andra vanliga rehabiliteringsåtgärder är vård av missbrukare på behandlingshem och ryggträning på rygginstitut.

Med förebyggande behandling enligt 3 kap. 7 b § AFL avses medicinsk behandling eller medicinsk rehabilitering som syftar till att förebygga eller häva nedsättning av arbetsförmågan. Vad som här avses är enligt förarbetena (nämnd prop. s. 31) anställda som har en förhöjd sjukdomsrisk. Den sjukdom som kan befaras uppkomma ska vara av sådan art att den kan förväntas leda till nedsättning av arbetsförmågan. Som exempel kan nämnas sjuklig övervikt. Det kan också gälla funktionsträning, t.ex. hörselträning, talträning och rörelseträning i bassäng. I dessa fall har en sjukdom orsakat en bestående funktionsnedsättning. Behandlingen avser inte att bota sjukdomen utan att förbättra eller motverka en försämring av sjukdomen i syfte att förhindra att arbetsoförmåga uppstår eller ökar.

Enligt 22 kap. 3 § AFL ska arbetsgivaren i samråd med den anställde svara för att dennes behov av rehabilitering snarast klarläggs och att de åtgärder vidtas som behövs för en effektiv rehabilitering. Arbetsgivaren ska göra en rehabiliteringsutredning och försäkringskassan samordnar och utövar tillsyn över rehabiliteringsinsatserna. Såväl förebyggande medicinsk behandling som arbetslivsinriktad rehabilitering sker enligt AFL under försäkringskassans överinseende, men det förekommer också rehabilitering utanför försäkringskassans kontroll.

På grund av lagstiftningen om arbetsgivarens rehabiliteringsansvar förekommer försäkringar som bl.a. täcker kostnaderna för arbetsgivarnas rehabiliteringsutredningar. En annan försäkring inom rehabiliteringsområdet är krisförsäkring som bekostar bl.a. psykologstöd när personalen blivit utsatt för rån e.d. Sådana försäkringar som bekostar åtgärder inom ramen för 22 kap. AFL eller som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta bör också vara avdragsgilla (nämnd prop. s. 31).

Som ovan nämnts kan arbetsgivaren – utöver de åtgärder som det åligger denne att stå för – åta sig att i det enskilda fallet svara för kostnaderna för rehabiliteringen eller den förebyggande behandlingen.

I nämnd prop. s. 30–31 sägs att det är på arbetsplatsen som man lättast upptäcker tecken på skador och ohälsa. Det är därför angeläget att arbetsgivaren uppmuntras till att ta ett större rehabiliteringsansvar än vad som åligger honom enligt lag. Avdrag bör därför medges för åtgärder som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Den anställdes problem ska inte behöva vara så långt gångna att

den anställde löper stor risk att inte kunna fortsätta att arbeta. Åtgärderna ska ske i ett långsiktigt perspektiv och de ska syfta till att upprätthålla arbetsförmågan.

Valet av behandlingsmetod är inte avgörande för avdragsrätten. En arbetsgivare bör kunna vända sig såväl till den traditionella medicinska hälso- och sjukvården som till alternativmedicinsk och andra liknande verksamheter. En förutsättning är givetvis att åtgärden kan anses som rehabilitering eller förebyggande behandling och att arbetsgivaren kan visa att åtgärden syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Behandling hos sjukgymnast, naprapat och massör kan rymmas i nämnda begrepp. Arbetsgivaren måste dock i varje enskilt fall kunna visa att det föreligger en förhöjd risk för en sjukdom som kan leda till en nedsättning av arbetsförmågan och att den åtgärd som vidtas syftar till att förhindra nedsättning av arbetsförmågan. När uppkommer då en rehabiliteringssituation eller en förebyggande behandling? Det första sjukbesöket och ev. uppföljningsbesök i exempelvis ett akut, kortvarigt sjukdomstillstånd eller sjukdom som kräver kontroller med jämna mellanrum, får i regel anses vara hänförligt till sjukvård med beskattning och avdragsrätt enligt de regler som gäller för sådan vård. Rehabilitering och förebyggande behandling följer ofta någon form av behandlingsplan.

Exempel

Den anställde drabbas av nackspärr. Leg. läkare undersöker den anställde och remitterar den anställde till leg. sjukgymnast samt ger den anställde något smärtstillande preparat. Den anställde går hos sjukgymnasten ett antal gånger varefter ”spärren” ger sig. Sjukgymnasten konstaterar dock att den anställde har en tendens att få problem liknande nackspärr och rekommenderar den anställde viss behandling i förebyggande syfte trots att den anställde för tillfället inte har några besvär. Den anställde diskuterar detta med sin arbetsgivare som efter konsultation av sjukgymnasten åtar sig att svara för kostnaderna för sjukgymnastens behandling av den anställde i förebyggande syfte enligt en överenskommen ”plan”. Den anställdes konsultation av läkaren och akuta behandling hos sjukgymnasten är sjukvård och ersättning för den anställdes patientavgifter är liksom läkemedelskostnaden skattepliktig. Vi förutsätter att läkarens och sjukgymnastens verksamhet är offentligt finansierade. Den fortsatta behandlingen av den anställde hos sjukgymnasten är en före-

byggande behandling mot återfall syftande till att den anställde ska vara fortsatt arbetsför. Denna senare behandling föranleder inte skatteplikt för den anställde.

Förebyggande behandling – friskvård

Gränsen mellan förebyggande behandling och friskvård kan ibland vara svår att dra. Friskvård är renodlat förebyggande arbete för eget välbefinnande. Om en frisk person får träning, behandling e.d. hos massör, hälsohem m.m. eller individuell rådgivning för att gå ner i vikt kan det vara skattefri förmån av annan friskvård. Jämför arbetsgivarens avdragsrätt för annan friskvård som en personalvårdskostnad, när förmånen är tillgänglig för hela personalen (se avsnitt 17.2.10).

För att bestämmelserna inte ska missbrukas bör enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 31) vissa krav ställas för att avdrag ska medges. Några formella beviskrav med läkarintyg bör inte finnas. Flertalet fall torde vara tämligen klara och inte kräva någon närmare utredning. Det bör räcka med att hänvisa till t.ex. försäkringskassans behandlingsplan. I andra fall kan intyg krävas av behandlande personal.

17.2.18 Grupplivförsäkringar m.m.

Förmån av fri grupplivförsäkring är enligt 11 kap. 19 § IL skattefri för den anställde. Har sådan förmån erhållits i enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller för statligt anställda, uppkommer emellertid en skattepliktig förmån. Livförsäkringsskyddet för statsanställda (tjänstegruppliv – TGL) uppgår som högst till sex basbelopp och är bl.a. beroende av den avlidnes ålder och vilka efterlevande som finns. Om försäkringsskyddet för en privatanställd väsentligen överstiger vad som gäller för statsanställd uppkommer således en skattepliktig förmån för denne. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas i sådant fall till den del av förmånens värde – försäkringspremien – som överstiger den premie som betalats för en statsanställds tjänstegruppliv.

Vid reglernas tillkomst (prop. 1963:24 s.13) underströks att bestämmelsen inte borde föranleda en detaljbetonad jämförelse mellan förmåner i enskild och statlig tjänst och att bestämmelsens ändamål fick anses vara att möjliggöra ingripande i mera uppenbara fall av onormalt höga försäkringar.

Enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring finns numera en skyldighet för försäkringsföretag att betala en särskild premieskatt till staten för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller

för statligt anställda. I den mån försäkringsskyddet är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statsanställda föreligger inte skatteplikt för försäkringsföretaget för premien motsvarande den del som är förmånligare. I dessa fall är emellertid den ”överskjutande” förmånen skattepliktig intäkt för den anställde enligt 11 kap. 19 § IL (prop. 1990/91:54 s. 321).

En förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst anses väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda om den ger ett försäkringsskydd som är 40 % högre än skyddet för statligt anställda. En förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst är fri från inkomstskatt om försäkringsskyddet gällande grundbelopp till efterlevande samt begravningshjälp sammanlagt är högst 6,5 prisbasbelopp med tillägg av 40 % (9,1 prisbasbelopp). Försäkringsskyddet kan därutöver omfatta barnbelopp till barn under 21 år med två prisbasbelopp per barn med tillägg av 40 % utan att bli inkomstskattepliktigt. I dessa fall ska försäkringsbolaget betala särskild premieskatt för grupplivförsäkring (LPG) på hela premien. En förmån av grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst är inkomstskattepliktig om försäkringsskyddet är högre än 6,5 prisbasbelopp med tillägg av 40 % (9,1 prisbasbelopp). Skattepliktig förmån är i sådant fall den del av premien som avser försäkringsskydd gällande grundbelopp till efterlevande samt begravningshjälp som sammanlagt överstiger 6,5 prisbasbelopp. Även i detta fall kan gränsen för skatteplikten förskjutas på grund av förekomsten av minderåriga barn. LPG ska i dessa fall betalas på den del av premien som inte inkomstbeskattas, dvs. som avser ett försäkringsskydd upp till 6,5 prisbasbelopp, eller det högre belopp som föranleds av ev. barnbelopp om två prisbasbelopp per barn (Skatteverkets ställningstagande 2007-09-12, dnr 131 557391-07/111).

17.2.19 Gruppsjukförsäkringar

Förmån av fri gruppsjukförsäkring är skattefri om den utformats efter grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer (avtalsgruppsjukförsäkring eller AGS). Däremot ska ersättning som faller ut på grund av sådan försäkring tas upp till beskattning (11 kap. 20 § IL). Utfallande belopp på grund av AGS kan vara inkomstförlust eller pension. AGS ersätter inte utgifter för sjukvårdskostnader. Om försäkringsfallet (sjukdomen) inträffat före år 1991 är dock ersättningen skattefri (2 kap. 19 § ILP).

17.2.20 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m.

Från och med 2007 gäller nya bestämmelser för beskattning av statligt anställda under utlandsstationering, 11 kap. 21 § IL. Samma beskattningsregler gäller för samtliga personer som stationeras utomlands av en statlig myndighet. Enligt övergångsbestämmelserna (SFS 2006:5) ska dock äldre bestämmelser tillämpas på ersättningar och förmåner som utbetalats på grund av en utlandsstationering som har tillträtts före den 1 januari 2007. Från och med den 1 september 2009 ska dock de nya bestämmelserna tillämpas på samtliga ersättningar och förmåner som utbetalats på grund av en utlandsstationering, oavsett när stationeringen tillträddes.

Enligt 11 kap. 21 § IL ska ersättningar och förmåner till utomlands stationerad personal vid en statlig myndighet inte tas upp, om ersättningen eller förmånen är föranledd av stationeringen och avser

1. bostad på stationeringsorten
2. avgifter för barns deltagande i förskoleverksamhet, skolbarnomsorg eller liknande och avgift för barnets måltider där, dock endast till den del avgiften överstiger den avgift som normalt tillämpas för sådan verksamhet i Sverige,
3. avgift för barns skolgång i grundskola, gymnasieskola eller liknande och avgift för barnets skolmåltider,
4. egna och familjemedlemmars resor till och från stationeringsorten, dock högst fyra resor per person och kalenderår,
5. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst, till den del tillägget inte överstiger en tolftedel av tre och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
6. merkostnadstillägg till den del det inte överstiger ett belopp som motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna för den anställde och för medföljande familjemedlemmar när det gäller livsmedel, transporter och andra merkostnader på stationeringsorten.

Skatteverket har i allmänna råd, SKV A 2007:42, angett det högsta belopp som kan utges skattefritt för merkostnader på stationeringsorter i olika länder, jfr även Skatteverkets meddelande SKV M 2006:35.

17.2.21 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner

Vissa förmåner och ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan undantas från beskattning (11 kap. 22–23 §§ IL). För skattefrihet krävs beslut av Forskarskattenämnden. 25 % av lönen undantas från beskattning. Vissa ersättningar för utgifter är också undantagna från skatteplikt. Det gäller utgifter för flyttning till och från Sverige, utgifter för barns skolgång i fråga om grundskola och gymnasieskola, utgifter för två hemresor per år till tidigare hemland för såväl den anställde som för dennes familj.

För sådana utgifter som är avsedda att täckas av skattefria ersättningar ska avdrag inte göras.

Se vidare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning.

17.2.22 Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret

Dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom det svenska totalförsvaret är skattepliktig (11 kap. 24 § IL).

Totalförsvarspliktigas dagersättningar och tillägg till sådana ersättningar, naturaförmåner, fälttraktamenten, befattningspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag ska däremot inte tas upp (11 kap. 25 § 1 st. IL). Familjebidrag till totalförsvarspliktiga är skattpliktigt bara om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Familjebidrag anses, enligt 11 kap. 25 § 2 st. IL, tillfalla den totalförsvarspliktige, även om bidraget betalas ut till någon annan. Familjebidrag i form av näringsbidrag ska tas upp i inkomstslaget tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vad som sagts ovan tillämpas också för annan personal vid det svenska totalförsvaret som avlönas enligt de grunder som gäller för totalförsvarspliktiga (11 kap. 25 § 3 st. IL).

17.2.23 Resa vid anställningsintervju

Förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till eller från anställningsintervju är skattefri (11 kap. 26 § IL). Bestämmelsen gäller bara när resor företas mellan två platser inom EES-området. Har resan företagits till eller från någon plats som inte är belägen inom detta område är förmånen eller ersättningen i sin helhet skattepliktig.

Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL – 18,50 kr per mil. Någon särskild avdragsrätt för kostnader för sådana resor föreligger inte.

Om den anställningssökande får kostnad för övernattning betald av den presumtive arbetsgivaren är den förmånen skattepliktig endast om anställningsintervjun leder till en anställning eller uppdrag. Om den anställningssökande får ersättning för kostnad för patientavgift för en hälsoundersökning inom den offentligt finansierade hälsovården är denna ersättning skattepliktig endast om anställningsintervjun leder till en anställning eller uppdrag.

Med anställningsintervju avses sådan intervju som förs vid personlig inställelse och som företas innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragstagarförhållande föreligger mellan utgivaren av förmånen och mottagaren. I begreppet anställningsintervju ligger också att det ska vara fråga om en intervju som ska ha till syfte att bedöma om den skattskyldige ska erbjudas en viss anställning eller ett visst uppdrag.

17.2.24 Inställelse- eller arbetsresor

Förmån av inställelseresor och arbetsresor har undantagits från beskattning i vissa fall enligt 11 kap. 26 a § IL.

Förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en anställning (inställelseresa) ska inte tas upp om andra skattepliktiga ersättningar inte erhålls på grund av tjänsten och resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL – 18,50 kr per mil.

Detsamma gäller för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen om inte resan även föranletts av inkomstgivande verksamhet som bedrivs av någon som, enligt 20 kap. 23 § IL, är närstående till eller står i intressegemenskap med den som lämnar eller får förmånen. Detta kan t.ex. gälla vid oavlönad medverka i ett TV-program när TV-företaget betalar resan.

17.2.25 Flyttningsersättningar

Ersättning för utgifter för flyttning när en skatteskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort ska inte tas upp, om ersättningen betalas av allmänna medel – t.ex. av en arbetsmarknadsmyndighet – eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § IL). Ersättning vid flyttning inom den vanliga verksamhetsorten är däremot en skattepliktig förmån, då sådan flyttning torde ske av privata skäl och inte på grund av arbetet. Skattefri flyttningsersättning kan utges vid byte av verksamhetsort i en pågående anställning, eller av en ny arbetsgivare i samband med tillträdande av tjänst.

Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska dock denna tas upp som intäkt till den del den överstiger 18,50 kr per mil ökat med eventuella utgifter för väg-, bro och färjeavgifter.

Som utgift för flyttning räknas utgifter för emballering, packning, transport och uppackning av den anställdes och hans familjs bohag och övriga lösa saker och transport av den anställde och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten samt liknande utgifter för flyttningen. Till personligt lösöre räknas exempelvis cykel, moped, motorcykel, bil, båt, mindre redskap o.d.

Andra utgifter i samband med flyttningen såsom utgifter för resor till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller förlust vid försäljning av bostad eller andra tillgångar räknas däremot inte som utgift för flyttning.

Av det ovan sagda följer att i den mån den anställde fått andra förmåner i samband med flyttning än de ovan uppräknade eller fått ersättning för andra utgifter än för utgift för flyttning uppkommer en skattepliktig förmån i denna del. Sådana förmåner och ersättningar omfattas inte av skattefriheten. Förmåner värderas till marknadsvärde.

Om ersättning utgår med belopp som inte motsvaras av faktiska utgifter för flyttning är det fråga om förtäckt lön som ska beskattas.

I RÅ 1986 ref. 172 hade en arbetsgivare betalat ett s.k. utrustningsbidrag till en anställd då denne skulle börja en treårsanställning hos arbetsgivarens dotterbolag i Holland. Eftersom bidraget hade samband med den nya tjänsten och bidraget hade betalts av den tidigare arbetsgivaren fick regeln om skattefrihet för flyttningsersättningar m.m. inte tillämpas.

Vid en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet ska ersättning till personal vid en statlig myndighet för andra utgifter eller merkostnader än som angetts tidigare i detta avsnitt inte tas upp om merkostnaderna uppkommer som en nödvändig följd av förflyttningen. Bestämmelsen, som finns 11 kap. 27 § fjärde stycket IL, innebär att utgifter för adressändring, eftersändning av post och förflyttning av telefonabonnemang kan ersättas utan skattekonsekvenser till den del utgifterna överstiger motsvarande utgifter som hade uppkommit vid en flytt inom Sverige. I den mån det uppkommer några ytterligare nödvändiga merkostnader för förflyttningen som inte hade uppkommit vid en förflyttning inom Sverige, kan även dessa ersättas utan skattekonsekvenser för den utsände. Härmed avses merkostnader som kan vara föranledda av de särskilda klimat- eller hygienförhållandena eller andra särskilda yttre omständigheter, t.ex. krig eller katastrofer, som kan råda på stationeringsorten. Skattefriheten är begränsad till ersättning för faktiska utgifter eller merkostnader (prop. 2005/06:19).

Flyttningskostnad

Det kan nämnas att avdrag för flyttningskostnader i regel inte är medgivet. Endast om den anställde enligt sina anställningsvillkor varit skyldig att underkasta sig flyttning i tjänsten bör avdrag kunna medges.

17.2.26 Ersättningar till företrädare i Europaparlamentet

De fasta resekostnads- och traktamentsersättningar som Europaparlamentet betalar till sina företrädare, EU-parlamentarikerna, ska bara tas upp till den del ersättningen kan antas väsentligen överstiga de utgifter som den är avsedd att täcka (11 kap. 28 § IL).

17.2.27 Ersättningar vid arbetskonflikt

Ersättningar vid arbetskonflikt, t.ex. ”strejkersättning”, till en arbetstagare från den organisation som han tillhör ska inte tas upp till beskattning (11 kap. 29 § IL).

17.2.28 Sjukpenning m.m.

Följande ersättningar i samband med sjukdom m.m. är enligt 11 kap. 30 § IL skattepliktiga om de grunder sig på förvärvsinkomst på grund av tjänst.

1. sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,

2. sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän,
3. ersättning enligt 20 § lagen (1991:1047) om sjuklön,
4. smittbärarpenning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare, och
5. ersättningar enligt andra lagar eller författningar vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller i samband med militärtjänstgöring.

Även sjukersättning och aktivitetsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring ska tas upp.

TFA

Trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är en av arbetsgivaren tecknad försäkring som kan ge ersättning under sjukdomstid och vid invaliditet.

Ersättningar från TFA är skattepliktiga utan undantag oavsett tidpunkt för skadan om ersättningarna avser förlorad inkomst av skattepliktig natur eller livränta. Ersättning för faktisk inkomstförlust och ersättning i form av periodiserad livränta jämställs med lön. Beträffande engångsbelopp för förlorad framtida inkomst, se tabell i avsnitt 17.2. 32 Livräntor.

Från TFA utbetalas även vissa skattefria ersättningar, t.ex. avseende kostnader vid omskolning, som inte ersätts från annat håll. Avdrag medges inte för kostnader som täcks av skattefri ersättning från TFA.

17.2.29 Föräldrapenning och vårdbidrag

Föräldrapenningförmåner enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) utgör skattepliktig intäkt av tjänst oavsett vilken inkomst som ligger till grund för ersättningen. Skatteplikt föreligger även för ersättningar enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård och vårdbidrag enligt lagen (1998:703) om handikappersättning och vårdbidrag (11 kap. 31 § 1 st. IL).

Vårdbidrag för vård av sjukt eller handikappat barn är skattepliktigt. Om viss del bestäms som ersättning för merutgifter är denna del dock skattefri (11 kap. 31 § 2 st. IL).

Särskilt pensionstillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till ålderspension för långvarig vård av sjukt och handikappat barn är skattefritt (11 kap. 32 § IL).

Vissa andra ersättningar och bidrag

Vissa andra ersättningar och bidrag är inte skattepliktiga, t.ex. hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som utgår till vårdbehövande från kommun och landsting.

17.2.30 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet

17.2.30.1 Utvecklingsersättningar till ungdomar

Utvecklingsersättningar enligt lagen (2000:625) om arbetsmarknadspolitiska program är skattefria (11 kap. 33 § IL).

17.2.30.2 Studiestöd

I samband med studier är enligt 11 kap. 34 § IL utbildningsbidrag för doktorander och ersättning till deltagare i teckenspråksutbildning för vissa föräldrar (TUFF) skattepliktiga.

Studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) är skattefritt. Detta gäller också statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för kortare studier om funktionshinder, kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och studier inom vuxenutbildningen för utvecklingsstörda, eller statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska.

Start- och studiebidrag från Trygghetsrådet

RR har i RÅ 1988 ref. 127 ansett att start- och studiebidrag som uppburits från Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond (Trygghetsrådet) utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

17.2.30.3 Bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning – m.fl.

Stöd som avser ersättning för utgifter för nattlogi eller resor m.m. ska inte tas upp om det lämnas till deltagare i arbetslivsinriktad rehabilitering. Detsamma gäller enligt 11 kap. 35 § 1 st. IL sådant stöd om det lämnas till deltagare i de arbetsmarknadspolitiska programmen

- arbetsmarknadsutbildning,
- arbetspraktik,
- aktivitetsgarantin, om insatsen består i annat än stöd till start av näringsverksamhet,
- ungdomsinsatser,
- förberedande insatser, eller
- projekt med arbetsmarknadspolitisk inriktning.

Detta gäller enligt andra stycket även sådant stöd som lämnas till deltagarens ledsagare eller till elever med funktionshinder vid utbildning i grundskola, gymnasieskola eller motsvarande utbildning.

Statliga bidrag för resor, kost eller logi eller merutgifter på grund av funktionshinder som lämnas till elever i utbildning för döva eller hörselskadade eller i utbildning som är speciellt anpassad för svårt rörelsehindrade ungdomar (RH-anpassad utbildning) ska inte tas upp (11 kap. 35 § 3 st. IL).

RR har i RÅ 1986 not. 888 funnit att kommunalt utbildningsbidrag för arbete i s.k. ungdomscentrum utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst.

17.2.30.4 Ersättningar vid arbetslöshet

Följande ersättningar i samband med arbetslöshet är enligt 11 kap. 36 § IL skattepliktiga.

1. dagpenning från svensk arbetslöshetskassa,
2. aktivitetsstöd som betalas ut enligt bestämmelser som beslutats av regeringen eller av statlig myndighet till den som tar del av arbetsmarknadspolitiskt program och till andra som är likställda med dem när det gäller rätt till sådant stöd.

17.2.31 Livräntor

Begreppet livränta är inte definierat i författningarna men det kan karaktäriseras såsom ett periodiskt belopp som från viss bestämd tidpunkt utgår antingen under en persons återstående livstid eller under viss på förhand bestämd tidsperiod. Livränta pga. livförsäkring kan antingen vara skattefri (K-försäkring) eller skattepliktig (P-försäkring). I sistnämnda fall är livräntan skattemässigt sett pension. Ordet livränta förekommer också i pensionsavtal på arbetsmarknaden. Det är då fråga om tjänstepension.

Vissa livräntor beskattas endast till ett med hänsyn till livräntetagarens levnadsålder reducerat belopp. Bestämmelser härom med anvisning bl.a. om med vilken procentsats det utbetalade livräntebeloppet ska reduceras är intagna i 11 kap. 37 § IL. Höjning av eller tillägg till livränta som ska utgå under livräntans fortsatta bestånd räknas också som livränta.

Egendomslivränta

De regler i fråga om beskattningen av egendomslivräntor som gäller beträffande överlåtelseavtal som har ingåtts fr.o.m. den

1 juli 1984 innebär att vederlag i livränteform normalt beskattas enligt reglerna för inkomst av kapital och att avdrag inte får ske såsom för allmänt avdrag.

Tidigare var det vanligt att säljare av egendom, t.ex. fastighet eller rörelse, delade upp ersättningen, på så vis att en del utgjorde köpeskilling i vedertagen bemärkelse och en del rätt till livränta. De belopp som utföll på grund av en sådan rättighet kallas egendomslivränta. En sådan konstruktion accepterades även om det klart och tydligt framgick av avtal eller annat att livräntan framstod som en ersättning vid försäljning. Livräntan beskattades som inkomst av tjänst. Utbetalaren fick göra allmänt avdrag enligt då gällande 46 § anv. p. 5 KL, motsvaras av 62 kap. 7 § IL (periodiskt understöd). För överlåtelseavtal som har ingåtts före den 1 juli 1984 gäller dessa tidigare regler.

Beskattning hos mottagaren ska ske endast om det är fråga om livränta och inte om en kapitalavbetalning på skuld.

Vad som är livränta eller kapitalavbetalning i fråga om överlåtelseavtal före den 1 juli 1984 får avgöras från fall till fall med utgångspunkt i försäljningsavtalet eller motsvarande. Se RÅ 1970 Fi 1750, där RR inte godtog avdragsrätt när ett skuldebrev avlöstes av en förbindelse om att ge ut livränta. Se även RN Serie I 1963 nr 7:12, där betalning under 12 år för aktier inte ansågs utgöra periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning.

Egendomslivränta eller undantagsförmån

RR har i en dom RÅ 1994 not. 121 uttalat att en viss förmån ansetts böra upptas till beskattning som egendomslivränta och inte som undantagsförmån. Den skattskyldige hade i samband med försäljning av fastigheter av annan fastighets natur förbehållit sig rätt att till reducerad hyra disponera rätten till en lägenhet i den hotellbyggnad, som köparen av fastigheterna avsåg att uppföra på den ifrågavarande tomtmarken. Förmånens värde ansåg RR skulle upptas till beskattning i inkomstslaget tjänst som egendomslivränta och inte som undantagsförmån. Eftersom försäljningen ägt rum före den 1 juli 1984 skulle de bestämmelser tillämpas som gällde intill nämnda dag.

Avlösning av egendomslivränta

Ibland förekommer att livränta avlöses mot engångsbelopp, dvs. i stället för att få resterande del av en livränta, erhåller mottagaren i förtid ett belopp en gång för alla. Det kan ske när som helst under livränteperioden och det står i princip parterna fritt att komma överens om detta. Åtgärden kan vara motiverad av en önskan att reglera skuldförhållandet så snart som möjligt.

Avlösning av egendomslivränta innebär inte ändring av det ursprungliga avtalet, varigenom egendomen tidigare avyttrades, utan avlösningen utgör endast en reglering av livräntan. Därav följer att avlösningsbeloppet inte kan anses ingå i ingångsvärdet för egendomen vid en realisationsvinstberäkning.

Om avlösning sker av egendomslivränta som utgår enligt överlåtelseavtal före den 1 juli 1984 gäller nedanstående.

Avlösningsbeloppet utgör inte sådan periodisk utbetalning som medger avdragsrätt enligt 62 kap. 7 § IL. Likväl ska beloppet beskattas enligt 11 kap. 1 § IL. Se RÅ 1970 Fi 1275 där en testamentarisk livränta skulle avlösas av ett engångsbelopp, samt RSV/FB Dt 1980:8 där avlösning av egendomslivränta beskattades hos mottagaren utan att avdragsrätt förelåg.

Avlösning av livränta medför således att reciprocitet inte föreligger. Den omständigheten att mottagaren avlider och att rätten till egendomslivräntan övergår till arvtagaren innan livräntan förfallit till betalning före utgången av en bestämd period innebär inte att avlösning skett och saknar betydelse vid en bedömning av livräntans karaktär.

Personskada

Livränta och engångsbelopp, som utgår pga. personskada, kan ibland bestå av en skattepliktig och en inte skattepliktig del. Beträffande löpande livränta som fastställts 1976 eller senare görs i sådana fall en uppdelning av beloppet vid dess fastställelse.

RR har i RÅ 1986 ref. 97 slagit fast att den maximering av det skattefria beloppet som finns i lagtexten (4 kap. 13 § ILP) ska anses gälla för varje beskattningsår för sig som livräntan avser. I kontrolluppgift avseende yrkesskadelivränta förutsätts att livräntetagaren inte har någon annan personskadelivränta.

Hur livräntor och engångsbelopp beskattas framgår vidare av nedanstående tabell (se även Skattenytt 1977 s. 213–221).

17.2.32 Engångsbelopp

Om engångsbelopp på grund av personskada avser ersättning för framtida förlust av inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt, ska 60 % av beloppet tas upp. Om någon får två eller flera sådana belopp till följd av samma personskada, gäller detta för varje belopp. För samma personskada får dock den del som inte tas upp som intäkt inte överstiga 15 prisbasbelopp för det år som engångsbeloppet kunde disponeras (11 kap. 38 § IL).

Om en livränta eller del av en livränta som betalas till följd av personskada och som ska tas upp som intäkt byts ut mot ett engångsbelopp, tillämpas ovannämnda bestämmelser i 38 §. Vid utbyte av annan livränta eller del av en livränta som ska tas upp som intäkt ska hela engångsbeloppet tas upp (11 kap. 39 § 1 st. IL).

Engångsbelopp vid andra utbyten av en livränta eller del av en livränta än sådana som nyss sagts (11 kap. 39 § 2 st. IL) ska inte tas upp. Detta gäller också engångsbelopp vid utbyte av sådan livränta som avses i 11 kap. 37 § 1 st. IL.

Beskattning av livränta och engångsbelopp

Slag av utbetalning	**Form för beskattning**	
	Vid löpande utbetalning	Vid utbyte av skattepliktig livränta mot engångsbelopp (40/60 %-regeln)
Livränta på grund av *personskada* och som fastställs fr.o.m. den 1 januari 1976 eller som fastställts på grund av *arbetsskada* som inträffat fr.o.m. den 1 juli 1977.	Beskattas om livräntan avser ersättning för *förlorad inkomst av skattepliktig natur* eller ersättning för *förlorat underhåll* (11 kap. 37 § 3 st. IL).	60 % av engångsbeloppet är skattepliktigt och 40 % skattefritt. Den skattefria delen pga. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. AFL* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning ska även beaktas tidigare utbetalningar av engångsbelopp (11 kap. 38 § och 39 § 1 st. IL)
Livränta enl. 4 kap. 13 § 1 st. ILP på grund av personskada, och som fastställts före den 1 januari 1976; livräntan får inte avse ersättning för förlorat underhåll. Livränta, som utgår enligt lagen om yrkesskadeförsäkring m.fl. författningar även om den fastställts den 1 januari 1976 eller senare om skadan inträffat för den 1 juli 1977 **	Hälften av livräntebeloppet för året anses hänförligt till skattefri del. Genom en spärregel får den skattefria delen dock aldrig överstiga ett halvt prisbasbelopp enl. AFL* för det år livräntan avser. Vid flera livräntor gäller schablonregeln det sammanlagda beloppet. Högsta skattefria del för livränta avseende 2008 blir alltså om livräntan är minst 41 000 kr ett belopp på 20 500 kr (4 kap. 13 § 2 st. ILP).	Så stor del av engångsbeloppet vid utbyte av hel livränta hänförs till den inte skattepliktiga intäkten, som motsvarar förhållandet mellan den enligt schablon skattefria delen av det till året för utbytet hänförliga livräntebeloppet och hela livräntebeloppet, beräknat som om livräntan utgått under hela året. Om således en ”äldre” personskadelivränta på 78 500 kr/år under 2008 utbytes mot ett engångsbelopp, blir 20 500/ 77 200 = 26 % av engångsbeloppet skattefritt; på 74 % tillämpas 40/60 %-regeln (se ovan) (4 kap. 13 § 3 st. ILP och 11 kap. 38 § och 39 § 1 st. IL).

Slag av utbetalning	**Form för beskattning**	
Annan årlig livränta än person-skadelivräntor.	Beskattas i sin helhet (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL).	Hela beloppet skattepliktigt (11 kap. 39 § 1 st. andra meningen, IL).
Livränta enl. 11 kap. 37 § 1 st. IL.	Beskattas till reducerat belopp. Storleken av den skattepliktiga andelen är enligt en fallande skala beroende på den försäkrades levnadsålder (11 kap. 37 § 2 st. IL).	Hela beloppet skattefritt (11 kap. 39 § 2 st. IL).
Ersättning i form av direktutbetalt engångsbelopp avseende framtida förlust av skattepliktig inkomst till följd av *personskada*.		60 % av engångsbeloppet skattepliktigt och 40 % är skattefritt (se ovan). Den skattefria delen pga. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. AFL* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning ska även beaktas tidigare utbetalning av engångsbelopp (11 kap. 38 § IL).
*AFL = Lagen om allmän försäkring. Prisbasbeloppet för 2008 är 41 000 kr. **Livränta som utgår på grund av trafik- och ansvarighetsförsäkring och där försäkringsfallet inträffat före 1962 beskattas till reducerat belopp enligt tabellen i 11 kap. 37 § 2 st. IL. Detsamma gäller yrkesskadelivränta om skadan inträffat före 1955. Engångsbeloppet i dessa fall är skattefria (11 kap. 39 § 2 st. IL)		

17.2.33 Barnpension

Barnpension enligt lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn är skattepliktig bara till den del pensionen för varje månad överstiger en tolftedel av 40 % av prisbasbeloppet. Om barnet har pension efter båda föräldrarna blir den skattefria nivån per månad en tolftedel av 80 % av prisbasbeloppet. Efterlevandelivränta ska inte heller tas upp till den del livräntan enligt 7 kap. 10 och 11 §§ lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn medfört minskning av efterlevandestöd till barn och sådan del av barnpensionen som inte är skattepliktig (11 kap. 40 § IL).

17.2.34 Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk

Ersättning som betalas ut på annat sätt än i form av pension eller livränta från arbetsgivare när denne står självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring behandlas på samma sätt som försäkringsersättningar enligt sistnämnda lag (11 kap. 41 § IL).

17.2.35 Ersättningar för sjukvårdsutgifter

Ersättning för utgifter för sjukvård utomlands eller inom den icke offentligt finansierade vården i Sverige är skattepliktig bara om ersättningen betalas i form av livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst (11 kap. 42 § IL).

17.2.36 Utländska pensionsförsäkringar

Pension från en sådan försäkring som enligt 58 kap, 5 § IL anses som pensionsförsäkring ska enligt 11 kap. 43 § 1 st. IL, inte tas upp till den del den skattskyldige

1. inte fått göra avdrag för premier som han betalat för försäkringen, eller
2. förmånsbeskattats för försäkringen utan att ha fått göra ett motsvarande avdrag.

Ovanstående gäller dock inte till den del avdrag inte fått göras på grund av bestämmelserna i 59 kap. 3–11 och 17 §§ IL, som sätter maxgränser för hur höga premier som är avdragsgilla (11 kap. 43 § 2 st. IL).

Vid tillämpning av ovanstående beaktas avdrag och beskattning både i Sverige och utomlands. Med avdrag likställs skattereduktion eller liknande skattelättnad utomlands (11 kap. 43 § 3 st. IL).

17.2.37 Egenavgifter

Enligt 12 kap. 36 § IL ska debiterade egenavgifter dras av till den del de avser inkomstslaget tjänst. Vidare gäller, enligt samma bestämmelse, att ett schablonmässigt beräknat avdrag får göras för egenavgifter för beskattningsåret. Om de avdragna debiterade avgifterna senare sätts ned, ska ett motsvarande belopp tas upp som inkomst av tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras (11 kap. 44 § IL). Vidare gäller att avdraget för beräknade egenavgifter ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

Enligt 62 kap. 5 § IL ska allmänt avdrag göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i något av inkomstslagen. Om sådana avgifter sätts ned, ska motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras (11 kap. 44 § IL).

I 11 kap. 44 § IL finns också en hänvisning till 62 kap. 6 § med bestämmelser om ändrad debitering av utländska socialförsäkringsavgifter.

17.2.38 Förbjudna lån

Om penningslån har lämnats i strid med 21 kap.1−7 §§ aktiebolagslagen (2005:551) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet enligt 11 kap. 45 § IL tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta (se vidare del 3 avsnitt 1.5).

17.2.39 Periodiska understöd

Periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster är skattefria till den del givaren enligt 9 kap. 3 § eller 62 kap. 7 § IL inte får dra av det utbetalade beloppet (11 kap. 47 § IL). I 9 kap. 3 § IL sägs att periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll inte får dras av. I 62 kap. 7 § IL stadgas när allmänt avdrag ska göras för periodiska understöd. Om allmänt avdrag för periodiska understöd, se avsnitt 10.3.

Ett periodiskt understöd kan utgå även i form av naturaförmån. Sålunda har en make beskattats för periodiskt understöd avseende rätt att för all framtid kostnadsfritt bebo fastighet som tillskiftats andra maken genom bodelning (RÅ 1980 1:2).

I rättsfallet RÅ 1985 1:41 hade mannen betalat underhållsbidrag till maka och barn med sammanlagt för lågt belopp. Han hade inte angivit hur stor del av bidraget som avsåg makan eller barnen. Bidraget proportionerades med hänsyn till hur stor del som rätteligen skulle ha tillfallit makan resp. barnen.

17.2.40 Marie Curie-stipendier

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som ges ut direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna är skattepliktiga (11 kap. 46 § IL). Detta gäller om stipendiet beviljats efter den 1 januari 1998. Dessa stipendiers huvudmål är att ge unga forskare, helst med doktorsexamen, möjlighet att genomföra ett forskningsprojekt i ett annat gemenskapsland. Gemenskapsstipendierna består av ett bruttobelopp, som ska täcka levnadskostnader samt skatter och avgifter, en rörlighetsersättning samt ett engångsbelopp i ersättning för resor. Stipendierna är i

sin helhet skattepliktiga, och är därmed även pensionsgrundande och avgiftspliktiga. Stipendier som betalas ut till stipendiaten av en svensk värdinrättning betraktas som inkomst av anställning och stipendier som betalas ut av utländska organ betraktas som inkomst av annat förvärvsarbete. I den förstnämnda situationen är värdinrättningen skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter medan i sistnämnda situationen mottagaren av stipendiet själv ska betala sociala avgifter (prop. 1996/97:173 s.48–49).

17.2.41 Utbildningsstipendier och andra stipendier m.m.

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning, är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Detsamma gäller stipendier för andra ändamål om de inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning och inte betalas ut periodiskt. Se dock ovan om undantag beträffande s.k. Marie Curie-stipendier.

Vad som utgör ett stipendium är inte definierat i lagtexten. Det finns ett stort antal rättsfall där frågan om skatteplikt för bidrag med olika beteckningar har prövats. Enligt allmänt språkbruk är ett stipendium ett till en fysisk person utgivet bidrag som har benefik karaktär, dvs. är vederlagsfritt i den meningen att det inte utgör ersättning för arbete eller prestation som mottagaren har utfört för utgivarens räkning eller en prestation som är till direkt nytta för denne.

Utbildningsstipendier

Stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning är som ovan sagts skattefria. I fråga om utbildningsstipendier uppställs inte, såsom i fråga om övriga stipendier, såsom krav för skattefrihet att de inte får betalas ut periodiskt eller vara ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning. Ett utbildningsstipendium som anses som arbetsersättning är dock skattepliktigt (se RÅ 1979 Aa 26). Ett stipendium från den egna arbetsgivaren anses ”smittat” av anställningen oavsett syftet med stipendiet.

Med utbildning i detta sammanhang har i praxis omfattats inte bara grundutbildning utan även forskarutbildning och doktorandutbildning. I ett inte överklagat förhandsbesked 1995-12-29 fann SRN att ett stipendium för studier som tilldelats en doktorand som antagits till forskarutbildningen vid ett universitet var ett skattefritt stipendium. Stipendiet finansierades med externa medel från en privat stiftelse.

En särskild fråga i ärendet var om det förhållandet att doktoranden utförde en del avlönat arbete vid institutionen skulle medföra att stipendiet blev skattepliktigt. Denna fråga besvarades nekande eftersom doktoranden först erhöll stipendiet, och därefter fick möjlighet att mot arvode utföra visst arbete i mindre omfattning vid institutionen. Stipendiet ansågs därför inte vara ett utflöde av arbetet vid institutionen.

Stipendier från arbetsgivare

Stipendier är i princip alltid skattepliktiga om det utgått från arbetsgivare, uppdragsgivare eller förutsätter någon form av motprestation. Stipendier kan, oavsett hur de betecknats, utges under sådana omständigheter att de i själva verket utgör ersättning för lön (RÅ 1981 1:22).

Även i de fall det föreligger någon form av avtalsförhållande mellan utgivaren och mottagaren har beskattning skett. Det gäller t.ex. när ett bokförlag betalat ut stipendium till författare, vars verk ges ut eller har getts ut av förlaget (RÅ 1962 ref. 24 och RÅ 1968 Fi 978). Detsamma gällde ett stipendium som en skådespelare fått från Sveriges Radio. Det hade utgått enligt ett mellan Sveriges Radio och Svenska Teaterförbundet slutet avtal, vari reglerades ekonomiska förhållanden mellan företaget och skådespelare för deras medverkan i TV-program. Beloppet betraktades som avlöningsförmån och blev följaktligen beskattat (RÅ 1968 Fi 979).

Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 33 som avsåg ett överklagat förhandsbesked funnit att stipendium från ett idrottsförbund till spelare på landslagsnivå inte ansetts utgöra ersättning för arbete för förbundets räkning. Stipendiet har därmed ansetts skattefritt.

En ersättning från en arbetsgivare eller uppdragsgivare presumeras normalt utgöra ersättning för arbete. I och med detta anses även en såsom stipendium betecknad ersättning från en arbetsgivare vara skattepliktig. I ovan nämnt mål har Regeringsrätten dock slagit fast att stipendiatens medverkan i landslagsspel och liknande för förbundet inte ska ses som arbete när det gäller stipendieersättningen. Alla spelare på elitnivå har enligt förbundets tävlingsbestämmelser vissa skyldigheter och åtaganden mot förbundet och erhåller ersättningar från förbundet som är hänförliga till inkomst av tjänst. Detta medför alltså inte att stipendiet ”smittas”. Om den omständigheten att utgivaren är en ideell förening haft någon betydelse för bedömningen framgår inte av domen.

Om någon får ett stipendium för att delta i en kurs torde det för skatteplikt vara tillräckligt att han går kursen och att utgivaren

någon gång i framtiden kan förväntas få nytta av detta. Om någon däremot skriver en artikel i anslutning till ett resestipendium, bör denna inte anses utgöra motprestation som medför skatteplikt.

När det gällt att avgöra om motprestation förelegat har många svårbedömbara situationer uppstått. RN har tagit ställning till frågan om s.k. flitpengar till yrkesskoleelever, lärlingar m.fl. (RN 1969 2:4). Nämnden konstaterade att flitpengarna utbetalades som uppmuntran för ”… utfört, i regel produktivt arbete …” och att de enligt skatterättslig praxis utgjorde inkomst av tjänst. De ansågs sålunda inte jämställda med ej skattepliktiga studiemedel.

Periodicitet

Ett stipendium, som är avsett för annat ändamål än utbildning kan vara skattepliktigt därför att det utgår periodiskt. Sådana stipendier är alltid skattepliktiga om de betalas ut under tre år eller längre tid, eftersom de då anses periodiskt utbetalade. Treårsgränsen är bestämd genom rättspraxis (RÅ 1974 A 529, RÅ 1972 Fi 905).

Stipendium från stiftelse som är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–6 §§ IL är aldrig skattepliktigt som periodiskt understöd (11 kap. 47 § 2 st. IL). Detsamma gäller, under vissa förutsättningar, stipendium från ideell förening som har till uppgift att främja de ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL. Sådana stipendier är således skattefria även om de betalas ut periodiskt.

Resestipendier

Vissa stipendier är avsedda för ett speciellt ändamål, t.ex. en resa. Dessa är inte skattepliktiga om de inte har samband med mottagarens tjänst. En förutsättning för skattefrihet är dock att det i princip inte föreligger krav på motprestation. Sålunda föreligger inte skattefrihet för bidrag till en reportageresa, men väl för ett resestipendium om mottagaren endast förbundit sig att skriva en reserapport om hur resan har förlöpt. Mottagaren är i det senare fallet inte heller berättigad till avdrag för kostnader i samband med resan, oavsett om resan som sådan varit till nytta för inkomsternas förvärvande eller ej.

Konstnärsbidrag m.m.

Konstnär kan erhålla bidrag av statsmedel i form av konstnärsbidrag, projektbidrag och långtidsstipendium enligt förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer. De utbetalas av Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden. Sveriges bildkonstnärsfond delar ut bidrag till bild- och formkonstnärer enligt förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärsfond.

Sådana bidrag är skattefria i den mån de saknar krav på motprestation och inte utbetalas periodiskt. Syftet med bidraget kan vara att ge konstnären ekonomisk trygghet under en kortare tid. Däremot är ett projektbidrag som utgår till ett mer målinriktat konstnärligt utvecklingsarbete av mer kostnadskrävande natur skattepliktigt i näringsverksamheten i den ordning som gäller för näringsbidrag (se del 2 avsnitt 17).

Bidrag för att ge aktiv konstnär ekonomisk trygghet och som utgår under tre år eller längre tid är alltid skattepliktiga, eftersom de då anses utgöra periodisk intäkt. Detsamma gäller sådana konstnärsbidrag som är av pensionskaraktär. Detta innebär generellt sett att sådana stipendier som här är i fråga är skattepliktiga endast om de utgår under tre år eller längre tid. Se även förordning (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m.

Basår inom kommunal vuxenutbildning

Skatteplikt föreligger inte för stipendium som lämnas enligt förordningen (1998:52) om stipendium efter genomfört basår inom kommunal vuxenutbildning.

Priser och liknande belöningar

Inom området för skattefria stipendier faller sådana priser och liknande belöningar som är vanligt förekommande inom kulturlivet, exempelvis litteraturpriser, musikpriser etc. Vanligtvis utses pristagaren av en oberoende jury. Priser och belöningar av detta slag är enligt gammal praxis skattefria. Se bl.a. RÅ 1956 Fi 1134 (Svenska Dagbladets litteraturpris), RÅ 1964 Fi 351 (författarpris), RÅ 1984 1:63 (författarpris). I samband med skattereformen uttalades att stipendier och ”liknande bidrag” även fortsättningsvis skulle vara skattefria (prop. 1990/91:54 s. 181–182). Skattefriheten förutsätter att priserna inte utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning utan är ett uttryck för uppmuntran och erkänsla. Om pristagaren utses enbart bland utgivarens anställda anses ersättningen skattepliktig.

Fackliga stipendier

Synen på s.k. fackliga stipendier har ändrats några gånger under årens lopp. Under taxeringsåren 1984–1993 ansågs stipendier för att delta i fackliga kurser, s.k. fackliga stipendier, skattefria.

Under 1992 ändrades lagtexten i syfte att i fråga om fackliga stipendier återgå till det rättsläge som rådde till och med 1983 års taxering. Vägledande för hur gränsen mellan skattepliktiga och inte skattepliktiga stipendier skulle dras, bör enligt förarbetena (SkU 1992/93:14 s. 28–29, prop. 1992/93:127 s. 46–

48, 58) vara en serie avgöranden av RR från 1981 (RÅ 1981 1:31 I–VI).

Enligt dessa rättsfall drogs gränsen på så sätt att om mottagaren hade ett fackligt förtroendeuppdrag och kursen var inriktad på den fackliga verksamheten bedömdes stipendiet som skattepliktigt. Om kursen däremot hade mera allmänbildande karaktär ansågs skatteplikt inte föreligga. Beträffande den som enbart är medlem i facklig organisation torde ett stipendium kunna tas emot för deltagande även i fackligt orienterande kurser utan att det medför några skattekonsekvenser.

Av intresse i sammanhanget är också följande rättsfall.

I RÅ 1982 1:26 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem för deltagande i kurs med fackligt innehåll skattefritt, när medlemmen vid tiden för stipendiets uppbärande inte hade något förtroendeuppdrag eller annat uppdrag för förbundet.

I RÅ 1982 1:35 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem, som innehade förtroendeuppdrag hos förbundet skattefritt, när stipendiet avsett deltagande i kurs vars innehåll bedömts vara en allmän komplettering av 7-årig folkskoleutbildning.

I RÅ 1994 not. 424 ansågs stipendium som fackförbund utbetalat till facklig förtroendeman för deltagande i kurser avseende allmänfacklig vidareutbildning skattepliktigt.

Rättsfall m.m.

Skattepliktiga stipendier

- bidrag till semester- och rekreationsresor (RÅ 1934 ref. 9, 1955 Fi 1278–1279, 1963 ref. 32 I och II),
- semesterstipendium (RN Serie I 1962 nr 6:11)
- subventionerad semesterresa (RN Serie I 1964 2:12 och 1968 3:3),
- resebidrag från arbetsgivare för studier i USA (RÅ 1961 ref. 19),
- individuellt utformade resestipendier oavsett om de utgått i form av biljetter eller kontanter (RN Serie I 1967 5:2),
- forskningsbidrag (RÅ 1960 Fi 552, 1962 Fi 258 och 1391, 1966 ref. 23 I, RN Serie I 1968 7:3),
- av förlag utbetalt s.k. arbetsstipendium till skönlitterär författare hos förlaget (RÅ 1962 ref. 24),

- barnboksstipendium från förlag (RÅ 1968 Fi 978),
- anslag från stiftelse för vetenskaplig forskning till författare (RÅ 1964 ref. 12),
- författarpenning och periodiska utbetalningar från Sveriges Författarfond (RN Serie I 1964 3:4) och
- stipendium från Sveriges Radio till skådespelare (RÅ 1968 Fi 979).

Ej skattepliktiga stipendier

- stipendier till skönlitterära författare – ej periodiskt utgående (RÅ 1952 ref. 50, 1953 Fi 1047, 1955 Fi 1346, 1956 Fi 1134),
- engångsbelopp från Sveriges Författarfond (RN Serie I 1964 3:4),
- premie i form av studieresa i grupp utöver värdet av inbesparade levnadskostnader (RN Serie I 1967 5:2),
- stipendium från marinförvaltningen till mariningenjör för studier i USA (RÅ 1955 Fi 1285) och
- stipendium från Statens Råd för Byggnadsforskning för vistelse vid forsknings- och undervisningsanstalt i USA (RSV Dt 1976:24).

I betänkandet SOU 1990:47 föreslogs att i princip alla stipendier utom stipendier för grundutbildning skulle utgöra skattepliktig inkomst. Förslaget har inte föranlett någon lagstiftning. I betänkandet redovisas utförligt vid denna tidpunkt gällande praxis om beskattning av stipendier.

Vidare finns en redogörelse om beskattning av stipendier och liknande bidrag i Skattenytt 1992 nr 4 s. 141–162.

EU-volontär

Enligt Skatteverkets uppfattning är den ersättning som en EU-volontär får i form av fickpengar och fri kost och logi av en mottagande organisation vid verksamhet i Sverige skattefri (Skatteverkets ställningstagande 2004-10-06, dnr 130 578665-04/111).

17.2.42 Vinster i pristävlingar

Vinst i svenskt lotteri är enligt 8 kap. 3 § IL skattefri.

Till tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § IL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig

natur om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Om ett arrangemang betraktas som en pristävling är värdet på vinsten skattepliktig inkomst för vinnaren enligt nämnda lagrum, i inkomstslaget tjänst. Skatteplikten förutsätter att vinsten kan anses utgöra ersättning för en utförd – om än obetydlig – prestation. Det saknar betydelse om vinsten utgår i pengar eller in natura.

Får vinnaren ta med make, sambo eller annan anhörig på vinstresa som bekostas av tävlingsarrangören uppkommer en indirekt förmån. Denna förmån, dvs. värdet av den medföljandes resa, beskattas hos vinnaren.

Begreppet lotteri definieras i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses i nämnda lag en verksamhet där en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom

1. lotteri, gissning, vadhållning eller liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel.

Vid bedömning av om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet.

Fråga om verksamhet ska betraktas som lotteri behandlas närmare i förarbetena (prop. 1993/94:182 s. 52–53).

Gränsdragningen mellan lotterivinst och inkomst av tjänst har behandlats i ett antal avgöranden av RR. I de fall spelet anordnats av ett företag och endast varit tillgängligt för de anställda har vinsterna ansetts utgöra tjänsteinkomst, oavsett slumpmomentet i spelet (jfr RÅ 1967 ref. 45 och RÅ 1986 ref. 44). När ett TV-bolag har arrangerat och sänt ett spelprogram har vinster eller gager som betalats av TV-bolaget till deltagare i programmet ansetts utgöra ersättning för medverkan i ett underhållsprogram och följaktligen bedömts vara inkomst av tjänst (jfr RÅ 1961 Fi 1279, RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163). Däremot har vinsten i en tävling, som var anordnad av en tidning och bestod i att lösa en i tidningen införd ordgåta, ansetts som lotterivinst och inte som skattepliktig tjänsteinkomst. I det fallet tilldelades vinsttagaren vinsten efter lotteridragning bland en mängd rätta lösningar (RÅ 1961 Fi 1280).

I praxis har frågan om en vinst i en pristävling ska anses som skattepliktig inkomst av tjänst eller som lotterivinst ofta ansetts bero på om tävlingen avslutats med ett slumpmoment eller ett prestationsmoment. Har tävlingen avslutats med ett prestationsmoment har vinsten beskattats under inkomst av tjänst. Om den slutlige vinnaren däremot valts med slumpens hjälp har ett lotteri ansetts föreligga oavsett om viss prestation föregåtts av ett slumpmoment.

RR har i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1995 ref. 100) ansett att vinst i spelet Bonuschansen, som sändes i TV 4:s program Stora Famnen, utgjorde vinst i svenskt lotteri och därmed inte skulle inkomstbeskattas.

I det aktuella fallet var det fråga om ett av Röda Korset anordnat lotteri där ett av fyra spel på lottsedeln slumpvis kunde leda till medverkan i spelet Bonuschansen som sändes i TV. Det var Röda Korset som erbjöd TV 4 sändningen av Bonuschansen. Deltagarna engagerades således inte av TV 4 och erhöll inte heller någon ersättning från det företaget. Vinst i Bonuschansen utgjorde vid sådant förhållande inte ersättning för deltagande i det av TV 4 direktsända underhållsprogrammet. Med hänsyn till den allmänna karaktären hos det av Röda Korset anordnade lotteriet och den helt övervägande graden av slump som utmärkte detta ansåg RR att vinst i lotteriet inte kunde ses som en ersättning för den förhållandevis ringa minnesprestationen som kunde ha betydelse i det första delspelet i Bonuschansen.

Enligt Skatteverkets uppfattning (Skatteverkets ställningstagande 2005-01-31, dnr 130 19427-05/111) utgör pokerspel som anordnas för allmänheten lotteri i lotterilagens mening. Vinster i lotterier som anordnas i Sverige eller inom övriga EU/EES kan inte inkomstbeskattas. Vinster i utländska lotterier beskattas som inkomst av kapital om vinsten överstiger 100 kr. Utgifter för att delta i lotterier är aldrig avdragsgilla. Enligt Lotteriinspektionen, som är tillstånds- och tillsynsmyndighet för lotteriverksamhet, är pokerspel ett hasardartat kortspel som, om det anordnas för allmänheten, bedöms som lotteri. Eventuell beskattning av pokerspel sker i form av spel- och lotteriskatter som påförs anordnaren. När det gäller Poker-SM, som anordnas på svenska statliga kasinon, bedöms detta vara ett lotteri enligt lotterilagen och i princip skattepliktigt enligt lotteriskattelagen. Lotteriskattelagen undantar dock verksamhet som faller under kasinolagen från lotteriskatt. De svenska statliga kasinona betalar i stället sitt överskott till statskassan enligt särskilt avtal.

Poängbevis

I samband med försäljningspristävlingar och liknande förekommer bl.a. premieringssystem, som innebär att deltagare (försäljare m.fl.) erhåller poängbevis, som varierar efter uppnått resultat. Bevisen berättigar innehavaren till uttag av varor.

Poängbevisets värde är skattepliktig intäkt för mottagaren. Skatteplikten får anses inträda, när mottagaren erhåller bevisen. Förmånens värde för mottagaren bör enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (SKV A 2007:37) motsvara det erhållna bevisets marknadsvärde.

Tävlingsvinst som undantas från beskattning

Tävlingsvinster som inte hänför sig till anställning eller uppdrag, och som inte består av kontanter eller liknande, är skattefria om de avser minnesföremål (medaljer, plaketter o.d.) eller har ett värde som inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor, för närvarande 1 200 kr (8 kap. 4 § IL).

Med tävlingsvinst i detta sammanhang anses t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra tävlingar som avser någon form av prestation. Beloppsgränsen ska enligt förarbetena (SkU 1989/90:30 s. 78) bedömas för sig vid varje enskilt tillfälle och inte med hänsyn till sammanlagda värdet under året. Beloppet är ett gränsbelopp, vilket innebär att vinster med ett värde som överstiger 1 200 kr blir beskattade i sin helhet.

17.2.43 Avgångsersättningar

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag, dvs. ersättning i annan ordning än AGB och AGE eller motsvarande, i samband med anställnings upphörande jämställs med lön. Avgångsvederlag är således både skattepliktigt och till skillnad från AGB och AGE o.d. – även pensionsgrundande.

AGB

Avgångsbidrag (AGB) på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA) utgår till arbetstagare som avskedas utan egen förskyllan till följd av driftinskränkningar eller driftnedläggelse. Ersättning på grund av sådan försäkring utgår dels med ett s.k. A-belopp, som bestäms med hänsyn till den försäkrades levnadsålder och anställningstid, dels med ett s.k. B-belopp, som bestäms med hänsyn till övriga omständigheter i det enskilda fallet. Såväl A-belopp som B-belopp är helt skattepliktiga som intäkt av tjänst om anställningen i fråga upphört den 1 januari 1991 eller senare.

Om avgångsbidraget avser anställning som upphört före den 1 januari 1991 gäller äldre bestämmelser (ILP). I sådana fall räknas som intäkt av tjänst hela A-beloppet och den del av B-

beloppet som överstiger ett belopp motsvarande två gånger det prisbasbelopp som fastställts för taxeringsåret enligt lagen om allmän försäkring. De äldre bestämmelserna gäller också, om anställningen upphört före den 1 januari 1991, i fråga om ersättning på grund av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt, som beträffande ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA samt beträffande sådan avgångsersättning som staten utbetalar till arbetstagare om det sker enligt motsvarande grunder.

AGE

Avgångsersättning (AGE), som utgår till arbetstagare enligt trygghetsavtal mellan Privattjänstemannakartellen (PTK) och arbetsgivarorganisation är, i likhet med avgångsersättning enligt kollektiv avgångsbidragsförsäkring, helt skattepliktig om anställningen upphört den 1 januari 1991 eller senare.

Ersättning utgår dels med ett belopp som utbetalas månaden efter det att anställningen upphört (rat 1), dels med ytterligare ett belopp (rat 2) som utbetalas när arbetstagaren har varit arbetslös i minst sex månader.

Om anställningen upphört före den 1 januari 1991 gäller de förutvarande bestämmelserna, som innebär att hela rat 1 och den del av rat 2, som överstiger två gånger det prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring som fastställts för taxeringsåret, utgör skattepliktig intäkt.

17.2.44 Dagbarnvård, behandlingshem m.m.

Enligt 11 kap. 48 § IL ska kostnadsersättning till dagbarnvårdare som betalas ut av en kommun inte tas upp till den del ersättningen motsvarar kostnader i verksamheten.

Enligt rekommendationer av Sverige Kommuner och Landsting avser en kostnadsersättning som betalas ut av en kommun att täcka familjedaghemmets kostnader för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar som disk-, tvätt- och skurmedel, toalett- och hushållspapper samt tvål. Enligt en dom från Regeringsrätten täck även kostnader för el och vatten av ersättningen, RÅ 2001 ref. 78.

I Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2007:31, anges följande beträffande skattefri kostnadsersättning till dagbarnvårdare.

> ”Skattskyldig som är dagbarnvårdare i familjedaghem och som i denna sin verksamhet får kostnadsersättning från en kommun bör anses ha kostnader i verksamheten

med belopp som motsvarar den erhållna kostnadsersättningen, dock högst med nedan angivna belopp

- för hel dag, mer än fem timmar, 48 kr per barn,
- för halv dag, fem timmar eller mindre, 24 kr per barn, eller
- per timme, 5,30 kr per barn."

Se även avsnitt 19.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m.

Dagbarnvårdares egna barn

Beträffande dagbarnvårdare i familjedaghem förekommer det att dagbarnvårdarens egna barn är inskrivna i kommunens barnomsorg och placerade i det egna hemmet med någon av föräldrarna som dagbarnvårdare. Omkostnadsersättning utgår då även för de egna barnen. Denna ersättning behandlas på samma sätt som ersättningen för övriga barn.

Privat dagbarnvårdare

Om en privat dagbarnvårdare erhåller omkostnadsersättning av sin uppdragsgivare utgör ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst om den inte ska hänföras till intäkt av näringsverksamhet. För att näringsverksamhet ska anses föreligga ska dagbarnvården bedrivas varaktigt, självständigt och med vinstsyfte. Antalet föräldrar (uppdragsgivare) som anlitar dagmamman samt antalet barn är naturligtvis av betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet ska anses föreligga eller inte.

S.k. trefamiljesystem

Inom barnomsorgen tillämpar en del kommuner s.k. trefamiljesystem som innebär att kommunen anställer en dagbarnvårdare för att ta hand om barnen i tre familjer. Familjerna delar lika på uppgiften att upplåta sitt hem för barnomsorgsverksamheten. Kommunen betalar omkostnadsersättning till "värdfamiljen" för att täcka familjens kostnader för mat, slitage av möbler och annan inredning samt smärre förbrukningsartiklar.

Om inget anställnings- eller uppdragsförhållande råder mellan kommunen och "värdfamiljen" blir den s.k. omkostnadsersättningen närmast att betrakta dels som hyra för lokalerna, dels som ersättning för gjorda utlägg för mathållning och förbrukningsartiklar.

Har inte hyresersättningen specificerats och kan inte den skattskyldige visa annat bör, vid en jämförelse med Svenska Kommunförbundets rekommendationer angående ersättning till dagbarnvårdare i familjedaghem, 25 % av beloppet anses utgöra ersättning för hyra. Hyresersättningen utgör i regel skatte-

pliktig intäkt av kapital. Den del som avser gjorda utlägg är inte skattepliktig.

Föräldrakooperativa daghem

Daghemsverksamhet som bedrivs av s.k. föräldrakooperativ bör vanligen hänföras till näringsverksamhet. Daghemsverksamhet bör i sig hänföras till näringsverksamhet oberoende av om verksamheten bedrivs i form av enskild verksamhet, inom ramen för en ekonomisk förening eller ideell förening. För att näringsverksamhet ska föreligga måste dock verksamheten innefatta någon form av ekonomiska transaktioner i organiserad form. Enligt ett ej överklagat förhandsbesked har bestämmelserna om skattebefrielse för ideella föreningar (numera 7 kap. 7 § IL) inte ansetts tillämpliga på ett föräldrakooperativt daghem. Den skattemässiga behandlingen bör alltså normalt ske i enlighet med reglerna för näringsverksamhet (Skatteverkets ställningstagande 1992-10-28, dnr 38920-92/900).

Familjehem som bolag

Det förekommer att familjehemsföräldrarna bildar bolag och begär av arbets-/uppdragsgivaren att arvode och omkostnadsersättning ska betalas ut brutto till bolaget. Enligt Skatteverket bör det civilrättsliga avtalet om familjehemsvård vara vägledande vid bedömningen av vem som ska anses ha uppburit den ekonomiska ersättningen. De faktiska förhållandena avgör vilket inkomstslag ersättningen ska hänföras till.

HVB-hem

Den ekonomiska ersättningen till hem för vård eller boende (HVB-hem) bör i regel hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Med HVB-hem avses, förutom socialtjänstens institutioner, ett hem som tar emot enskilda för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn i förening med ett boende eller som inrättats för vård under en begränsad del av dygnet och som drivs av enskild person eller sammanslutning. Verksamheten anses som ett HVB-hem om hemmet har minst fem platser eller, om hemmet har färre antal platser, verksamheten bedrivs yrkesmässigt och är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd. Yrkesmässighet anses föreligga bl.a. om huvudmannens (familjens) huvudsakliga försörjning härrör från verksamheten. Till HVB-hem räknas t.ex. de s.k. storfosterhemmen och privata s.k. behandlingsenheter för missbrukare samt familjehem som uppfyller kraven på yrkesmässighet samt att verksamheten är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd.

17.2.45 Drickspengar

Drickspengar

Med dricks menas i allmänhet sådan ersättning som gästen betalar utöver det som är angivet på restaurang- eller gäst-

notan. Någon skyldighet för gästen att betala utöver det som står på restaurang- eller gästnotan finns inte. Betalning av dricks är därför helt frivillig. Även om dricksen numera är avtalsmässigt avskaffad förekommer den alltjämt i vissa fall. I de fall servitören mottagit dricks är den skattepliktig och ska tas upp som inkomst av tjänst i deklarationen. Alla taxibilar ska sedan den 1 januari 1991 vara utrustade med kvittoskrivande och registrerande taxametrar av godkänd typ. Systemet med taxidricks ska därmed i princip vara helt avskaffat. I den mån dickspengar alltjämt uppbärs av anställda taxiförare utgör dickspengar intäkt av tjänst. I självdeklarationen ska redovisas den intäkt av dickspengar som faktiskt har uppburits.

17.2.46 Fri hemresa m.m.

Hemresa

Hemresa, som den anställde företar över t.ex. en helg i samband med en tjänsteförrättning, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning, är normalt en privat resa. Om arbetsgivaren betalar resan direkt till reseföretaget får den anställde en skatte- och avgiftspliktig förmån. Förmånen värderas till marknadsvärde, vilket i regel är det pris som arbetsgivaren har betalat för resan. I ovannämnda situationer föreligger under vissa förutsättningar avdragsrätt för hemresor. För att skapa neutralitet vid beskattningen då en anställd under motsvarande förhållanden redovisar förmån av fri hemresa, bör avdrag medges enligt gällande regler (se avsnitt 19.8).

Vad som ovan sägs om beskattning av förmån av fri hemresa gäller även förmån av fri resa mellan bostad och arbetsplats, dock med den ändringen att avdrag beräknat enligt gällande regler endast medges för belopp som överstiger 8 000 kr.

Det förekommer att anställd av sin arbetsgivare beordras att med en arbetsgivaren tillhörig bil transportera andra anställda exempelvis från arbetsplatsen till hemmet eller vice versa. Om den anställde i en sådan situation beordras att mot ersättning eller på betald arbetstid fungera som chaufför, är sådan resa att se som en tjänsteresa för denne. Någon skattepliktig förmån av fri resa uppkommer således inte. Passagerarna i bilen beskattas för resans marknadsvärde, vilket torde kunna beräknas till kostnaden för hyrd bil, fördelad mellan passagerarna. Om passagerarna inte kan påverka när och hur resan företas eller om arbetsgivaren tillhandahåller en buss för att hämta de anställda vid bostaden eller särskild uppsamlingsplats för transport till arbetsplatsen, torde värdering kunna ske med utgångspunkt i priset för resa med allmänna kommunikationsmedel.

Om chauffören däremot använder bilen för privata resor uppkommer en skattepliktig bilförmån. Det bör observeras att man aldrig kan beordras att ”köra hem sig själv” i samband med en privat resa. Om bilförmån skulle uppkomma, värderas del av månad som hel månad.

17.2.47 Fri parkering, garageplats, parkeringsböter m.m.

Parkering

Fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning.

Förmån av fri parkering i anslutning till arbetsplatsen för anställd med egen bil är i princip en skattepliktig förmån. Förmånen värderas enligt bestämmelserna i 61 kap. 2 § IL till det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig tjänsten. Utgångspunkten vid värderingen av parkeringsförmånen är således priset för jämförbar parkeringsplats belägen i närheten av arbetsplatsen. Med jämförbar i detta sammanhang menas att parkeringen ska vara av likvärdig beskaffenhet. En parkering i exempelvis varmgarage kan inte anses jämförbar med parkeringsplats belägen utomhus. Vidare får en parkeringsplats utrustad med motorvärmare anses ha ett högre marknadsvärde än en parkeringsplats utan tillgång till motorvärmare.

Under förutsättning att bilen används i tjänsten i betydande omfattning kan dock en sådan förmån vara helt eller delvis skattefri.

Vägledning torde i detta sammanhang kunna hämtas från reglerna om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (12 kap. 27 § IL). I korthet innebär dessa regler följande. Om en anställd använder egen bil i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar på ett år medges avdrag för kostnaderna för resa med egen bil för alla dagar bilen använts för resa med bil mellan bostad och arbetsplats. Har bilen använts för resa i tjänsten minst 300 mil under minst 60 dagar per år medges avdrag för bilkostnaderna för resa mellan bostad och arbetsplats de dagar som bilen använts i tjänsten. Tillämpat på förmånen av fri parkeringsplats vid arbetsplatsen skulle förmånen bli skattefri om den anställde använt den egna bilen i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar för år räknat. För anställd, som kör färre dagar än 160 men minst 60 på ett år och använt bilen i tjänsten minst 300 mil, skulle förmånen av fri parkering kunna beräknas till ett värde som motsvarar det antal dagar som bilen inte använts i tjänsten.

Skatte- och avgiftspliktig är även förmånen av fritt garage eller biluppställningsplats vid den anställdes bostad, såvida inte arbetsgivaren visar att arbetsgivaren har behov av garaget e.d. Har han inte behov av garage eller uppställningsplats uppkommer en skattepliktig förmån för den anställde om arbetsgivaren hyr garage- eller uppställningsplats direkt av ägaren av hyresfastigheten (beträffande hyresrätt) eller bostadsrättsföreningen (beträffande bostadsrätt) och garaget eller uppställningsplatsen inte ingår i hyran för den anställdes bostad.

Om arbetsgivare hyr garage- eller biluppställningsplats som ingår i eller tillhör den anställdes privatbostad gäller särskilda regler, se vidare under avsnitt 17.2. 48. Vad som sägs där om att ersättningen är intäkt av kapital gäller även när uthyrning görs till arbetsgivaren, om denne har behov av det hyrda utrymmet och hyran är marknadsmässig. Till den del dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör ersättningen intäkt av tjänst.

Parkeringsböter i tjänsten

Enligt 9 kap. 9 § IL får böter och offentligrättsliga sanktioner inte dras av. Med parkeringsböter avses i detta sammanhang dels avgifter enligt lag (1976:206) om felparkeringsavgifter, dels avgifter enligt lag (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering. Avdragsförbudet innebär att den anställde inte haft rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen ifall han själv erlagt avgiften. Parkeringsböter innebär en personlig sanktion mot föraren av fordonet. Den omständigheten att arbetsgivaren i egenskap av ägare till fordonet kan bli ytterst betalningsansvarig för avgiften innebär inte att denna kan anses utgöra en sådan kostnad för fordonet som ingår i bilförmånsvärdet. Om arbetsgivaren betalar nämnda avgifter betraktas detta som en ersättning för en personlig utgift för den anställde och behandlas som lön oavsett om avgifter avser parkeringsförseelse i tjänsten eller privat. Undantag från beskattning vid parkeringsförseelse kan bli aktuellt för t.ex. vård- och räddningspersonal vid akut utryckning.

17.2.48 Hyresersättning från arbetsgivare

Det förekommer att arbetsgivaren betalar ut hyresersättning för kontor, garage eller annat utrymme som den anställde upplåter i den egna bostaden. Sådan ersättning är skattepliktig, antingen som intäkt av tjänst (eller näringsverksamhet) eller som intäkt av kapital.

Om den anställde hyr ut en privatbostad till arbetsgivaren, är den ersättning han erhåller intäkt av kapital för honom om (1) arbetsgivaren har behov av att hyra utrymmet och (2)

ersättningen är marknadsmässig. Se vidare avsnitt 24.1.3.2, där bl.a. arbetstagarens avdragsrätt behandlas, och avsnitt 24.1.2, som redogör för vad som menas med privatbostad. Det sagda gäller även vid uthyrning av utrymme i bostadslägenhet som arbetstagaren innehar med hyresrätt.

I samtliga fall är ersättning som överstiger marknadsmässig hyra lön, dvs. intäkt av tjänst (som ska beläggas med sociala avgifter). Detsamma gäller oavsett ersättningens storlek om arbetsgivaren inte kan anses ha något behov av att hyra utrymmet. Några avdragsgilla kostnader, hänförliga till sådan tjänsteintäkt, torde inte föreligga.

Även i de fall ersättningen till den anställde ska beskattas som inkomst av kapital är arbetsgivaren skyldig att lämna uppgift om ersättningsbeloppet (hyran) i kontrolluppgiften (11 kap. 3 § LSK).

17.2.49 Ersättningar till idrottsutövare

Allmänna råd och meddelande har utfärdats beträffande beskattning av idrottsutövare för ersättningar och tävlingspriser samt rätt till avdrag för kostnader i samband med idrottsverksamheten (SKV A 2007:15 och SKV M 2007:12). De allmänna råden gäller sådana utövare av idrottslig verksamhet, som ska redovisa dessa intäkter i inkomstslaget tjänst. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation, prop. 1990/91:76.

Enligt en dom av RR är Friluftsfrämjandet en sådan ideell förening som har till syfte att främja idrottslig verksamhet och omfattas därmed av bestämmelsen i 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) om att ersättning till idrottsutövare är avgiftsfri om ersättningen under året inte uppgår till ett halvt basbelopp (RÅ 1999 ref. 25).

Med idrottsutövare avses i detta sammanhang även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer, t.ex. ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning (Skatteverkets ställningstagande 2005-03-18 dnr 130 156509-05/111) kan en idrottsutövare med skatterättslig verkan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiebolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Samtliga

inkomster från den idrottsliga verksamheten där bolaget är avtalspart ska tas upp som inkomst i bolaget.

Det saknar i princip betydelse vem som har utgett ersättningen för den idrottsliga verksamheten. De flesta slag av ersättningar är skattepliktiga till fulla värdet. Hit hör vad som erhållits kontanter eller som presentkort eller i form av nyttoföremål. Nyttoföremål värderas enligt marknadsvärdet. Tävlingsvinster som inte utgår i kontanter eller liknande är dock skattefria om värdet inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (f.n. 1 200 kr). Minnesföremål såsom medaljer, plaketter, pokaler etc. är också skattefria (8 kap. 4 § IL).

17.2.50 Skadestånd

Arbetsrättsliga skadestånd

Skadestånd på grund av uppsägning av anställningsavtal har ansetts utgöra skattepliktig ersättning och har därför upptagits till beskattning som intäkt av tjänst (1955 Fi 874, RÅ 1966 Fi 219, RÅ 1971 ref. 6).

RR har i ett antal domar fäst stort avseende vid om ersättningen ifråga utgått från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare. Skatteplikt har ansetts föreligga om det inte står klart att ersättningen inte är av skattepliktig natur (Jfr RÅ 1980 1:10 (plenimål) och RÅ 1981 Aa 97 angående skatteplikt för ideellt skadestånd).

Även skadestånd som inte är av ekonomisk natur, s.k. ideellt skadestånd, är skattepliktigt om det utges av arbetsgivaren eller på annat sätt har ett samband med en anställning.

I RÅ 1987 ref. 10 hade en person uppburit skadestånd från sitt fackförbund på grund av en konflikt med sin arbetsgivare. RR fann att skadeståndet utgjorde ersättning för skada av annan natur än ekonomisk. Ersättningen hade dock sådant samband med anställningen att den var att betrakta som skattepliktig inkomst av tjänst.

Skadestånd, som pga. missgynnande vid tillsättning av tjänst tillerkänts arbetssökande enligt 8 § 2 st. lagen (1979:1118) om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet, har däremot inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt (RÅ 1984 1:35). RR ansåg att skadeståndet inte kunde hänföras till vare sig inkomst av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren var inte och hade inte varit anställd hos utgivaren. Sådant skadestånd torde vara skattefritt även enligt de regler som gäller fr.o.m. 1991.

Ersättning (skadestånd) avseende förlorad arbetsförtjänst är skattepliktig även om den inte utgår som livränta eller på grund av tjänst och oavsett om ersättningen utbetalas från försäkring eller direkt från den ersättningsskyldige.

Ideellt skadestånd

Om ett skadestånd utgör gottgörelse för själsligt lidande (t.ex. ärekränkning, sveda och värk eller lyte och men) är det att anse som ideellt skadestånd. Sådana engångsbelopp är undantagna från beskattning om de inte har ett sådant samband med en anställning att beloppen ändå är skattepliktiga.

17.2.51 Vinstandelsstiftelse m.m.

Avsättningar till en vinstandelsstiftelse beskattas inte hos den anställde vid avsättningen och är heller inte pensionsgrundande. Arbetsgivaravgifter ska inte betalas vid avsättningen. Vid avsättningen till en vinstandelsstiftelse ska dock särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster betalas på beloppet. Detta gäller bidrag som arbetsgivaren lämnar fr.o.m. den 1 januari 1997.

Utbetalning från en vinstandelsstiftelse är skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren (RÅ 1988 not. 131 och RÅ 1994 ref. 38). Utbetalningen utgör emellertid inte underlag för arbetsgivaravgifter och är inte pensionsgrundande om de avsatta medlen

- varit avsedda att vara bundna i stiftelsen i minst tre kalenderår
- tillkommit en ”betydande del” (minst en tredjedel) av de anställda på likartade villkor och
- inte lämnats till företagsledare, delägare eller närstående i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

Om arbetsgivaren enligt de regler som gällde under åren 1988–1991 har betalat arbetsgivaravgifter på medel som avsatts till vinstandelsstiftelsen, ska avgifter dock aldrig betalas på motsvarande utbetalning.

Om utbetalningen avser ersättning för arbete som utförts för stiftelsens räkning, är beloppet avgiftspliktigt enligt allmänna regler.

Finsk personalfond

En personalfond är en finsk form av vinstdelningssystem som regleras genom en särskild lag i Finland (personalfondslag 15.9.1989/814). Sedan 2002 är det möjligt även för anställd i utländskt dotterbolag att vara medlem i en sådan personalfond. Som förutsättning gäller dock att moderbolaget är finskt.

En andel i en finsk personalfond består av en bunden och en disponibel del. Varje medlem har rätt att lyfta den disponibla delen i pengar eller, i förekommande fall, aktier i något av koncernens bolag. Sedan fem år har förflutit efter inträdet i fonden överförs varje år högst 15 % av kapitalet i den bundna delen till den disponibla delen, enligt de grunder som anges i fondens stadgar.

SRN har i förhandsbesked den 6 maj 2003 (rättsfallsprotokoll nr 18/03) tagit ställning till beskattningen av anställds inkomster från en finsk personalfond. Beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst när överföring görs av medel från den bundna delen till den disponibla delen. Han ska inte beskattas för fortlöpande inkomster och kapitalvinster som uppkommer i personalfonden dessförinnan. Om medlemmen före den s.k. värdebestämningsdagen meddelar personalfonden att han önskar att de fondmedel som skulle vara disponibla från värdebestämningsdagen ska stå kvar i fonden som bundna, så ska fondmedlen inte anses tillgängliga för lyftning i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL. Förhandsbeskedet överklagades inte.

17.2.52 Övrigt

17.2.52.1 Traktamenten m.m.

Resekostnads-, traktaments- och representationsersättningar är skattepliktiga intäkter och ska av arbetsgivaren anges på kontrolluppgiften.

Endagsförrättning

Avdrag medges inte för ökade levnadskostnader vid förrättning som inte varit förenad med övernattning (endagsförrättning). Om den skattskyldige erhåller ersättning för sådan förrättning ska ersättningen behandlas som lön.

Kontrolluppgifts-skyldighet

Undantag från arbetsgivarens uppgiftsskyldighet för vissa kostnadsersättningar kan enligt 6 kap. 9 § LSK förekomma under förutsättning att det har angetts (med kryss) i kontrolluppgiften att ersättning har getts ut. Efter föreläggande av Skatteverket föreligger dock alltid uppgiftsskyldighet. Följande kostnadsersättningar behöver inte redovisas med belopp.

1. Kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi som motsvarar gjorda utlägg.
2. Kostnadsersättning för logi vid resa i tjänsten som motsvarar gjorda utlägg.

3. Traktamentsersättning och ersättning för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten som motsvarar avdragsgilla schablonbelopp. Överstiger ersättningen schablonbeloppet ska det överskjutande beloppet redovisas som lön.

Ersättningar, som enligt punkterna 1–3 ovan inte behöver uppges med belopp på kontrolluppgift, behöver inte heller tas upp i deklarationen som intäkt. Något avdrag medges i så fall inte.

Vill den skattskyldige yrka högre avdrag för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa än med avdragsgilla schablonbelopp, måste han visa att den sammanlagda utgiftsökningen vid tjänsteresor i anställningen under beskattningsåret varit större än summan av schablonavdragen. I sådana fall måste de erhållna ersättningarna redovisas i deklarationen.

Om traktamentet är lägre än det avdragsgilla schablonbeloppet kan den skattskyldige yrka avdrag med schablonbeloppet. Även i detta fall måste traktamentet redovisas i deklarationen.

Vid tjänsteresa utomlands får utgiftsökningen beräknas för varje tjänsteresa för sig.

Om ersättning för utgifter som är förenade med tjänsten utbetalas med större belopp än vad som är avdragsgillt, är överskjutande belopp lön som ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Innebörden av uttrycket förenade med tjänsten är att kostnaderna ska ha uppkommit i tjänsten. Utgifter för t.ex. hemresor är inte utgifter i tjänsten. Eventuell ersättning för sådana utgifter ska alltså anges med hela beloppet i självdeklarationen och redovisas som lön på kontrolluppgiften, trots att den anställde kan ha rätt till avdrag för utgifterna.

17.2.52.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m.

För traktamenten, bilkostnadsersättning och annan kostnadsersättning gäller särskilda bestämmelser om skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter.

För utgivna traktamenten gäller följande.

Traktamenten

Traktamente på den vanliga verksamhetsorten och annat traktamente som utgår utan samband med övernattning

– traktamentet är att jämställa med kontant lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på det utbetalda beloppet.

Inrikes resa

Traktamente som utgår vid inrikes resa som är förenad med övernattning och där förrättningen inte överstigit 3 månader

– om dagtraktamentet överstiger 210 kr för hel dag ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämställs med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgivet nattraktamente till den del det överstigit 105 kr om mottagaren inte visat att utgiften för logi varit högre.

Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstigit 3 månader men inte 2 år

– förutom att det är fråga om en tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete vara uppfyllda. Om så är fallet, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av traktamentet som överstiger 147 kr (70 % av helt maximibelopp) per hel dag. Beträffande nattraktamente gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstiger 3 månader.

Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstigit 2 år

– skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del som överstiger 105 kr (50 % av helt maximibelopp) per hel dag. Beträffande nattraktamente gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstiger 3 månader.

Utrikes resa

Traktamente vid förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort och där förrättningen inte överstiger 3 månader

– om dagtraktamentet överstiger de normalbelopp för ökade levnadskostnader, som Skatteverket för varje kalenderår beräknar för olika länder, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet.

Traktamente vid förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort och där förrättningen överstiger 3 månader

– i likhet med reglerna vid inrikes tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete vara uppfyllda för att inte traktamentet i sin helhet ska ses som lön. Om förutsättningarna är uppfyllda, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av dagtraktamentet som överstiger 70 % av normalbeloppet.

För tid efter två år ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del som överstiger 50 % av normalbeloppet.

Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgivet nattraktamente till den del det överstigit ett halvt normalbelopp om mottagaren inte kan visa att utgiften för logi varit högre.

Om kostförmån har erhållits ska traktamentsavdraget reduceras. Se avsnitt 19.3.

Bilkostnadsersättning

Utger arbetsgivaren milersättning till anställd som använder egen bil i tjänsten, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del av ersättningen som överstiger 18,50 kr per mil.

Om den anställde använder förmånsbil i tjänsten, kan arbetsgivaren utan att skyldighet uppkommer att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter, betala ersättning om högst 6,5 kr per mil för kostnad för dieselolja och högst 9,5 kr per mil för annat drivmedel. Förutsättningen är att den anställde betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

Annan kostnadsersättning

Beträffande annan skattepliktig kostnadsersättning som är förenad med tjänsten gäller att skatteavdrag endast ska göras om det är uppenbart att ersättningen inte är avdragsgill för mottagaren vid inkomsttaxeringen eller överstiger avdragsgillt belopp. I så fall ska skatteavdrag göras på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

18 Värdering av förmåner

61 kap. IL

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 659−666 (IL)

prop. 2000/01:7 s. 27−28, 33 (förmåner i utgivarens hushåll)

Sammanfattning

Förmåner som erhålls på grund av tjänst och som inte kan hänföras till någon av de i IL särskilt uppräknade skattefria förmånerna är i princip skattepliktiga. I 61 kap. IL finns bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar, dvs. förmåner. Huvudregeln är att förmåner värderas till marknadsvärdet. För vissa förmånsslag, t.ex. bil-, kost- bostads- och ränteförmån, finns särskilda regler om schablonvärdering. Vid taxeringen 2009 tillämpas schablonvärdering även vid förmån av datorlån.

Skatteverket utfärdar årligen allmänna råd för värdering av vissa förmåner och för inkomstår 2008 gäller främst SKV A 2007:32. I Skatteverkets meddelande SKV M 2007:32 ges ytterligare information om tillämpningen av reglerna.

18.1 Värdering till marknadsvärdet

Värderingsprinciper

Skattepliktiga förmåner värderas med några särskilt reglerade undantag till marknadsvärdet, dvs. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § IL).

Principen att förmåner ska värderas till marknadsvärdet har sin grund i synsättet att olika typer av arbetsersättning ska bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning. I samband med skattereformen lyftes särskilt fram att marknadsvärdet ska gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip. Man bör alltså eftersträva att förmånen får ett värde som motsvarar det verkliga värdet (prop. 1989/90:110 s. 319–321, 655).

Värdering till marknadsvärdet utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip innebär att hänsyn inte ska tas till mottagarens personliga förhållanden. Den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren utgör normalt inte tillräckliga skäl för lägre värdering än marknadsvärdering. Inte heller ska låg inkomst beaktas vid tillämpning av reglerna.

I många fall kan det vara svårt att fastställa ett marknadsvärde. Så kan vara fallet om en förmån inte saluförs på allmänna marknaden eller om förmånen är förenad med inskränkningar och olägenheter i så stor omfattning att gällande marknadsvärde inte kan anses tillämpligt. Om marknadsvärdet inte direkt kan fastställas, ska värdet tas upp till ett belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. I dessa fall förordas i förarbetena till lagstiftningen (SkU 1989/90:30 s. 76) en försiktig värdering men att värderingen ska ansluta till det marknadsmässiga värdet. Smärre inskränkningar och liknande beaktas dock inte i detta sammanhang.

Arbetsgivarens kostnad …

Marknadsvärdet får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Många gånger motsvaras marknadsvärdet av arbetsgivarens kostnad för förmånen (inkl. moms). Utgångspunkten är då att en anställd som själv skulle ha anskaffat motsvarande vara eller tjänst hade haft motsvarande kostnad.

… kan frångås

Om en utgivares kostnad (inkl. moms) t.ex. för en skattepliktig rekreationsresa kan anses motsvara marknadspriset, bör denna således läggas till grund för beskattningen. Den omständigheten att mottagaren av olika skäl inte tidigare företagit sådana resor, medför normalt inte någon annan bedömning. I vissa fall är det dock inte rimligt att lägga beställarens totalkostnad till grund för värderingen, t.ex. om det gäller ett unikt researrangemang som i övrigt inte erbjuds på marknaden. Värderingen bör då i stället grundas på ett tänkt marknadsvärde vilket framgår av RÅ 1996 ref. 75. I det fallet grundades värderingen av förmånen slutligen på vad andra personer hade betalat för motsvarande resa.

Skatteplikt och värdering

Det är primärt utgivaren av en förmån, dvs. normalt arbetsgivaren, som ska bedöma om förmånen är skattepliktig och i så fall värdera den. Bedöms förmånen som skattepliktig ska den redovisas från första kronan. För arbetsgivare som ska betala

arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag måste frågorna om skatteplikt och värdering avgöras redan när förmånen lämnas.

18.2 Kostförmån

61 kap. 3−4, 18 och 21 §§ IL

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 662−663 (IL)

prop. 2000/01:7 s. 27−28, 33 (förmåner i utgivarens hushåll)

Fri kost är i princip en skattepliktig förmån oavsett om den tillhandahålls fortlöpande eller endast vid särskilda tillfällen, t.ex. under förrättning, tjänstgöring på annan ort, kurs, konferens eller studieresa, i Sverige eller utomlands.

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller någon annan som tillhandahåller förmånen. En förutsättning är att förmånen kan ses som ett utflöde ur tjänsten. En ytterligare förutsättning för beskattning är att mottagaren utnyttjat kostförmånen. Om den anställde haft möjlighet till fri kost men inte utnyttjat den, måste han göra sannolikt att så inte har skett.

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Se avsnitt 17.2.1 och 17.2.2 samt nedan under rubrik Undantag från skatteplikt.

Skatteverket fastställer årligen en föreskrift om värdering av kostförmån. För inkomstår 2008 tillämpas SKVFS 2007:15.

Schablonvärdering

Fri kost värderas schablonmässigt. Förmånsvärdet för en hel dag (minst tre måltider) beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste femtal kronor – som motsvarar 250 % av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 % av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 % av värdet för kostförmån för en hel dag (61 kap. 3 § IL).

Skatteverket har för beskattningsåret 2008 fastställt följande skattepliktiga schablonvärden för fri kost

- helt fri kost (minst tre måltider) 175 kr,
- fri lunch eller middag 70 kr, och
- fri frukost 35 kr.

Subventionerad måltid

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar schablonvärdet (70 kr) på grund av att arbetsgivaren bidragit till kostnaderna för denna ska förmånen behandlas som en kostförmån och den anställde ska beskattas för skillnaden mellan det pris som han betalat för måltiden och schablonvärdet (61 kap. 3 § 2 st. IL).

Så snart arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid är schablonvärdet utgångspunkt för värderingen av den skattepliktiga förmånen. Detta gäller oavsett om restauratören erbjuder utomstående samma måltid för ett lägre pris eller det fall att arbetsgivaren tillhandahåller den anställde kostförmån på ett närbeläget näringsställe, som erbjuder allmänheten en måltid av normal beskaffenhet till ett lägre pris än schablonvärdet.

Exempel

En arbetsgivare erbjuder sina anställda subventionerad lunch på en närbelägen restaurang. Lunch av dagensrätt-karaktär erbjuds allmänheten för 58 kr. Arbetsgivaren subventionerar sina anställda med 10 kr per måltid och dessa betalar alltså 48 kr för lunchen. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas till skillnaden mellan 48 kr och 70 kr (schablonvärdet), dvs. 22 kr.

Lunchautomat ingen subvention

Den omständigheten att arbetsgivaren anskaffar en matautomat till lunchrummet och köper in mat till den som de anställda får bereda själva, innebär inte att arbetsgivaren har tillhandahållit en subventionerad måltid. Om den anställde betalar samma pris för maten som arbetsgivaren och övriga kunder hos matleverantören betalar till denne, bör arbetsgivaren inte anses ha bidragit till den anställdes måltidskostnad. Tillhandahållandet av automaten får anses vara en skattefri personalvårdsförmån i likhet med att tillhandahålla frysskåp och ugn etc. i personalmatsalen (RÅ 1992 ref. 3).

Om arbetsgivaren tillhandahåller tillbehör till måltiden, t.ex. sallad, smör och bröd eller måltidsdryck, bör den anställde betala marknadsvärdet för produkterna för att någon skattepliktig förmån inte ska uppkomma.

Subventionens storlek saknar betydelse

Om en lunchmåltid tillhandahålls i lokaler som disponeras av arbetsgivaren, antingen av arbetsgivarens egen personal eller av utomstående restauratör, och arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid, har arbetsgivarens kostnader (subventionens storlek) ingen betydelse för värderingen av den anställdes kostförmån. Schablonvärdet ska tillämpas när det är

fråga om en måltid (lagad rätt). Schablonvärdet används också normalt för måltider under tjänsteresa, se vidare nedan under kantrubriken ”Justering”.

Normal lunchmåltid

Schablonvärdet på 70 kr representerar en normal lunchmåltid (måltid av dagens-rätt-karaktär). Enligt Skatteverkets allmänna råd får en normal lunch anses föreligga så snart en lagad rätt ingår i den anställdes måltid. Med lagad rätt avses en beredd och tillredd varm eller kall maträtt. Sådana tillbehör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck ska däremot inte påverka det skattepliktiga förmånsvärdet.

Övriga rätter och styckesaker som tillhandahålls, värderas till marknadspris. Om priserna i det övriga sortimentet, dvs. annat än måltid av dagens-rätt-karaktär, genom arbetsgivarens subvention är lägre än marknadspriset, uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande mellanskillnaden.

Värdekuponger

Om arbetsgivaren tillhandahåller kostförmån genom kupong eller motsvarande betalningssystem, är detta en skattepliktig förmån som värderas till det belopp som anges på kupongen (annan förmån än kostförmån). Arbetsgivarens kostnad för kupongen saknar således betydelse i detta sammanhang (RÅ 1992 ref. 11).

Med kupong i detta sammanhang avses värdekuponger som inte avser viss måltid, t.ex. Rikskuponger. Får den anställde köpa kupongerna av arbetsgivaren till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, är mellanskillnaden skattepliktig.

Den anställde betalar

Förmånsvärdet ska minskas med det belopp som den anställde av sin nettolön betalar för att få förmånen (61 kap. 4 § IL). Ett bruttolöneavdrag medför däremot inte någon nedsättning av förmånsvärdet.

Justering

Vid inkomsttaxeringen får ett schablonmässigt beräknat kostförmånsvärde justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). Möjlighet finns även för arbetsgivare att efter begäran få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). När sådant beslut föreligger, ska det justerade förmånsvärdet användas även vid beräkning av skatteavdrag för den anställde. Arbetsgivaren ska underrätta den anställde om beslutet. Även den anställde kan efter ansökan få skatteavdraget ändrat samt begära justering i inkomstdeklarationen.

Justering nedåt är enligt Skatteverkets allmänna råd motiverad om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt av-

viker från en normal lunch (måltid av dagens-rätt-karaktär). Den omständigheten att den anställde avstår från tillbehör till måltiden (dryck, sallad, smör och bröd etc.) medför dock inte justering.

Snabbmat

I RÅ 2002 ref. 10 fann RR att kostförmån förelåg när anställda i en kedja som saluför s.k. snabbmat, för sina måltider fått betala ett pris som understeg marknadsvärdet, dvs. det pris företagets kunder fick betala för motsvarande rätter. Förmånsvärderingen skulle därför utgå från kostförmånsschablonen, vilken dock låg väsentligt högre än marknadsvärdet. Måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medförde emellertid att måltiderna inte kunde anses utgöra lunchmåltider av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet justerades därför ned till marknadsvärdet.

Kost under förbandsövning m.m.

Justering nedåt är vidare befogad för kost som försvarsmakten erbjuder i följande situationer

- under förbandsövning och
- under tjänstgöring till sjöss ombord på marinens båtar.

Förmånen bör i dessa situationer värderas till 50 % av schablonvärdet och beräknas för de tjänstgöringsdagar eller perioder då den anställde deltagit.

Med förbandsövning avses en sammanhängande övningsverksamhet med krigsorganiserade eller för utbildningsändamål organiserade staber och förband eller kadrar till sådana enheter, om övningsverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att personalens arbetsinsatser inte kan tidsplaneras och att arbetet inte kan avbrytas av i förväg bestämda raster eller uppehåll för vila m.m. I tid för förbandsövning bör även räknas in förberedelse- och avslutningsverksamhet som har sådant samband med övningen att arbetet inte kan tidsplaneras.

Kost för polis under kommendering

Synnerliga skäl för justering nedåt anses också föreligga när polis under kommendering, exempelvis i samband med bevakning av idrottsevenemang får en måltid på platsen för kommenderingen eftersom polispersonalen inte kan lämna arbetsplatsen för måltidsuppehåll. Förmånsvärdet bör i dessa fall värderas till 50 % av schablonvärdet.

Kostförmån i HVB-hem och liknande

RR har i dom (RÅ 1995 ref. 95) ansett att synnerliga skäl för justering av den schablonmässigt beräknade förmånen av fri kost föreligger på de grunder som åberopats av makar, som driver ett sådant hem för vård eller boende, s.k. HVB-hem,

som regleras i 6 kap. socialtjänstlagen (2001:453). De grunder som åberopades var dels att deras måltider tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, dels att den förmån som de åtnjutit inte avsett färdiga måltider utan ”haft ett mer begränsat innehåll” än vad som förutsatts i schablonen. Värdet av vardera makens förmån av fri kost justerades till 50 % av schablonvärdet. Motsvarande justering kan komma i fråga i fall av liknande karaktär, t.ex. i samband med ungdomsvård där måltiderna tillagas och intas i en miljö där vårdinslagen och de pedagogiska momenten är betydande.

RR har i dom med mål nr 5088-5089-07 den 3 februari 2009 avgjort att kostförmån till vårdpersonal på ett HVB-hem med tillsynsskyldighet vid måltider med intagna ungdomar på institution för vård av svåra psykiska problem har ansetts vara skattefri. RR har klargjort att motsvarande skattefrihet för kostförmån som tidigare tillämpats för vissa lärare samt vårdpersonal för senildementa inom äldreomsorgen respektive förståndshandikappade inom omsorgsvården även ska tillämpas vid andra motsvarande förhållanden.

Justering uppåt

Justering av förmånsvärdet uppåt, dvs. om måltiden är av väsentligt högre standard än en normal lunch, kan aktualiseras vid inkomsttaxeringen men bör komma ifråga endast i undantagsfall. Vid en sådan bedömning bör vägas in bl.a. om den anställde t.ex. vid en tjänsteresa haft ett avgörande inflytande i fråga om måltidsstandarden.

Kostförmån för praktikant

För praktikant eller motsvarande, t.ex. elev vid sjuksköterskeskola, finns en särskild justeringsregel (61 kap. 21 § IL). Om praktikanten får kostförmån, bostadsförmån eller liknande förmån och inte får någon annan kontant ersättning eller bara obetydlig annan ersättning får förmånens värde justeras till skäligt belopp.

Kostförmån i hushåll

Värdet av kostförmån som fås av en fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt 61 kap. 3 a § IL till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag är i dessa fall inte skattepliktig. Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och hemhjälp som äter hos den familj där de tjänstgör. Samma belopp får användas om kostförmån ges ut under till exempel en resa, så länge den utgår i utgivarens hushåll (prop. 2000/01:7 s. 33).

Personal-restaurang

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än förmånsvärdet för en normal lunch på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, ska förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden. Om en personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor och den anställde betalar självkostnadspriset utlöser ett lägre pris än kostförmånsvärdet dock inte någon beskattning.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110, s. 328) anges följande: ”Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftfördelar medger att det pris som tas ut av den anställde understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställde för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klarlagt att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören.” I specialmotiveringen (s. 682) sägs vidare: ”En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet.”

För att ett lägre pris än vad som motsvarar kostförmånsvärdet ska kunna tas ut av den anställde utan beskattningskonsekvenser, krävs alltså att personalrestaurangen, oavsett om arbetsgivaren upplåtit serveringen till utomstående restauratör eller driver verksamhet i egen regi, drivs på marknadsmässiga villkor, dvs. utan bidrag eller subvention från arbetsgivaren. Enligt Skatteverkets allmänna råd ska en kostnadsberäkning på marknadsmässiga villkor göras för varje personalrestaurang och personalmatsal för sig. Genomsnittsvärde baserat på kostnadsberäkning från flera restauranger eller matsalar av likartad beskaffenhet men geografiskt åtskilda godtas inte. Detta gäller även om verksamheterna drivs av en och samma arbetsgivare.

Stordriftsfördelar får beaktas vid prissättningen under förutsättning att kostnadsberäkningarna avser hela verksamheten. Någon utbrytning av mer kostnadskrävande delar ska inte göras.

Marknadshyra

Med marknadshyra avses den hyra i kronor per kvadratmeter som kan tas ut vid uthyrning till restaurangändamål. Det är inte ovanligt att marknadshyran beräknas till en procentandel av omsättningen. Är det en intern debitering bör den vara mark-

nadsmässig. Köksdelen bör belastas med full hyreskostnad. Även andra utrymmen som står till restaurangens förfogande utan inskränkning bör belastas med full hyreskostnad. Om andra utrymmen än köksdelen används även till andra ändamål, bör detta påverka marknadshyran – lämpligen genom en uppdelning med hänsyn till tid och användningssätt.

Om arbetsgivaren för sin verksamhet hyr lokaler på marknadsmässiga villkor och dessa lokaler även inrymmer personalrestaurang, kan arbetsgivarens hyreskostnad godtas som marknadshyra även för restaurangdelen. Hyressättningen bör omprövas varje år, oavsett om den är fast eller rörlig, dvs. beräknas i kronor per kvadratmeter eller i procent av omsättningen.

Om personalrestaurangen drivs på marknadsmässiga villkor och detta medger en prissättning som är lägre än kostförmånsvärdet utlöser detta ingen beskattning under förutsättning att den anställde betalar vad det kostar. Om restauratören får full kostnadstäckning genom att som exempel ta ut 52 kr för en lunchmåltid uppkommer ingen förmån om den anställde betalar detta pris. Om arbetsgivaren ger den anställde subvention med 10 kr så att den anställde betalar 42 kr, utlöser detta beskattning med 28 kr, dvs. skillnaden mellan 42 kr och 70 kr.

Hotell och restauranger

I RÅ 1994 ref. 49 behandlades frågan om kostförmån för anställda på hotell kan beräknas med utgångspunkt i arbetsgivarens kostnader för personalmaten. Personalmaten tillagades i hotellets kök, som även ingick i restaurangen för hotellets gäster m.fl. RR bedömde att det pris de anställda betalade till arbetsgivaren för tillhandahållna måltider innefattade en viss subvention. Beskattningen av denna subvention skulle vid sådant förhållande, oavsett att det pris de anställda betalade för måltiden inte understeg arbetsgivarens marginalkostnad, ske med utgångspunkt i schablonvärdet.

Undantag från skatteplikt

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Detta gäller enligt vissa bestämmelser i 11 kap. 2–3 §§ IL (se avsnitt 17.2). Vidare är måltider för vissa yrkesgrupper skattefria där det finns pedagogiska inslag i samband med måltiderna eller där det finns en tillsynsskyldighet i samband med dessa.

Skolpersonal

Enligt gammal praxis är kostförmån för lärare eller annan personal vid grundskola, förskola, daghem och fritidshem skattefri om personalen vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid.

Vårdpersonal

Kostförmån är skattefri för vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för senildementa inom äldreomsorgen (prop. 1987/88:52, s. 62).

Enligt Skatteverkets allmänna råd undantas också från beskattning kostförmån för vårdpersonal inom omsorgsvården som äter med förståndshandikappade (intar sin måltid vid samma bord). Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal e.d. har skyldighet att delta i måltiden.

Personliga assistenter

Kostförmån som personlig assistent får i sitt arbete av utgivare som får assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder är skattefri om assistenten enligt avtal är skyldig att delta i måltiden med den funktionshindrade (Skatteverkets ställningstagande 2005-05-30, dnr 130 318874-05/111).

Ovan nämnda undantag från beskattning av kostförmån för lärare m.fl., vårdpersonal och personliga assistenter gäller endast dessa personalgrupper och under givna förutsättningar.

Fri lunch för skolelever

Elever i grundskola och gymnasium som gör viss praktik utan lön hos företag, t.ex. vid prao, kan ibland av praktiska skäl inte äta vid skolan utan erbjuds i stället fri lunch. Sådan måltid, eller motsvarande kontant kostersättning från företaget eller skolan, anses jämställd med ersättning enligt studiestödslagen och därmed undantagen från beskattning.

18.3 Bilförmån

61 kap. 5–11, 19–19 b §§ IL

prop. 1999/2000:2 s. 663−664 (bilförmån)

prop. 1999/2000:6 s. 41−48 (miljöbilar)

prop. 2001/02:18 s. 16−17 (termen bilmodell)

prop. 2001/02:45 s. 38−40 (miljöbilar)

prop. 2006/07:7 s. 16–19 (reformerad miljöbilsbeskattning)

18.3.1 Allmänt

Schablonmässig värdering

Värdet av bilförmån beräknas efter en schablon som ska motsvara samtliga kostnader utom drivmedlet och som bygger på en uppskattad privat körsträcka om 1600 mil per år (prop. 1996/97:19 s. 48 ff.). Värdet av fritt drivmedel utgör en separat förmån. Inriktningen är alltså att tjänstebilsinnehavaren själv betalar allt drivmedel och därmed ges ett incitament att köra

mindre privat. Tillgång till fritt garage eller fri parkering för förmånsbil vid bostaden kan föranleda förmånsbeskattning, men däremot inte vid arbetsplatsen.

Om det föreligger synnerliga skäl kan förmånsvärdet justeras. Justering kan bli aktuellt att tillämpa vid inkomsttaxeringen. Möjlighet finns även för arbetsgivare att på samma grunder få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). En förutsättning är att arbetsgivaren ansöker om detta hos Skatteverket. Har arbetsgivaren fått beslut om justerat värde ska detta värde användas såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som i kontrolluppgiften. Däremot kan förmånshavaren själv inte ansöka om sådan justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag.

Beräkning av bilförmån innebär också att arbetsgivaren – från det schablonberäknade förmånsvärdet – ska avräkna ersättning som förmånshavaren betalat till arbetsgivaren för att få nyttja förmånen eller för egna utlägg avseende förmånsbilen som den anställde kan ha för fordonsskatt, försäkring o.d. (se nedan under Den anställde betalar). I kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa nettovärdet av bilförmånen.

Har förmånshavaren fritt drivmedel för privata resor ska också denna förmån redovisas separat i kontrolluppgiften. Arbetsgivaren ska även lämna vissa andra uppgifter i fråga om bilförmån i kontrolluppgiften.

Se i övrigt Skatteverkets allmänna råd om värdering av bilförmån (SKV A 2007:34 och SKV M 2007:30).

Begreppet bilförmån

Bilförmån uppkommer när skattskyldig för privat bruk i mer än ringa omfattning använder bil som tillkommer honom pga. anställning, uppdragsförhållande eller annan liknande grund.

Av förarbetena till tidigare lagstiftning (prop. 1977/78:40, s. 14 och 1986/87:46) framgår att bilförmån föreligger även i de fall förmånsgivaren tillhandahåller leasingbil eller då skattskyldig på grund av anställning, uppdragsförhållande eller liknande kunnat erhålla förmånligt hyresavtal.

En bilförmån kan uppkomma även då ett förmånligt avtal har ingåtts med annan än arbetsgivaren, t.ex. ett utomstående uthyrnings- eller leasingföretag eller annat bolag inom koncernen om det föreligger ett samband mellan det förmånliga hyres- eller leasingavtalet och anställningen eller uppdragsförhållandet. Som skattepliktig förmån räknas också det fall då

förmånshavaren har fått ett förmånligt hyresavtal beroende på att bilen bl.a. ska utnyttjas för reklamändamål.

Även i det fall förmånshavaren själv äger bilen kan en bilförmån föreligga, nämligen om förmånshavaren pga. anställnings- eller uppdragsförhållande har förvärvat bilen på mycket förmånliga villkor, t.ex. genom ett fördelaktigt återköpsavtal som reellt sett innebär att bilen har kunnat innehas på ett med bilförmån jämförligt sätt. Ett annat exempel är att förmånshavaren förvärvat bilen av sin arbetsgivare utan att behöva betala någon kontant likvid och med skyldighet att amortera endast obetydliga belopp eller att förmånshavaren förvärvat bilen av annan än sin arbetsgivare på mycket förmånliga villkor pga. arbetsgivarens förhållande till säljaren.

Bilförmån i näringsverksamhet

Privat bruk av bil som ingår i egen näringsverksamhet uttagsbeskattas, 22 kap. 7 § 2 st. IL. För värdering tillämpas bestämmelserna i 61 kap. 5–11 §§ IL, dvs. samma regler som gäller i inkomstslaget tjänst.

Vad avses med bil?

Med bil avses både personbilar, även s.k. tung personbil med totalvikt över 3 500 kg, och andra bilar (lätta lastbilar och liknande) som kan nyttjas för personbefordran. Hit räknas även husbil som registrerats som lätt lastbil.

Schablonmässigt förmånsvärde för bil beräknas däremot inte för tung lastbil eller husbil med totalvikt över 3,5 ton eller buss (fordon som är inrättat för befordran av fler än åtta personer utöver föraren). Om den anställde får disponera sådant fordon för privat bruk uppkommer även då en skattepliktig förmån. Värdet av sådan förmån får beräknas enligt marknadsvärdet efter en prövning i varje enskilt fall.

Ringa omfattning

Någon skattepliktig bilförmån uppkommer inte för den som använt förmånsbil i endast ringa omfattning. Med ringa omfattning avses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). Med ett fåtal tillfällen bör enligt Skatteverkets allmänna råd avses högst tio. Det bör observeras att det för skattefrihet krävs att båda förutsättningarna är uppfyllda.

Användning av husbil

Vid bedömning om gränsen för ringa omfattning överskridits för husbil (lätt lastbil) ska inte enbart själva körningen med bilen beaktas, utan även övrig privat användning för fritidsändamål eller övernattning, Vid sådan användning bör varje påbörjat dygns privatanvändning ses som ett tillfälle (Skatteverkets ställningstagande 2005-07-04, dnr 130 386586-05/111).

Statsrådsbil

Förmån av privatresor med s.k. statsrådsbil är enligt 11 kap. 10 a § IL skattefria för statsråden, dvs. ledamöterna i regeringen. Regeln infördes den 1 augusti 2006 mot bakgrund av att statsråden av säkerhetsskäl bör använda statsrådsbil även vid privata resor.

18.3.2 Bevisfrågor vid bilförmån

Dispositionsrättens betydelse

Dispositionsrätten, dvs. rätten att använda en bil för privat bruk utlöser i sig inte förmånsbeskattning. I RÅ 2001 ref. 22 I och II har RR slagit fast att dispositionsrätten att använda arbetsgivarens bil privat emellertid utgör en stark presumtion för att bilen också har använts privat i skattepliktig omfattning. Detta gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen ska beskattas. Den skattskyldige måste i det läget för att undgå förmånsbeskattning göra sannolikt att han *inte* har använt bilen privat eller att så har skett endast i ringa omfattning. Dispositionsrätten medför således en omkastning av bevisbördan vid den ordinarie taxeringen.

Bevismedel

Skattepliktig bilförmån ska alltså anses föreligga om inte presumtionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning.

I ovannämnda domar har RR även berört frågan om vilka bevismedel som står till buds. ”Ett bevismedel som ligger nära till hands är en noggrant förd körjournal. Även många andra omständigheter kan naturligtvis vara av betydelse i sammanhanget. Det kan exempelvis ha förelegat direkta hinder mot att använda bilen under delar av beskattningsåret. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det har varit fråga om, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Till övriga omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen hör förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller familjemedlemmarnas behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen”.

Tjänstebil används för privata resor

Resor mellan bostad och arbetsplats räknas som privata resor. Bilförmån uppkommer således även om det privata nyttjandet har begränsats till att avse körning mellan bostad och arbetsplats såvida bilen inte använts i endast ringa omfattning. Även om den anställde tar hem tjänstebilen endast sporadiskt kan förmånsbeskattning således aktualiseras. Förmånen värderas då enligt de regler som gäller för bilförmån del av år (minsta

tid för beräkning av förmånsvärde är en månad). Om den anställde av olika skäl kunnat nyttja bilen obetydligt mer än ringa omfattning, bör värdet kunna justeras pga. synnerliga skäl, se nedan under Justering.

Det saknar betydelse för beskattningen om det är på arbetsgivarens eller eget önskemål som den anställde tar hem tjänstebilen. De ekonomiska eller praktiska fördelar som arbetsgivaren kan ha av att den anställde tar hem bilen och har den uppställd eller garagerad vid bostaden utgör inte skäl för att underlåta beskattning hos den anställde.

Att hyra bilen av arbetsgivaren och på så sätt undkomma beskattning är inte heller möjligt annat än i undantagsfall, t.ex. att det sker i ringa omfattning. Det kan även vara fråga om en person som hyr bil på marknadsmässiga villkor på öppna marknaden av en biluthyrningsfirma, som råkar vara personens arbetsgivare. Bilförmån anses föreligga i övriga uthyrningsfall även om den anställde som hyr bilen lämnar ersättning för det privata nyttjandet. Det belopp som den anställde betalat i hyra eller i övrigt betalar för det privata nyttjandet avräknas från förmånsvärdet. Om ersättningen är större än förmånsvärdet ska detta bestämmas till 0 kr. Belopp som ett år inte har kunnat avräknas kan inte heller utnyttjas ett senare år.

Tjänstebil endast för tjänsteresor

Om arbetsgivarens bil får användas endast för tjänstekörning, ska någon förmånsbeskattning normalt inte ske. I sådana fall krävs normalt att bilen parkeras på arbetsplatsen efter arbetstidens slut och att nycklarna förvaras hos arbetsgivaren.

Tjänsteställe

Det är viktigt att definiera karaktären av de olika resorna mellan bostaden och arbetsplatsen en anställd gör med en tjänstebil, dvs. är det fråga om tjänsteresa eller arbetsresa. För att komma fram till vilken typ av resa det är fråga om är det viktigt att definiera den anställdes tjänsteställe. Se avsnitt 19.3.1.1.

Särskilt tjänsteställe finns inte

I dessa fall påbörjas och avslutas resorna i tjänsten vid bostaden. Den anställde har i denna situation i princip inga resor till och från arbetet.

Eftersom den anställde i dessa fall har tillgång till bilen kan det oftast antas att bilförmån föreligger, såvida inte annat visas. För att bilförmån i sådana fall inte ska anses föreligga – trots att bilen under kortare eller längre tid finns uppställd eller garagerad vid bostaden – måste alltså den anställde vara beredd att visa att han inte använder företagets bil för privat

bruk i mer än ringa omfattning, särskilt om arbetsgivaren inte heller kan kontrollera att bilen körts endast i tjänsten.

Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den anställde kan peka på de omständigheter som han anser bäst visar att bilen inte använts för privata resor i mer än ringa omfattning.

Skatteverket har i ställningstagande, daterad 1990-07-02 (dnr D19-735-90), angett följande exempel på faktorer som vid en samlad bedömning bl.a. kan tala för att bilförmån inte föreligger i sådana fall.

- Den anställde har enligt avtal med arbetsgivaren inte rätt att utnyttja bilen för privata resor,
- bilen ställs upp hos arbetsgivaren under den anställdes sjukdom, semester och annan längre ledighet,
- den anställde har privat ägd(a) bil(ar) som motsvarar familjens inkomster och behov, och
- den anställde styrker med färdskrivare, körjournal e.d. att bilen endast utnyttjats för resor i tjänsten och i förekommande fall privata resor i ringa omfattning.

Bilens typ och utrustning har viss betydelse för frågan om bilförmån föreligger. Dessutom kan vid beräkning av förmånsvärde bilens typ och utrustning innebära att justering under vissa förutsättningar kan komma i fråga, se nedan vid Justering.

Särskilt tjänsteställe finns

Tjänsteresa påbörjas normalt från den byggnad där den anställde har sin arbetsplats (tjänsteställe). Resor från bostaden till arbetsplatsen (tjänsteället) är privata resor som utlöser förmånsbeskattning om arbetsgivaren låter den anställde använda bilen för sådana resor.

Jourbil m.m.

Det finns dock situationer då bilförmån inte bör anses föreligga trots att den anställde har bilen tillgänglig vid bostaden. Så kan vara fallet när den anställde vid enstaka tillfällen måste påbörja en tjänsteresa från bostaden tidigt påföljande morgon. Likaså måste en anställd som en kväll avslutat en tjänsteresa vid bostaden kunna ta bilen till tjänsteället påföljande dag. En annan situation kan vara att den anställde pga. jourtjänst några dagar per månad måste ha bilen tillgänglig vid bostaden. För att förmånsbeskattning i dessa fall inte ska ske måste klart framgå att den anställde inte får använda bilen för privata resor. En omständighet som tyder på att så är fallet är om den anställde avtalat med arbetsgivaren om detta.

Kontinuerliga arbetsresor

En annan situation är om en anställd som har ett särskilt tjänsteställe utför arbetsuppgifter (t.ex. kundbesök, bank- och postärenden m.m.) utanför arbetsplatsen, tar hem företagets bil för att på morgonen kunna åka direkt från bostaden till dagens första kundbesök etc. Om en anställd i sådant fall av praktiska eller därmed jämförliga skäl kontinuerligt undviker att utgå från arbetsplatsen vid dagens första eller sista tjänsteärende, bör detta inte anses medföra att resorna ska betraktas på annat sätt än resor till och från arbetet. Skattepliktig bilförmån får anses föreligga i dessa fall.

Servicebil

Det finns vidare vissa yrkeskategorier, t.ex. montörer och servicepersonal som har ett särskilt tjänsteställe och i sin tjänst använder fullt utrustade tjänstebilar (servicebilar) för arbete på exempelvis byggarbetsplatser och liknande. Under sådana arbetsperioder är det inte ovanligt att den anställde får ta hem bilen till bostaden. Om en sådan bil pga. sin speciella utrustning och användning inte lämpar sig för privat körning och inte heller används för andra resor än för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen, bör bilförmån inte påföras. Med hänsyn till att den anställde i dessa fall rent faktiskt disponerar bilen måste den anställde vara beredd att visa att bilen inte används privat i mer än ringa omfattning. Vid kantrubriken ”Särskilt tjänsteställe finns inte” ges exempel på faktorer som kan tala för att bilförmån inte föreligger och som även gäller vid den ovan redovisade situationen.

18.3.3 Beräkning av förmånsvärde

Underlag för beräkning av värdet av bilförmån är

- prisbasbeloppet för beskattningsåret,
- statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret,
- bilmodellens nybilspris, och
- anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Prisbasbelopp

Prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring har för år 2008 fastställts till 41 000 kr.

Statslåneräntan

Statslåneräntan (SLR) uppgick vid utgången av november 2007 till 4,16 %.

Bilmodell

Med bilmodell avses enligt 61 kap. 6 § IL bilar av samma märke, variant och tillverkningsår. Bestämmelsen gäller fr.o.m. år 2002. I fråga om bilar som tillverkats före den 1 januari

2002 gäller fortfarande äldre bestämmelser. För dessa bilar används således fortfarande uttrycket ”årsmodell”.

Nybilspris för bilmodellen

Nybilspriset definieras i 61 kap. 6 § IL 2 st. Där anges att med nybilspriset för bilmodellen avses det pris som bilen hade när den som ny introducerades på den svenska marknaden. En bilmodell som är ny endast på grund av nytt tillverkningsår bör anses introducerad på den svenska marknaden vid tillverkningsårets ingång.

Om ett sådant introduktionspris ändras efter kort tid, avses med nybilspris det nya priset. Begreppet kort tid bör inte kunna inrymma en tidsperiod som är längre än sex månader. Vad som är kort tid bör också avgöras i förhållande till om det fanns en rimlig möjlighet att utnyttja ett priserbjudande och om det faktiskt såldes några bilar till det första introduktionspriset. Har t.ex. ett kampanjpris satts under så kort tid att endast ett fåtal köpare har kommit att kunna utnyttja det och priset därefter höjts, bör det senare priset föranleda ändring av nybilspriset. Om det visar sig att ett introduktionspris måste sänkas för att försäljningen ska komma i gång, och det dessförinnan endast sålts ett fåtal bilar, bör också nybilspriset ändras trots att priset gällt under kanske flera månader (prop. 1996/97:173 s. 62).

Privatimport

Om det inte finns något nybilspris, anses som nybilspris för bilmodellen det pris som det kan antas att bilen skulle ha haft om den introducerats på den svenska marknaden när den var ny. Detta kan aktualiseras t.ex. vid privatimport (nämnd prop. s. 62). Detta innebär att ett tänkt nybilspris kan beräknas med ledning av inköpspriset för ny eller begagnad bil i annat land och med beaktande av extrautrustning samt svensk tull och mervärdesskatt.

Billistor

I Skatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:23, RSFS 2002:29, RSFS 2003:31, SKVFS 2004:37, SKVFS 2005:16, SKVFS 2006:25 och SKVFS 2007:18, SKVFS 2008:18) om värdering av bilförmån anges de nybilspriser som ska tillämpas vid förmånsberäkningen vid taxeringen 2009 (billistorna).

Ny bilmodell

För ny bil som introduceras på marknaden, där nybilspriset ännu inte fastställts av Skatteverket, bör det marknadspris som generalagent eller motsvarande rekommenderat gälla vid beräkning av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt. Motsvarande bör gälla när bilmodell för visst år saknas billistorna.

Nybilspriset i billistorna representerar priset för bilmodellen med den utrustning som den saluförs med. Om en bilmodell saluförs till ett pris som avviker från det i billistan angivna nybilspriset får skillnaden i pris anses vara att hänföra till extrautrustning, såvida det inte är helt klarlagt att en prishöjning skett för bilmodellen sedan dess nybilspris fastställts. Skillnadsbelopp som avser extrautrustning ska tillsammans med priset för eventuellt ytterligare tillval av extrautrustning läggas till det i billistan fastställda nybilspriset för bilmodellen.

Exempel

Beräkning av nybilspris vid extrautrustning

En arbetsgivare köpte en ny bil i augusti 2006. Skatteverkets nybilspris för bilmodellen är 175 000 kr. Bilen köps in för 210 000 kr inklusive i fakturan specificerad extrautrustning 15 000 kr.

Den extrautrustning som redovisas i fakturan, 15 000 kr, anses avse det tillval till standardutrustning som köparen gör. Skillnaden i pris mellan billistan och fakturapriset får därför – om inte annat visas – anses i sin helhet vara att hänföra till extrautrustning (standardutrustning 20 000 kr och tillval till standardutrustning 15 000 kr). Nybilspriset i exemplet ovan bör således beräknas till 210 000 kr (175 000 + 20 000 + 15 000) och inte till 190 000 kr (175 000 kr + 15 000 kr). I fråga om beräkning av förmånsvärde när rabatt har lämnats, se nedan under Extrautrustning.

Sexårsbil

Det lägsta värde som får användas som nybilspris vid värdering av bilförmån för en bil av en bilmodell som är sex år eller äldre (årsmodell 2002 och äldre) är fyra prisbasbelopp, vilket för beskattningsåret 2008 utgör 164 000 kr (61 kap. 7 § IL). Nybilspriset ska anses motsvara fyra prisbasbelopp om inte det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningsutgift för extrautrustning är högre. Ett nybilspris beräknat till fyra prisbasbelopp bör kunna tillämpas även i det fall det för sexårsbil inte går att på annat sätt fastställa ett nybilspris (prop. 1996/97:19) Jämför dock vad som anges ovan vid Privatimport om nybilspris när introduktionspris saknas.

Begagnad bil, rabatt

Det fastställda nybilspriset ska tillämpas även om bilen inköpts begagnad, bilen inköpts ett tidigare år för ett lägre pris än nybilspriset för årsmodellen eller bilen köpts eller hyrts till rabatterat pris.

Extrautrustning

Till nybilspriset enligt billistan läggs anskaffningskostnaden för extrautrustning, dvs. utrustning som inte ingår i det av Skatteverket fastställda nybilspriset. Detta gäller även för bilar som är sex år eller äldre. Något tillägg ska däremot inte göras i de fall nybilspriset ska bestämmas till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Som extrautrustning räknas all utrustning som har samband med bilens funktion eller den åkandes komfort och förströelse. Av Skatteverkets allmänna råd framgår att det saknar betydelse för förmånsvärderingen om utrustningen anskaffas i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle likaväl som om utrustningen redan fanns hos förmånsgivaren innan bilen anskaffas. Det saknar också betydelse för vilket ändamål utrustningen anskaffats, t.ex. för bilens körsäkerhet eller för förarens eller passagerares bekvämlighet.

Undantag

Biltelefon, mobiltelefon och kommunikationsradio anses dock inte utgöra sådan utrustning som ska ligga till grund för förmånsberäkningen. Vidare anses inte elektronisk körjournal utgöra sådan utrustning som höjer förmånsvärdet. Enligt prop. 1986/87:46 ska anordning som betingas av sjukdom eller handikapp hos förmånstagaren inte heller anses som sådan extrautrustning som ska påverka förmånsvärdet. Därmed avses dock inte sådana säkerhetsanordningar som bilar generellt utrustas med i förebyggande syfte.

Extrautrustningen kan vara fast monterad på bilen eller monterad på så sätt att den lätt går att avlägsna men är avsedd att utnyttjas på bilen. Till extrautrustning hör exempelvis automatisk växellåda, antisladd- och antispinnsystem, nivåreglering, farthållare, extraljus, luftkonditionering, klimatanläggning, sollucka, eljusterbara säten, elektriska fönsterhissar, eluppvärmd vindruta, elmanövrerade backspeglar, airbag, sidokrockskydd, dragkrok, vinterdäck, motorvärmare, kupévärmare, centrallås, alkolås, larmanordning, takräcke, lastbox, barnbilstol, metalliclack, tonade rutor, läderklädsel, personlig bilskylt, radio, bandspelare, CD/DVD-spelare, bränsledator, färddator, väg- och trafikinformationssystem, GPS-navigator.

Med anskaffningskostnad för extrautrustning avses priset för materialkostnad, arbetskostnad m.m. inklusive moms vid anskaffningstillfället. Lämnade sedvanliga rabatter på extrautrustning får beaktas vid beräkning av anskaffningskostnaden om rabatten ligger på en rimlig nivå.

Sedvanlig rabatt

Med rabatt på rimlig nivå avses den rabatt som normalt lämnas till allmänheten (ej företag). Sådan rabatt uppgår vanligen till 5–10 %. Med sedvanlig rabatt i detta sammanhang avses sådan rabatt på extrautrustning som erbjuds regelmässigt i motsats till tillfälliga erbjudanden, kampanjpriser etc. En förutsättning för att rabatt på extrautrustning ska beaktas är att företaget fått rabatt i samband med anskaffningen av bilen eller extrautrustningen. Avräkning med ett fiktivt belopp motsvarande en möjlig rabatt kan inte göras.

Exempel

En arbetsgivare köper en ny bil för 150 000 kr. Detta pris överensstämmer med nybilspriset enligt Skatteverkets billista. Extrautrustning köps samtidigt för 50 000 kr. Rabatt lämnas med 20 000 kr, dvs. motsvarande 10 % av totalsumman på 200 000 kr, och inköpspriset för bilen blir således 180 000 kr.

Nybilspriset och värdet av extrautrustningen beräknas på följande sätt.

Då lämnad sedvanlig rabatt får beaktas endast vad gäller extrautrustningen ska rabatten proportioneras på bilen respektive utrustningen. Av de 20 000 kr belöper 15 000 kr (150 000/200 000 x 20 000) på bilen och 5 000 kr på utrustningen. Till bilens nybilspris enligt billistan, 150 000 kr, ska således läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning som i detta exempel är 45 000 kr (50 000 minskat med rabatt på 5 000 kr) vilket sammanlagt blir 195 000 kr.

Om extrautrustningen hyrts eller om förmånsgivaren inte haft någon kostnad för extrautrustningen eller om kostnaden väsentligt understiger vad utrustningen normalt kostar bör som anskaffningskostnad gälla det av återförsäljare rekommenderade marknadspriset vid nyanskaffning.

Om bilen har köpts eller hyrts begagnad och något pris för extrautrustningen inte går att få fram, kan utrustningen anses anskaffad samma år som bilen tillverkades, såvida det inte är uppenbart att utrustningen anskaffats vid ett senare tillfälle. I sistnämnda fall beräknas anskaffningspriset för extrautrustningen från verkligt anskaffningsår.

Äldre bil

Extrautrustning beaktas även för äldre bilar. Är bilen tio år eller mer (1998 års modell eller äldre) kan man bortse från extrautrustning som anskaffades när bilen var ny.

Det förekommer att extrautrustning på äldre bil, som köpts begagnad, inte är specificerad med prisuppgifter. För att i dessa fall kunna beakta anskaffningskostnaden för extrautrustningen måste man inhämta uppgifter om dels vilken utrustning som ingick i nybilspriset, dvs. Skatteverkets listpris för bilmodellen det aktuella modellåret, dels anskaffningskostnaden för den extrautrustning som ska läggas till. En annan möjlighet är att försöka få uppgift om vad den aktuella bilen kostade som ny inklusive viss utrustning och därefter jämföra med listpriset. Mellanskillnaden kan i regel anses utgöra priset för extrautrustningen om inte någon prishöjning har skett på bilen i tiden mellan listningen (november året före beskattningsåret) och tidpunkten för det faktiska priset.

Beräkning av förmånsvärde

Bestämmelserna om värdering av bilförmån finns i 61 kap. 5–11 §§ IL. Värdet av bilförmån exklusive drivmedel beräknas efter en schablon.

Huvudregel

Värdet av bilförmån beräknas till 0,317 prisbasbelopp med tillägg av ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp (61 kap. 5 § IL).

Det ränterelaterade beloppet beräknas till 75 % av statslåneräntan (SLR) vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerat med nybilspriset för bilmodellen. För beskattningsåret 2008 är räntesatsen 3,12 % (75 % av SLR 4,16 %).

Det prisrelaterade beloppet ska för en bil med ett nybilspris för bilmodellen som uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp (41 000 kr), vilket motsvarar 307 500 kr för beskattningsåret 2008, beräknas till 9 % av nybilspriset. Överstiger nybilspriset 7,5 prisbasbelopp ska det prisrelaterade beloppet bestämmas till 9 % av 7,5 prisbasbelopp med tillägg av ett belopp motsvarande 20 % av den del av nybilspriset som överstiger 7,5 prisbasbelopp.

Vid beräkning av förmånsvärdet ska till det angivna nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för all extrautrustning.

Exempel 1

Nybilspriset för en bil av bilmodell 2008 är 210 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 20 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,317 x 41 000 kr =	12 997 kr
0,0312 x 230 000 kr =	7 176 kr
0,09 x 230 000 kr =	20 700 kr
Summa	40 873 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 40 800 kr för helt år.

Exempel 2

Som ovan men nybilspriset är 290 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 50 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,317 x 41 000 kr =	12 997 kr
0,0312 x 340 000 kr =	10 608 kr
0,09 x 307 500 kr =	27 675 kr
0,20 x 32 500 kr =	6 500 kr
Summa	57 780 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 57 700 kr för helt år.

Sexårsbil

Är förmånsbilen sex år eller äldre (årsmodell 2002 och äldre) ska nybilspriset anses vara det högsta av det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningskostnad för extrautrustning och fyra prisbasbelopp – ”spärregeln” (61 kap. 7 § IL) – vilket motsvarar 164 000 kr beskattningsåret 2008. Anskaffningskostnad för extrautrustning ska inte läggas till när nybilspriset bestäms till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Exempel 3

Bilen är av årsmodell 1995. Nybilspriset är 130 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 15 000 kr.

En jämförelse mellan det verkliga nybilspriset inkl. extrautrustning (145 000 kr) och ett nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp visar att fyra prisbasbelopp (161 200 kr) är högst. Sistnämnda pris ska därför användas som nybilspris vid beräkningen och anskaffningskostnaden för extrautrustningen läggs inte till.

Beräkning av förmånsvärde:

0,317 x 41 000 kr =	12 997 kr
0,0312 x 164 000 kr =	5 116 kr
0,09 x 164 000 kr =	14 760 kr
Summa =	32 873 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 32 800 kr för helt år.

Miljöbil

Fr.o.m. beskattningsåret 2007 tillämpar arbetsgivaren själv regler om nedsättning av förmånsvärde för miljöbilar. Arbetsgivaren kan därmed tillämpa regelverket utan ansökningsförfarande och beslut av Skatteverket.

Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja (miljöbil) och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, ska förmånsvärdet sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen (61 kap. 8 a § IL).

Beträffande vissa miljöbilar sker en större nedsättning av förmånsvärdet. Om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet (el- och elhybridbilar) eller annan gas än gasol justeras värdet till en nivå som motsvarar 60 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, dock med högst 16 000 kr för helt år. De gasdrivmedel som omfattas av nedsättningen till 60 % är bl.a. naturgas och biogas.

Värdet sätts ned till en nivå som motsvarar 80 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol, dock med högst 8 000 kr för helt år. Till alkoholdrivmedlen hör etanol och metanol.

Observera att beloppsgränserna för justeringen gäller i förhållande till förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

Bilar som kan köras på gasol, dvs. propan och butan (också benämnt LPG, motorgas), rapsmetylester (RME) och övriga slag av miljöanpassade drivmedel nedsätts enbart till en nivå motsvarande förmånsvärdet för den jämförbara konventionella bilen.

Närmast jämförbara bil

När det gäller att bestämma närmast jämförbara bil kan följande uttalande i prop. 1999/2000:6 s. 46–47 vara till vägledning. ”Jämförelse bör i första hand göras med bilar av samma märke och årsmodell. Detta bör vara tämligen enkelt eftersom de flesta bilar som drivs med andra drivmedel än bensin och dieselolja bygger på modifikationer av redan framtagna originalmodeller. I andra hand kan jämförelsen göras med nybilspriset för närmast jämförbara konventionella bil i samma storleksklass eller med ett genomsnittligt nybilspris för storleksklassen. Vid jämförelsen ska, i de fall förmånsvärdet för miljöbilen innefattar kostnader för extrautrustning, motsvarande värde läggas till nybilspriset för den jämförbara bilen.”

Vidare anges i nämnda prop. att ”för det fall det saknas en konventionell motsvarighet på bilmarknaden torde förmånsvärdet för den aktuella miljöbilen kunna jämföras med förmånsvärdet för andra liknande miljöbilar som i sin tur jämförs med motsvarande konventionella bil. Av särskild betydelse vid jämförelsen är den merkostnad som den utveck-

lade utrustningen eller tekniken innebär i förhållande till den jämförbara bilen. Hur stor jämkning som bör ske i ett sådant fall får bedömas med hänsyn till i omständigheterna i det enskilda fallet".

Hinder som begränsar det privata nyttjandet kan exempelvis vara att miljöbilen har en begränsad räckvidd (särskilt elbilarna) och vad gäller gasbilar att gastanken tar upp en stor del av bilens bagageutrymme. Vidare kan tillgången till tankställen för andra drivmedel än bensin och dieselolja vara begränsad.

I Skatteverkets allmänna råd och meddelande finns en förteckning med bilar som vid justeringen av bilförmånsvärde bör anses som närmast jämförbara bil med miljöbilar tillverkade 2002–2008.

Omfattande tjänstekörning

För den som har kört minst 3 000 mil i tjänsten med förmånsbilen under ett kalenderår ska förmånsvärdet normalt beräknas till 75 % av det värde som annars skulle följa (61 kap. 9 § 1 st. IL).

Arbetsgivaren bedömer själv om det finns förutsättning för nedsättning av förmånsvärdet. För att nedsättning ska kunna ske måste 3 000 mil köras under kalenderåret. Det innebär att även om förmånshavare haft förmånsbil under del av år ska ändå tjänstekörningen uppgå till 3 000 mil för att 75 %-regeln ska kunna tillämpas (jfr prop. 1996/97:19 s. 90).

Nedsättning av värdet får ske redan från ingången av året om arbetsgivaren bedömer att förmånshavaren kommer att köra minst 3 000 mil i tjänsten under beskattningsåret. Om förmånshavaren exempelvis slutar sin anställning under året utan att denna körsträcka uppnåtts, ska arbetsgivaren redovisa oreducerat bilförmånsvärdet i skattedeklarationerna och kontrolluppgiften.

Om någon bytt anställning under ett kalenderår och i båda anställningarna använt förmånsbil för tjänsteresor utan kanske att ha uppnått 3 000 mil i tjänsten hos någon av arbetsgivarna, men där tjänsteresorna i de båda anställningarna tillsammans överstiger nämnda körsträcka, kan reduktion göras vid inkomsttaxeringen. För en näringsidkare som har annat räkenskapsår än kalenderår kan det innebära svårigheter att uppfylla kravet om 3 000 mils tjänstekörning under ett och samma kalenderår trots att denna sträcka kanske uppnåtts under en tolvmånadersperiod. I sådana fall finns möjlighet att göra reducering enligt 61 kap. 19 § IL (nämnd prop. s. 90). Se Skatteverkets ställningstagande 2006-11-24 (dnr 131 718880-06/111).

Den anställde betalar

Har förmånshavaren haft utgifter för annat än drivmedel för att erhålla bilförmånen ska förmånsvärdet minskas med vad han betalat (61 kap. 11 § 1 st. IL). Utgifter som kan komma ifråga för avräkning kan vara fordonsskatt, trängselskatt, försäkring, besiktning, reparation, extra utrustning eller fast avgift. Ett krav för nedsättning av förmånsvärdet är att förmånshavaren betalar av sin nettolön. Om betalning har skett till någon annan än arbetsgivaren, ska kvitto på betalningen (eller bestyrkt kopia) lämnas till arbetsgivaren som underlag för reduktion.

Det har ingen betydelse om förmånshavaren betalar löpande under året (t.ex. månatligt belopp) eller engångsbelopp. Nedsättning av förmånsvärdet får göras med belopp upp till förmånsvärdet. Även en engångsbetalning i slutet av året reducerar förmånsvärdet retroaktivt för hela året både vad det gäller arbetsgivarens redovisning och den anställdes taxering. Uppkommer underskott får detta inte dras av från annan skattepliktig intäkt eller utnyttjas ett senare år.

Mindre utgifter för underhåll, som exempelvis biltvätt, får inte avräknas från förmånsvärdet. Reducering av förmånsvärdet får inte heller ske för egna kostnader för garage eller parkering.

Förmånsvärdet är avsett att återspegla de grundläggande kostnaderna för att äga och köra en viss bil. Vissa kostnader ingår inte i denna kalkyl och får därför inte avräknas från förmånsvärdet. Det kan röra sig om oförutsebara utgifter för förmånsbilen, t.ex. självrisk till försäkringsbolag eller annan kostnad till följd av trafikolycka.

Delad äganderätt

En anställd kan inte undgå bilförmånsreglerna genom att själv vara delägare i en bil som även ägs av arbetsgivaren. Detta gäller även om den anställde själv betalar de kostnader som belöper på hans andel och hans utnyttjande (RÅ 1992 not. 608).

Del av år

Om förmånshavaren utnyttjar bil som tillhandahålls av arbetsgivaren endast del av året, ska förmånsvärdet sättas ned med en tolftedel för varje kalendermånad som denne inte har förmånen (61 kap. 9 § 2 st. IL). Detta innebär att bilförmån endast några dagar under en månad utlöser förmånsvärde för hela månaden. Om förmånshavaren utnyttjar bilen endast under semester eller motsvarande ledighet (attraktiv tid), se nedan under Justering.

Avställd bil

Om förmånsbil varit avställd i enlighet med lagen (2001:558) om vägtrafikregister bör förmånsvärdet sättas ned med en

tolftedel för varje hel kalendermånad avställningen varat. Rätten till nedsättning grundar sig på att ett avställt fordon inte får köras annat än till besiktning, och att detta är uppfyllt under avställningen.

Byte av bil

Om en anställde byter bil under en månad och bilarna har olika förmånsvärden bör värdet beräknas efter den bil som disponerats längst tid under månaden. Disponeras bilar med olika förmånsvärden lika länge, beräknas förmånsvärdet som ett genomsnitt av förmånsvärdena för dessa bilar.

Ett genomsnittsvärde kan också användas vid inkomsttaxeringen om den anställde under året bytt bil vid flertal tillfällen, vilket kan vara vanligt hos t.ex. bilhandelsföretag. Med flertal tillfällen avses minst 10 gånger per år jämnt fördelade under året. Det är de bilar som den anställde faktiskt har disponerat som ska ligga till grund för beräkning av förmånsvärde även i de fall genomsnittsvärde används.

Bilpool

Ett genomsnittsvärde kan under vissa förutsättningar användas även vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt i kontrolluppgiften. Då bör krävas att underlaget för beräkning av ett genomsnittsvärde för bilar som ingår i bilpool

- avser varje arbetsplats inom företaget,
- utvisar att samtliga bilar som ingår i bilpoolen faktiskt används för privata resor av anställda på arbetsplatsen, och
- justeras så snart en förändring skett av de bilar som ingår i bilpoolen.

13 månader

För den som byter anställning under en pågående månad – och som har förmånsbil i båda anställningarna – kommer förmånsvärdet under året att beräknas för 13 månader av arbetsgivarna totalt sett. Bilförmån ska emellertid enligt värderingsreglerna i 61 kap. IL gälla för helt år, varför förmånshavaren via yrkande i sin inkomstdeklaration kan få reducera värdet till 12 månader. Arbetsgivarna i fråga kan dock inte få någon motsvarande reduktion.

18.3.4 Justering av bilförmån

Synnerliga skäl

Förmånsvärdet får enligt 61 kap. 18 § IL justeras uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl.

Som synnerliga skäl för att justera värdet av bilförmån nedåt anses enligt 61 kap. 19 § IL *att* bilen använts som arbetsredskap, *att* bilen använts i taxinäring och har körts minst 6 000

mil i verksamheten under kalenderåret och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning, *eller att* det finns andra liknande omständigheter.

Grunden ”att det finns liknande omständigheter” kan tillämpas i andra situationer när möjligheten att använda bilen privat i något avseende är begränsad. Så kan exempelvis vara fallet om bilen har använts huvudsakligen i tjänsten och den skattskyldige kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga. Även i den situationen att två personer använder samma förmånsbil bör förmånsvärdet som utgår från hel bilförmån justeras, eftersom möjligheten att använda bilen privat är begränsad för var och en av dem.

Regler för justering av bilar som deltar i ett test för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik finns i 61 kap. 19 b § IL (se nedan under Testbil).

Det kan förekomma situationer där justering kan anses motiverad enligt flera justeringsgrunder. Justering enligt en grund utesluter inte justering enligt en annan. I en sådan situation bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder som begränsar det privata nyttjandet av förmånsbilen (1999/2000:6 s. 47–48).

Bestämmelsen om att förmånsvärdet ska sättas ned till 75 % om förmånshavaren har kört minst 3 000 mil i tjänsten under ett kalenderår kan tillämpas parallellt med justeringsreglerna. Beträffande frågan hur justering ska beaktas i avräkningsordningen när förmånsvärde beräknas, se nedan vid kantrubriken Avräkningsordning.

Att det krävs synnerliga skäl för justering innebär enligt förarbetena (prop. 1986/87:46 s. 19) att justering endast ska tillåtas i undantagsfall, då de förenklingsvinster som schablonen bygger på i annat fall skulle gå förlorade. Av denna anledning föreligger inte grund för justering exempelvis om det privata nyttjandet har begränsats till resor mellan bostaden och arbetet eller om det på en förmånsbil förekommer reklamskyltar, firmanamn och liknande.

I vissa fall kan någon justering nedåt inte beräknas enligt ordinarie justeringsregler trots att synnerliga skäl föreligger. detta kan som exempel bli fallet för lätt lastbil som används som arbetsredskap och nybilspriset understiger tre alternativt fem prisbasbelopp eller för vilken miljöbilsreglerna ska

tillämpas. I sådant fall bör justering göras till 90 % av förmånsvärde beräknat enligt de vanliga reglerna för bilförmån.

Justeringsreglerna kan bli aktuella att tillämpa

- vid inkomsttaxeringen (61 kap. 18–19 b §§ IL), och
- när arbetsgivare hos Skatteverket ansökt om justering av underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter (9 kap. 2 § SBL) och skatteavdrag (8 kap. 16 § SBL).

Om förmånshavaren anser att värdet i kontrolluppgiften är felaktigt, kan han vid inkomsttaxeringen begära att värdet justeras till annat belopp. Justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag under inkomståret kan däremot inte sökas av förmånshavaren.

Arbetsgivare som vill beräkna arbetsgivaravgifterna på ett justerat förmånsvärde ska ansöka om detta hos sitt skattekontor. Om ansökan beviljas ska arbetsgivaren använda sig av det justerade värdet vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och i kontrolluppgiften.

Det justerade värdet behöver inte automatiskt ligga till grund för taxeringen. Omständigheter som gör att värdet bör vara något annat kan ha inträffat eller inte visat sig vara kända för arbetsgivaren.

En grundläggande förutsättning för justering är att dispositionsmöjligheten att använda bilen för privat körning är begränsad. De i lagtexten angivna justeringsgrunderna är i allt väsentligt knutna till bilens rent fysiska skick eller tillstånd, t.ex. om bilen är en lätt lastbil eller personbil inrättad för transport av verktyg eller skrymmande utrustning, vilket gör det möjligt att redan före beskattningsårets ingång bedöma om det finns förutsättningar för justering. Förändringar under året kan beaktas genom att arbetsgivaren söker ny justering av underlaget.

Bilen används som arbetsredskap

Som synnerliga skäl för justering nedåt av värdet av bilförmån anses att bilen använts som arbetsredskap. Med bil som har karaktär av arbetsredskap avses bil som i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag, vilket begränsar det privata nyttjandet (prop. 1993/94:90 s. 93).

Lätt lastbil

Kan förmånshavaren visa, att han med hänsyn till tjänstebehovet varit tvungen att nyttja lätt lastbil med flak eller lastkåpa eller med sådan fast utrustning eller inredning att det privata nyttjandet avsevärt begränsats, bör justering ske.

I dessa fall kan värdet enligt Skatteverkets allmänna råd beräknas på följande sätt.

För lätta lastbilar vars totalvikt understiger 3 000 kg beräknas förmånsvärdet efter ett nybilspris som motsvarar lägst tre – för modellåret gällande – prisbasbelopp, vartill kommer anskaffningskostnaden för all extrautrustning. Förmånsvärdet uppgår alltså till 0,3 prisbasbelopp med tillägg för ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp baserat på det sålunda bestämda nybilspriset.

För lätta lastbilar som har en totalvikt av 3 000 kg eller mer beräknas förmånsvärdet på motsvarande sätt med den skillnaden att nybilspriset i sistnämnda fall motsvarar lägst fem – för modellåret gällande – prisbasbelopp med tillägg för anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Extrautrustning såsom vinschar, kranar o.d. som anskaffats endast för tjänstebruk, beaktas inte vid förmånsvärderingen.

För bilmodeller som är sex år eller äldre, dvs. årsmodell 2001 eller äldre, bör nybilspriset enligt de allmänna råden beräknas utifrån prisbasbeloppet för år 2002, dvs. 37 900 kr.

Prisbasbeloppet uppgår till 37 900 kr för år 2002, 38 600 kr för år 2003, 39 300 kr för år 2004, 39 400 kr för år 2005, 39 700 kr för år 2006, 40 300 kr för år 2007 samt 41 000 för år 2008.

Exempel

Lätt lastbil med flak, bilmodell 2005. Totalvikten understiger 3 000 kg. Extrautrustningen uppgår till 20 000 kr. Nybilspriset beräknas till 3 prisbasbelopp för aktuellt år (39 400 kr) dvs. 118 200 kr.

0,317 x 41 000 kr =	12 997 kr
0,0312 x 138 200 kr =	4 311 kr
0,09 x 138 200 kr =	12 438 kr
Summa =	29 746 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 29 700 kr för helt år.

Enbart den omständigheten att bilen är registrerad som lätt lastbil utgör inte grund för justering av förmånsvärdet. För justering krävs att förmånshavaren visar att det på grund av t.ex. flakmodell, fast inredning eller svårhanterad utrustning finns betydande inskränkningar i möjligheten att nyttja bilen för privata resor. Valet av fordon med flak eller fast inredningen ska även vara föranlett av tjänstebehovet. Det före-

kommer att s.k. vans och stadsjeepar och liknande fordon med hög personbilskomfort används som förmånsbilar. Justering är i sådana fall ofta inte motiverad, då bilarna t.ex. saknar fasta utrustningar och inredningar och lastutrymmet med enkla grepp kan förvandlas till passagerarplats för flera.

Personbil som arbetsredskap

Med bil som har karaktär av arbetsredskap bör avses att bilen i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag (servicebilar), vilket begränsar det privata nyttjandet av bilen (prop. 1993/94:90, s. 93). Reglerna ger enligt skatteutskottet (SkU 1993/94:10) ökade justeringsmöjligheter så att förmånen av att kunna använda exempelvis en stor specialutrustad taxi i allmänhet kan begränsas till värdet för en normalbil.

Om bilens inredning inte är fast bör en förutsättning för justering enligt Skatteverkets allmänna råd vara att utrustningen är tung eller kräver stort utrymme och att det är förenat med stora svårigheter att lasta i och ur den. I RÅ 2000 ref. 43 har RR funnit att även den omständigheten att bilen är lastad med omfattande material som är mycket tidsödande att lasta i och ur vid varje arbetsdags början och slut kan vara grund för justering av förmånsvärdet, vilket i detta fall skedde till 70 % av fullt värde. Justering kan således aktualiseras för bilar som används av serviceinstallatörer m.fl.

Förmånsvärdet får beräknas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Högre förmånsvärde än 75 % av fullt förmånsvärde bör enligt Skatteverkets allmänna råd inte komma ifråga. Detta är ett uttryck för att en ringa inskränkning inte ska leda till justering.

Taxibil

Synnerliga skäl för justering nedåt av förmånsvärdet ska anses föreligga om bilen används i taxinäring och har körts minst 6 000 mil i tjänsten under kalenderåret och dispositionen för privat körning i mer än ringa utsträckning varit begränsad (61 kap. 19 § IL). En sådan begränsning kan exempelvis föreligga när taxibilen används i sådan omfattning i taxiverksamheten att det krävs extrapersonal, utöver heltidsarbetande chaufför, för att ha den i trafik (prop. 1996/97:19 s. 90 f.). Så kan vara fallet med taxibil som körs av förmånshavaren på heltid måndag–fredag och på helgen av annan person. Enligt nämnda prop. kan 3 000-milsregeln tillämpas parallellt också med denna justeringsregel. Hur stor justering av förmånsvärdet som bör göras får bedömas med hänsyn till omständigheterna.

Skatteverket anger i sina allmänna råd att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet. I sådant fall bör denna justering även anses omfatta reduktion för 3 000-milsregeln, dvs. någon ytterligare reduktion bör inte göras.

För taxibilar som körts mindre än 6 000 mil i tjänsten gäller vanliga regler för nedsättning och justering av förmånsvärdet.

Bilen används huvudsakligen i tjänsten

Justering bör även kunna medges om bilen huvudsakligen används i tjänsten och förmånshavaren kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga (prop. 1993/1994:90 s. 93). Vilket värde som ska åsättas förmånen får bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter.

Av Skatteverkets allmänna råd framgår att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet om betydande hinder föreliggeratt använda bilen privat. Så kan vara fallet om bilen används av mer än en förare eller annars används i verksamhet på sådant sätt som medför betydande hinder för det privata nyttjandet, t.ex. jourberedskap. För att justering ska komma ifråga krävs att bilen är anskaffad för verksamheten.

Testbil

Justering nedåt av bilförmånsvärdet får också ske när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för utprovning av ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller liknande och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom EES-området (61 kap. 19 b § IL).

I förarbetena (prop. 1996/97:19 s. 63) anges att sådana bilar många gånger har ett lika högt och ibland högre nybilspris än sina traditionella motsvarigheter på marknaden. Det är då rimligt att den som deltar i ett sådant försök eller sådan test ska kunna få värdet justerat nedåt. Försöket eller testen innebär ju att tekniken inte är fullt utprovad eller att man t.ex. inte vet hur bilen klarar ett kallt klimat. Även andra inskränkningar kan förekomma, som t.ex. fallet är för de bilar som kör på vissa alternativa bränslen för vilka det kan finnas få tankställen (se även vid Miljöbil).

Justering bör ske ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för motsvarande bil utan den särskilda utrustning eller teknik som testas eller är under utprovning eller med beaktande av de särskilda inskränkningar som deltagandet i testet får antas medföra (prop. 1996/97:19 s. 91).

Delad dispositionsrätt

Sådan begränsning av möjligheten att använda en förmånsbil privat som följer av att t.ex. två anställda delar på dispositionsrätten till bilen bör anses som sådana synnerliga skäl som motiverar justering enligt 61 kap. 10 § IL. Utgångspunkten i sådana fall är att en förmånsbil sammantaget endast bör medföra högst ett fullt förmånsvärde. Förmånsvärdet bör således justeras till 50 % om den anställde delar dispositionsrätten till en förmånsbil med en annan anställd så att han endast kan utnyttja bilen under halva tiden (Skatteverkets ställningstagande 2005-06-20 dnr 130 278670-05/111) .

Absolut hinder att nyttja bilen

Förmånsvärdet kan justeras nedåt om det under en mer betydande och sammanhängande tidsrymd föreligger ett absolut hinder att nyttja bilen och bilen under denna period inte har kunnat användas av någon närstående till förmånshavaren eller i övrigt för familjens räkning.

Förmånsvärdet bör i dessa fall reduceras med 1/9 per hel kalendermånad som hindret har bestått utöver tre månader. Om hindret bestått under kortare tid sker ingen reduktion.

Om tidsperioden sträcker sig över ett årsskifte bör hela den period som hindret har bestått beaktas när man bedömer om det föreligger skäl för justering. Det bör dock observeras att justering inte kan ske för mer än nio månader under ett och samma kalenderår. Justeringsregeln tillämpas i de fall förmånshavaren inte har kunnat frånträda avtalet om förmånsbil och att ett absolut hinder att nyttja bilen förelegat. Exempel på sådant hinder är sjukhusvistelse och körkortsindragning. Har avtalet om förmånsbil hävts upphör naturligtvis förmånen och någon reduktion är inte aktuell. Det samma gäller om bilen avställts, se ovan.

Bil under semester

Om förmånshavaren har haft bilförmån endast under en kortare tidsperiod, t.ex. under semestertid eller motsvarande ledighet, bör förmånsvärdet i förekommande fall justeras uppåt vid inkomsttaxeringen. Förmånsvärdet bör då beräknas till det belopp som motsvarar den inbesparing som gjorts jämfört med om bilen i stället hyrts under denna tidsperiod.

Avräknings-ordning

Värdet av en bilförmån kan komma att bestämmas med hänsyn till såväl justerings- som nedsättningsregler. Det förekommer att flera av dessa regler är tillämpliga när det gäller att bestämma ett och samma bilförmånsvärde. Skatteverket har lämnat allmänna råd om i vilken ordning avräkning bör ske.

Föreligger grund för justering i såväl höjande som sänkande riktning bör justering i höjande riktning föregå justering i sänkande riktning. Föreligger situation där justering kan anses motiverad på flera grunder, bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder i det enskilda fallet som begränsar det privata nyttjandet av den aktuella bilen. Avräkning från förmånsvärdet bör ske i den ordning som anges nedan, med undantag för justerat förmånsvärde för taxibil i vissa fall. Har Skatteverket fattat beslut om justering till 40 % av ett prisbasbelopp, dvs. till den lägsta nivån, bör denna justering i förekommande fall anses omfatta även nedsättning för 3 000-milsregeln.

1. Förmånsvärde beräknat enligt 61 kap. 5–8 §§ IL
2. Nedsättning för miljöbil (8 a §)
3. Justering på grund av synnerliga skäl, uppåt eller nedåt (18, 19 eller 19 b §§)
4. Reduktion vid omfattande tjänstekörning (9 § 1 st.)
5. Nedsättning vid del av år (9 § 2 st.)
6. Nedsättning för lämnad ersättning (11 § 1 st.)

18.3.5 Fritt drivmedel

Uppräkning 1,2 vid taxeringen

Om den anställde förutom bilförmån har förmån av fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas separat. Värdering görs vid inkomsttaxeringen (liksom i KU) till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 av värdet av den mängd drivmedel som kan antas ha förbrukats för bilens totala körsträcka under den aktuella tiden. Om den anställde gör sannolikt att den mängd drivmedel som han har förbrukat vid privat körning är lägre, ska marknadsvärdet för drivmedlet sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL).

Bevisbördan

Det är den anställde som har bevisbördan för att värdet är något annat än marknadsvärdet motsvarande allt drivmedel som gått åt för körning med förmånsbilen. Det bör krävas att det finns någon form av underlag som ger stöd för att tjänstekörningen har gjorts i viss omfattning för att en anställd ska kunna göra sannolikt att värdet är något annat (jfr prop. 1996/97:19 s. 90), t.ex. reseräkningar eller körjournal.

En månads förskjutning

Förmån av fritt drivmedel ska enligt 10 kap. 10 § IL räknas till månaden efter den då drivmedlet kommit den anställde till del. Det innebär att den som får bensin i januari blir skattskyldig

för denna i februari. I kontrolluppgiften som avser inkomstår 2007 för en anställd redovisas således drivmedelsförmån som erhållits fr.o.m. december 2006 t.o.m. november 2007.

Den anställde betalar

Skatteutskottet framhåller i sitt yttrande till finansutskottet (bet. 1996/97:FiU1 s. 106 f) att om arbetsgivaren betalar drivmedelskostnader för arbetstagarens privata resor får normalt en skattepliktig förmån anses ha uppkommit som ska värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. I sådant fall är arbetsgivaren i förekommande fall också berättigad till avdrag för den ingående momsen på drivmedlet. Om arbetstagaren ersätter arbetsgivaren med visst belopp, t.ex. drivmedlets marknadsvärde, ska förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. I dessa fall uppkommer således en förmån – motsvarande uppräkningen – även om den anställde betalar drivmedlets marknadsvärde.

Ingen justering

De olika former av justering eller nedsättning som i vissa fall görs av bilförmånsvärdet påverkar inte drivmedelsförmånen.

Drivmedel i övrigt

Förmån av fritt drivmedel som inte avser förmånsbil utan privat bil eller båt etc. beskattas till marknadsvärdet, dvs. till priset på bensin eller diesel etc. på orten.

18.4 Reseförmån med inskränkande villkor

61 kap. 12–14 §§ IL

prop. 1999/2000:2, s. 664–665 (IL)

Trafik- och resebyråföretag

Vid reseförmån på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen ska, om resan är förenad med inskränkande villkor, förmånsvärdet beräknas enligt särskilda bestämmelser. Med inskränkande villkor avses villkor som innebär att resan får göras bara under vissa tider, på vissa avgångar eller under förutsättning att det finns plats vid resans avgång, och villkor som är väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden (61 kap. 12 § IL). Förmån av flygresa värderas enligt en individuell beskattningsmodell där varje enskild resa värderas enligt schablon (61 kap. 13 § IL). Förmån av inrikes tågresor ska värderas enligt en schablonmodell som innebär att värdet är en viss andel av marknadspriset på de årskort som finns på marknaden (61 kap. 14 § IL). Sådan reseförmån ska tas upp som intäkt det beskattningsår som den anställde disponerar över årskortet (10 kap. 9 § IL).

Vilka företag som ska omfattas av begreppet ”rese- eller trafikbranschen” är inte klart definierat. Skatteverket har i brevsvar 2000-11-28 (dnr 10503-00/120) ansett att det bör vara företag som tillhandahåller persontrafik.

Flygresor

En flygresa med sådana inskränkande villkor att resan får göras bara om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 % av det lägsta normalt förekommande pris som en konsument har fått betala för motsvarande resa utan inskränkande villkor under perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret. Flygresor med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 % av nämnda pris.

När det lägsta normalt förekommande priset för en motsvarande resa utan inskränkande villkor ska bestämmas, ska en jämförelse göras med priser för flygresor med samma destinationsort eller, om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad reseträcka.

Tågresor

Årskort som avser inrikes tågresor ska värderas till 5 % av det pris som en konsument får betala för ett årskort som ger rätt till motsvarande resor utan inskränkande villkor under beskattningsåret. För barn som under beskattningsåret fyller 16, 17 eller 18 år ska årskortet värderas till 50 % av detta värde. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år ska årskortet värderas till noll.

18.5 Ränteförmån

61 kap. 15–17 §§ IL

prop. 1999/2000:2, s. 665

Bestämmelserna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare finns i 61 kap. 15–17 §§ IL. Ränteförmånen anses som en betald ränteutgift. Ett belopp som motsvarar värdet av sådan ränteförmån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska dras av i inkomstslaget kapital (42 kap. 11 § IL). Avdragsrätten uppkommer det år skatteplikten inträder. Beträffande avdrag för räntekostnader, se avsnitt 24.4.2. Skatteplikten inträder när förmånen erhålls, dvs. löpande under kredittiden. Med avtalad ränta avses den ränta som den anställde enligt avtalet ska betala för beskattningsåret. När de olika betalningsterminerna infaller är utan betydelse.

Exempel

En anställd får den 1 oktober år 1 ett lån på 100 000 kr från sin arbetsgivare med 5 % ränta. Räntan erläggs halvårsvis, dvs. första gången den 31 mars år 2. Jämförelseräntan är 8 % för år 1. Ränteförmånen för år 1 uppgår till (8 - 5 =) 3 % för tre månaders tid, dvs. 100 000 x 0,03 x 3/12 = 750 kr.

Reglerna tillämpas om det är fråga om lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare. Med lån från arbets- eller uppdragsgivare jämställs annat lån om det finns anledning att anta att det är arbets- eller uppdragsgivaren som har förmedlat lånet. Även lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller uppdrag likställs enligt förarbetena (prop. 1989/90:110, s. 674) med lån från arbets- eller uppdragsgivare.

Om förmånen tillfaller en närstående till den anställde, ska beskattning ske hos den anställde. I fråga om lån från fåmansföretag till företagsledare eller denne närstående person samt s.k. förbjudna lån gäller särskilda regler (del 3, avsnitt 1.5).

Med lån i detta sammanhang avses en penningtransaktion som grundar sig på ett kreditavtal. Detta innebär att varken förskott på lönen eller uppdragsersättningen, eller normala kreditköp hos arbetsgivaren eller uppdragsgivaren bör betraktas som lån. Å andra sidan omfattas både kortfristiga lån och lån av mindre belopp av reglerna (jfr prop. 1981/82:197, s. 60).

Förmånliga villkor

Som förutsättning för förmånsbeskattning gäller att lånet vid dess upptagande innebar en förmån och att förmånen fås pga. tjänsten eller uppdraget. Hos arbetsgivare som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten uppstår en skattepliktig löneförmån om de anställda erbjuds lån till mer fördelaktiga villkor än de som erbjuds allmänheten. För övriga arbetsgivare, som inte sysslar med kreditgivning, får vid bedömandet om en förmån utgått eller inte jämförelse göras med de marknadsmässiga villkor avseende kreditgivning som gällde vid tiden för lånets upptagande (prop. 1990/91:54, s. 303).

Avgörande för bedömningen av om det föreligger en förmån eller inte är lånevillkoren, dvs. om lånet har lämnats på villkor som är mer förmånliga än de marknadsmässiga. Då avses inte enbart räntevillkoren utan även övriga villkor. Detta innebär att en jämförelse får göras mellan den avtalade räntan och marknadsräntan för den typ av lån det är fråga om. Jämförelsen görs vid lånetillfället. Ändras avtalsvillkoren därefter får ett nytt

kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning göras i förmånsfrågan.

Den anställde kan i samband med förmånligt lån få ytterligare förmåner för vilket värde beskattning ska ske som intäkt av tjänst. Om arbetsgivaren exempelvis pga. ett sjunkande ränteläge tillåter den anställde att i förtid lösa in ett bundet lån eller under bindningstiden sänker räntan bör detta i sig kunna ses som en förmån med ett värde motsvarande den kostnad som långivaren vid marknadsmässiga villkor tar ut i sådana fall (prop. 1992/93:127, s. 41).

Värderings-principer

Om det föreligger en förmån, ska denna värderas. Reglerna innehåller två olika värderingsprinciper beroende på vilket slags lån det är fråga om. När det gäller lån med fast ränta, helt räntefritt lån eller sådana lån där räntan ska utgå i fast förhållande till marknadsräntan, görs värderingen med utgångspunkt från ränteläget när lånet tas upp. För övriga lån (med rörlig ränta) görs värderingen med utgångspunkt från statslåneräntan (SLR) vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet. För dessa lån finns också en möjlighet att ändra förmånsvärdet under löpande år, se nedan.

Lån i svensk valuta med fast räntesats

Värdet av ränteförmån vid lån i svensk valuta med en fast räntesats eller med en räntesats som står i fast förhållande till marknadsräntan för motsvarande lån ska beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR när lånet togs upp plus en procentenhet och den avtalade räntesatsen (61 kap. 15 § IL).

På samma sätt behandlas räntefritt lån. Det beräknade förmånsvärdet gäller under hela den tid som lånet löper med oförändrade villkor.

Det kan uppkomma situationer där det bedöms föreligga ett förmånligt lån eftersom den avtalade räntan understiger marknadsräntan, men där något förmånsvärde inte uppkommer på grund av att jämförelseräntan (SLR + 1) understiger den avtalade räntan. Om så är fallet uppkommer inte heller senare något förmånsvärde, såvida inte lånevillkoren ändras så att ett nytt avtal får anses föreligga (prop. 1992/93, s. 56).

Med lån för vilka räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats avses lån som löper med en på förhand bestämd ränta under hela lånetiden eller lånets villkorstid. Exempel härpå är ett femårigt bundet bostadslån där räntesatsen för hela femårsperioden anges vara t.ex. 5,5 %. Hit hör också räntefria lån. Till denna grupp räknas också lån där räntan är bestämd i

en fast relation till marknadsräntan. Så kan exempelvis vara fallet om det avtalats att räntan under en viss bestämd period ska utgå efter en räntesats som vid varje tillfälle ligger en procent under marknadsräntan för den typ av lån som det är fråga om (prop. 1992/93:127, s. 55–56).

Om ett lån av de slag som nämns ovan tagits före den 5 december 1986, dvs. innan SLR tillskapades som räntebegrepp, ska som jämförelseränta, i stället för SLR med tillägg av en procentenhet, tillämpas den vid lånetillfället gällande marknadsräntan för lån av samma typ som ligger till grund för SLR med tillägg av en procentenhet.

Annat lån i svensk valuta

Värdet av ränteförmån vid annat lån i svensk valuta – lån med rörlig ränta – ska beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av november året före beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan för beskattningsåret (61 kap. 16 § IL).

Senare inträffade ränteförändringar ska i vissa fall beaktas (61 kap. 16 § 2 st. IL). Om SLR vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter sedan utgången av november året före beskattningsåret, ska förmånsvärdet för tiden juli – december under beskattningsåret beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av maj under beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan.

Vid utgången av november 2007 var SLR 4,16 %. För beskattningsåret 2008 ska förmånens värde således beräknas till skillnaden mellan 5,16 % och den avtalade räntan. Det har inte varit aktuellt att frångå detta värde under beskattningsåret 2008.

Lån i utländsk valuta

För ränteförmåner vid lån i utländsk valuta ska förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den ändringen att i stället för SLR ska närmast motsvarande ränta för lån i den aktuella valutan användas (61 kap. 17 § IL). Som motsvarande ränta i förhållande till SLR anses den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar – marknadsräntan (prop. 1990/91:54, s. 304). För att lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren (den anställde) stå den s.k. valutarisken.

Vid beräkning av förmånsvärde avseende förmånligt lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta, bör enligt Skatteverkets allmänna råd följande jämförelseräntor, dvs. marknadsränta vid utgången av november 2007 + 1 procentenhet, tilläm-

pas. De bör användas för hela beskattningsåret 2008, såvida inte ränteläget vid utgången av maj under beskattningsåret föranleder annat (se ovan).

EUR	euro	4,92 %
GBP	brittiska pund	5,66 %
CHF	schweiziska francs	3,59 %
JPY	japanska yen	2,05 %
DKK	danska kronor	5,07 %
NOK	norska kronor	5,66 %
CAD	kanadensiska dollar	4,80 %
AUD	australiensiska dollar	7,32 %
USD	amerikanska dollar	4,39 %

18.6 Bostadsförmån

61 kap. 2, 3a–4, 18 och 20–21 §§ IL

Förmån av bostad på grund av tjänst är en skattepliktig förmån. I IL finns inga särskilda bestämmelser avseende värdering av bostadsförmån i allmänhet och värderingen ska därför göras enligt värderingsreglerna i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL. Vid taxeringen ska bostadsförmån således värderas till marknadsvärdet.

Marknadsvärdet vid taxeringen

Bostadsförmån var uppe till diskussion i lagstiftningssammanhang i prop. 1996/97:173 s. 32–44, SkU 1997/98:4 s. 24, dock utan att leda till annat än redaktionella ändringar i själva lagtexten. I förarbetena uttalades dock vissa viktiga principer som kan tjäna till ledning för värderingen. Förmånen ska värderas till vad det normalt hade kostat för den anställde att själv hyra bostaden utan arbetsgivarens medverkan.

Vid värdering av bostadsförmån i hyreslägenhet är det naturligt att utgå från kvadratmeterpriset för boytan för andra lägenheter i huset, eller om detta inte avspeglar ortens hyrespris, från kvadratmeterpriset för hyreslägenheter på orten. Här ger de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning.

Bostadsförmån i villa innebär en särskild svårighet vid värderingen. Om det finns en fungerande hyresmarknad för bostad i villa på en ort, som – utan större spridning av relationstalen –

ger ett visst relationstal i förhållande till taxeringsvärdena, kan detta vara en framkomlig väg att bestämma värdet (nämnda prop. s. 40). Så kan vara fallet i storstadsområden.

Bostadsförmån i villa värderas som regel med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m. Hur dessa faktorer bör påverka värdet anges i Skatteverkets allmänna råd. Se även Skatteverkets ställningstagande (2008-12-23, dnr 131 743885-08/111) angående värdering av bostadsförmån vid 2009 års taxering.

Schablonvärde för arbetsgivaren

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift ska värdet av förmån av någon annan bostad här i landet än semesterbostad eller fri bostad i privathem (se nedan) beräknas schablonmässigt enligt värdetabeller (8 kap. 15 § SBL). De värden som gäller för beskattningsåret 2008 framgår av Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2007:16). Detta innebär att den anställde ofta måste frångå värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt inkomstdeklaration.

Värdet av en tjänstebostad som är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver, ska enligt 61 kap. 20 § IL beräknas till värdet av en normal bostad för dem, om bostadens storlek beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten. Beräkning av bostadsförmånsvärdet med hänsyn till representation i bostaden bör i huvudsak avse sådana fall då bostaden är anpassad till mer omfattande representation och sådan faktiskt utövas i annan ordning än intern representation (prop. 1996/97:173 s. 43).

I Skatteverkets allmänna råd sägs följande. Om en tjänstebostad på grund av en i tjänsten ålagd representationsskyldighet och med hänsyn till förmånshavarens inkomstförhållanden, ställning m.m. är större än vad som kan anses vara normalt för förmånshavaren och hans familj bör förmånsvärdet beräknas efter en för denne normal bostad, om förmånshavaren visar att det finns behov av att kunna utöva representation i bostaden, att extern representation faktiskt utövas i mer än obetydlig omfattning och att förmånshavaren saknar tillgång till representationsvåning eller andra särskilda representationslokaler.

Möjlighet till nedsättning i andra fall än representationsfallen innebär att en individuell prövning bör göras av vad som skulle vara normalt för just den förmånshavare som har tjänstebostaden. Det medför att sådana omständigheter som familjens stor-

lek, inkomstförhållanden, ställning och tidigare bostadsförhållanden kan ha betydelse. Således kan en och samma bostad komma att medföra olika förmånsvärden beroende på vem som bor i tjänstebostaden (prop. 1996/97:173 s. 42–43).

Värderingen av en ”normal bostad” för tjänsteinnehavaren bör avse det hyresvärde som gäller på orten för en bostad av motsvarande standard och med den storlek som bedömts skälig. Hänsyn tas alltså till att hyran per kvadratmeter är högre i mindre än i större bostäder. I Skatteverkets ställningstagande ”Värdering av bostadsförmån vid varierande lägenhetsstorlek” (dnr 131 556272-07/111) framgår en metod att beräkna bostadsförmånsvärdet när bostadsytan är större än bostad av normal storlek (70 kvm).

Justering vid tjänstebostad

I vissa yrken förekommer det att en tjänst är förenad med en tjänstebostad, t.ex. för landshövdingar och biskopar. Tjänstebostad kan också anvisas en kyrkoherde eller komminister m.fl. När en tjänstebostad anvisats är den som innehar tjänsten skyldig att bo i den bostaden. Någon valfrihet finns inte i dessa fall (prop. 1996/97:173 s. 34–35).

I fråga om bostadsförmån för präster har skatteutskottet i sitt betänkande SkU 1997/98:4 s. 24 anfört följande: ”Den begränsning till en boyta på 100 kvadratmeter som i praktiken tillämpats i fråga om präster får ses som praktisk lösning till följd av prästernas särskilda tjänsteförhållanden och prästgårdarnas allmänna beskaffenhet. Lösningen bör också ses mot bakgrunden att hyresvillkoren bestämts i särskild ordning med utgångspunkten att uppnå en marknadsmässig hyra för en normalbostad”.

Justering av schablonvärde

Även det schablonmässigt beräknade underlaget för arbetsgivaravgifter får enligt 9 kap. 2 § SBL justeras i vissa fall. Justering får ske om hyrespriset på orten avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade värdet. Justering kan också komma i fråga då en tjänstebostad är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver och bostadens storlek beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten. Om bostaden därför ska beräknas till värdet av en normal bostad för familjen enligt 61 kap. 20 § IL och värdet för en sådan bostad avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade värdet får justering ske.

Garage, städning m.m.

Värdet av garageförmån ska beräknas särskilt, liksom förmån av fri trädgårdsskötsel, snöskottning, städning, larm, kabel-TV etc.

Bostadsförmån i privathem

Värdet av bostadsförmån som fås av en fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt 61 kap. 3 a § IL. Fri bostad värderas i sådant fall till 600 kr för hel kalendermånad eller 20 kr per dag för en del av kalendermånad.

Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och annan hemhjälp som bor hos den familj där de tjänstgör. I de fall en förmånstagare får en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna inte tillämpas (prop. 2000/01:7 s.33).

Justering för praktikant

För praktikant eller motsvarande, t.ex. elev vid sjuksköterskeskola, finns en särskild justeringsregel (61 kap. 21 § IL). Om praktikanten får bostadsförmån och inte någon kontant ersättning eller bara obetydlig annan ersättning får förmånens värde justeras till skäligt belopp.

18.7 Förmån av fri semesterbostad

61 kap. 2 § IL

Marknadsvärdet

Förmån av fri eller subventionerad semesterbostad är en skattepliktig förmån. Förmånen ska beräknas till marknadsvärdet vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, ifyllande av kontrolluppgift och vid inkomsttaxeringen. Med semesterbostad avses bostadslägenhet som för förmånshavaren utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål (prop. 1993/94:90 s.103 och 1996/97:173). Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där förmånshavaren har sin stadigvarande bostad.

Vid värderingen saknar det betydelse om förmånsgivaren själv äger bostaden eller hyr den. Inte heller avgörs värdet primärt av hur stora kostnader för bostaden som belastar företaget eller vad företaget faktiskt har erlagt i hyra för bostaden. Det är hyreskostnaden för likvärdiga bostäder på orten under den aktuella tidsperioden som utgör grund för värderingen. Det saknar också betydelse efter vilket system mottagaren erhåller förmånen, t.ex. lottning eller rullande schema.

Skatteplikt föreligger oavsett om semesterbostaden är belägen i Sverige eller utlandet. För bostäder i utlandet gäller samma värderingsregler som för bostäder i Sverige och oavsett om det är en sommar- eller vinterbostad.

Dispositionsrätten beskattas

Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 53 slagit fast att det i vissa fall är dispositionsrätten till en semesterbostad och inte det faktiska nyttjandet som ska ligga till grund för beskattningen. Målet rörde ett företagsägt fritidshus som disponerades av en av företagets delägare och företagsledare. Huset hyrdes inte ut till utomstående och stod helt till delägarens förfogande. RR fann att en bostadsförmån av det slaget karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset, och att detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. RR fann därför att värdet av bostadsförmånen skulle beräknas på grundval av denna dispositionsrätt så länge den inte varit inskränkt i något avseende, exempelvis genom uthyrning.

Schablonvärde

På semesterorter finns normalt inga svårigheter att avgöra vad som är marknadsvärdet. På sådana orter ska de priser som semesterbostaden betingar på hyresmarknaden användas, och detta kan avse såväl uthyrning direkt av turistföretag, enskilda stugägare som via stugförmedling. Om hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet för enstaka veckor bör enligt Skatteverkets allmänna råd förmånen värderas till följande belopp.

<u>Fjällstuga (eller lägenhet)</u>	
Jul, nyår och vårvinter (febr–april)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka
<u>Sommarstuga (eller lägenhet)</u>	
Sommar (mitten av juni–mitten av aug)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka
<u>Semesterbostad i utlandet</u>	
Hela året	3 000 kr per vecka

18.8 Förmån av datorlån

Prop. 2007/08:24

Bestämmelsen om skattefrihet för förmån av att använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller för privat bruk (11 kap. 7 § IL) har upphävts vid utgången av 2006. En sådan förmån är därmed i princip en skattepliktig förmån fr.o.m. 2008 års taxering. Samtidigt har det införts en ny

bestämmelse om schablonvärdering i vissa fall av datorförmåner. Om inte villkoren för schablonbeskattning är uppfyllda ska datorförmånen enligt huvudregeln värderas till marknadsvärdet, dvs. vad det skulle kosta att hyra eller skaffa sig en motsvarande dator för samma tid.

Bruttolöneavdrag Ett eventuellt bruttolöneavdrag påverkar inte att förmånsbeskattning ska ske och sänker inte heller förmånens värde.

Schablonvärde I en ny bestämmelse i 61 kap. 17 a § IL anges att förmån av att använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller för privat bruk i vissa fall ska värderas enligt schablon. Värdet av datorförmåner ska för kalenderår 2008 (taxeringsår 2009) beräknas till 4 800 kr (400 kr per hel månad) om förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen, och den anställde inte avstår från mer än 10 000 kr i kontant ersättning under beskattningsåret för att få förmånen (bruttolöneavdrag). Någon övergångsbestämmelse som undantar redan ingångna låneavtal från att omfattas av bestämmelsen finns inte. Detta betyder att också datorlån enligt avtal som träffats före årsskiftet ska beskattas.

Datorutrustning Schablonvärderingen omfattar en datorutrustning, eller s.k. datorpaket, per anställd. I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2007:37) anges att med en datorutrustning (datorpaket) bör i detta sammanhang anses varje paket som åtminstone består av själva datorn och en bildskärm, alternativt en bärbar dator, även om andra tillbehör också kan ingå. I ett datorpaket kan följande tillbehör ingå: tangentbord, skrivare, modem och nödvändiga program. Vidare kan enligt Skatteverkets uppfattning ingå sådan utrustning som normalt endast kan användas i direkt anslutning till datorn såsom t.ex. skanner, högtalare, webbkamera, headset, joy-stick och router.

Annan utrustning Annan utrustning som kan användas separat utan att vara kopplad till datorn eller som primärt har andra användningsområden, såsom separata CD- och DVD-spelare, digitala kameror och videokameror, mp3-spelare, mobiltelefoner o.d. är inte datorutrustning i den aktuella bestämmelsens mening. Om sådan utrustning tillhandahålls av arbetsgivaren bör det anses utgöra en särskild förmån som värderas till marknadsvärdet. En platt TV-apparat räknas inte som datorutrustning, även om TV:n kan användas som bildskärm till en dator. Inte heller projektorer eller större bildskärmar (30 tum eller mer) som kan användas separat från datorn för film- eller TV-

visning är datorutrustning i detta sammanhang (ställningstagande 2004-12-08, dnr 130 696051-04/111).

Abonnemang på uppkoppling mot Internet hänförs inte till datorutrustning i detta sammanhang (prop. 1996/97:173 s. 60).

Lån av enstaka tillbehör

Avtal om lånedatorer omfattar ibland endast enstaka datortillbehör, t.ex. en bildskärm eller en skrivare. Schablonen på 4 800 kr kan i sådana fall komma att överstiga marknadsvärdet för dessa datortillbehör. Skatteverket har därför i sina allmänna råd (SKV A 2007:37) angett möjlighet till valfrihet i dessa fall. ”Om ett lån omfattar enstaka datortillbehör som inte utgör ett datorpaket enligt definitionen ovan, bör beskattningen ske till marknadsvärdet. Inget bör dock hindra att förmånen även i det fallet värderas enligt schablonen.”

Kriterier för schablonen

Väsentlighetskriteriet innebär liksom tidigare att erbjudandet bör rikta sig till i princip alla kategorier anställda på en och samma arbetsplats. Inom denna grupp behöver erbjudandet bara rikta sig till dem som inte redan disponerar en lånedator (prop. 1996/97:173 s. 54). Med kravet att erbjudandet väsentligen ska gälla hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen bör i första hand förstås att erbjudandet ska komma alla tillsvidareanställda till del. För schablonvärderingen bör inte krävas att erbjudandet också ska gälla vid olika tidsbegränsade anställningar, t.ex. vikariat, praktikarbete eller feriearbete. Däremot omfattas dessa av reglerna om schablonvärdering om arbetsgivaren erbjuder också dem lånedatorer. Om en person, som tillhör den stadigvarande personalen, blir uppsagd bör han eller hon också under uppsägningstiden anses tillhöra den stadigvarande personalen.

Vilka anställda ska omfattas?

För att arbetsgivaren ska få värdera datorförmåner till anställda enligt schablon bör inte krävas att erbjudandet också riktar sig till uppdragstagare (nämnd prop. s. 60). Däremot gäller schablonregeln om arbetsgivaren erbjuder också dem lånedatorer.

En grundläggande förutsättning för datorförmånen bör vara att de villkor som är förenade med erbjudandet datorutrustning är lika för hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Den omständigheten att lika stort bruttolöneavdrag kan leda till att skatteuttaget kan bli olika för olika individer bör inte anses medföra att villkoren ska anses olika.

Även anställda i fåmansföretag omfattas av reglerna om schablonvärdering om förutsättningarna enligt bestämmelsen

är uppfyllda (prop. 1996/97:173 s. 54). Detta gäller även om den anställde är delägare eller företagsledare i företaget.

Bestämmelsen om schablonvärdering gäller under förutsättning att erbjudandet riktar sig till personal på en arbetsplats. Med arbetsplats avses i detta sammanhang en naturligt avgränsad arbetsplatsenhet, geografiskt eller verksamhetsmässigt (nämnd prop. s. 60).

Om arbetsgivaren begränsar erbjudandet att låna hem datorer till enstaka anställda eller till en viss personalkategori omfattas lånet inte av schablonbestämmelsen. Frågan om en skattepliktig förmån uppkommer i det läget, får bedömas utifrån om datorutrustningen är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter.

Utköp

Vid anställningens upphörande kan datorutrustningen återlämnas till arbetsgivaren eller köpas ut till vid utköpet gällande marknadspris (prop. 1996/97:173 s. 54). Motsvarande gäller vid låneperiodens slut. Värderingen vid ett utköp påverkas inte av eventuella bruttolöneavdrag.

Kommande taxeringar

Fr.o.m. 2010 års taxering ska värdering göras till marknadsvärdet av förmånen. Se även Skatteverkets ställningstagande 2008-02-29, dnr 131 139638-08/111 om förmån av lånedator – värdering fr.o.m. beskattningsår 2009.

19 Vad som ska dras av i tjänst

Sammanfattning

I 12 kap. 1 § IL stadgas att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

Betydelsefulla undantag från denna till synes liberala bestämmelse görs i respektive lagrum.

Allmänna avdragsregler

I 9 kap. 2 § IL sägs, att avdrag inte medges för den skattskyldiges levnadskostnader, inklusive medlemsavgifter, gåvor, premie för egna försäkringar m.m. Detsamma gäller värdet av det arbete som nedlagts av andre maken och av barn under 16 år (observera att möjligheten till inkomstuppdelning mellan makar inte har samma principiella karaktär som avdragsrätten) (60 kap. 2–3 §§ IL). Inte heller medges avdrag för ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (skuldupprä̈kning av studielån) (9 kap. 7 § IL) eller för kapitalförlust.

Uppräkningen är emellertid inte fullständig. Man måste göra en bedömning i varje enskilt fall för att avgöra om utgiften kan anses hänförlig till intäkternas förvärvande.

Speciella avdragsregler

Medan de generella riktlinjerna för avdragsrätten ges i 12 kap. 1 § IL behandlas den individuella avdragsrätten i de avsnitt av IL som berör respektive inkomstslag samt de allmänna avdragen. Dessa ses som kompletteringar till de generella reglerna men kan också innebära undantag från dessa. Som exempel på detta kan nämnas rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt 12 kap. 6–22 §§ IL. Om en skattskyldig har yrkat avdrag för ökade levnadskostnader kan avdraget därför inte vägras enbart med motiveringen att kostnaderna anses utgöra personliga levnadskostnader.

Av 12 kap. 3 § IL framgår också att utgifter som täcks av eller är avsedda att täckas av vissa skattefria kostnadsersättningar inte får dras av, se avsnitt 19.5.

Nödvändiga kostnader

I författningstexten utsägs inte direkt att kostnaderna för vilka avdrag kan medges ska vara nödvändiga för tjänstens fullgörande. Motiveringen att de inte varit nödvändiga används dock ofta av Skatteverket när avdrag inte har medgetts. Man har i dessa fall tolkat författningen så, att om kostnaderna inte är nödvändiga kan de inte anses ha varit för tjänsten. De ses i stället som icke avdragsgilla privata levnadskostnader.

Utgifter för att söka arbete

Regeringsrätten har i dom den 26 maj 2008 (mål nr 3797-06) ansett att en arbetslös person har rätt till avdrag för utgifter avseende resor, telefon och Internet. Skatteverket har i ställningstagande ”Avdrag för utgifter för att söka arbete” (2008-11-14, dnr 131 508944-08/111) angett under vilka förutsättningar en arbetslös person kan medges avdrag. Under förutsättning att arbetslöshetsersättning från svensk arbetslöshetskassa utgetts kan avdrag medges för vissa kostnader. Avdrag medges för resor till arbetsförmedlingen samt även för andra resor och utgifter för att söka lämpliga arbeten Sverige. Avdrag kan i vissa speciella fall även medges för utgifter för sökande av arbete i andra närliggande länder.

Exempel på avdragsgilla utgifter är trafikavgifter för Internet och telefon, utgifter för porto, betygskopior o.d. som uppkommit i samband med sökande av arbete.

Alla kostnader, även resekostnader, ska dras av som övriga utgifter och endast till den del sådana utgifter sammanlagt under året överstiger 5 000 kr.

Inställelseresa och intervjuresa

Avdragsrätt föreligger också för kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av tjänst eller uppdrag, s.k. inställelseresa (12 kap. 25 § IL). Vidare gäller att skattefrihet föreligger för förmån av fri resa eller kostnadsersättning för resa till eller från anställningsintervju, s.k. intervjuresa, till den del resan eller ersättningen avser resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna (11 kap. 26 § IL). Se vidare avsnitt 19.4. EU:s medlemsländer och EES-länderna finns uppräknade i avsnitt 19.4.

19.1 Avdrag

12 kap. IL

prop.1999/2000 del 2 s. 140–153

prop. 1989/90:110 s. 363–364, SkU30

prop. 1991/92:150 s. 19–23, FiU30

prop. 1993/94:148 s. 36, 39

prop. 1994/95:25 s. 67–69, FiU1

prop. 1997/98:1 s. 171–172, FiU1

SOU 1989:33 del III s. 115–122

Allmänt

I avsnittet behandlas diverse kostnader. Beträffande allmänna principer för avdrag i inkomstslaget tjänst, se avsnitt 19 ovan.

Avdrag får göras för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen endast för den del av kostnaderna som överstiger 8 000 kr (12 kap. 2 § IL) och för övriga kostnader för den del som överstiger 5 000 kr (12 kap. 2 § IL). Avdragsbegränsningen (8 000 kr) omfattar också kostnader för resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag.

För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst (16 kap. 28 § IL).

Avdragsbegränsningen omfattar inte ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning och inte heller färdkostnader för resa i tjänsten eller hemresa. Utanför avdragsbegränsningen ligger också avdraget för egenavgifter.

19.2 Avdrag vid tjänsteresor

Bilkostnader vid tjänsteresor

Avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten medges med 18,50 kr för varje körd mil (12 kap. 5 § IL).

Avdragsschablon

Det kan vara av intresse att veta hur avdragsschablonen är beräknad. Beräkningen av avdraget bygger på antagandet att den skattskyldige skulle haft bilen även om han inte kört i tjänsten. I samband med en kraftig sänkning av avdragsnivån vid inkomståret 1990 beräknades avdraget till 12 kr per mil med ledning av följande kalkyl.

Bilen antogs ha körts ca 1 500 mil privat inklusive resor t.o.r. arbetet. Vidare beräknades körsträckan i tjänsten till 1 000 mil per år för en bil i 100 000-kronorsklassen.

Totalkostnaden för 1 500 mils körning uppskattades till ca 33 500 kr. För 2 500 mils körning beräknades kostnaden till ca 45 000 kr. Med utgångspunkt från denna kalkyl beräknades avdraget för resor i tjänsten till (45 000 - 33 500 = 11 500:1 000 =)

ca 12 kr per mil. Avdrag medges således inte med belopp beräknat med ledning av de totala bilkostnaderna utan endast med belopp motsvarande den merkostnad som uppkommer på grund av resorna i tjänsten. Den höjning av avdragsnivån som skett sedan dess har i huvudsak föranletts av stigande drivmedelspriser.

Definition av uttrycket egen bil

I lagstiftningen talas om avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten. I förarbetena till lagstiftningen har klarlagts av skatteutskottet (1989/90:SkU10, s. 82) att med uttrycket egen bil avses fall när den skattskyldige kör en bil som inte tillhandahålls av arbetsgivaren. Således hänförs till egen bil bl.a. bil som den skattskyldige har lånat eller leasat.

Förmånsbil

Om en skattskyldig som ska beskattas för bilförmån använt förmånsbilen vid tjänsteresa, är avdraget 6,50 kr för varje körd mil för kostnaden för dieselolja och 9,50 kr för varje körd mil för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensin) (12 kap. 5 § IL). Avdrag för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin (prop. 1996/97:19 s. 88). Förutsättningen för avdrag är att den skattskyldige betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 6,50 kr resp. 9,50 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Avdrag medges även med 6,50 kr resp. 9,50 kr när förmånsbil används för tjänstekörning hos någon annan arbetsgivare än den från vilken bilförmån erhålls under förutsättning att förmånshavaren själv betalat drivmedlet. Om förmånshavaren åtnjuter fritt drivmedel från arbetsgivaren som tillhandahåller bilförmånen och som förmånshavaren ska beskattas för, bör det jämställas med betalning för drivmedlet och ge rätt till avdrag med 6,50 kr resp. 9,50 kr. Något avdrag i övrigt bör enligt Skatteverkets uppfattning inte medges.

Bilförmånshavaren kan inte anses ha några andra kostnader för tjänstekörningen utöver eventuella kostnader för drivmedel.

Bilar som omfattas av avdragsschablonen

Av lagstiftningen eller förarbetena framgår inte närmare vilken typ av bilar som ska omfattas av avdragsschablonen. I vägtrafikkungörelsen (1972:603) görs bl.a. en indelning på personbilar, lastbilar och bussar.

Avdragsschablonen torde omfatta bilar som är att anse som personbilar. De kostnadskalkyler som låg till grund för att bestämma 12-kronorsavdraget ger stöd för en sådan uppfattning. Enligt vägtrafikkungörelsen avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare.

I 2 § lag (2001:559) om vägtrafikdefinitioner (ändrad lydelse genom SFS 2006:240) avses med personbilar även husbilar. Detta innebär att avdragsschablonen även innefattar husbilar (se Skatteverkets ställningstagande 2006-11-14, dnr 131 671445-06/111).

Andra fordon

När det gäller andra fordon såsom buss, lastbil eller motorcykel, i den mån dessa fordon används vid tjänsteresor, bör avdrag medges med den del av bussens, lastbilens eller motorcykelns totala faktiska kostnader (inkl. värdeminskningsavdrag) som avser tjänstekörningen. Alternativt bör avdrag för kostnader i samband med tjänsteresor med motorcykel kunna medges med belopp motsvarande det schablonbelopp som anges i Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2009:1) avseende resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Vid 2009 års taxering uppgår detta schablonavdrag till 9 kr per mil.

Vid beräkning av de totala kostnaderna får medräknas viss värdeminskning. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt plan för helt år till 15 % av anskaffningsvärdet om fordonet under året körts högst 3 000 mil och till 20 % om körsträckan har varit längre. Av värdeminskningsplanen ska framgå anskaffningsår och anskaffningsvärde för fordonet samt tidigare gjorda värdeminskningsavdrag.

Definitionsmässigt avses enligt vägtrafikkungörelsen med buss en bil som är inrättad för befordran av flera än åtta personer utöver föraren, även om bilen dessutom är inrättad för annat ändamål. Lastbil definieras som bil som ej är att anse som personbil eller buss.

Avdrag utöver schablonen

Avdragsschablonen avser att täcka alla kostnaderna för bilen. Dessa kostnader ökar när t.ex. passagerare, tung last eller släpvagn medförs. Enligt vissa bilersättningsavtal utgår också särskild ersättning i dessa fall. Eftersom det är fråga om merkostnader som är direkt hänförliga till bilen får dessa anses ingå i avdragsschablonen. Något särskilt avdrag ska därför inte medges.

Egen släpvagn

Har den skattskyldige medfört egen släpvagn bör ett förslitningsavdrag kunna medges med skäligt belopp. Kostnaden för den egna släpvagnen kan inte anses hänförliga till bilen.

Parkeringsavgifter

Som nämnts bygger avdragsschablonen på en bils normala totalkostnad. Om den skattskyldige haft kostnader för parkeringsavgifter bör särskild hänsyn tas till detta och avdrag därför medges för dessa avgifter. För att avdrag ska kunna medges måste den skattskyldige dock göra sannolikt storleken av avgifterna och att de har samband med tjänstekörningen.

Utredning om körda mil

Skatteverket har alltid rätt att begära in utredning om antalet körda mil i tjänsten. Körsträckan ska kunna styrkas med löpande förd körjournal eller på annat godtagbart sätt.

Om den skattskyldige uppburit bilersättning bör undersökas om ersättningen motsvarar avdragsbeloppen på 18,50 kr, 6,50 kr resp. 9,50 kr per mil. Om så är fallet kan en jämförelse göras mellan antalet mil för vilka ersättning erhållits och uppgivet antal körda mil i tjänsten.

Kan den skattskyldige inte prestera godtagbar utredning om tjänstekörningens omfattning medges avdrag med ett efter omständigheterna skäligt belopp.

Resor på tjänsteorten

Skatteverket har i ett ställningstagande 2008-06-05 (dnr 131 344760-08/111) ansett att avdrag ska göras enligt reglerna för tjänsteresor när en anställd i samband med en tjänsteresa har utgifter för resor mellan tillfällig bostad på förrättningsorten och den tillfälliga arbetsplatsen.

Riksdagsledamöters resor med egen bil

RR har sagt att uppdraget att vara ledamot av riksdagen omfattar inte bara det arbete som utförs i kammaren, i utskott och i andra riksdagsorgan utan även det arbete som läggs ned i den egna valkretsen. Det kan röra sig om skiftande arbetsinsatser såsom deltagande i konferenser av allmän politisk natur eller om information som lämnas eller inhämtas i frågor som rör olika delar av samhällslivet. Riksdagsledamot är berättigad att få avdrag för kostnader för bilresor som han fått vidkännas för arbete av ovan nämnt slag (RÅ1986 ref. 130 I och II)

Tjänsteresa med eget årskort

Skatteverket har i ett ställningstagande 2007-05-16 (dnr 131 315541-07/111) ansett att avdrag för tjänsteresor med årskort som en skattskyldig köpt inte bör godtas om det inte visas att tjänsteresor sker i en sådan omfattning att det motiverar inköpet av ett sådant kort. Om den skattskyldige t.ex. arbetar på frilansbasis och inte har någon arbetsgivare som förser honom med årskort bör avdrag för tjänsteresor med kortet kunna godtas. Beträffande lokala eller regionala periodkort kan presumeras att dessa i första hand inköpts för privata resor och avdrag bör i normalfallet inte medges.

19.3 Ökade levnadskostnader

12 kap. 6–22 §§ IL

prop. 1989/90:110 s. 350–363, SkU30

prop. 1992/93:127 s. 29–36, 44–45, 57, SkU14

prop. 1993/94:90 s. 54–64, 104–106

prop. 1995/96:152 s. 58–78

prop. 1996/97:133 s. 53–55, 59

prop. 2007/08:24 s. 14–26

SOU 1989:33 del I s. 108–110, del III s. 63–102

SOU 1992:57 s. 45–69, 169

SOU 1993:44 s. 141–183, 323–326

SOU 1995:89

SOU 2005:28

19.3.1 Tjänsteresor

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Vid resa i arbetet som varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten medges avdrag inte bara för själva färdkostnaden (tågbiljett, bilkostnader m.m.). Avdrag medges enligt 12 kap. 6–17 §§ IL även för den ökning av levnadskostnaderna i form av utgifter för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (t.ex. tidningar och telefonsamtal) som uppkommit vid resan.

Begreppet tjänsteresa

Begreppet tjänsteresa är inte definierat i lagtext. I 12 kap. 6 § IL står endast talat om resor som den skattskyldige företagit i sitt arbete.

Generellt kan sägas att en tjänsteresa torde föreligga när arbetsgivaren har beordrat den anställde att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats. Ursprungstjänsten finns kvar, den anställde är alltså inte tjänstledig, och den utsändande arbetsgivaren har kvar arbetsgivaransvaret för den anställde. Det torde vidare krävas att det arbete som ska utföras på annan plats är en del av det ursprungliga arbetet eller i vart fall kommer den utsändande arbetsgivaren till godo. I regel betalar också den utsändande arbetsgivaren den anställdes lön.

Avdrag medges inte bara därför att den anställde arbetar på en annan ort än den där han har sin bostad.

Vad avses med ökade levnadskostnader?

Man jämför de kostnader som uppkommit på grund av tjänsteresan med motsvarande kostnader om tjänsteresan inte företagits, dvs. om tjänsten hade fullgjorts på den vanliga verksamhetsorten. Skillnaden mellan dessa kostnader utgör den ökning av levnadskostnaderna, för vilken avdrag medges.

Allmänna råd och information

Skatteverket har för inkomståret 2008 utfärdat allmänna råd och information beträffande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa m.m. (SKV A 2007:41 resp. SKV M 2007:34).

19.3.1.1 Tjänsteställe

Den vanliga verksamhetsorten

I 12 kap. 6 § IL definieras sådan tjänsteresa, som berättigar till avdrag för ökade levnadskostnader, som en resa som företagits i arbetet och har varit förenad med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten. Man måste därför i varje enskilt fall fastställa den vanliga verksamhetsorten.

Vad som avses med den vanliga verksamhetsorten och tjänsteställe framgår av 12 kap. 7 § IL.

Begreppet den vanliga verksamhetsorten används för att ange en gräns som avgör när en avdragsgill fördyring får anses ha uppkommit under en tjänsteresa. En gräns på 50 km. från den skattskyldiges tjänsteställe har ansetts realistisk med hänsyn till förbättringen av de allmänna kommunikationerna och till den utveckling som ägt rum på bilismens område. Avståndet ska avse närmaste färdväg.

Även ett område på 50 km kring den skattskyldiges bostad räknas som vanlig verksamhetsort.

Härigenom beaktas bl.a. den särskilda situation som gäller för arbetstagare som saknar egentligt tjänsteställe och där bostaden utgör den naturliga utgångspunkten för att bedöma avdragsrätten.

Tjänsteställe

Tjänstestället är enligt huvudregeln den plats där den anställde utför huvuddelen av sitt arbete. I första hand bör avgöras om den anställde kan anses ha ett särskilt tjänsteställe eller inte.

A) Tjänsteställe finns

Om det finns ett särskilt tjänsteställe, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i detta.

För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde fullgör huvuddelen av sitt arbete.

Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl., har som regel inte någon fast arbetsplats. För dessa bör såsom tjänsteställe i regel anses den plats där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial eller utför förberedande eller avslutande arbetsuppgifter (12 kap. 8 § 1 st. IL).

B) Tjänsteställe saknas

Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § 2 st. IL).

Av RÅ 2007 ref. 72 framgår att för vissa fast anställda vid företag i strålskyddsbranschen kan tjänstestället vara i bostaden. En förutsättning för detta är att arbetet sett över en längre tid utförs på flera olika platser.

Bemanningsföretag och likn.

När företaget anställt personal under en begränsad tid för arbete vid en viss arbetsplats har denna plats ansetts utgöra tjänsteställe. Vissa personer anställs för att utföra arbete med bostaden som bas. Det är då naturligt för den anställde att utgå från bostaden i sitt arbete. Det kan t.ex. gälla anställda som på morgonen direkt dirigeras ut till en arbetsplats utan att först behöva infinna sig på ett kontor, en arbetscentral e.d. Så är exempelvis ofta för fast anställda i bemanningsföretag. Se Skatteverkets ställningstagande 2005-07-04, dnr 130 367729-05/111).

Styrelseledamöter

Enligt praxis anses bostaden som tjänsteställe för styrelseledamöter (se RÅ 1987 ref. 64 och RÅ 1988 ref. 11).

Riksdagsledamöter m.fl.

För riksdagsledamöter, reservofficerare och nämndemän, jurymän och liknande ska bostaden anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § 3 st. IL).

Sjömän

För sjömän ska det fartyg där arbetet utförs anses som tjänsteställe. Detta innebär att vistelsen ombord på fartyget inte utgör någon tjänsteresa och att avdrag inte ska medges för ökade levnadskostnader (12 kap. 4 § IL).

Artister och musiker

För turnerande artister och musiker m.fl. utgör bostaden i normalfallet deras tjänsteställe.

RR har i en dom (RÅ 1987 ref. 175) som gällde en orkestermusiker som var delägare och anställd i ett aktiebolag ansett musikerns vanliga verksamhetsort vara den plats där hans arbetsgivare (bolaget) normalt bedriver sin verksamhet/har sitt säte. Denna plats sammanföll i domen med musikerns bostadsort.

En frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikerverksamheten fortlöpande utförs där.

En musiker som engageras för att spela längre perioder än en vecka på samma plats, t.ex. en konserthall eller studio, har sitt tjänsteställe på den platsen. Se även Skatteverkets ställningstagande 2008-10-27 (dnr 131 574071-08/111).

Flera arbetsplatser

För den som utför arbete på flera arbetsplatser bör tjänsteställets placering bestämmas enligt följande.

1. när verkstad, upplag e.d. finns

I vissa fall kan det vara svårt att avgöra om den vanliga verksamhetsorten bör bestämmas med utgångspunkt i den lokal där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial osv. eller i hans bostad (RÅ 1979 1:93, RÅ 1986 ref. 33).

2. i en och samma ort

Om den anställdes arbetsplats inom en ort växlar, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den plats där den anställde i regel arbetar.

En skogsarbetare på en större lantbruksegendom medgavs avdrag för ökade levnadskostnader trots att han hela tiden arbetat inom fastighetens ägor. Skogsarbetarens bostadsort ansågs utgöra hans vanliga verksamhetsort (RÅ 1986 ref. 13).

3. på skilda orter

Arbetar den anställde inom olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas till den ort där han i regel under året har sin arbetsplats. Sådana förhållanden kan förekomma vid anställning hos företag som utför entreprenadarbeten. Inom en större ort är tillgången på arbetstillfällen ofta så god att den anställde kan förvänta sig att i huvudsak få ha sin arbetsplats där, även om han under kortare perioder ska utföra arbete på annan ort. Denna tätort bör då anses utgöra hans vanliga verksamhetsort.

Även i det fall den anställdes arbetsplats växlat mellan olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den ort där den anställde huvudsakligen arbetat under året även om han kortare perioder tjänstgjort på andra orter (RÅ 1982 Aa 175).

Det förekommer också att skattskyldiga i samma anställning regelmässigt arbetar på skilda orter. En person bosatt på orten A kan exempelvis arbeta två dagar i veckan på orten B och tre dagar på orten C. I ett sådant fall utgör orten C den vanliga verksamhetsorten eftersom det är där den skattskyldige utfört huvuddelen av sitt arbete under året (jfr definition av tjänsteställe 12 kap. 8 § IL). Med huvuddelen avses i detta sammanhang den ort där den skattskyldige arbetat flest antal dagar. Observera att den skattskyldige endast kan ha ett tjänsteställe i en och samma anställning.

Tjänsteställe vid arbete delvis i bostaden

I de fall skattskyldiga utför arbete både i en anvisad arbetslokal och i bostaden kan det föreligga svårigheter att avgöra var tjänstestället är beläget. En helhetsbedömning där man tar hänsyn till flera faktorer måste då göras för att avgöra var tjänsteället är beläget.

Omständigheter som talar för att tjänsteället är i arbetsgivarens lokaler är följande.

- Arbetet utförs till största delen i arbetsgivarens lokal, eller till ungefärlig lika stor del i denna lokal som i bostaden.
- Den anställde har en ledningsfunktion eller andra arbetsuppgifter som särskilt knyter honom till arbetsgivarens lokal.
- Den anställde behöver regelbundet besöka arbetsgivarens lokal t.ex. för att utföra vissa arbetsuppgifter, träffa arbetsledningen, delta i möten, hämta material etc.

Omständigheter som talar för att bostaden är tjänsteställe.

- Den anställde utför tidsmässigt mer arbete i bostaden än i arbetsgivarens lokal.
- I bostaden har iordningställts särskilt arbetsrum som är anpassat för arbetsuppgifterna, ev. med arbetsgivarens medverkan.
- Vissa arbetsuppgifter kan inte utföras i arbetsgivarens lokal, t.ex. beroende på att arbetsrum inte tillhandahålls kontinuerligt eller att viss utrustning inte finns där.
- Den anställde har avtalat med arbetsgivaren om distansarbete i viss omfattning.

(Se även Skatteverkets ställningstagande 2007-09-04 (dnr 131 545986-07/111.)

19.3.1.2 Tremånadersregeln

Tremånaders-regeln, inrikes och utrikes resa

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid vistelse utom den vanliga verksamhetsorten gäller under en tremånaders-period. Om arbetet fortlöper efter tremånadersperiodens utgång kan rätt till avdrag för ökade levnadskostnader ändå finnas.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag enligt bestämmelserna i 12 kap. 18–22 §§ IL dvs. bestämmelserna om avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Frågan är alltså: Skulle den skattskyldige, om han inte varit på tjänsteresa, vara berättigad till avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete eller dubbel bosättning? Är så fallet föreligger rätt till avdrag även efter tremånadersperioden, dock med reducerat belopp. Beträffande beloppen, se avsnittet om tillfälligt arbete.

Halvdags-traktamente efter tre månader

RR har i RÅ 2006 ref. 59 prövat frågan om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader för halva dagar när tjänsteresan pågått i mer än tre månader. Avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresor ska bedömas enligt reglerna för tillfällig anställning när tjänsteresan pågått mer än tre månader. Eftersom bestämmelserna om avdrag för tillfällig anställning inte innehåller några regler om schablonavdrag för halva dagar kan avdrag inte medges.

Uppehåll i löpande förrättning

I lagtexten finns angivet vad som ska gälla när en löpande förrättning avbryts. Det är av betydelse för att veta om den tidigare nämnda tremånadersregeln alltjämt ska tillämpas eller inte. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Om arbetstagaren t.ex. vid utgången av en förrättning som varat i tre månader återkallas för en kortare tid till sin tidigare arbetsplats och därefter återgår till samma verksamhet och arbetsplats som vid den nämnda förrättningen, bedöms avdragsrätten enligt de regler som gäller förrättningar som överstiger tre månader.

Av 12 kap. 21 § IL framgår bl.a. att traktamentsavdraget vid inrikes tjänsteresa efter tre månader reduceras från 210 kr till 147 kr och vid utrikes tjänsteresa till 70 % av normalbeloppet.

Begreppet ort

Någon definition av vad som menas med ort finns inte i lagtexten eller i förarbetena. Frågan har därför uppkommit vad som menas med en och samma ort, hur långt bort ett arbete måste flyttas för att det ska vara fråga om att verksamheten har förlagts till annan ort.

Lagstiftarens tanke bakom regeln om sänkt traktamentsavdrag efter tre månaders tjänsteresa på samma ort är att den anställde efter viss tid kan acklimatisera sig och få ner kostnaderna för bl.a. måltider. Flyttas så arbetet till en ny, för den anställde kanske helt obekant plats, ökar kostnaderna igen.

Det är inte tillräckligt att arbetet utförts på annan plats. Ett byte av nattlogi som är föranlett av det nya arbetets förläggning, måste också ha skett. Detta följer av att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter övernattning. Avdrag för ökade levnadskostnader medges inte vid endagsförrättningar.

Vad sedan gäller hur långt bort arbete och nattlogi måste flyttas kan sägas att någon direkt koppling mellan begreppet ort och vanliga verksamhetsorten inte finns i lagstiftningen. Det kan verka praktiskt att använda sig av den vanliga verksamhetsortens 50-kilometersregel, men detta kan knappast utläsas av lagtexten. Någon bestämd avståndsregel kan följaktligen inte ställas upp, utan den fråga som måste bedömas är om byte av ort har ägt rum. Vid bedömningen i det enskilda fallet bör följande kunna tjäna som vägledning

Inom tättbebyggt område bör en kommun kunna ses som en och samma ort. Inom en glesbygd där en kommun kan omfatta ett mycket vidsträckt område, kan däremot ett jämställande av ort och kommun leda till mindre lyckade resultat. Här kan i stället en församling ses som ort.

I de fall arbetsplatsen är ett specifikt område som t.ex. en anläggning, helt utan anknytning till ett visst samhälle eller annan bebyggelse, bör själva arbetsplatsen kunna ses som en ort.

För att ett byte av ort ska anses ha ägt rum i den meningen att en ny tremånadersperiod börjar löpa, ska enligt Skatteverkets mening arbetet förläggas till annan kommun, församling etc. enligt vad som nyss sagts, samtidigt som byte av övernattningsställe har skett.

Det åligger den anställde att informera arbetsgivaren om att den anställde har bytt övernattningsställe om detta inte är uppenbart för arbetsgivaren.

Kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder leder till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. En förutsättning för en sådan förlängning är att traktamente inte betalats ut under uppehållet. För exempel se Skatteverkets information SKV M 2007:34.

Tremånadersperioden förlängs inte med normalt arbetsfria dagar, t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar, för den som normalt arbetar måndag–fredag.

En fråga som diskuterats i samband med tillämpningen av tremånadersregeln är om beräkningen påverkas av om den anställde arbetar deltid. Eftersom tremånadersperioden endast ska förlängas för tid under vilken den anställde normalt skulle ha arbetat ska perioden inte förlängas med den lediga tid som uppkommer på grund av att den anställde arbetar deltid. Detta gäller oavsett om deltidsarbetet består i förkortad arbetsdag eller koncentrerad deltid.

En annan fråga som diskuterats är om tremånadersperioden ska förlängas när den anställde under pågående tjänsteresa väljer att koncentrera sin arbetstid så att han kan ta ledigt under längre perioder än vad som annars skulle ha varit fallet. Inte heller i det här fallet bör tremånadersperioden förlängas eftersom de inarbetade dagarna utgör normalt arbetsfria dagar.

Byte av nattlogi

En förrättning ska anses ha pågått på samma ort så länge den inte har medfört byte av nattlogi. För att förrättningen inte ska anses ha pågått på samma ort krävs alltså att det är förrättningen som har medfört byte av nattlogi. Om en anställd däremot under en förrättning inom en tätort byter nattlogi exempelvis för att få bo något närmare förrättningsstället eller för att få ett bättre eller billigare logi är det inte förrättningen som har medfört byte av nattlogi.

19.3.1.3 Avdragets beräkning

Avdragets beräkning och storlek

Grunderna för beräkning av avdraget för ökade levnadskostnader återfinns i 12 kap. 10–17 §§ IL.

En grundläggande förutsättning för att avdrag för ökade levnadskostnader överhuvudtaget ska kunna medges är som nämnts att tjänsteresan varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Avbruten måltid ambulansförare

RR har i RÅ 2005 ref. 69 prövat frågan om ambulansförares avdrag för ökade utgifter för kost som uppkommit i samband

med utryckning. RR vägrade avdraget eftersom tjänsteresan inte var förenad med övernattning.

Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter görs skillnad på om den skattskyldige fått traktamentsersättning eller inte. Med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförts för denne (12 kap. 6 § IL).

Begreppet traktamente

Med traktamente avses ersättning som arbetsgivaren, vid sidan av lön eller arvode, utgett för att täcka den anställdes ökade kostnader under tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Den omständigheten, att vad som i realiteten är lön eller arvode av skatteskäl har betecknats som traktamente medför alltså inte rätt att behandla ersättningen som kostnadsersättning.

Numera medges vissa avdrag även om arbetsgivaren inte betalat ut något traktamente, se nedan.

Förlängd tjänsteresa

Om en anställd som är på tjänsteresa på annan ort av privata skäl väljer att förlänga vistelsen på förrättningsorten, medför den inbesparade reskostnaden inga beskattningskonsekvenser för honom. Detta gäller under förutsättning att reskostnaden inte är högre på grund av förlängningen. Om arbetsgivaren betalar hotellkostnader och traktamente för sådan tid ska det beskattas som lön.

En tjänsteresa kan dock på arbetsgivarens initiativ förlängas, t.ex. över helgen, för att minska arbetsgivarens totala kostnader för tjänsteresan. Arbetsgivaren kan då betala hotellkostnad och traktamente även för dagar utöver förrättnings- och resdagar under förutsättning att den totala kostnaden för resan och förrättningen blir lägre än om återresan hade företagits omedelbart efter förrättningens slut. Se Skatteverkets ställningstagande 2005-12-09 (dnr 131 628459-05/111).

Inrikes tjänsteresa

Har den skattskyldige fått traktamente och visar han inte större ökning av levnadskostnaderna medges avdrag vid inrikes tjänsteresa med ett maximibelopp per hel dag, 210 kr (12 kap. 14 § IL).

Inte traktamente

I de fall den skattskyldige inte fått traktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter medges avdrag enligt schablon med ett maximibelopp per hel dag, 210 kr, och med ett halvt maximibelopp per halv dag, 105 kr, 12 kap. 16 § IL.

Högre avdrag

Den skattskyldige kan också få högre avdrag än de nu nämnda 210 resp. 105 kr om han kan visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större. Då krävs att en utredning lämnas som avser samtliga förrättningar i anställningen under beskattningsåret. Man kan alltså inte medges avdrag enligt schablonreglerna för vissa förrättningar och för faktiska kostnader för andra, om de avser samma anställning. Vad nu sagts gäller kost och diverse småutgifter. När det däremot gäller logi är det inte något som hindrar att avdrag för vissa övernattningar beräknas efter faktisk utgift och för andra schablonmässigt (nattraktamente). Som framgår nedan får kostnadsökning under förrättning utomlands beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige erhållit fri måltid under förrättningen ska avdraget reduceras med måltidsförmånens värde, se nedan.

Avresedag, hemresedag

Avdragsbeloppet på 210 kr per dag avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag. Påbörjas resan före kl. 12.00 avresedagen eller avslutas den efter kl. 19.00 hemresedagen räknas dagen som hel dag. Har resan påbörjats senare eller avslutats tidigare medges avdrag med högst 105 kr.

Logi

För logikostnad gäller i första hand att avdrag medges med belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan denna inte visas medges i andra hand avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattning.

Logikostnad vid övernattning i lastbilshytt

KRNG har i två domar (1997-12-11 mål nr 2563–65-1995 resp. 1998-12-11 mål nr 7436-1996) ansett lastbilschaufförer berättigade till avdrag för logikostnader trots att de haft möjlighet att övernatta i lastbilshytten. Skälet till detta är att det kan antas att chaufförerna trots detta kan ha vissa kostnader för sin övernattning.

Logikostnad vid övernattning i villafastighet

I RÅ 2003 ref. 73 har prövats frågan om av arbetsgivaren utbetalt nattraktamente skulle betraktas som lön eller kostnadsersättning.

I det fallet hade de anställda tillhandahållits nattlogi i en av arbetsgivaren tillhörig villafastighet. För nattlogin betalade de anställda 35 kr per natt genom löneavdrag. Arbetsgivaren betalade ut nattraktamente med 90 kr per natt enligt schablon för de aktuella övernattningarna. RR ansåg att avdrag för logikostnader endast skulle medges med belopp motsvarande faktiska utgifter. Eftersom dessa utgifter i det här fallet kunde beräknas till 35 kr

ansåg RR att skillnaden mellan utbetalt schablonbelopp och faktisk utgift 55 kr utgjorde lön till den anställde.

Skillnaden mellan förhållandena i det här fallet och övernattningarna i lastbilshytten var att det i det senare fallet fick antas ha förekommit merutgifter för att exempelvis sköta den personliga hygienen. Några sådana merutgifter uppkommer inte när övernattningen sker i en villafastighet.

Logikostnad vid övernattning i husbil

Om husbil används vid övernattning i samband med tjänsteresor kan avdrag medges med belopp motsvarande de faktiska kostnaderna som belöper på bilens användning för logi (se Skatteverkets ställningstagande 2006-11-14, dnr 131 671445-06/111). Vid beräkningen av storleken av de faktiska kostnaderna ska 50 % av bilens anskaffningskostnad anses belöpa på boendedelen. Som avdragsgilla kostnader för logi räknas också exempelvis campingavgifter, kostnader för gasol till uppvärmning och kostnader för reparation av bilens boendedel som har direkt samband med husbilens användning för boende vid tjänsteresor.

Samma avdragsregler gäller oavsett om traktamentsersättning utbetalats eller inte. Beträffande logikostnad vid utlandsförrättning, se nedan.

Nattarbete

De nu angivna avdragsreglerna för måltider, småutgifter och logi är utformade för sådana skattskyldiga som har sitt arbete förlagt till dagtid. I huvudsak följer traktamentsavdragen samma regler antingen den anställde övernattar på natten eller på dagen. Detta innebär att avdrag medges med ett helt maximibelopp för avrese- respektive hemresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 eller avslutas efter kl. 19.00. I annat fall medges avdrag med ett halvt maximibelopp. För natt medges avdrag med 105 kr. Med natt avses tiden från kl. 24.00 till kl. 06.00.

Skatteverkets ställningstagande nattarbete

Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-09-30 (dnr 131 518252-05/111) ansett att skattskyldig, som befinner sig på tjänsteresa och vars arbetstid huvudsakligen är förlagd till natten, är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. Avdrag för logi medges endast under förutsättning att den skattskyldige haft utgifter för logi i samband med tjänsteresan.

Ej halvt nattraktamente

Med hänsyn till att helt traktamentsavdrag medges om tjänsteresan pågått under något mer än två tredjedels dag (kl. 06.00–19.00) bör enligt Skatteverkets uppfattning avdrag med helt nattraktamente kunna medges för hemresenatt om resan avslutats tidigast kl. 04.30. Halvt nattraktamente kan inte före-

komma enligt lag. Tjänsteresan måste alltid vara förenad med åtminstone en hel övernattning (kl. 24.00–06.00).

Utrikes tjänsteresa

Tjänsteresor till utlandet ska behandlas för sig vid prövning av avdrag för ökade levnadskostnader. Kostnadsökningen får uppskattas separat för varje enskild tjänsteresa. Resan ska ha varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Vad som inledningsvis sagts i detta avsnitt om den vanliga verksamhetsorten gäller även vid utrikes tjänsteresa. Det innebär att även 50-kilometersgränsen måste iakttas.

Utlands-traktamenten

Avdragsbestämmelserna som finns i 12 kap. 15 § IL innebär att om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands medges avdrag för merkostnader för måltider och småutgifter för varje hel dag med ett normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp. Om den skattskyldige kan visa att kostnadsökningen under tjänsteresan varit större än normalbeloppet medges avdrag med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen.

Normalbelopp

Skatteverket har utfärdat rekommendationer om normalbelopp för olika länder SKV A 2007:43 jämte ändringar i SKV A 2008:4 och 2008:8.

Hur avdrag för ökade levnadskostnader ska beräknas vid utrikes tjänsteresa förenad med övernattning när traktamente utgått behandlas i Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader, SKV M 2007:34. I 12 kap. 12 § IL behandlas bl.a. frågan om vilket normalbelopp, det svenska eller det utländska, som ska gälla för avrese- och hemkomstdagen. Under dessa dagar pågår tjänsteresan vanligtvis både i Sverige och i utlandet. Avdraget bestäms efter vad som gäller för vistelse i det land där den anställde uppehållit sig den största delen av tjänsteresetiden.

Varje förrättning beräknas för sig

Som angetts tidigare får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig. Kostnadsökningen uppskattas alltså separat för varje enskild utlandstjänsteresa.

Om tjänsteresan har varat längre tid än tre månader, medges avdrag med 70 % av normalbeloppet per hel dag för tid efter de tre månaderna.

Logikostnad vid förrättning beräknas för sig

Reglerna om avdrag för logikostnad är desamma som för inrikes resa, se ovan. Vid utlandsresa ersätts dock natt-schablonen vid inrikes resa med ett belopp motsvarande ett halvt normalbelopp för respektive land.

Traktaments-ersättning har inte utgått

Har traktamentsersättning inte utgått vid utrikes tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten medges under de första tre månaderna avdrag för varje hel dag med ett normalbelopp för aktuellt land, 12 kap. 16 § IL. Om logikostnaderna inte kan visas medges avdrag med belopp som motsvarar ett halvt normalbelopp per natt för det land där natten tillbringats. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattning.

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma beräkning som vid inrikes tjänsteresa. Såsom hel dag räknas då även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare eller avslutats kl. 19.00 eller tidigare medges avdrag med ett halvt normalbelopp för aktuellt land, 12 kap. 16 § IL.

Om tjänsteresan varar längre tid än tre månader medges avdrag med 30 % av normalbeloppet för varje hel dag efter tremånadersperioden.

Uppehåller sig den skattskyldige i flera länder under samma dag medges avdrag med ett normalbelopp för det land där den längsta tiden av dagen (kl. 06.00–24.00) har tillbringats. Om den skattskyldige avrese- eller hemkomstdagen vistats största delen av tjänsteresetiden i Sverige, ska avdraget för den dagen inte överstiga det avdrag som medges vid inrikes resa, 210 kr (jfr SKV M 2007:34 avsnitt 4.2).

När det gäller att avgöra i vilket land som den skattskyldige har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag, ska bortses ifrån tid som tillbringats på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt föranlett av prisläget i något visst land.

Reducering för kostförmån vid inrikes resa

Reglerna för reducering för kostförmån återfinns i 12 kap. 17 § IL.

I de fall den skattskyldige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och har erhållit kostförmån ska avdraget reduceras med hänsyn till detta. Reducering ska ske oavsett om kost tillhandahållits av arbetsgivaren eller i samband med tjänsten av annan person. Även skattefria måltider i samband med representation och hotellfrukostar ska föranleda reducering av avdrag. Avdraget ska också reduceras på samma sätt för den som endast får delvis fri kost (se Skatteverkets ställningstagande 2006-12-29, dnr 131 3716-06/111).

RSV har utfärdat allmänna råd om med vilka belopp reducering ska ske.

Av de allmänna råden för inkomståret 2008 (SKV A 2007:41) framgår att reducering bör ske med nedanstående belopp.

Inrikes resa	**Schablonavdrag för ökade levnadskostnader**			
	210 kr	147 kr	105 kr	63 kr
Reducering för:	**Reducering bör ske med:**			
Frukost, lunch och middag	189 kr	132 kr	95 kr	57 kr
Lunch och middag	147 kr	103 kr	74 kr	44 kr
Lunch eller middag	74 kr	51 kr	37 kr	22 kr
Frukost	42 kr	29 kr	21 kr	13 kr

Det bör påpekas att avdraget för logikostnad eller nattschablonen inte påverkas av denna reducering. Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning. Se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2007:37.

Reducering för kostförmån vid utrikes resa

På samma sätt som gäller inrikes tjänsteresor ska avdraget vid utrikes resor reduceras när kost erhållits under resan. Skatteverket har i de allmänna råden, SKV A 2007:41 avsnitt 4, även angett på vilket sätt reduceringen bör ske.

De normalbelopp som Skatteverket fastställer för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa till utlandet varierar mellan olika länder. Reduceringen för den som erhållit kost bör här ske med viss procent av normalbeloppet för aktuellt land. Avdraget bör reduceras med 85 % om helt fri kost erhållits och med 70 % om lunch och middag erhållits. Har lunch eller middag erhållits bör reduceringen ske med 35 %. Om endast frukost erhållits bör reducering ske med 15 %.

Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning. Se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2007:37.

Ej reducering i vissa fall

Reducering av avdraget för ökade levnadskostnader ska dock inte göras om förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i vissa fall även när den fria hotellfrukosten inte utnyttjats. I båda fallen gäller som förutsättning att kosten obligatoriskt ingår i priset för resan respektive hotellrummet.

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i fallen skattefri hotellfrukost och kost på transportmedel.

	Hotellfrukost (ingår obligatoriskt i priset)	**Kost på transportmedel** (ingår obligatoriskt i biljettpriset)
Har utnyttjat måltiden eller frivilligt avstått	ej skattepliktigt reduktion av traktamentsavdraget	ej skattepliktigt ej reduktion av traktamentsavdraget
Har ej utnyttjat måltiden pga. fysiska eller tidsmässiga hinder (ej åtnjutit)	ej skattepliktigt ej reduktion av traktamentsavdraget	ej skattepliktigt ej reduktion av traktamentsavdraget

19.3.2 Tillfälligt arbete och dubbel bosättning

Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfälligt arbete och dubbel bosättning återfinns i 12 kap. 18–21 § IL. Avdragsrätten enligt 18 § (tillfällig anställning) är beroende på den skattskyldiges anställningsförhållanden och enligt 19 § (dubbel bosättning) på hans bostads- och familjeförhållanden.

Grundläggande krav för avdrag

För rätt till avdrag vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning krävs att övernattning ägt rum på arbetsorten. Av 12 kap. 20 § IL framgår att en ytterligare förutsättning för avdragsrätt är att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km. En fråga som uppkommit är vad som avses med begreppen bostadsort och arbetsort i detta sammanhang. Med hänsyn till de svårigheter som föreligger att definiera begreppet ort är det enligt Skatteverkets uppfattning lämpligt att bedöma avdragsrätten med utgångspunkt från avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen. Avståndet ska avse närmaste färdväg.

Grundprincip – ej avdrag

En grundprincip är att avdrag inte medges för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig har skilda bostads- och arbetsorter. Avdragsrätten för ökade levnadskostnader är ett undantag från avdragsförbudet för egna levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL.

Om förmån av bostad, kost, resor m.m. erhålls vid dubbel bosättning eller tillfälligt arbete ska värdet tas upp som intäkt av tjänst. Den anställdes avdragsrätt prövas sedan som om han haft egna kostnader för bostaden, kosten, resorna etc.

Ensamstående, gifta och sambor

Vid både tillfälligt arbete och dubbel bosättning kan avdrag medges ensamstående, gifta och sambor samt registrerad partner. Som sambor räknas även homosexuella par.

Tillfälligt arbete eller tillsvidare anställning

Eftersom avdrag för ökade levnadskostnader medges på olika sätt beroende på om anställningen är att betrakta som tillfällig eller inte är det viktigt att definiera begreppet tillfälligt arbete. Det är numera vanligt att en tillsvidareanställning inleds med en tidsbegränsad provanställning på exempelvis sex månader. Provanställningen övergår därefter vanligen i en tillsvidareanställning. Frågan är i sådana fall om avdragsrätten under de sex första månaderna av anställningen ska bedömas enligt reglerna om tillfällig anställning eller dubbel bosättning. Skatteverkets uppfattning som också vinner stöd i en del domar (KRNJ 1997-10-14 mål nr 867-1997 och 1995-11-21 mål nr 3322-1994) är att provanställningen är att betrakta som tillfällig anställning.

Studerande

Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-02-03 (dnr 130 11673-05/111) ansett att avdrag för ökade levnadskostnader ska medges studerande som tagit tillfällig anställning på sin före detta hemort och under anställningstiden varit bosatta i föräldrarnas eller någon annan anhörigs hem. En förutsättning för avdragsrätt är att en bostad behållits på studieorten. För att avdrag för logi ska medges bör krävas att han haft utgifter för övernattning.

Kortare tid

Avdrag för ökade levnadskostnader medges vid kortare tillfälliga arbeten. I förarbeten uttalas att ett arbete som varar längre tid än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s. 19). Någon definitiv tvåårsgräns finns inte varför uttalandet får ses som en riktlinje.

Regeringsrätten har i dom 2008-05-15 (mål nr 7908-06) ansett att en skådespelare som hade tre ettårskontrakt i följd på en och samma teater, att varje kontrakt skulle ses som en anställning för sig, och att det därför var fråga om kortvariga arbeten. Regeringsrätten ansåg att villkoren i kollektivavtalet, skälen till dessa villkor samt anställningsavtalens utformning innebar att den anställde inte kunde utgå från att ett sådant kontrakt skulle komma att förlängas.

Arbetet är tidsbegränsat eller sådant att fast anknytning till tidigare bostadsort krävs

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete gäller inte bara när arbetet avser en kortare tid utan även i vissa andra fall.

Det kan förekomma fall då en anställd har ett uppdrag som visserligen inte kan sägas pågå kortare tid men ändå är av så speciellt slag att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte kan krävas. Ett exempel är sådana ledamöter av riksdagen som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin

valkrets eller hemort. Även byggnads- och anläggningsarbetare kan sägas tillhöra en sådan kategori av arbetstagare vars speciella anställningsförhållanden medför att anställningen kan betraktas som tidsbegränsad till sin natur.

I KRNG 2007-11-28 mål nr 7533-05 har KR prövat frågan om avdragsrätt för ökade levnadskostnader i samband med projektarbete. Målet avsåg en polisman som anställdes av Rikspolisstyrelsen för att under en begränsad tid (högst tre år) arbeta i ett projekt. Enligt KR:s uppfattning var anställningen i projektet en sådan tillfällig anställning som var tidsbegränsad till sin natur. I domskälen hänvisar KR till uttalande i betänkandet SOU 1999:94 s. 166 där det sägs att projektarbete utmärks av att arbetsuppgifterna är fullgjorda vid projekttidens slut. I motsats till vad som är fallet när det gäller tidsbestämda arbeten kan någon förlängning av anställningen vid projektets slut inte påräknas varför ett särskilt avgränsat projektarbete får anses utgöra ett sådant tillfälligt arbete som är begränsat till sin natur.

Långvariga byggprojekt

Skatteverket har i ett ställningstagande 2004-09-17 (dnr 130 538987-04/113) ansett att även långvariga projekt inom byggnads- och anläggningsbranschen (exempelvis Hallandsåsen och Botniabanan) är hänförliga till sådant arbete som är tidsbegränsat till sin natur.

Tidsbegränsade förordnanden

Numera är det relativt vanligt att anställda erhåller tidsbegränsade förordnanden på vissa tjänster. Framförallt när det gäller ledande befattningar begränsas ofta förordnandet till tidsperioder mellan tre till uppemot sex år. I sådana fall är det således inte tjänsten som upphör efter den angivna tiden. Det kan inte heller uteslutas en förlängning av förordnandet eller att den anställde kan erhålla annan tjänst hos samme arbetsgivare när tiden för förordnandet gått ut. Enligt Skatteverkets uppfattning kan villkoren för avdragsrätt enligt 12 kap. 18 § IL (tillfälligt arbete) inte anses uppfyllda i sådana fall. I stället bör frågan om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader bedömas enligt reglerna i 12 kap. 19 § IL (dubbel bosättning).

I KRNG 2002-04-30 mål nr 807–808-2001 ansåg KR att ett fyraårigt förordnande som förbundsordförande inte var ett sådant uppdrag som omfattades av reglerna om avdrag för tillfälligt arbete. Domen är överklagad till RR. RR har den 12/11 2002 beslutat att inte meddela Pt. Domen har alltså vunnit laga kraft.

Arbetet bedrivas på flera platser

Här kan det vara fråga om personer som har flera anställningar eller anställda med flera arbetsplatser – samtidigt eller i följd.

RR har i RÅ 1993 ref. 66 medgett en revisor avdrag för ökade levnadskostnader i samband med att han i sin anställning haft sin verksamhet förlagd till två orter. Eftersom så mycket som drygt en tredjedel av verksamhetens intäkter härrörde från kunder på revisorns bostadsort ansåg RR att det skäligen inte kunde ifrågasättas att revisorn skulle flytta till den andra verksamhetsorten.

Annan anledning

Det kan även finnas annan anledning än de ovan angivna till att en avflyttning till arbetsorten inte är skälig. Vid bedömningen får hänsyn tas till de omständigheter som föreligger i varje enskilt fall.

Dubbel bosättning

Från och med den 1 januari 2008 har nya regler om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning trätt i kraft. Förändringen innebär främst att avdrag får göras under längre tid och att villkoren för avdrag förenklats. Kraven har slopats på att den dubbla bosättningen ska vara skälig på grund av makens/sambons förvärvsverksamhet, svårighet att skaffa fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet.

Avdrag enligt de nya reglerna medges den som på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort och att en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten. Avdrag medges även i de fall den gemensamma bostaden flyttas men make/sambo under en övergångstid stannar kvar på den tidigare bostadsorten.

Det är fortfarande fråga om ett avdrag som medges under en övergångstid för att skattskyldig vid byte av arbetsort ska ges möjlighet att ordna med familjebostad m.m. För att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden har tidsgränsen bestämts till två år för alla avdragsberättigade. Om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet får avdrag göras under sammanlagt längst fem år, 12 kap. 20 § 3 st. IL. Den nya lagstiftningen innebär en förlängning av tidsgränsen med ett år för ensamstående och för gifta och sambor med två år. Genom begreppet ”sammanlagt” markeras att den första tidsperioden på två år ska räknas in i femårsperioden. Med begreppet ”makens eller sambons förvärvsverksamhet” har lagstiftaren velat förtydliga att det är förvärvsverksamheten som ska vara orsaken till att en bostad behållits på den gamla bostadsorten. Några särskilda krav på förvärvs-

verksamhetens omfattning eller vinstkrav uppställs inte (se prop. 2007/08 s. 42−44).

Vid synnerliga skäl kan avdrag medges även för längre tid än två resp. fem år. Synnerliga skäl innebär en skärpning mot tidigare lagstiftning som medgav förlängning vid särskilda skäl. Synnerliga skäl kan därmed endast tillämpas i undantagsfall. Det bör vara fråga om händelser som över huvud taget inte har kunnat förutses och där det framstår som stötande att inte ge en förlängning av tiden. Enbart det förhållandet att en bostad på den nya orten inte har kunnat ordnas eller att maken inte lyckats hitta ett arbete på den nya orten utgör inte tillräckliga skäl för förlängd tid. Exempel på händelser som kan motivera en förlängning kan vara allvarlig sjukdom inom familjen och varsel om uppsägning kort tid innan tidsgränsens slut. (se prop. 2007/08:24 s. 44).

Avdrag för måltider och småutgifter

Från och med 1 januari 2008 har även avdragsrätten för utgifter för måltider och småutgifter ändrats. Sådana utgifter får bara dras av under den första månaden av vistelsen på arbetsorten. Detta gäller dock inte för skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa, dvs. enligt 12 kap. 6−7 §§ IL Förändringen gäller både vid avdrag enligt reglerna för tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Ökningen av kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten medges antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt.

Beträffande de schablonmässigt beräknade avdragen gäller följande.

– vid tillfälligt arbete och tjänsteresa

För skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren (fått avdrag enligt schablon på 210 kr) gäller en lägre schablon på 147 kr för tid fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till 105 kr per dag. En förutsättning är att arbetet fortsätter under oförändrade förhållanden och kostnadsersättning alltjämt har utbetalats.

För skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som inte får ersättning från arbetsgivaren uppgår schablonavdraget för tid därefter till 63 kr per dag.

– vid tillfälligt arbete

För skattskyldig som medges avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfällig anställning enligt 12 kap. 18 § IL är avdraget 105 kr per dag under längst en månad.

– vid dubbel bosättning

För skattskyldig som medges avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning enligt 12 kap. 19 § IL är avdraget 63 kr per dag under längst en månad.

Avdrag för logi vid tillfälligt arbete

Avdrag för logikostnader medges med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Har bostadsförmån erhållits anses i regel det till beskattning upptagna förmånsvärdet utgöra bostadskostnaden.

Vid avdrag enligt reglerna för tillfälligt arbete medges avdrag enligt schablon om den faktiska bostadskostnaden inte kan visas. Avdrag medges med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp, dvs. 105 kr per natt. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gjort sannolikt att han har haft kostnader för övernattning. För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas, medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt under förutsättning att den skattskyldiges arbetsgivare inte svarat för samtliga övernattningskostnader.

Det kan förekomma att en skattskyldig med tillfällig anställning valt att bo i egen husvagn på arbetsorten. Enligt 12 kap. 13 § IL kan avdrag medges för kostnad för logi motsvarande den faktiska utgiften. Det innebär att avdrag kan medges för värdeminskning (förslitning) av husvagnen. Det bör observeras att en del av värdeminskningen (förslitningen) kan belöpa sig på privat användning och inte vara avdragsgill.

Det kan också förekomma fall där skattskyldiga som exempelvis bor i föräldrahemmet och tar anställning på annan ort yrkar avdrag för logikostnaderna på arbetsorten. Ska avdrag medges trots att den skattskyldige endast har utgifter för en bostad. RR har i RÅ 1998 ref. 39 medgett avdrag för kostnader för hyra på den tillfälliga arbetsorten eftersom utgifterna för hyran utgjorde en ökning av levnadskostnaderna i förhållande till det kostnadsfria boendet i föräldrahemmet.

Tillfälligt arbete utom riket

Ökningen i kostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska

kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget varierar enligt följande.

För skattskyldig som under de tre första månaderna har fått avdrag enligt reglerna för tjänsteresa är schablonavdraget högst 70 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till högst 50 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag. Detta gäller för den som fortfarande får traktamente.

För skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som inte får traktamentsersättning från arbetsgivaren gäller att avdrag medges med 30 % av helt normalbelopp per dag härefter.

För skattskyldiga som inte befinner sig på tjänsteresa gäller att avdrag medges enbart för den första månaden av vistelsen på arbetsorten och då med 50 % av helt normalbelopp. Normalbeloppen för kalenderåret 2008 framgår av SKV A 2007:43 jämte ändringar i SKV A 2008:4 och 2008:8.

Om den skattskyldige erhållit kostförmån ska avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. Skatteverket har utfärdat rekommendationer om på vilket sätt reduceringen ska ske. Se ovan vid kantrubriken ”Reducering för kostförmån vid utrikes resa” avsnitt 19.3.1.3.

Om avdragsrätt föreligger medges avdrag för faktiskt erlagd hyra på anställningsorten. För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas, medges avdrag med ett halvt normalbelopp per natt för aktuellt land. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattning.

Avdrag för logi vid dubbel bosättning

Avdrag för logikostnader medges med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Har bostadsförmån erhållits anses i regel det till beskattning upptagna förmånsvärdet utgöra bostadskostnaden. Vid avdrag enligt reglerna för dubbel bosättning medges inget schablonavdrag när den faktiska kostnaden inte kan visas.

Tidsbegränsning

Avdrag för utgifter för logi medges vid avdrag enligt reglerna för dubbel bosättning under längst två år. Detta innebär att

både ensamstående och gifta har avdragsrätt under två år. Gifta och sambor kan få avdrag ytterligare tre år under förutsättning att den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet, dvs. sammanlagt längst fem år, se 12 kap. 20 § IL.

Vid synnerliga skäl kan avdrag medges för längre tid än två resp. fem år, se 12 kap. 20 § IL. I förarbetena till den nya lagstiftningen uttalas att det ska vara frågan om händelser som över huvud taget inte kunnat förutses och det ska framstå som stötande att inte medge en förlängning av tiden (prop. 2007/08:24 s. 44).

Tillfällig anställning övergår i fast anställning

RR har i RÅ 2007 ref. 73 prövat frågan om från vilken tidpunkt tidsgränsen ska räknas när en tillfällig anställning övergår till en fast anställning. I det fallet påbörjades en tillfällig anställning som ett och ett halvt år senare övergick i en fast anställning. RR ansåg att treårsgränsen skulle beräknas med utgångspunkt från tillträdandet av den fasta anställningen och inte från tiden för tillträdandet av den tillfälliga anställningen.

Faktisk bostadskostnad

En fråga som ställts i detta sammanhang är vad som menas med faktiskt erlagd bostadskostnad. När det gäller hyreslägenheter är det den erlagda hyran som utgör faktisk bostadskostnad. Beträffande bostadsrättslägenheter och egna fastigheter uppkommer frågan om ränteutgifter och fastighetsskatt kan räknas in i den faktiskt erlagda bostadskostnaden. Av innehållet i 42 kap. 1 § IL framgår att ränteutgifter ska dras av i inkomstslaget kapital. Eftersom avdrag för räntor således ska ske i inkomstslaget kapital kan något ytterligare avdrag för ränteutgifterna inte ske i inkomstslaget tjänst jfr RÅ 2002 ref.102. I avsnitt 41.10 fastighetsskatt – avdrag vid inkomsttaxeringen – anges att fastighetsskatten för privatbostadsfastigheter inte är avdragsgill. Avdrag kan således inte heller medges för fastighetsskatt som faktisk erlagd bostadskostnad.

Vilken bostad

I fall då familjebostaden behålls och annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den skattskyldiges nya arbetsort och en tillfällig bostad finns på den tidigare arbetsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden.

Det kan tänkas förekomma fall då det är den skattskyldige själv eller make/sammanboende som stannar kvar på den tidigare bostadsorten. Oavsett vilken situation som är aktuell är det den av makarna/de sammanboende som genom sitt arbetsbyte orsakat den dubbla bosättningen som ska yrka och

medges avdraget. Det gäller både avdraget för bostaden på den tidigare bostadsorten och avdraget för ökade levnadskostnader för den av makarna som stannar kvar.

Dubbel bosättning utom riket

Avdrag för kostnader för kost och småutgifter medges, såvida inte godtagbar utredning om faktisk ökning föreligger med 30 % av normalbeloppet för aktuellt land. Skatteverket utfärdar varje år allmänna råd för respektive land. För kalenderåret 2008 se SKV A 2007:43 jämte ändringar i SKV A 2008:4 och 2008:8.

Avdrag medges för faktisk hyreskostnad. Om kostnaden inte kan visas medges sålunda inte något avdrag.

I de fall då familjebostaden behålls och en annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den nya arbetsorten och en tillfällig bostad finns på den tidigare bostadsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden. Beträffande vem av makarna/de sammanboende som ska yrka och medges avdrag, se ovan under rubriken ”inom Sverige”.

Om den skattskyldige erhållit kostförmån ska avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. Skatteverket har utfärdat rekommendationer om på vilket sätt reduceringen ska ske. Se ovan vid kantrubriken ”Reducering för kostförmån vid utrikes resa” avsnitt 19.3.1.3.

19.3.3 Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning etc.

Enligt 12 kap. 1 § IL medges avdrag för utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Däremot medges inte avdrag för kostnader för förvärvskällans förvärvande eller dess utvidgning eller förbättring. Härav följer, att avdrag inte medges för kostnader för genomgång av skolor eller universitet eller för annan utbildning som syftar till att kvalificera till anställning eller tjänst. Genomgår man däremot kurs för att kunna bibehålla en tjänst man redan har, är kostnaden normalt avdragsgill.

Det förekommer att skattskyldiga yrkar avdrag för kostnader i samband med utbildningar som syftar till att skaffa behörighet för att erhålla viss tjänst. I KRNJ 2001-11-09 mål nr 3050-99 vägrade KR en skattskyldig avdrag för kostnaden för anskaffande av körkort för lastbil. I det fallet var lastbilskörkortet en förutsättning för att den skattskyldige skulle erhålla anställning som brandman. KR anförde i domskälen att utgifterna för körkortsutbildningen inte var avdragsgilla kostnader för fullgörande eller bibehållande av tjänst.

Kurser och studieresor

Emellertid förekommer vissa former av grundutbildning där det utgår skattepliktiga statliga bidrag. Utbildningen jämställs då med fullgörande av tjänst, varav i princip följer rätt till avdrag för merkostnader som uppkommit med anledning av studierna. De fall som åsyftas är vuxenutbildning enligt studiestödslagen (1973:349, med ändrad lydelse från 2001-07-01, 1999:1395) och arbetsmarknadsutbildning. Därutöver förekommer även andra former av utbildning som har karaktär av fortbildning och där kostnaderna är avdragsgilla på grund av att utbildningen sker i tjänsten med oavkortad lön eller motsvarande ersättning under utbildningstiden.

Beträffande andra former av utbildning än grundutbildning blir rätten till avdrag beroende av vilka omständigheter som föranlett deltagandet i utbildningen.

Doktorander

Rättsfallet RÅ 1987 ref. 30 avsåg en person som uppbar halvt utbildningsbidrag för doktorander. RR konstaterade att lagstiftarens inställning varit att forskarutbildningen i väsentlig mån är att betrakta som arbete, varför utbildningsbidraget var skattepliktigt. Mot bakgrund av detta ansåg RR kostnader för forskarutbildningen vara avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänsten.

Gästforskare

I KRNS 2005-11-18 mål nr 5943-03 har KR prövat frågan om avdragsrätt för kostnader som uppkommit i samband med att en anställd vid ett universitet i Sverige bjudits in som gästforskare vid ett universitet i USA. Under utlandsvistelsen utbetalades lön medan gästforskaren själv fick svara för utgifter för resa, boende och litteratur. KR medgav de yrkade avdragen.

Lärare

I rättsfallet RÅ 1994 not. 55 har en lärare under tjänstledighet genomgått utbildning till talpedagog och därvid uppburit skattepliktigt utbildningsbidrag från läroanstalten. Genomgåendet av utbildningen har ansetts vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag har därför – oavsett att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens – medgetts för vissa av utbildningen föranledda merkostnader. Merkostnaderna avsåg hemresor, hyra, fördyrat kosthåll etc.

Vuxenutbildning och arbetsmarknadsutbildning

I de fall avdrag yrkas för ökade levnadskostnader, resor m.m. i samband med vuxenutbildning och arbetsmarknadsutbildning bör uppmärksammas att de inte skattepliktiga ersättningarna och bidragen inte redovisas på kontrolluppgift. Avdrag medges inte för de kostnader som dessa ersättningar och bidrag har avsett att täcka.

Har någon ersättning av nu nämnt slag inte utgått medges avdrag för kostnader för resor, ökade levnadskostnader och kostnader för läromedel enligt samma grunder som anges i avsnitt 19.8 Resor till och från arbetsplatsen", 19.3 "Ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete och dubbel bosättning", 19.4 "Hemresor" och 19.10 "Skyddsutrustning och skyddskläder m.m.". Beträffande facklitteratur bör avdragsrätten begränsas till sådana läromedel som varit obligatoriska i undervisningen.

ALU-verksamhet

Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats vid deltagande i ALU-verksamhet (arbetslivsutveckling) och OTA (offentligt tillfälligt arbete för äldre arbetslösa) bör med hänsyn till de villkor som gäller för denna verksamhet vara avdragsgilla. Deltagande bör jämställas med förvärvsarbete. Avdrag bör således medges för kostnader för resor bostad – arbetsplats enligt samma regler som vid annat arbete (RSV:s ställningstagande 1993-04-28, dnr 12713-93/200). Jfr avsnitt 19.1 Allmänt.

Övriga kurser, konferenser, studieresor

Avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor bör medges enligt samma grunder som vid tillfälligt arbete m.m. på annan ort än hemorten. Rätt till avdrag föreligger även för övriga utbildningskostnader, såsom kurslitteratur och kursavgifter.

I detta sammanhang ska man skilja mellan fortbildning och utbildning. Med fortbildning avses ett löpande vidmakthållande av redan förvärvade kunskaper samt sådana kunskaper som erfordras för att hålla sig à jour med utvecklingen för en tjänst som man redan innehar. Utbildning, å andra sidan, avser att kvalificera till en högre tjänst.

Det kan vara svårt att avgöra vad som är att hänföra till det ena eller andra slaget av utbildning när det är fråga om genomgång av kurs eller företagande av studieresa (bevistande av kongress).

I praxis har gränsdragningen tidigare skett på så vis att en anställd medgetts avdrag för kostnaden om han uppburit oavkortad lön för kursen eller konferensen (se RÅ 1973 Fi 3 och 4 samt A 3, återgivna i RRK R73 1:2, 1:3 och 1:4). Har reducerad lön betalts av arbetsgivaren, t.ex. med B-avdrag, ansågs utbildningen inte vara att jämställa med fullgörande av tjänst.

Enligt nu gällande praxis ska utbildning – som är betingad av verksamheten – jämställas med tjänst när den anställde under studietiden, från arbetsgivaren eller någon inrättning som lämnar utbildningsbidrag eller motsvarande, erhåller en ersättning som uppgår till ett så stort belopp att det motsvarar "en

lön". Kravet att lönen ska utgå med oavkortat belopp upprätthålls inte längre. Begynnelselön eller lägstlön, som tycks vara vanligt förekommande under utbildningstiden, har i flera fall godtagits av RR. Skillnaden mellan den vanliga lönen och ersättningen under studietiden bör dock inte vara för stor för att utbildningen ska kunna jämställas med fullgörande av tjänst.

Om kursen eller konferensen emellertid genomförs på fritiden är kostnaderna i samband därmed i regel inte avdragsgilla även om det kan ligga i arbetsgivarens intresse att den anställde genomgår utbildningen.

När det gäller frågan om rätten till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med deltagande i utbildning finns det ett stort antal rättsfall.

I RÅ 1970 ref. 58 prövades frågan om avdrag för utbildningskostnader kunde medges även när reducerad lön utgått under utbildningstiden. Målet gällde en yrkeslärare, som genomgått en kurs för pedagogisk utbildning. Han var under utbildningen tjänstledig och hade lön med B-avdrag. RR fäste avseende vid att den skattskyldige – om han i stället varit tjänstledig utan lön – hade haft rätt att uppbära "särskild ersättning motsvarande avlöningsförmåner som om han haft läraranställning med full tjänstgöring i viss angiven löneklass". Sådan ersättning skulle ha uppgått till ungefär samma storlek som hans lön med B-avdrag. Med hänsyn till detta och omständigheterna i övrigt fann RR att genomgången av kursen var att jämställa med fullgörande av tjänst och han var berättigad till avdrag för de med kursen förenade merkostnaderna.

I RÅ 1994 not. 55 genomgick den skattskyldige utbildning till talpedagog vid universitetet och fick utbildningsarvode enligt förordningen om förmåner vid genomgång av utbildning till speciallärarlinje. Arvodet utgick med belopp motsvarande lön enligt lönegrad L 1:0, vilket i och för sig var "betydligt lägre än hans ordinarie lön". RR konstaterade att arvodet utgjorde skattepliktig intäkt och att genomgången av utbildningen var att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag för merkostnader föranledda av utbildningen medgavs.

RR har i RÅ 2000 not. 87 prövat frågan om avdrag för kostnader i samband med utbildning kan medges även om reducerad lön utgått under utbildningstiden. I det målet medgavs undersköterska vid landstingssjukhus avdrag för kostnader i samband med utbildning till sjuksköterska. Under studietiden hade hon erhållit lön från arbetsgivaren motsvarande lägst lönen för sjuk-

vårdsbiträden. RR ansåg i sina domskäl att utgifterna för utbildningen utgjorde avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänst trots den reducerade lönen och den omständigheten att utbildningen syftade till att erhålla högre kompetens.

Även i vissa andra fall kan deltagande i kurs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Det gäller då särskilt om utbildningsarvode, av inte obetydlig storlek, erhållits liksom då vuxenstudiebidrag uppburits. Även i dessa fall kan avdrag för kostnaden således medges. Avdrag för utbildningskostnader har av RR medgetts yrkesskadad målare som genomgick utbildning till idrottskonsulent. Under utbildningstiden erhöll målaren sjukpenning från försäkringskassan, RÅ 1994 ref. 4.

Fortbildningskostnader för flygpersonal

Skatteverket har i ett ställningstagande 2008-05-29 (dnr 131 311414-08/111) ansett att anställda vid flygbolag har rätt till avdrag för utgifter för sådan fortbildning som är nödvändig för att flyga en viss flygplanstyp. En förutsättning för avdragsrätt är att utbildningen genomförs på betald arbetstid.

Anses kursen eller studieresan vara av den art att kostnaderna är avdragsgilla bör avdrag medges med belopp som avser samtliga kostnader för kursen och som den anställde betalat med egna medel. Sålunda kan häri ingå kurskostnad, kostnad för ersättare på arbetsplatsen, resekostnader, ökade levnadskostnader samt kostnader för kurslitteratur.

Det är numera vanligt att man företar studieresor och att avdrag yrkas i deklarationen för de, ofta avsevärda, kostnader som resorna medfört. Vid dessa resor finns regelmässigt någon form av rekreation med i bilden. I sådana fall måste utredning företas, som visar sambandet mellan förvärvskällan och kostnaderna. Utredningen bör åtminstone omfatta uppgift om arrangören, ett reseprogram samt i vilken utsträckning detta följts.

I rättsfallet RÅ 1983 1:78 har RR utförligt diskuterat frågan när en resa kan anses utgöra studieresa och när den mera får ses som nöjes- och rekreationsresa. Målet gällde i och för sig resa som hade företagits av delägare i fåmansföretag, men resonemanget äger giltighet även i fråga om andra anställdas resor. RR anförde bl.a. följande.

> ”Prövningen får då ske efter en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.
>
> Vid den prövning som nu sagts kommer i betraktande i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att

> tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling t.ex., särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en studieresa av det slag och den omfattning varom fråga är, bör någon förmånsbeskattning inte komma ifråga. Om emellertid resan erhållit en sådan uppläggning att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier – vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad – får resans egenskap av nöjes- och rekreationsresa anses vara så framträdande att en förmånsbeskattning bör ske för resekostnaden i dess helhet. Svårigheterna vid prövningen blir större när inslagen av nöje och avkoppling visserligen överstiger vad som kan anses normalt men ändock inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden.”

I de fall avdrag medgetts i rättspraxis har det regelmässigt klart visats att erfarenheterna från resan medfört direkt nytta för den rörelseverksamhet som bedrivits. Att en resa helt eller delvis har studiekaraktär är således inte tillräckligt för att avdrag ska kunna medges.

19.4 Avdrag för hemresor

Hemresor vid arbete utom bostadsorten

Vid vistelse på annan ort för arbete där, anses en hemresekostnad ha karaktären av privat levnadskostnad och därför i princip inte vara avdragsgill. Av sociala skäl och för att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden har det ändå ansetts motiverat att medge avdrag för hemresor (12 kap. 24 § IL). Avdrag för hemresor enligt denna bestämmelse medges endast för kostnad för resa inom Europeiska ekonomiska gemenskapen.

EU:s medlemsländer (EU = Europeiska unionen) är: Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike.

EES-länderna (EES = Europeiska ekonomiska samarbetsområdet) är: Island, Norge och Liechtenstein.

Även ensamstående

Avstånd mer än 50 km

Avdraget gäller även för ensamstående och medges för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avståndet på 50 km ska avse närmaste färdväg. Avdrag medges inte för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne på arbetsorten.

En ensamstående som behåller bostaden på ursprungsorten och som har en tillsvidareanställning på annan ort och där kontinuerligt betalar hyra för boende har inte avdragsrätt för hemresor (se RR 2007-10-23 mål nr 1539−1540-06). En ensamstående med sådant dubbelt boende som har avdragsrätt för ökade levnadskostnader för tillfälligt arbete eller dubbel bosättning bör dock ha avdragsrätt för hemresor under motsvarande period.

Hemresor eller arbetsresor

Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-12-28 (dnr 131 672135-05/111) ansett att skattskyldig, som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där familjen bor, har rätt att göra avdrag för en hemresa i veckan oavsett att han också utför en del arbete på hemorten. En förutsättning för avdragsrätt är att de generella reglerna om avdrag för hemresor är uppfyllda.

Hemresor när bostad på hemort är uthyrd

Skatteverket har i ett ställningstagande 2004-09-23 dnr 130 558762-04/113 behandlat frågan om avdrag för hemresor. I det aktuella fallet hade den skattskyldige tagit med sig familjen till den nya arbetsorten och i samband därmed hyrt ut bostaden på den tidigare hemorten. Skatteverket anser i ställningstagandet att avdrag för hemresor inte ska medges i en sådan situation eftersom han inte disponerar någon bostad på den gamla bostadsorten och därför bör anses bosatt på den nya arbetsorten.

Billigaste färdsätt

Avdraget ska normalt motsvara kostnaden för billigaste färdsätt. Avdrag medges dock för resa med tåg (även första klass och s.k. snabbtåg) eller flyg om kostnaden inte är oskälig. Det särskilda avståndskravet som tidigare gällde vid flygresa, har slopats.

Hemresor med tåg och flyg

Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-10-25 (dnr 131 522869-05/111) ansett att avdrag för hemresor med flyg eller tåg som den skattskyldige företagit ska medges så snart villkoren för avdragsrätt för hemresor är uppfyllda. För flygresor bör avdrag medges med belopp motsvarande det billigaste flygalternativet på den aktuella sträckan vid den ifrågavarande tidpunkten.

Hemresor betalda med årskort

Om en skattskyldig från sin arbetsgivare erhåller ett årskort på tåg eller flyg uppkommer en skattepliktig förmån om årskortet används för privata resor. Förmånen beräknas till värdet av de privata resor som faktiskt företagits dock högst till värdet av årskortet. Om årskortet används för dels tjänsteresor, dels hemresor, dels arbetsresor och övriga privata resor uppkommer frågan om hur avdrag för hemresor och arbetsresor ska beräknas. I ett ställningstagande 2007-05-16 (dnr 131 315541-07/111) anser Skatteverket att avdrag får godtas i den för den skattskyldige förmånligaste ordningen, dvs. avdrag får först göras för hemresor för vilka ingen avdragsbegränsning gäller och därefter för arbetsresor.

I KRNJ 1997-03-04, mål nr 2515-1995 har avdrag medgetts för kostnaden för tågbiljett som inköpts för varje resa även om detta medför en fördyring i förhållande till inköp av årskort. Om årskort faktiskt har införskaffats, ska enligt KR avdrag endast medges för den därav föranledda kostnaden.

Bilavdrag

Om det inte finns godtagbara allmänna kommunikationer medges avdrag för resa med egen bil enligt den schablon som gäller avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats (18,50 kr milen). Om hemresan har gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr milen och för kostnaden för andra drivmedel med 9,50 kr milen.

Avdrag medges dessutom för faktisk kostnad för väg-, bro-, färjeavgifter eller trängselskatt.

Vad avses med godtagbara allmänna kommunikationer

Vid bedömningen av om det finns godtagbara allmänna kommunikationer bör hänsyn tas till om befintliga kommunikationer passar den skattskyldiges arbetstider så att vistelsetiden i bostaden blir meningsfull (se KRSU 1999-11-04 mål nr 1364-1998 där skattskyldig medgavs bilavdrag när vistelsetiden i hemmet vid användandet av allmänna kommunikationer endast uppgick till 17 timmar inklusive mellanliggande natt). Det har också betydelse om den skattskyldiges bostad ligger avsides eller på sådant avstånd från tåg- eller busstation att han måste använda särskilt färdmedel för anslutningsresor. I sådana fall kan den skattskyldige vara berättigad till avdrag för resa med egen bil.

Vad avses med billigaste färdmedel

Om det finns godtagbara allmänna kommunikationer och den skattskyldige ändå använt egen bil för hemresorna uppkommer frågan om vilket avdrag som kan medges. Enligt förarbetsuttalande (jfr prop. 1989/90:110 s. 361) innebär huvudregeln att avdrag oftast kommer att medges med belopp motsvarande

kostnad för andra klass tåg, alternativt för resa med buss. Det prisbilligaste färdsättet är i allmänhet landsvägsbuss. Om resträckan är lång och resan med bussen innebär täta stopp och lång restid bör avdrag i stället kunna medges för kostnaden för andra klass tåg. Finns direktbuss eller pendelbuss på sträckan med för den skattskyldige lämpliga avgångstider bör avdrag medges för detta färdmedel.

Om den skattskyldige inte är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader kan avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen ändå medges. Se rättsfall om resor mellan Gotland och Stockholm och mellan Kristinehamn och Göteborg i avsnittet 19.8 Resor till och från arbetsplatsen.

Om arbetsgivaren tillhandahållit den skattskyldige fria hemresor ska värdet av förmånen tas upp som intäkt. Avdragsrätten prövas på samma sätt som om den skattskyldige själv haft utgiften för resorna.

Hemresor i samband med pågående tjänsteresa

I RÅ 2002 ref. 35 prövades frågan om resor till hemorten i samband med helger utgjorde hemresor eller resor i tjänsten för anställda i byggnads- och anläggningsbranschen. I det aktuella målet hade arbetsgivaren under pågående tjänsteresa betalat ut ett s.k. hemresebidrag som ersatte två traktamenten. Trots att de anställda hade bostaden som sitt tjänsteställe ansågs de företagna resorna ändå utgöra sådana hemresor för vilka skyldighet förelåg för arbetsgivaren att erlägga socialavgifter.

Om den anställde erhållit förmån av fri hemresa i samband med helger medges avdrag för hemresor enligt de grunder som angetts ovan. Eftersom den anställde vistats i hemmet medges inget avdrag för måltider och småutgifter. Däremot kan avdrag för utgifter för logi medges även om den anställde rest hem. En förutsättning för avdragsrätt i sådana fall är att han/hon haft en kostnad för logi på förrättningsorten även under den tid denne vistats i hemmet (Se Skatteverkets ställningstagande 2004-10-26, dnr 599103-04/111).

Anställda som under en period är på tjänsteresa på annan ort än hemorten kan ibland alternera mellan att övernatta på arbetsorten eller dagpendla. Av Skatteverkets ställningstagande 2006-10-06 (dnr 131 421488-06/111) framgår att om den anställde övernattar minst tre nätter under en arbetsvecka på arbetsorten utgör resan från arbetsorten till hemorten med återresa som regel hemresa. Om den anställde under arbetsveckan endast övernattar en eller två nätter på arbetsorten och i övrigt dagpendlar utgör alla resorna mellan bostaden och arbetsorten tjänsteresor. Vid

sidan av avdragsrätten för hemresor kan avdragsrätt även finnas för arbetsresor enligt 12 kap. 26−30 §§ IL.

Personal i väpnad tjänst utomlands

Förmån av fri hemresa som tillkommer svensk personal som tjänstgör i väpnad tjänst i FN:s och ESK:s fredsbevarande verksamhet utomlands utgör inte skattepliktig intäkt. Detta gäller bl.a. svenska FN-soldater. När arbetsgivaren betalat hemresan medges följaktligen inget avdrag. Se vidare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning, SKV 352.

Pendlingsstöd vid hemresor

Enligt förordningen (1999:594 med ändring i 2004:1329) om flyttningsbidrag kan bidrag lämnas för två hemresor i månaden till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Bidrag som utbetalats ska hänföras till sådant flyttningsbidrag som enligt 11 kap. 27 § IL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

19.5 Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar

Enligt 12 kap. 3 § första och andra stycket IL får utgifter som skattskyldig haft inte dras av om det samtidigt utgått skattefri ersättning som är avsedd att täcka dessa utgifter. Bestämmelsen i paragrafens första stycke avser ersättningar till utomlands stationerad personal vid en statlig myndighet, ersättning och förmån av inställelse- och arbetsresor, flyttningsersättning till personal vid en statlig myndighet samt fasta resekostnads- och traktamentsersättningar till företrädare i Europaparlamentet. Bestämmelsen i paragrafens andra stycke avser flyttningsbidrag som lämnas av arbetsmarknadsmyndighet, vissa studiestöd samt bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning.

Skatteverket anser i ett ställningstagande 2007-03-06 (dnr 131 164347-07/111) att om den skattefria ersättningen endast är avsedd att täcka en viss del av kostnaderna har den skattskyldige rätt till avdrag för den del av kostnaden som överstiger erhållen ersättning.

Enligt 12 kap. 3 § tredje stycket IL får utgifter som skattskyldig haft inte dras av om det samtidigt utgått skattefri ersättning. Bestämmelserna i paragrafens tredje stycke avser ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner samt skattefria ersättningar till dagbarnvårdare.

I ovannämnda ställningstagande anser Skatteverket att när en skattskyldig erhåller sådana ersättningar som avses i 12 kap. 3 § 3 stycket IL får utgifter som täcks av ersättningen inte dras av.

19.6 Avdrag för skattskyldiga med sjöinkomst

Se avsnitt 22, del 1.

19.7 Inställelseresor

Har den skattskyldige haft kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag, s.k. inställelseresa, har han rätt till skäligt avdrag för kostnaderna (12 kap. 25 § IL).

Med tillträdande och frånträdande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början resp. den sista resan vid anställningens eller uppdragets avslutande.

Avdragsrätten gäller skäliga kostnader för resor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. Vid flygresa in i och ut ur Sverige gäller även här vad som tidigare har sagts beträffande hemresor. Vid bedömningen om kostnaderna är skäliga gäller även i övrigt samma förut sättningar som tillämpas för avdrag för hemresor.

Om den skattskyldige har haft kostnader för väg-, bro-, färje-avgift eller trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om arbetsgivaren tillhandahållit resorna tas värdet upp som förmån. Avdraget prövas som för egna utgifter.

19.8 Avdrag för resor till och från arbetet

Allmänna förutsättningar för avdrag

Bestämmelserna om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats finns i 12 kap. 26–30 § IL. Därutöver har Skatteverket utfärdat allmänna råd och meddelanden m.m. om sådana resor (SKV A 2009:1 och SKV M 2009:1).

Avdrag medges för skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen (12 kap. 26 § IL) där denna varit belägen på sådant avstånd från bostaden att särskilt fortskaffningsmedel behövt anlitas och även anlitats. Som regel krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgått till minst 2 km. för att avdrag ska kunna komma ifråga.

Vid bestämmandet av detta avstånd ska hänsyn tas till det totala avståndet mellan bostad och arbetsplats såsom t.ex. då buss används för en ressträcka av t.ex. 1,5 km. till järnvägsstation, varifrån resan fortsätts med järnväg. I sådana fall finns det inget skäl att på grund av vägsträckans ringa längd inte medge avdrag för kostnaden för bussresan.

Ålder, invaliditet eller motsvarande förhållanden kan medföra avdrag även om avståndet till arbetsplatsen understiger 2 km.

Om den skattskyldige vid sina resor mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro-, färjeavgift eller trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden (12 kap. 27 § IL).

Fria till- och frånresor

Om arbetsgivaren tillhandahållit resan är värdet därav att se som en skattepliktig förmån. Avdragsrätten prövas som om den anställde själv haft utgiften.

Flera arbetspass

Avdrag ska som regel medges för kostnad för resa med billigaste färdmedel som lämpligen kunnat användas, vanligen allmänna kommunikationsmedel, och endast för en resa i vardera riktningen per dag. Om arbetstiden är uppdelad i flera pass med inte alltför oväsentligt tidsmellanrum, som kan förekomma t.ex. för sjukvårdspersonal, bör avdrag medges för kostnader för resor fram och åter till de olika arbetspassen. Kostnad för hemresa vid lunchrast eller för middagsmål vid övertidsarbete är dock inte avdragsgill.

RR har i RÅ 1971 ref. 48 medgett skattskyldig avdrag för dubbla resor mellan bostaden och arbetsplatsen när den skattskyldige saknat körkort och blivit skjutsad till och från arbetet av anhörig.

Resor arbetsplats – sommarstuga

För att avdrag för resekostnader ska kunna medges fordras att resorna avser färd till och från den ordinarie bostaden. Avdrag medges inte för resor till och från sommarstuga i den mån kostnaderna därigenom ökas.

Resor på tjänsteorten

Skatteverket har i ett ställningstagande 2008-06-05 (dnr 131 344760-08/111) ansett att avdrag ska göras enligt reglerna för tjänsteresor när en anställd i samband med en tjänsteresa har utgifter för resor mellan tillfällig bostad på förrättningsorten och den tillfälliga arbetsplatsen.

RR:s dom RÅ 1986 not. 826 gällde en polisman som hade tjänst i Stockholm. Han avsåg att flytta till Gotland men behålla tjänsten i Stockholm. RR fann att resorna mellan Got-

land och Stockholm utgjorde resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Avdrag kunde därvid medges med skäligt belopp.

Avdrag för kostnader för resor mellan bostad i Kristinehamns kommun och arbetsplats i Göteborg har medgetts polisman, som arbetat i Göteborg och där haft tillgång till ett litet övernattningsrum. Rummet var möblerat med i stort sett bara en säng och disponerades även av andra (RÅ 1989 ref. 69).

Båtresa

Skattskyldig, som var bosatt på en ö och använt egen båt för en del av sina resor till och från en arbetsplats på fastlandet, har medgetts avdrag för kostnaderna för resorna med båten oaktat att det funnits allmän färjeförbindelse mellan ön och fastlandet (RÅ 1989 ref. 36). RR har därvid medgett avdrag för båtresorna med belopp motsvarande kostnaderna för drivmedel och båtplats. Rättsfallet torde ha giltighet även sedan avdragsrätt numera föreligger för färjeavgift.

Årskort

Kostnad för årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas, är inte avdragsgill för det beskattningsår då betalning skett (RÅ1985 1:3 och RÅ 1988 ref. 17).

Avdrag kan i normalfallet göras först vid taxeringen för det beskattningsår då resorna företagits. Att det numera tillämpas en strikt kontantprincip i inkomstslaget tjänst förändrar inte detta synsätt (se i RÅ 1988 ref. 17 åberopad litteratur).

Resor med cykel och moped

I Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om resor mellan bostad och arbetsplats anges de närmare förutsättningarna för avdrag för cykel och moped.

Resor med bil och motorcykel

Skatteverkets allmänna råd och meddelanden om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats innehåller även rekommendationer om avdrag för resor med bil och motorcykel. Avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen med egen bil medges med 18,50 kr per körd mil (12 kap. 27 § IL).

Om den som är skattskyldig för bilförmån har gjort resor till och från arbetsplatsen med förmånsbilen medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr per körd mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9,50 kr per körd mil. Avdrag för kostnader för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin.

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med

samma belopp, dvs. 6,50 kr resp. 9,50 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Samma avdragsrätt som anges i de föregående två styckena gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, gjort resorna med en förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i 2 kap. 22 § IL är skattskyldig. Som närstående enligt nämnda lagrum räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon annan av nämnda personer är delägare i. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

För motorcykel medges avdrag med 9 kr för körd mil (se SKV A 2009:1). Det som fortsättningsvis sägs i fråga om bilresor gäller även i fråga om resor med motorcykel.

Väg-, bro- och färjeavgift

Om den skattskyldige vid resa mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden. Avdraget för kostnaden för väg-, bro- och färjeavgiften medges alltså vid sidan av de tidigare angivna avdragsbeloppen.

Trängselskatt

Fr.o.m. den 1 augusti 2007 infördes trängselskatt inom Stockholmsområdet. Om den skattskyldige vid resa mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för trängselskatt medges avdrag för den faktiska kostnaden. Avdraget för trängselskatten medges vid sidan av de tidigare angivna avdragsbeloppen.

Förutsättningar för bilavdrag

Enligt 12 kap. 27 § IL medges avdrag för bilkostnader under följande förutsättningar

- vägavståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 5 kilometer och
- det av omständigheterna klart framgår, att användandet av bil i stället för allmänt kommunikationsmedel regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar eller
- om oavsett avstånd och tidsvinst bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat och bilen körs minst 300 mil i tjänsten för år räknat.

Använder den skattskyldige bilen i tjänsten under mindre än 160 dagar men minst 60 dagar och därvid kör minst 300 mil i tjänsten för år räknat medges avdrag för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används mindre än 60 dagar i tjänsten medges inte avdrag för dessa resekostnader.

Tidsvinst

Beräkning av tidsvinsten sker med utgångspunkt i den sammanlagda tidsvinsten för fram- och återresan. För skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn är det dock den sammanlagda tidsvinsten per dygn, som uppnås genom att använda bil mellan bostad och arbetsplats som avses. Vid beräkning av tidsvinsten bör hänsyn tas även till den tid, som går åt för att uppsöka parkeringsplats och gå till och från parkeringsplatsen, samt till den trafikintensitet som råder vid den tid då resan företas.

Däremot beaktas inte tidsvinst som beror på att den skattskyldige, i syfte att undvika körning under rusningstid, kommer till eller lämnar arbetsplatsen (arbetsorten) vid annan tidpunkt än vad som är motiverat med hänsyn till arbetstidens förläggning.

Färdväg

Skattskyldig som har alternativa möjligheter att anlita allmänna kommunikationsmedel ska som jämförelse vid tidsvinstberäkningen använda det färdsätt och den färdväg som ter sig naturlig.

I visst fall har avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats medgetts för lämpligaste färdväg trots att annan kortare resväg fanns (RÅ 1986 ref. 41).

Skiftarbete

Arbetstagare som arbetar i skift kan t.ex. då arbetstiderna växlar efter ett fast schema uppnå erforderlig tidsvinst vid vissa av dessa skift. Avdrag kan då medges för kostnad för bilresor de dagar då tidsvinst uppnås (RÅ1984 1:62).

Dusch på arbetsplatsen

I ett rättsfall hade den skattskyldige i sitt arbete regelbundet kommit i kontakt med hälsofarligt ämne och hade därför duschat efter arbetstidens slut. Tidsåtgången för detta fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten vid färd med bil till och från arbetet (RÅ1984 1:99).

Lärare

RR har i en dom (RÅ 1994 not. 143), som gällde en lärare, vid tidsvinstberäkningen tagit hänsyn till den korta tid som stod till buds för att förflytta sig från järnvägsstationen till skolan och till risken för tågförseningar. RR har även beaktat att viss tid går åt för förberedelser för undervisningen och att det fick anses föreligga särskilda krav på en lärare att komma i tid till tjänstgöringens början. RR godtog en tidsvinstberäkning med utgångspunkt från ett tidigare tåg än det som TN utgått från. Härigenom uppkom tidsvinst på minst två timmar och RR medgav avdrag för bilresor.

Tidsvinst del av året

I det fall tidsvinst uppnås under del av året, t.ex. då kortare arbetstid tillämpas under sommarmånaderna, medges avdrag för bilkostnader under denna tid (RÅ 1980 1:35).

Frågan om användande av bil regelmässigt medfört tidsvinst har prövats i RÅ 1988 ref. 75. I detta fall hade tidsvinst uppnåtts endast under vissa veckodagar. Med hänsyn härtill och då tidsvinst bara uppnåtts under 81 av 212 arbetsdagar fann RR att kravet på regelmässighet inte var uppfyllt. Till följd härav ansågs den skattskyldige inte berättigad till något avdrag för bilresor.

Om skattskyldig inte kan utnyttja allmänna färdmedel vid vissa tillfällen, t.ex. på grund av övertidsarbete eller skiftarbete, kan han medges avdrag för bilkostnader för dessa resor och för färd med allmänna färdmedel i övrigt (RÅ 1980 1:32).

Flextid

Vid beräkning av tidsvinsten utgår man ifrån den ordinarie arbetstiden även om arbetsgivaren tillåtit anställd en annan arbetstid. Tillämpas flexibel arbetstid, s.k. flextid, beräknas tidsvinsten enligt det snabbaste färdsättet för allmänna kommunikationsmedel inom ramen för flextiden (RÅ 1980 1:89). Arbetstagaren kan visserligen själv bestämma tiden för sitt arbetes början och slut inom den bestämda flexramen. Vid jämförelsen av restid med bil med restid med allmänna kommunikationsmedel ska jämförelsen göras utifrån den förutsättningen att arbetstagaren i rimlig omfattning ska anpassa sin individuella arbetstid till tabellerna för berörda allmänna kommunikationsmedel.

RR har i domen (RÅ 1992 not. 6) haft att ta ställning till bl.a. tidsvinstberäkning vid s.k. flextid. Vid anlitande av allmänna färdmedel skulle den skattskyldige anlända till arbetsplatsen 20 min. före flextidens början. Väntetiden har inte ansetts motivera att tidsåtgången för resor med allmänna färdmedel beräknas med andra avgångstider som grund. Väntetiden har däremot inräknats i den totala tidsåtgången för resa med allmänna färdmedel. Stipulerad tidsvinst ansågs i detta fall inte ha uppkommit och den skattskyldige var följaktligen inte berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen.

Med uttrycket flexibel arbetstid bör enligt SKV:s allmänna råd förstås att den anställde har rätt att självständigt bestämma sin ankomst/avgångstid till resp. från arbetsplatsen inom flextidens ram. I normalfallet torde också företagens flexsystem omfatta just denna rättighet. I den mån den skattskyldige hävdar att han inte omfattas av företagets flextidssystem bör det ankomma på honom att visa detta på något sätt för att Skatteverket ska frångå tidsvinstberäkningen enligt flexibel arbetstid.

En anställd kan åberopa att han vid vissa enstaka tillfällen inte helt fritt kan nyttja den flexibla arbetstiden pga. Att arbetsuppgifterna inte tillåter det. Detta utgör dock inte skäl för att tidsvinsten ska beräknas som vid fast arbetstid. I ett sådant fall ska regeln om tidsvinstberäkning vid flexibel arbetstid gälla.

I RÅ 1986 ref. 11 hade den skattskyldige förskjuten arbetstid pga. barnpassning. Denna förskjutning fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten för resor med bil mellan bostad och arbetsplats.

Arbetsresor i samband med värnpliktstjänstgöring

Ogift skattskyldig, som såväl före som under värnpliktstjänstgöringen haft extra arbete i hemorten, har medgetts avdrag såsom för resor mellan bostad och arbetsplats (RÅ 1982 1:75).

Allmänt kommunikationsmedel saknas

1. Hela sträckan

Om tillgängligt allmänt transportmedel saknas bör skattskyldig, som använder bil för resor mellan bostad och arbetsplats, medges avdrag för bilkostnader oavsett tidsvinsten, under förutsättning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 2 km.

2. Del av sträckan

Saknas tillgängligt allmänt transportmedel för endast en del av sträckan mellan bostad och arbetsplats, och denna del är minst 2 km, får oavsett tidsvinst avdrag för bilkostnader beräknas för hela sträckan om bil använts.

Bilen används i tjänsten

Skattskyldig som i sin tjänst regelmässigt använder bil bör medges avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten.

För att avdrag för kostnad för bilresor ska medges för samtliga arbetsdagar krävs att den anställde använt bilen i tjänsten minst 160 dagar samt att tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil. Om bilen använts minst 60 dagar men mindre än 160 dagar medges avdrag för det antal dagar bilen faktiskt använts i tjänsten om tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil.

Huruvida med körning i tjänsten avses enbart den anställdes egen körning i tjänsten eller även andra anställdas körning med bilen i tjänsten behandlas inte i förarbetena till lagstiftningen. Kravet på 300 mils körning i tjänsten bör dock anses uppfyllt om bilen totalt använts 300 mil i tjänsten.

Vid beräkning av det antal dagar som skattskyldig använt bil i tjänsten ska hänsyn tas till om det varit praktiskt möjligt att

använda bilen hela eller endast del av året. Som exempel på omständigheter som kan föranleda att man godtar även färre antal dagar än de ovan angivna kan nämnas att den skattskyldige på grund av sjukdom, militärtjänstgöring, utlandsvistelse eller liknande varit förhindrad att arbeta hela året eller att anställningen varat endast del av året. Har anställningen t.ex. varat tre månader ska bilen ha använts minst 40 dagar i tjänsten och tjänstekörningen uppgå till minst 75 mil för att avdrag ska medges för samtliga arbetsdagar. Det ankommer på den skattskyldige att visa att han uppfyller angivna krav på tjänstekörning.

Ofta åberopas som skäl för bilreseavdrag, att arbetsgivaren uppställt krav att den anställde har bil, att han har biltillstånd, eller att han inte i förväg kan veta om han kommer att behöva använda bilen i tjänsten under dagen. Dessa omständigheter utgör emellertid inte några självständiga skäl för avdrag, utan måste sammanvägas med vad som ovan sagts om den faktiska regelmässiga användningen.

Garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen

En förutsättning för avdragsrätt för parkeringskostnader (garage- eller annan uppställningsplats) vid arbetsplatsen är att bilen används i tjänsten. Vägledning torde i detta sammanhang kunna hämtas från ovannämnda regler om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (12 kap. 27 § IL). Skattskyldig som enligt denna bestämmelse är berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostad och arbetsplats bör därför för motsvarande tid eller dagar medges avdrag för sina faktiska kostnader för parkering på arbetsplatsen.

Ålder, sjukdom, handikapp

Skattskyldig som pga. hög ålder, sjukdom eller handikapp måste använda bil för resor mellan bostad och arbetsplats kan medges avdrag med de verkliga kostnaderna för dessa resor, i den mån detta är fördelaktigare för den skattskyldige, och således inte med schablonmässigt beräknade belopp (12 kap. 30 § IL). För att vara berättigad till avdrag för verkliga bilkostnader i samband med sjukdom bör den skattskyldige kunna uppvisa ett läkarintyg. Av intyget bör det framgå att det på grund av sjukdomen är nödvändigt att använda bil för resorna till och från arbetet. I dessa fall tas inte heller hänsyn till om vägavståndet uppgår till 5 km. eller till den eventuella tidsvinst som görs. Avdrag medges inte för den del av kostnaderna för bilen som avser annan körning än arbetsresor. Vid beräkning av de verkliga bilkostnaderna ska hänsyn tas till ev. bidrag, t.ex. bilstöd till handikappade.

Skatteverket har i ett ställningstagande 2008-12-12 (dnr 131 704346-08/111) ansett att avdrag för arbetsresor med bil för handikappade m.fl. bör medges med belopp motsvarande högst dubbla schablonavdraget. Vid 2009 års taxering bör avdrag medges med högst 37 kr per mil.

Pendlingsstöd

Enligt förordningen (2004:1329) om flyttningsbidrag kan bidrag utgå till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Pendlingsstöd lämnas för de resekostnader som överstiger de kostnader som den arbetslöse normalt skulle ha haft för resor till och från ett arbete inom normalt pendlingsavstånd. Pendlingsstöd lämnas dock med högst 2 000 kr i månaden för dagpendling.

Bidraget torde vara att hänföra till sådant flyttningsbidrag som enligt 11 kap. 27 § IL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

Aktivitetsstöd

Enligt förordningen 2004:1329 utbetalas ersättning för dagliga resor till personer som deltar i arbetsmarknadspolitiskt program, rehabilitering eller genomgår utredning. Ersättning för bilresor utbetalas med 18,50 kr per mil för den del av kostnaden som överstiger 600 kr per mån.

Eftersom bidraget inte utgör skattepliktig intäkt bör avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Om skattefritt aktivitetsstöd utbetalats och förutsättningarna för avdrag är uppfyllda bör avdrag medges med 600 kr per mån. motsvarande den del av kostnaden för resorna som inte täcks av bidraget.

Utbildning vid uppsägning

Beträffande resor vid utbildning i samband med uppsägning, se avsnitt 19.9 ”Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.”

Rehabilitering

Fråga om avdrag för resekostnader i samband med rehabilitering har varit uppe till bedömning i rättsfallet RÅ 1994 ref. 4. En målare hade på grund av yrkesskada genomgått rehabilitering och därvid utbildat sig till idrottslärare. Under rehabiliteringstiden hade sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring utgått. Sjukpenningen hade kunnat vägras om målaren inte underkastat sig rehabiliteringen. Genomgåendet av rehabiliteringen ansågs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag medgavs därför för vissa resekostnader som haft samband med rehabiliteringen.

Medåkande

Skatteverket har i ett ställningstagande 2008-09-22 (dnr 131 555950-08/111) ansett att i de fall samåkning med bil sker bör schablonavdraget för arbetsresorna fördelas mellan de personer som samåker. Medåkaren har då avdragsrätt för sin kostnad, vilket reducerar bilförarens avdrag. Om bilföraren mot betalning gör extra körningar för en passagerares räkning föreligger ett uppdragsförhållande mellan parterna. I sådant fall ska utbetalaren lämna kontrolluppgift osv. enligt vanliga regler.

Byggnads- och anläggnings-branscherna

Inom byggnads- och anläggningsbranscherna erhåller de anställda under vissa förutsättningar ersättning för resa mellan bostad och arbetsplats i samband med daglig inställelse till arbetsplatsen. Flertalet anställda inom dessa branscher saknar särskilt tjänsteställe. För dem som tillhör denna grupp bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i deras bostad (12 kap. 8 § IL). Om den vanliga verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt i bostaden är resa mellan bostad och arbetsplats att betrakta som tjänsteresa. Avdrag bör medges som för sådan resa, jfr avsnitt 19.2.

Avdraget ska beräknas på faktiskt körd sträcka. RR har i rättsfallet RÅ 1994 not. 450, som gällde besked enligt 44 § i numera upphävda UBL, ansett att arbetsgivaren varit skyldig att göra avdrag för preliminär skatt på ersättning för målares resor med egen bil när körsträckan beräknats efter schablonmässiga grunder. Antalet körda mil hade beräknats utifrån en fiktiv centralpunkt inom verksamhetsområdet och inte från den anställdes bostad.

Om arbetsplatsen är tjänsteställe är det i avdragshänseende fråga om resa mellan bostad och arbetsplats. Under förutsättning att den anställde uppfyller kraven enligt Skatteverkets meddelanden m.m. om avdrag för resa med bil mellan bostaden och arbetsplatsen, medges avdrag vid 2009 års taxering med 18,50 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr per mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9,50 kr per mil. Avdragsbeloppen gäller även om uppburen milersättning understiger schablonbeloppen på 18,50, 6,50 resp. 9,50 kr.

I rättsfallet RÅ 1986 ref. 33 ansågs verkstaden utgöra tjänsteställe, trots att den skattskyldige under större delen utfört arbete på andra platser, med resa direkt från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen. Resorna mellan bostaden och verk-

staden ansågs som resor till och från arbetet, övriga som resor i tjänsten.

Det bör också observeras att den utbetalda ersättningen för daglig inställelse till arbetsplatsen i många fall felaktigt redovisas som ersättning för resa i tjänsten. Det förekommer därvid att avdrag yrkas såväl med belopp motsvarande denna ersättning som med belopp motsvarande sedvanligt avdrag för bilresor mellan bostad och arbetsplats.

Musiker m.fl.

Turnerande musiker m.fl. kan i vissa fall medges avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats. Detta gäller när de reser med egen bil mellan bostad och uppställningsplats för turnébuss eller repetitionslokal. Turnéresa däremot som påbörjas direkt från bostaden anses som resa i tjänsten liksom övriga resor med turnébussen.

En frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikerverksamheten utförs där. Resorna till engagemangsplatsen utgör därvid tjänsteresor och resorna mellan bostaden och replokalen resor till och från arbetet

En musiker som engageras för att spela längre perioder än en vecka på samma plats, t.ex. en konserthall eller studio, har sitt tjänsteställe på den platsen. Resorna mellan bostaden och denna plats anses därför som resor till och från arbetet. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-10-27 dnr 131 574071-08/111.

Studiecirkelledare

Resa bostad – cirkelplats eller resa mellan olika cirkelplatser ska bedömas enligt reglerna för resa bostad – arbete. Jfr KRNS 1987-03-13 mål nr 4813-1984, där ersättningar till cirkelledare för deras kostnader för resor till och från de platser där studiecirklar har hållits ansetts utgöra ersättning för resor mellan bostad och arbetsplats (avgiftsmål). Ledandet av varje enskild cirkel bör ses som ett självständigt åtagande dvs. ett åtagande motsvaras av en anställning.

Resa med taxi

RR har när resan annars skulle vara förenad med risk för överfall medgett avdrag för utgifter för taxiresor. Resorna hade företagits mellan kl. 03.00 och kl. 04.00 (RÅ 1990 ref. 61 I och II). RR har därefter avgjort ytterligare ett mål beträffande taxiresor nattetid (RÅ 1991 not. 218). I det senare målet medgavs avdrag för taxiresor trots att det funnits allmänna kommunikationsmedel för delar av resan.

Betr. Resa mellan bostad och arbetsplats vid deltagande i ALU-verksamhet, se kap. 19.3 ”Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning, kurser, konferenser m.m.”.

19.9 Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

Utbildning i samband med uppsägning

Om en skattskyldig som är eller riskerar att bli arbetslös på grund av personalavveckling eller liknande, av sin arbetsgivare får en förmån av sådan utbildning e.d. som är skattefri enligt 11 kap. 17 § IL, kan den skattskyldige i vissa fall medges avdrag för resor och ökade levnadskostnader i samband med utbildningen (12 kap. 31 § IL).

Avdrag för resor till och från platsen för utbildningen medges enligt samma regler som för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (12 kap. 2 § och 26–31 § IL). Avdrag medges alltså endast för den del av kostnaden som tillsammans med kostnader för resor mellan bostaden och arbetet överstiger 8 000 kr.

Under förutsättning att den skattskyldige har fått ersättning för ökade levnadskostnader och hemresor medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tillfälligt arbete (12 kap. 18 § IL) och för hemresor enligt 12 kap. 24 § IL.

Avdraget för ökade levnadskostnader får varken överstiga den erhållna ersättningen eller schablonbeloppen enligt 12 kap. 21 § IL.

Avdrag för resor och ökade levnadskostnader får medges i högst ett kalenderår efter uppsägningstidens utgång (12 kap. 31 § IL).

All ersättning för resor och ökade levnadskostnader ska deklareras som lön.

Angående avdrag för kostnad för arbetsresor, se avsnitt 19.8.

RR har i RÅ 2002 not. 96 prövat frågan om skattskyldigs rätt till avdrag enligt detta lagrum. Målet avsåg en undersjuksköterska som genomgick en utbildning till sjuksköterska. Syftet med utbildningen var att hon skulle kunna behålla sin anställning hos landstinget. RR angav i sina domskäl att avdrag enligt 12 kap. 31 § IL får medges även om utbildningen sker för att garantera fortsatt anställning hos den egna arbetsgivaren.

19.10 Skyddsutrustning och skyddskläder m.m.

Skyddskläder

Enligt 12 kap. 32 § IL medges anställda avdrag för kostnad för speciell skyddsutrustning och speciella skyddskläder.

En förutsättning för avdrag är att det är fråga om skyddsutrustning och skyddskläder som varit nödvändiga för att fullgöra tjänsten. Avdrag medges inte för exempelvis vanliga glasögon även om dessa på grund av arbetet skulle utsättas för onormalt högt slitage.

Med skyddsutrustning menas sådan utrustning som hjälm, skyddsglasögon, hörselskydd och skor med stålhätta. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden.

Enligt Skatteverkets mening torde även skyddsväst som en polisman använder i tjänsten när risk finns för skador med skjut- och stickvapen, inräknas i den skyddsutrustning som avses i lagrummet och kostnaden alltså vara avdragsgill (RSV:s ställningstagande 1992-03-30, dnr 20035-92/200).

Avdrag för skyddsutrustning och skyddskläder medges för faktiska kostnader.

Arbetskläder

Avdrag för andra arbetskläder än skyddskläder medges inte, även om arbetsgivaren skulle ha lämnat ersättning för detta ändamål. Avdrag medges inte heller om den skattskyldige varit tvungen att bära viss klädsel i tjänsten, t.ex. uniform eller frack, eller om den anställde annars haft onormalt höga kostnader.

Arbetsbiträde

Avdrag medges för ersättning till arbetsbiträde som den skattskyldige har varit tvungen att anlita för tjänstens utförande och som han själv har avlönat. I en dom (RÅ 1988 ref. 26) hade en sjukhuspräst i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning. Kostnader för handledningen har ansetts avdragsgilla. Reglerna i 60 kap. 1–3 § IL bör dock observeras, nämligen att avdrag inte medges för värdet av arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet som utförts av make eller av hemmavarande barn under 16 år. Skäl för avdrag för arbetslön torde förekomma sparsamt i inkomstslaget tjänst.

Särskilda regler gäller för fåmansföretagare och de skattskyldiga som redovisar inkomst av näringsverksamhet.

Arbetsredskap

Avdrag medges för kostnad för instrument och verktyg i den mån utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

Schablonavdrag medges inte

Schablonavdrag för verktyg för vissa yrkesgrupper medges inte. Avdrag medges i stället för faktisk kostnad om utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

Direktavdrag eller förslitningsavdrag

Avdrag bör medges för hela anskaffningskostnaden för ett verktyg om kostnaden inte överstiger 10 000 kr. Om verktygets varaktighet är högst tre år får anskaffningskostnaden dras av på en gång även om kostnaden överstiger 10 000 kr. I andra fall bör avdrag medges genom förslitningsavdrag, se mera nedan.

Bandspelare, grammofon e.d.

RÅ 1978 1:19 avsåg en musiklärare som yrkat avdrag för bandspelare och grammofon. RR konstaterade inledningsvis att sådan utrustning numera är vanlig i hemmen. Anskaffningskostnaden för sådan utrustning är i skattehänseende en levnadskostnad, som inte är avdragsgill. Detta gäller enligt RR även i sådana fall då utrustningen kan vara till nytta också i den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I fall då sådan utrustning i väsentlig utsträckning måste användas i och för tjänsten kan det emellertid antas att utrustningen förslits snabbare än normalt. Anskaffningskostnaden är då i motsvarande mån en kostnad för tjänsteintäkternas förvärvande. Musikläraren hade medgetts förslitningsavdrag med 20 % på halva anskaffningskostnaden för grammofonen och bandspelaren.

Musikinstrument

Enligt RR:s praxis bör avdrag i normalfallet medges med skälig förslitningskostnad för sådana musikinstrument som i väsentlig utsträckning används i verksamheten. För instrument som minskar i värde bör avdrag medges för den ökade förslitning av instrumentet som föranletts av användningen i tjänsten. Anskaffningsutgiften för instrumentet bör då normalt till hälften anses avse privat nyttjande. Beräknad möjlig användningstid ligger för många instrument inom intervallet 5−15 år men längre tid kan gälla t.ex. för piano. Vid anskaffningar av dyrare instrument än vad som kan anses motiverat av tjänstebehovet bör förslitningsavdraget reduceras till skälig nivå.

Avdrag för värdeminskning på vissa dyrbara musikinstrument har i en del fall vägrats eftersom instrumentet inte varit utsatt för värdeminskning. I exempelvis rättsfallet RÅ1973 ref. 85 vägrades avdrag för värdeminskning av en antik och dyrbar violin.

Däremot medges avdrag för reparationer och underhåll, i den mån kostnaderna kan anses hänförliga till tjänsten (RÅ 1978 1:20 och RÅ 1979 1:9).

Dataanläggning

I två referatmål, RÅ 1990 ref. 89 I och II, har RR vägrat avdrag för inköp av dator. I båda fallen gällde det lärare med

skyldighet att undervisa i datakunskap. Läraren i mål nr I var dessutom datoransvarig på skolan för ett antal datorer. Lärarna hade i båda fallen begränsade möjligheter att arbeta och träna vid skolan och ansåg att inköpet av datorn var helt föranlett av tjänstebehovet. RR vägrade avdraget med motivering att anskaffningen inte kan anses nödvändig för tjänstens fullgörande. Beträffande läraren i mål nr I ansåg RR dessutom att denne med ett rimligt mått av planering haft god möjlighet att med begagnande av skolans datorer fullgöra sina uppgifter som datoransvarig och lärare i datorkunskap.

Motsatt utgång blev det i RÅ 1991 ref. 55. Av utredningen framgick att den skattskyldiga anskaffat datorn för att användas huvudsakligen i hennes forskning i engelska språket och att forskningen bedrevs på ett sådant sätt att datorutrustning var ofrånkomlig. Det fanns inte någon möjlighet för henne att ens med ett rimligt mått av planering fullgöra uppgifterna med begagnande av den datorutrustning som fanns på universitetet under det aktuella beskattningsåret. Mot denna bakgrund ansåg RR den skattskyldiga berättigad till avdrag för anskaffningskostnaden för datorn i form av årliga förslitningsavdrag.

De ovan återgivna rättsfallen avser inkomståren 1985 resp. 1986. Sedan dess har tillgängligheten av datorer på arbetsplatserna ökat markant. Vidare har persondatorer blivit allt vanligare i de svenska hemmen. Detta är förhållanden som har betydelse vid en bedömning av avdragsrätten i detta sammanhang.

Internet-uppkoppling

För den som har avdragsrätt för dator i bostaden uppkommer frågan om avdragsrätt för internetuppkoppling som är nödvändig för att utföra arbetet i hemmet. Något generellt avdragsförbud för internetuppkoppling finns inte även om det blivit allt vanligare med sådana abonnemang i hushållen.

KRNS har i en dom 2006-01-25 (mål nr 2346-05) medgett avdrag med 50 % av kostnaderna för bredbandsuppkoppling och kabeldragning för en frilansjournalist som haft sin arbetsplats i bostaden.

Avskrivnings-planen

Av sistnämnda dom framgår vidare att för tillgångar av detta slag ska det årliga avdraget beräknas på grundval av bl.a. anskaffningspris och beräknad livslängd samt, såvida förvärv eller överlåtelse skett under beskattningsåret, hur stor del av beskattningsåret som innehavet omfattat.

Har inventariet anskaffats för användning såväl för privat bruk som för tjänsten beräknas avdraget på den del av anskaffningskostnaden som beräknas belöpa på tjänsten.

Hyreskostnad för inventarium

Om den anställde hyr inventariet e.d. bör hyreskostnaden på motsvarande sätt fördelas mellan vad som belöper på privat användning resp. tjänsten.

Är innehavet av inventariet (anskaffat eller förhyrt) dessutom förenat med löpande kostnader, bör även sådana kostnader fördelas mellan vad som kan anses vara att hänföra till privata kostnader resp. kostnader för tjänsten.

Biltelefon

Kostnader för privat anskaffning eller leasing av biltelefon får i regel anses hänförliga till det privata nyttjandet, även om telefonen till viss del används i tjänsten. Avdrag medges för kostnader som motsvaras av antalet samtalsmarkeringar som belöper på användningen i tjänsten.

Facklitteratur

Avdrag medges för kostnad för sådan facklitteratur som anskaffats för tjänsten och som erfordras för att på ett tillfredsställande sätt kunna upprätthålla densamma. Avdrag medges inte för kostnad för sådan litteratur som anskaffats i studiesyfte. Detta gäller även om litteraturen efter fullbordade studier används i det dagliga arbetet som uppslags- eller referenslitteratur.

Behovet av facklitteratur kan synas bli allt större inom allt fler yrkeskategorier. Likaså kan måhända gränsen mellan ren facklitteratur och litteratur av allmänt intresse anses bli alltmer flytande. Praxis intar dock en restriktiv hållning till avdrag. Avdrag bör därför inte komma ifråga beträffande allmänna uppslagsverk, som omspänner ett större område eller litteratur som i allmänhet köps även av personer som inte tillhör facket eller som ligger avsevärt över planet för vad som kan anses erforderligt för den skattskyldiges tjänst.

Skönlitteratur bör endast i speciella fall, t.ex. i viss utsträckning för lärare i språk, anses utgöra facklitteratur.

Avgöranden i praxis är många men företrädesvis av äldre datum. Några återges här.

Lärare i kristendom, filosofi och svenska medgavs inte avdrag för kostnad för klassisk skönlitteratur eller Svensk Uppslagsbok (RÅ 1955 Fi 1436).

Läkare har medgetts avdrag för Läkartidningen (RÅ 1976 ref. 53, återgivet i RRK R 1976 1:55).

Avdrag medgavs inte komminister för Illustrerat Bibellexikon, då detta ansågs ha sådan allmän karaktär att det inte grundade rätt till avdrag (RÅ 1978 1:24).

RR har i en dom (RÅ 1998 not. 144) avseende ett överklagat förhandsbesked ansett att en sjuksköterska inte var berättigad till avdrag för prenumeration på Dagens Medicin. Som motivering angavs att tidskriften var av mera allmänt intresse. I målet prövades också frågan om förmånsbeskattning ifall arbetsgivaren skulle betala prenumerationen för den ifrågavarande tidningen. RR ansåg inte att sjuksköterskan skulle beskattas för något förmånsvärde. Domen visar således på den skattemässiga skillnaden när arbetsgivaren resp. den anställde står för kostnaden.

19.11 Förluster på grund av redovisningsskyldighet

Se 12 kap. 33 § IL.

Felräknings-pengar

Avdrag för förlust genom felräkning medges endast i de fall där förlust verkligen uppkommit och då med belopp vartill förlusten uppgått. Förlusten ska således vara konstaterad och inte uppskattad. Om förlusten inte kan styrkas med intyg från kassakontrollant eller motsvarande, bör den i vart fall kunna göras sannolik genom anteckningar e.d. Avdrag har inte medgetts för belopp som anställd måst utge till sin arbetsgivare på grund av underlåtenhet i arbetet (RÅ 1964 Fi 62).

19.12 Avdrag för arbetsrum

I de fall då arbetslokalen är inrymd på annan plats än i bostaden och då det kan anses klarlagt, att lokalen varit erforderlig för och enbart använts för tjänsten bör skäl för avdrag rimligen anses föreligga. Jfr RÅ 1968 Fi 2282 och RÅ 1982 1:77. En strängare syn har dock RR anlagt i en senare dom som gällde ett av dagbarnvårdare yrkat avdrag för hyreskostnaden för särskild lägenhet som skulle användas vid barntillsyn i familjedaghem (RÅ 1991 ref. 35 återgivet i avsnitt 19.15 nedan).

I RÅ 1987 ref. 23 hade en lärare hyrt ett arbetsrum på bottenplanet i en trevåningsvilla. Han hyrde sin bostad på den översta våningen i villan. Rektorn i lärarens skola hade intygat behovet av arbetsrum. RR medgav avdrag för hyreskostnaden.

Är arbetslokalen däremot inrymd i bostaden medges avdrag endast i undantagsfall. Förutom betryggande utredning att lokalen eller rummet använts enbart för arbetet krävs då vanligen också att bostaden är större än den, som den skattskyldige skulle haft om tvånget att själv hålla arbetsrum inte hade förelegat. Den omständigheten att vissa arbeten utförs i hemmet är enligt praxis inte skäl nog för avdrag, detta även om hemarbetet medför intrång eller andra olägenheter i bostaden.

RR har år 1975 dömt i fem mål angående avdrag för kostnad för arbetsrum, där man intagit en mycket restriktiv hållning (RÅ1975 ref. 114, återgivet i RRK R76 1:30). Det ska finnas ett klart behov av arbetsrum och därutöver en verklig merkostnad för detta. Med hänsyn till läge och utrustning får arbetsrummet inte anses ingå i övriga bostadsutrymmen. Som förtydligande beträffande kostnadsberäkningen har uttalats att eventuella räntekostnader, hänförliga till fastigheten, ska beaktas i inkomstslaget kapital. Vad avser avgränsningen till övrigt bostadsutrymme har RR klart uttalat att avdrag inte medges om arbetsrummet dessutom kan betraktas som bostadsrum.

Den mycket restriktiva praxis som gäller rätten till avdrag för arbets- och kontorsrum framgår även av rättsfallet RÅ 1981 1:21. Det var här fråga om en redaktör och frilansjournalist vars arbetsgivare inte tillhandahöll arbetslokal. Trots att RR i sin dom framhöll att behov av eget arbetsrum fick anses föreligga medgavs inte avdrag då rummet ansågs som en del av den skattskyldiges förhyrda privatbostad varvid hyresutgifterna i sin helhet bedömdes utgöra privata levnadskostnader.

Avdrag medges sålunda endast när det kunnat konstateras ett behov av arbetsrum, som i princip inte kan anses ingå i bostadsutrymmet. Avdrag kan därvid medges med belopp som motsvaras av de faktiska merkostnaderna i form av elektrisk ström, uppvärmning, städning etc. Avdrag medges sålunda inte för intrång i bostad. För arbetsrum i hyreslägenhet torde även viss del av hyran vara avdragsgill.

Beträffande avdrag för kostnader för arbetsrum i samband med uthyrning till arbetsgivare, uppdragsgivare etc., (se del 2 avsnitt 8).

19.13 Egenavgifter

Egenavgifter

Debiterade egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980) ska dras av till den del de avser inkomster i inkomstslaget tjänst (12 kap. 36 § IL). Vidare ska från intäkt av tjänst avdrag

för beskattningsåret göras med högst 25 % av den beräknade egenavgiften. För den som inte betalar egenavgifter utan i stället ska betala särskild löneskatt enligt SLFL ska avdraget vara högst 20 %. Särskild löneskatt betalas om den skattskyldige vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år eller då inte fyllt 65 år men under hela året fått hel ålderspension eller avlidit under året.

Socialavgiftslagen infördes 2001 och ersätter lagen (1981:691) om socialavgifter.

Egenavgifter betalas i regel på inkomster från näringsverksamhet. Det finns emellertid ett antal exempel på inkomster som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som också ska utgöra underlag för egenavgifter. Vilka som avses framgår av 3 kap. 4–8 § socialavgiftslagen och är följande inkomster.

- Inkomster från självständig verksamhet som inte utgör näringsverksamhet. Det vanligaste är hobbyverksamhet.
- Ersättning från privatpersoner i vissa fall om det kan antas att ersättningen kommer att understiga 10 000 kr under året.
- Lön eller annan ersättning för arbete här från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftsställe i Sverige om parterna slutit avtal om att egenavgifter ska betalas (socialavgiftsavtal).
- Forskarstipendium från Europeiska gemenskaperna (Marie Curie-stipendium) under förutsättning att det inte utges av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person.
- Lön eller annan ersättning för arbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst om mottagaren har F-skattsedel.

Avgiftsunderlaget är summan av de avgiftspliktiga nettoinkomsterna vid inkomsttaxeringen. Sjukpenning och liknande ersättningar räknas inte med i underlaget.

Medgivet schablonavdrag ska återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Det gäller även avgifter som fallit bort eller satts ned genom ändrad debitering. Se vidare del 2 avsnitt 25.

Allmän pensionsavgift

Fr.o.m. 2007 års taxering. har avdragsrätten för allmän pensionsavgift slopats. I stället tillgodoförs skattereduktion enligt bestämmelserna i 65 kap. 10 § IL.

19.14 Hobbyverksamhet

12 kap. 37 § IL

prop. 1989/90:110 s. 307–313, 474–476, 650, SkU30

prop. 1992/93:127, s. 42–44, 58–59, SkU14

Sammanfattning

En grundläggande förutsättning för att en inkomst ska beskattas är att den kan hänföras till något av de tre inkomstslagen.

Före 1991 föll verksamhet som bedrevs varaktigt och självständigt men utan egentligt vinstsyfte utanför såväl inkomstslagen tjänst, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Denna verksamhetsform, s.k. ”hobbyverksamhet”, undgick därigenom beskattning.

En av grundprinciperna i den reformerade inkomstbeskattningen, om inte annat uttryckligen anges, är att all inkomst av verksamhet ska beskattas i något av inkomstslagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. För att fånga upp även hobbyinkomsterna har därför inkomstslaget tjänst utvidgats.

Skatteverket har tagit fram en broschyr om beskattning av hobbyverksamhet (SKV 344).

Utvidgning av inkomstslaget tjänst

Inkomstslaget tjänst har efter skattereformen utvidgats och fungerar som uppsamlingsplats för sådana varaktiga och tillfälliga inkomster som inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital.

Inte privata kostnader

Kravet på neutral beskattning innebär principiellt att alla inkomster ska beskattas. Detta får dock inte medföra ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag ej ska medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader.

Överskott beskattas

Beträffande hobbyverksamhet har detta fått till följd en kompromiss som innebär att beskattning ska ske om verksamheten ger överskott men att avdrag ej medges mot andra inkomster under tjänst om verksamheten ger underskott.

Underskott får sparas

Eftersom kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall utgifter och inkomster hamnar på olika år. Detta har i viss mån lösts genom att underskott får sparas upp till fem år efter beskattningsåret och dras av mot eventuellt kommande års överskott av samma verksamhet. Regeln infördes fr.o.m. 1994 års taxering. Utvisar verksamheten underskott även under de följande fem beskattningsåren efter underskottsåret, bortfaller rätten till avdrag för det första årets underskott.

Inte rullning av underskott

Avdrag för tidigare års underskott får inte överstiga årets överskott och därigenom skapa ett nytt underskott. Rullning av underskott på sätt som gäller för näringsverksamhet är därigenom utesluten.

Exempel

A deklarerar sin hobbyverksamhet på följande sätt under inkomståren 2002−2008

2002 underskott 20 000 kr

2003 underskott 15 000 kr

2004 underskott 10 000 kr

2005 underskott 5 000 kr

2006 överskott 10 000 kr

2007 underskott 10 000 kr

2008 underskott 5 000 kr

A kan inte göra avdrag för underskott förrän 2006 då verksamheten första gången ger ett överskott. A kan då göra avdrag med 10 000 kr av det underskott som uppstod 2002. Eftersom underskott uppstår igen 2007 kan resterande del (10 000 kr) av underskottet från 2002 inte utnyttjas och inte heller sparas längre, utan faller bort. Underskott uppstår igen 2007 varför inte heller underskottet från 2003 kan utnyttjas. Underskottet från 2004 kan dock utnyttjas vid ett eventuellt överskott år 2009.

Skattskyldig som yrkar avdrag för tidigare års underskott, ska redovisa både inkomster och utgifter för underskottsåret och fram till överskottsåret om verksamheten inte har deklarerats under dessa år.

Vid 2009 års taxering kan avdrag göras för underskott som uppkommit tidigast inkomståret 2003.

Inte förlustavdrag i kapital vid upphörande

Reglerna om avdrag med 70 % av verksamhetens slutliga underskott mot inkomst av kapital om verksamheten upphör är inte tillämpliga på hobbyverksamhet.

Allmänt avdrag för underskott

Nya regler om allmänt avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet (62 kap. 2–3 § IL) har införts fr.o.m. 1997 års taxering. För att medges avdrag får inte den skattskyldige ha bedrivit likartad verksamhet under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Tidigare verksamhet som utgjort hobby och

beskattats i tjänst utgör, enligt Skatteverkets mening (PM 1996-06-13 dnr 3358-94/900 och PM 1996-05-10 dnr 3798-96/900) inget hinder för avdrag för nystartad näringsverksamhet. Dubbelt avdrag för kostnader kan däremot inte komma i fråga.

Nystartad verksamhet

Beträffande nystartad verksamhet kommer det i vissa fall att uppstå svårigheter att bedöma om det är egentlig näringsverksamhet eller hobby som skattskyldig påbörjat, eftersom det är vanligt att en nystartad verksamhet går med underskott. Om en verksamhet bedöms som hobby och det senare visar sig att verksamheten borde bedömts som näringsverksamhet från början ger omprövningsförfarandet möjlighet att rätta till tidigare års taxeringar.

Flera hobby-verksamheter

Har skattskyldig flera hobbyverksamheter beskattas dessa var för sig och får inte slås ihop eller kvittas mot varandra.

Gränsdragningar Tjänst/närings-verksamhet

Vinstsyfte saknas

Kriterierna för näringsverksamhet är varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Hobbyverksamheten fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet men avsaknaden av direkt vinstsyfte på längre eller kortare sikt medför att verksamheten inte uppfyller kraven för näringsverksamhet varför den ska hänföras till inkomstslaget tjänst.

Helhetsbedömning

Gränsen mellan näringsverksamhet och hobby är i viss mån flytande. I många fall kommer därför en helhetsbedömning att behöva göras utifrån samtliga förutsättningar under vilken verksamheten bedrivs som t.ex. verksamhetens art, omfattning, tillgångar, behov av lokaler, annonsering och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning. Saknas egentligt vinstsyfte beskattas verksamheten som hobby även om den årligen ger visst överskott.

Redovisar hobby som näringsverk-samhet

En hobbyverksamhet kan komma att redovisas som näringsverksamhet eftersom beskattningseffekten och skyldigheten att erlägga avgifter är de samma för verksamheterna medan underskottsåren inte går förlorade i näringsverksamhet genom systemet med rullning av underskott.

I detta fall, och överhuvudtaget när verksamhet ska hänföras till näringsverksamhet eller hobby, måste en bedömning göras utifrån verksamhetens uppenbara eller påvisbara vinstsyfte enligt den helhetsbedömning som tidigare nämnts. Har verksamheten bedrivits under någon tidsperiod torde detta underlätta bedömningen.

Arbetsinsatsen

Det ska observeras att det är kravet på egentligt vinstsyfte som skiljer hobby från näringsverksamhet. Har verksamhet vid

denna bedömning fått karaktären näringsverksamhet bör ej uppgifter om arbetsinsatsens ringa omfattning förändra bedömningen och omvandla den till hobby. Arbetsinsatsen har endast betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet är aktiv eller passiv, vinstsyftet är då redan avklarat.

Generellt kan sägas att om verksamheten härrör från eget arbete eller egen prestation och vinstsyftet ej kan anses uppfyllt vad avser den tidigare nämnda helhetsbedömningen så föreligger hobbyverksamhet. Skulle däremot verksamhet bedrivas i liten omfattning men med varor eller föremål som anskaffas för att försäljas vidare (tavlor, frimärken, möbler m.m.) får vinstsyfte – näringsverksamhet – anses föreligga.

Från praxis om gränsdragningen mellan hobby och rörelse kan nämnas.

- RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509. Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby.
- RÅ 1961 Fi 1760. Gränsdragning vid nystartad verksamhet.
- RÅ 1956 Fi 2063. Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby.
- RÅ 1965 Fi 785. Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda exemplar av 1 000 tryckta, hobby.
- RÅ 1966 Fi 208. Kennelverksamhet med 3–6 avelsdjur, rörelse.
- RÅ 1970 Fi 1984. Visning av konstsamling mot betalning, rörelse.

Tjänst/kapital

Enligt 10 kap. 1 § IL ska en intäkt hänföras till tjänst om den inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Till kapital hänförs förutom avkastning och vinster, även andra intäkter av egendom om den inte är hänförlig till näringsverksamhet (se avsnitt 23). Även uthyrning av egendom beskattas i regel i inkomstslaget kapital om intäkten inte är hänförlig till näringsverksamhet. Intäkter av egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet, hänförs däremot inte till inkomst av kapital enligt specialmotiveringen i prop. 1989/90:110 s. 698.

Vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas i inkomstslaget kapital enligt 52 kap. 1–2 § IL (avsnitt 36.3.2). När det gäller egendom som använts i hobbyverksamhet framgår av specialmotiveringen till lagtexten (prop. 1989/90:110 s. 654)

att en skillnad är avsedd mellan å ena sidan egendom som använts i verksamheten och å andra sidan egendom som producerats i verksamheten.

Föredragande statsråd anför.

> ”Problemet gäller närmast om beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Här kan framhållas att vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas normalt enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta bör i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock bedömningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige t.ex. renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats”.

Yttrandet innebär att när det gäller intäkt vid försäljning av lösöre ska inkomsten redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, om egendomen

- producerats i verksamheten och sedan sålts eller
- köpts in och förädlats i verksamheten och därefter sålts varvid den egna arbetsinsatsen, ”förädlandet”, till övervägande del påverkat intäkten.

Exempel

Person A är intresserad frimärkssamlare. Han har inget intresse av att frimärkssamlandet ska ge avkastning genom att samtidigt sälja frimärken, utan han har genom åren byggt upp en frimärkssamling som när den säljs inbringar ett visst belopp.

Eftersom någon verksamhet inte kan anses ha bedrivits är försäljningen hänförbar till kapital och redovisas enligt reglerna för avyttring av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1–2 § IL).

Exempel

Person B har köpt en travhäst som han har uppstallad hos en travtränare. B tar inte del i skötseln av hästen utan andra sköter träningen och tävlandet. Syftet med innehavet är att tävla med den och att den ska ge avkastning. Avkastningen i form av tävlingsvinster och avelsintäkter bör redovisas som hobby i enlighet med tidigare praxis (se t.ex. RÅ 1974 1:85), dvs. numera inkomst av tjänst.

Eftersom B inte tagit någon personlig del i verksamheten får hästen när den säljs ses som ett investeringsobjekt som vid en försäljning ska redovisas som försäljning av privat lösöre som inte innehafts för personligt bruk (52 kap. 1 och 3–4 § IL). Med en sådan bedömning borde också följa att avkastningen av egendomen, dvs. tävlingsvinster m.m. skulle utgöra inkomst av kapital. Även den omständigheten att avkastningen inte härrör från ägarens eget arbete eller någon form av prestation bidrar till den bedömningen. Men med hänsyn till att det i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 313) uttalas att den praxis som utvecklats på området i mycket kan förbli vägledande, torde dock ovanstående exempel få bedömas som hobby.

Om B i stället haft hand om hästen själv och tränat och tävlat med den bör den vid en försäljning redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1–2 § IL).

Exempel

Person C är hobbybiodlare. Den löpande försäljningen av honung redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, men vid en försäljning av bisamhällen och bikuporna ska dessa redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1–2 § IL).

Ingångsvärdet på det avyttrade inventariet är det ursprungliga anskaffningsvärdet, ökat med ev. förbättringar och minskat med ev. förslitningsavdrag (52 kap. 4 § IL). Endast sådana utgifter som medför förbättringar av tillgången ökar värdet eftersom sådana utgifter inte är på en gång avdragsgilla utan endast i form av ev. förslitningsavdrag. En utgift som inte medför en förbättring av inventarier är avdragsgill i sin helhet vid redovisning av hobbyverksamheten (kontantprincipen) och kan inte förskjutas annat än via reglerna om fem års förskjutning av ev. underskott. Någon valfrihet föreligger inte.

Den praxis som tillämpas inom näringsverksamhet vid innehav av t.ex. travhästar, och som tidigare också har tillämpats för hobby i samband med avyttring av tillgångar (RÅ 1989 ref. 107) är relevant även framgent.

Verksamheter av hobbykaraktär

Det utmärkande för en hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv (på dennes fritid) och att vinstsyfte saknas.

Till hobbyverksamhet kan t.ex. hänföras försäljning i mindre skala av produkter från hemslöjd, trädgårdsodling, biodling, jakt/fiske, uppfödning av hundar, hästar och dylikt när vinstsyfte saknas. Begreppet vinstsyfte avser anledningen till att man innehar den egendom från vilken avkastningen kommer. Beträffande uthyrning av tillgångar bör beskattningen normalt ske i inkomstslaget kapital. Däremot kan hyresintäkt vid tillfällig uthyrning av egendom som hobbyidkaren själv har tillverkat eller förädlat och som egentligen är avsedd för försäljning hänföras till hobbyverksamheten.

Kulturell verksamhet

Verksamheter av hobbykaraktär utan egentligt vinstsyfte finns ofta inom ramen för s.k. kulturarbete. Det kan vara fråga om personer som normalt har fast anställning och därutöver på fritiden ägnar sig åt musik, måleri, fotografering, teater och liknande på ett sådant sätt att inkomster uppstår, utan att något uppdragsförhållande föreligger (tjänst) eller att de är beroende av dessa inkomster för sin försörjning eller att näringsverksamhet kan anses föreligga (RÅ 1987 ref. 56).

Musiker är i regel anställda/uppdragstagare hos arrangören varför denne sköter inbetalning av preliminärskatt och arbetsgivaravgifter och även lämnar kontrolluppgift.

Hästsport och hästuppfödning

Det är ofta svårt att avgöra om travsportverksamhet, hästuppfödning och liknande verksamhet utgör näringsverksamhet eller hobby. Ridhästuppfödning har inte ansetts utgöra näringsverksamhet när deltagandet i hästkapplöpningar varit av mindre omfattning och då inte heller handel med hästar sker. Nettovinst av tävlingsverksamhet med en enda travhäst har inte ansetts utgöra näringsverksamhet, även när verksamheten varit lönsam. Travsportverksamhet som drivits med tre hästar samtidigt har däremot i allmänhet ansetts utgöra näringsverksamhet. Antalet hästar är dock inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet eller inte.

Av praxis kan man utläsa att enbart antalet hästar inte räcker som utgångspunkt för bedömningen om verksamheten utgör

hobby eller näringsverksamhet enligt IL. I stället måste en samlad bedömning göras med hänsyn tagen till alla omständigheter. Härvid bör, förutom antalet hästar, även verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till travsporten (smitta) och graden av hans ekonomiska beroende av verksamheten beaktas. RÅ 1960 Fi 903, 1964 ref. 9, 1968 Fi 1953 och 1974 ref. 85 (RRK R74 1:78). Se även RSV:s rapport 1986:5 och 1986:6.

Innehavet av en enda häst har således i några fall ansetts konstituera rörelse. I ett förhandsbesked uttalades att sökanden som tidigare haft flera travhästar och beskattats för inkomst av rörelse ska betrakta även den sedermera återstående enda hästen som tillgång i rörelse (RN 1966 4:7).

Sökanden i ett annat förhandsbeskedsärende hade sedan 10 år ägt 3–4 hästar men aldrig fler än en i taget. Dessa hade lämnat underskott och sökanden frågade om hennes innehav av en travhäst skulle betraktas som hobby och om vinstpengarna som hästen inbringat därmed skulle undgå beskattning. Sökandens make som tränat hästarna drev omfattande travverksamhet i aktiebolagsform. Sökanden var suppleant i bolagets styrelse, firmatecknare och arbetade i viss inte obetydlig omfattning på bolagets kontor. Nämnden ansåg att hästhållningen inte var att anse som yrkesmässigt bedriven. RR ändrade förhandsbeskedet och uttalade i domen att sökandens verksamhet var nära besläktad med makens och fick anses utgöra en del i makarnas gemensamma travsportrörelse. Inkomsten av verksamheten utgjorde därmed inkomst av rörelse. Två av ledamöterna ville inte ändra förhandsbeskedet (RÅ 1978 Aa158, RSV/FB Dt 1978:23 jfr även RÅ 1973 1:52).

Biodling på jordbruk

RSV har lämnat information om hur gränsen mellan hobbybiodling och yrkesmässig biodling ska dras (RSV Dt 1978:6). Enligt denna information ska innehav av bisamhällen räknas som skattepliktig inkomst i jordbruk om den bedrivs på jordbruksfastighet. Den naturliga anknytning som finns mellan biodling och jordbruksverksamhet medför att biodling i de flesta fall, oavsett omfattning, utgör en verksamhet tillsammans med jordbruk.

Övrig biodling

För den som inte har jordbruksfastighet ska ett innehav av högst 15 bisamhällen i normalfallet utgöra hobbyverksamhet. Från och med ett innehav av 16 samhällen bör verksamheten utgöra näringsverksamhet.

Idrottslig utövning

Skyldigheten att redovisa tävlingsvinster preciseras i 8 kap. 4 § IL. För de idrottsutövare där vinstsyfte och yrkesmässighet inte präglar verksamheten och det inte är fråga om anställnings- eller uppdragsförhållande torde den ha karaktär av hobbyverksamhet.

Anteckningsskyldighet

Eftersom verksamheten inte utgör näringsverksamhet så föreligger inte bokföringsskyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser.

Så länge som verksamheten förblir hobby med redovisning under tjänst så gäller den generella bestämmelsen om skyldigheten att sörja för att underlag finns för att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skyldigheten omfattar även kostnaderna i verksamheten eftersom avdragsrätt föreligger för såväl beskattningsårets kostnader som kostnaderna under de fem åren som närmast föregått beskattningsåret. Denna skyldighet regleras numera i 19 kap. 2 § LSK. Hobbyverksamhet som utvisar underskott behöver inte deklareras.

Speciellt om kostnader i hobby
Kontanta utgifter

Avdrag medges för kostnader under beskattningsåret och de fem åren närmast före beskattningsåret till den del dessa överstiger respektive års intäkter.

Alla kostnader beaktas

Under tjänst gäller allmänt att kostnader ska hänföra sig till intäktens förvärvande. Beträffande hobby bör kostnaderna avse verksamheten i sin helhet under beskattningsåret. Kostnader för t.ex. startavgifter och resor m.m. för deltagande i idrottstävlingar och travsport är avdragsgilla även vid de tillfällen deltagandet inte inbringat inkomster.

Ej räntor

Ett undantag från att alla kostnader beaktas är att räntor som kan hänföras till hobbyverksamheten, t.ex. ränta på upplånat kapital för anskaffning av tillgångar i hobbyverksamheten, dras av i inkomstslaget kapital (jfr 10 kap. 4 § IL och 42 kap. 1 § IL).

Förslitningsavdrag

Av specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i KL framgår att förslitningsavdrag som redan tillåts i viss utsträckning under tjänst även fortsättningsvis bör kunna tillämpas på hobbyverksamheter (prop. 1989/90:110 s. 653). Förslitningsavdraget ska i princip motsvara den verkliga värdenedgången under året. Har någon värdenedgång inte skett kan förslitningsavdrag inte medges. I många fall kan, vid inköp av tillgångar som är utsatta för verklig värdenedgång, utgiften för anskaffning av tillgången schablonmässigt fördelas på skäligt antal år och avdrag göras med 10–20 % per år Om anskaffningskostnaden för tillgången understiger 10 000 kr eller tillgången

beräknas ha en varaktighet av högst tre år bör avdrag kunna medges med hela anskaffningskostnaden.

Förslitningar på byggnader (privatbostadsfastighet) kan inte medges. Ett skäl härtill är bl.a. att någon återläggning av medgivna förslitningsavdrag inte kan ske vid en framtida avyttring. Däremot får avdrag i hobbyverksamheten ske för reparations- och underhållsutgifter på byggnad när utgifterna är direkt hänförliga till den på fastigheten bedrivna hobbyverksamheten.

Av reglerna om vinstberäkning vid försäljning av personligt lösöre i 52 kap. 4 § IL framgår att eventuella förslitningsavdrag m.m. ska reducera omkostnadsbeloppet.

Sociala avgifter

Överskott av hobby är förmånsgrundande och ska beläggas med egenavgifter (3 kap. 4 § SAL). För den som fyllt 65 år före beskattningsåret eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension eller för den som avlidit under beskattningsåret betalas särskild löneskatt.

Schablonavdrag

På grund av detta medges avdrag för påförda egenavgifter och även schablonavdrag (12 kap. 36 § IL). Schablonavdrag medges med 25 % eller 20 %, beroende på om egenavgifter eller endast särskild löneskatt ska betalas. Avdraget ska återföras nästa beskattningsår. Enligt Skatteverkets uppfattning bör avstämning ske som visas nedan.

Om schablonavdraget överstiger påförda avgifter redovisas intäkt vid den särskilda inkomstberäkningen för hobby, det vill säga ett överskott ökar eller ett underskott minskar. Om schablonavdraget är mindre än påförda avgifter medges avdrag från överskott av hobby. Finns inget överskott eller är avdraget större än befintligt överskott medges avdrag från övriga tjänsteinkomster.

Sådant avdrag berörs inte av avdragsbegränsningen i 12 kap. 2 § IL. För ytterligare detaljer kring avstämning av egenavgifter, se del 2 avsnitt 25.

Mervärdesskatt vid hobbyverksamhet

Skyldighet att redovisa mervärdesskatt föreligger vid skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Till ledning vid bedömning av om hobbyverksamhet omfattas av skattskyldighet till mervärdesskatt har Skatteverket gett ut ställningstagandet Hobby – ekonomisk verksamhet 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111.

19.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m.

Dagbarnvårdare i familjedaghem

Enligt 11 kap. 48 § IL ska kostnadsersättning till dagbarnvårdare som betalas ut av en kommun inte tas upp till beskattning till den del ersättningen motsvarar kostnader i verksamheten. Enligt bestämmelserna i 12 kap. 3 § tredje stycket IL får avdrag inte göras för utgifter som täcks av sådana ersättningar som utgår enligt 11 kap. 48 § IL. Skatteverket har lämnat allmänna råd (SKV A 2007:31) om skattefri kostnadsersättning till dagbarnvårdare i familjedaghem att tillämpas vid 2009 års taxering.

Omkostnadsersättning

Om dagbarnvårdaren i sin verksamhet haft kostnader som inte täcks av den skattefria ersättningen kan avdrag ändå kunna komma ifråga. Vid prövningen av yrkanden om avdrag för kostnader i samband med dagbarnvårdsverksamheten kan uttalanden och rättsfall som avser tiden före de nya reglernas tillkomst fortfarande vara till ledning.

Lekrum

Avdrag för särskilt inrett lekrum för dagbarnen medges i regel inte. Se de refererade rättsfallen nedan.

Lekmaterialersättning

Ersättning för leksaker och lekmaterial ingår inte i omkostnadsersättningen. I regel tillhandahåller arbetsgivaren lekmaterial till familjedaghemmet och några kostnader uppstår inte för dagbarnvårdaren. Betalar dock arbetsgivaren ut särskild ersättning för lekmaterial bör avdrag medges med motsvarande belopp utan att någon särskild utredning behöver lämnas. Detta förutsätter att det kan antas att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka kostnaderna för lekmaterial. Större avdrag medges då endast om kostnaderna pga. särskilda förhållanden varit högre. Utgår ingen ersättning och tillhandahåller inte arbetsgivaren lekmaterial medges avdrag med de faktiska kostnaderna.

Övriga kostnader

Det kan förekomma att ett barn vistas hos dagbarnvårdaren både under dagen och natten under ett och samma dygn. Omkostnadsersättning utgår då både för dagvistelsen och för natten. Den skattefria ersättningen får därvid anses avse såväl dagvistelsen som vistelsen på natten. Avdrag bör i sådana fall endast medges om den skattskyldige kan visa att kostnaderna pga. särskilda förhållanden varit högre.

Särskilda förhållanden

Vad som ska avses med särskilda förhållanden har inte närmare angetts i lagtext eller förarbeten. En bedömning får göras i det enskilda fallet. De särskilda förhållandena bör dock hänföra sig till sådana kostnader som omkostnadsersättningen

är avsedd att täcka. Som exempel kan nämnas att ett barn kräver specialkost på grund av allergi, diabetes eller liknande. Även mycket långa vistelsetider per dag, mer än nio timmar, kan ses som ett särskilt förhållande om det kan antas att ytterligare ett mål mat måste serveras. I ett sådant fall bör dock inte avdrag medges om inte andra särskilda förhållanden talar för annat.

Privat dagbarnvårdare

Avdrag för kostnader för tjänsten för privat anställd dagbarnvårdare bör medges med visade faktiska kostnader. Har kostnadsersättning erhållits bör avdrag medges med motsvarande belopp, dock högst med de av Skatteverket rekommenderade beloppen om inte den skattskyldige kan visa att kostnaderna pga. särskilda förhållanden varit högre.

S.k. trefamiljesystem

Beträffande omkostnadsersättning till ”värdfamilj” i s.k. trefamiljesystem bör, vid en jämförelse med Kommunförbundets rekommendationer, 25 % av ersättningen betraktas som hyresersättning om inte annat visas. Resterande del får då ses som ersättning för gjorda utlägg avseende mat och förbrukningsartiklar. Finns ett anställnings- eller uppdragsförhållande mellan ”värdfamiljen” och kommunen bör en bedömning göras av om omkostnadsersättningen kan ses som ett utflöde av tjänsten/uppdraget. I sådant fall bör ersättningen betraktas som intäkt av tjänst och avdrag medges med visade faktiska kostnader. Beträffande avdrag för de kostnader som uppstår i samband med uthyrning av lokaler, se avsnitt 24.1.3.

Kostnad för egen bil

Kostnad för att använda egen bil för att ta sig till livsmedelsaffär bör i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. Det får anses som troligt att inköp för den egna familjen sker samtidigt som inköp till dagbarnvården. Någon merkostnad uppstår därmed inte. Likaså bör bilresor eller annan utgift för resor med dagbarnen i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. I RÅ 1981 Aa 144 vägrades avdrag för bilresor med dagbarnen då det inte hade visats att kostnaderna varit nödvändiga för fullgörande av tjänsten. Har dock i anställningsavtalet mellan kommunen och dagbarnvårdaren föreskrivits att utflykter ska företas med dagbarnen, bör dagbarnvårdarens kostnader för detta vara avdragsgilla motsvarande visade faktiska kostnader. För avdrag för egen bil i tjänsten i övrigt se avsnitt 19.2.

Rättsfall

I RÅ 1979 1:41 refereras ett mål där en dagbarnvårdare vägrats avdrag för kostnad för lekrum för barnen i egen bostad. Rummet användes enbart för denna verksamhet. I moti-

veringen angavs bl.a. att den skattskyldige inte visat att hon pga. sin tjänst som dagbarnvårdare skulle ha behov av ett särskilt rum för barnen. Inte heller ansågs rummet ha blivit avskilt på sådant sätt att det inte längre ingick i bostadsutrymmena eller var inrett så att det inte kunde användas för bostadsändamål. I likhet med vad som gäller för avdrag för arbetsrum (se avsnitt 19.12) är praxis således mycket restriktiv. Vidare yttrade en av RR:s ledamöter att tanken vid barntillsyn i familjedaghem är att barnet ska vistas i hemmiljö i motsats till vad som är fallet vid tillsyn i särskilda, av kommunen inrättade barnstugor, där miljön är av institutionskaraktär. Att inreda ett särskilt lekrum kan därför inte anses påkallat av arbetsuppgiften. Se även RÅ 1981 Aa 144.

I RÅ 1991 ref. 35 blev utgången densamma. En kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem hade hyrt en lägenhet där barnomsorgen bedrevs på grund av att maken hade skiftarbete och behövde vara ostörd under dagtid. Hyreskostnaden ansågs som en icke avdragsgill levnadskostnad då anskaffandet av lägenheten inte avsåg något krav som hänförde sig till handhavandet av barnen i familjedaghemmet utan till dagbarnvårdarens egna familjeförhållanden. RR anförde att avdrag för arbetslokal endast kunde komma i fråga när det förelåg ett behov av särskilt utrymme för de barn som omhändertogs. Avdrag i förevarande sammanhang förutsatte således att behovet av utrymme, utöver dagbarnvårdarens familjebostad, hänförde sig till just det förhållandet att barntillsynen inte skulle ha kunnat utövas på ett godtagbart sätt om inte behovet tillgodosågs.

I RÅ 1980 1:48 medgavs en kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem avdrag för inköp av tvillingvagn och barnstol. Dagbarnvårdaren hade två dagbarn i sådan ålder att barnvagn och barnstol krävdes för deras vård. Regeringsrätten anförde att den tvillingvagn och barnstol som dagbarnvårdaren hade köpt var erforderliga hjälpmedel i hennes tjänst som dagbarnvårdare. Den kostnadsersättning som hon erhöll från kommunen kunde inte anses ha varit avsedd att täcka kostnaderna för dessa inköp. På grund av det anförda ansåg regeringsrätten att dagbarnvårdaren var berättigad till avdrag för kostnaderna. Jfr RÅ 1981 Aa 144.

RR har i RÅ 2001 not. 192 prövat frågan om dagbarnvårdare skulle medges ytterligare avdrag för kostnader för elström och vatten utöver omkostnadsersättningen. Sådana kostnader anges inte uttryckligen i uppräkningen i RSV:s rekommendationer av

omkostnader som avses bli täckta av omkostnadsersättningen. RR uttalade att det ligger i sakens natur att mathållning, städning, tvättning och andra nödvändiga sysslor i samband med omsorg om dagbarn förutsätter förbrukning av el och vatten. Omkostnadsersättningen får därför enligt RR:s mening antas ha beräknats med hänsyn också till sådana omkostnader.

Vård i familjehem

Sveriges kommuner och landsting (SKL) har gett ut rekommendationer vad avser den ekonomiska ersättningen inom familjehemsvården cirkulär 08:81 avseende barn och ungdomar och vuxna. Rekommendationerna tillämpas också vad avser vård i familjehem inom omsorgsvården.

Omkostnads-ersättning

Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår då en person tas emot i hemmet. Som högsta omkostnadsersättning för olika åldersgrupper anges i rekommendationerna följande belopp uttryckt i procent av prisbasbeloppet.

Åldersgrupp	**Procent av prisbasbeloppet**
0–12 år	150 %
13–19 år	170 %
Vuxna	170 %

Prisbasbeloppet för 2008 är 41 000 kr.

Enligt SKL:s rekommendation innefattar omkostnadsersättningen dels schablonmässigt beräknade kostnader för livsuppehälle och bostad, dels individuellt beräknade tilläggskostnader.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för tjänsten/uppdraget bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 12 kap. 2 § IL, dock högst med det av SKL rekommenderade beloppet, om inte den skattskyldige kan visa att de totala kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Då den skattskyldige vill visa att hans kostnader varit högre än erhållen omkostnadsersättning, eller då kostnadsersättningen överstiger ovanstående belopp, bör de kostnader som ska täckas av den löpande omkostnadsersättningen i regel kunna styrkas med ett underlag för arbets-/uppdragsgivarens beräkning av ersättningens storlek. Detta förutsätter dock att ett sådant beräkningsunderlag innehåller uppgifter om vilka kostnader som ska täckas av omkostnadsersättningen samt hur ersättningen fördelar sig på de olika kostnaderna.

Särskilda förhållanden

Med särskilda förhållanden kan t.ex. avses att den vårdade personen kräver specialkost pga. Matallergi, diabetes eller liknande eller att den vårdade har ett handikapp som medför extra kostnader.

Större bostad eller bil

Kostnad för att skaffa en större bostad för att kunna åta sig uppdraget som familjehem eller ta emot ytterligare en person är närmast att betrakta som en privat levnadskostnad eftersom bostaden samtidigt avser familjens egna bostad. Har uppdragsgivaren bidragit till kostnaden kan det dock ses som ett tecken på att denne ansett den större bostaden som erforderlig för uppdraget. Avdrag kan då medges i motsvarande mån. Jfr även rättsfallen RÅ 1979 1:41, RÅ 1981 Aa 144 och RÅ 1991 ref. 35. Avdrag för högre driftskostnader för en större bostad bör inte medges. Kostnader för att skaffa en större bil pga. uppdraget behandlas på samma sätt.

Kontrakterade jourhem

Den ekonomiska ersättningen till kontrakterade jourhem utgår i form av arvode och omkostnadsersättning. Enligt SKL:s rekommendationer cirkulär 08:81 utgår omkostnadsersättning i form av en fast och en rörlig del. Den fasta omkostnadsersättningen utgår under tid då inga barn är placerade i familjehemmet och den rörliga delen utgår när barn finns placerat i hemmet.

Den fasta omkostnadsersättningen rekommenderas utgå med 25 % av prisbasbeloppet per månad om hemmet har 1–2 platser och med 50 % av prisbasbeloppet om hemmet har 3–4 platser (prisbasbeloppet för 2008 är 41 000 kr). Vilka kostnader som ska täckas med den fasta omkostnadsersättningen anges inte i SKL:s rekommendationer. De kontrakterade familjehemmen ska dock hålla en hög beredskap för att kunna ta emot ett barn på kort varsel. Det får antas att den fasta omkostnadsersättningen är avsedd att täcka utgifter som kan uppstå i samband med detta. Den rörliga omkostnadsersättningen utgår enligt samma grunder som rekommenderas för de traditionella familjehemmen och de utgifter som ska täckas med ersättningen är de samma, se ovan.

Avdrag

Avdrag för utgifterna för uppdraget bör medges motsvarande erhållen ersättning vad avser den rörliga omkostnadsersättningen i enlighet med de regler som redovisats för vård i familjehem ovan. Beträffande kostnaderna som uppstår då inget barn finns placerat i hemmet bör avdrag medges motsvarande visade faktiska merkostnader.

Vård av eget barn

För vård av eget barn medges inte avdrag från inkomst av tjänst. Detta gäller även om statligt vårdbidrag har uppburits.

Däremot är sådan del av vårdbidraget som utgör ersättning för merkostnader skattefri (11 kap. 31 § punkt 2 IL).

Kontaktpersoner/ familjer enl. SOL

Uppdraget som kontaktperson/familj förutsätter regelbundna sammanträffanden och telefonkontakter med klienten. Dessutom förekommer övernattningar i kontaktpersonens/familjens hem. Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget.

SKL har gett ut rekommendationer cirkulär 08:79 angående den ekonomiska ersättningen till kontaktpersoner/familjer. Omkostnadsersättningen har delats upp i två delar, en grundersättning och en dygnsersättning. Dygnsersättningen utgår då klienten övernattar hos kontaktpersonen/familjen och utbetalas efter en individuell prövning.

Grundomkostnadsersättning utgår med 10–40 % av prisbasbeloppet per månad. Ersättningen utbetalas efter en individuell bedömning av vilka kostnader som kan uppkomma i samband med uppdraget.

Dygnsomkostnadsersättning rekommenderas utgå för en person per år enligt följande.

Åldersgrupp	**Procent av prisbasbeloppet**
0–12 år	105−150 %
13–19 år	120−170 %
Vuxna	120−170 %

Prisbasbeloppet för 2008 är 41 000 kr.

Ersättningen utbetalas efter en individuell bedömning av vilka kostnader som kan uppkomma i uppdraget.

Stöd och service till funktionshindrade enl. LSS

För kontaktpersoner samt kontaktfamiljer/stödfamiljer som grundar sitt uppdrag på lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS) har SKL utarbetat en rekommendation cirkulär 08:80. Av uppdragsavtalet ska uppdragets omfattning framgå.

För kontaktpersoner (LSS 9 § p. 4) utgår omkostnadsersättning med 10–40 % av prisbasbeloppet per månad. Ersättningen utbetalas efter en individuell prövning av vilka kostnader som kan uppkomma i uppdraget.

För kontaktfamilj/stödfamilj (LSS 9 § p. 6) där den enskilde tillfälligt vistats (korttidsvistelse) för att ge anhöriga eller familjehem avlösning beräknas omkostnadsersättningen på

samma sätt som för kontaktpersoner/familjer enl. SOL (se ovan). Ersättningen utbetalas efter en individuell prövning av vilka kostnader som kan uppkomma i uppdraget.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för uppdraget bör medges, utan att kostnaderna behöver visas, med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 12 kap. 2 § IL, som utgår i enlighet med SKL:s rekommendationer. Yrkas högre avdrag eller utgår högre ersättning bör avdrag medges endast om det visas att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Övervakare inom kriminalvården

Den ekonomiska ersättningen till övervakare inom kriminalvården fastställs av Kriminalvårdsverket. Arvode utges med 150 kr och omkostnadsersättning med 250 kr per månad och klient. Därutöver kan ersättning utgå för särskilda kostnader.

Kostnadsersättningen avser att täcka kostnader för t.ex. kaffe, mat, biobiljett och liknande smärre utgifter i samband med uppdraget. Avdrag bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning utan att kostnaderna behöver visas. Högre avdrag bör medges motsvarande visade faktiska kostnader utan att särskilda förhållanden behöver påvisas.

19.16 Pensionsutgifter

Det kan förekomma att en person i samband med sin tjänst betalar avgifter för egen eller efterlevandes pensionering i det fall denna pensionering är ordnad på annat sätt än genom försäkring. Avgifterna ska dras av förutsatt att det för pensionsordningen gäller sådana villkor som överensstämmer med villkoren i 58 kap. 4–16 §§ IL för att teckna en pensionsförsäkring (12 kap. 34 § IL). Om villkoren för pensionsförsäkring, se HL avsnitt 20.

19.17 Avgifter till arbetslöshetskassa

Fr.o.m. 2003 års taxering gäller nya bestämmelser om avgifter till arbetslöshetskassa. Genom lag (2001:1168) har avdragsrätten för avgifter till arbetslöshetskassa slopats. Avdragsrätten har ersatts med en skattereduktion. Bestämmelserna om skattereduktion gäller avgifter till svensk arbetslöshetskassa och även avgifter till utländsk arbetslöshetskassa förutsatt att inkomsten i det andra landet ska deklareras i Sverige.

Bestämmelserna om skattereduktion för avgifter till arbetslöshetskassa finns i 65 kap. 11 b och 11 c §§ IL.

19.18 Idrottsmännens avdrag

Se avsnitt 17.2 om beskattningen av ersättningar till idrottsutövare. Reglerna för avdragsrätten behandlas i de allmänna råden och meddelandena SKV A 2007:15 och SKV M 2007:12. De innebär i korthet följande.

Avdragsgilla kostnader

Avdrag medges i princip för samtliga kostnader som varit nödvändiga för verksamheten, i normalfallet dock inte med så stora belopp att underskott uppstår.

Avdrag kan t.ex. medges för anskaffningskostnaden för idrottsredskap eller utrustning, beroende på utrustningens karaktär och idrottsverksamhetens omfattning. Den allmänna avdragsbegränsningen för den del av kostnaderna i arbetet som inte överstiger 5 000 kr, gäller.

Vid resor i tjänsten, t.ex. i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan medges avdrag enligt reglerna vid tjänsteresor. Vid resa med egen bil i tjänsten medges avdrag med 18,50 kr/mil. Vid resa i tjänsten med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6,50 kr/mil och för annat drivmedel med 9,50 kr/mil, under förutsättning att idrottsutövaren betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan. Avdrag för ökade levnadskostnader under tjänsteresa med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten medges enligt allmänna regler (se avsnitt 19.3).

Idrottsutövaren medges dessutom avdrag för resekostnader i samband med träning på ordinarie träningsplats (”tjänsteställe”) och tävlingar på hemmaplan enligt de regler som gäller vid färd mellan bostaden och arbetsplatsen. Observera att en idrottsdomare normalt anses ha sitt tjänsteställe på platsen för den match/tävling han ska döma, varför resorna till dessa spelplatser är att se som resor mellan bostaden och arbetet och inte som tjänsteresor.

Idrottsdomare som anlitas av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att inom sitt uppdrag döma i tävlingar på olika platser anses normalt ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där tävlingarna äger rum. Detta gäller även om den lokale arrangören betalar ut en mindre del av ersättningen till domaren, t.ex. reseersättning (se Skatteverkets ställningstagande 2008-06-09, dnr 131 349547-08/111).

Schablonavdrag för idrotts-kostnader

Om en idrottsutövare själv svarat för merparten av sina kostnader för idrottsredskap o.d. kan han, om han så föredrar, i stället beräkna kostnaderna enligt schablon.

Kostnaderna får då schablonmässigt beräknas till belopp motsvarande bruttoersättningen, dock högst 3 000 kr. I bruttoersättningen inräknas skattepliktiga förmåner men inte traktamentsersättningar och resekostnadsersättningar vid tjänsteresa motsvarande avdragsgilla belopp. Den allmänna avdragsbegränsningen på 5 000 kr gäller även när kostnaderna beräknats enligt schablon. Om schablonregeln tillämpas får underskott inte uppkomma.

Schablonavdraget är inte avsett för administrativa ledare. Inte heller kursledare, cirkelledare m.fl. vilka leder kvällskurser eller liknande i motion, gymnastik eller andra idrottsaktiviteter och som erhåller ersättning per timme, per kväll, per vecka, per månad eller liknande har rätt att göra schablonavdrag. För dessa svarar i regel arbets- eller uppdragsgivaren för merparten av kostnaderna och de är vanligtvis helt jämställda med lärare i andra kurser. Kursledare, cirkelledare m.fl. får i stället göra avdrag enligt de allmänna reglerna för de faktiska kostnaderna de haft.

19.19 Representation

I inkomstslaget tjänst tillämpas enligt 12 kap. 1 § de regler som enligt 16 kap. 2 § gäller i inkomstslaget näringsverksamhet. Se vidare HL del 2 avsnitt 8.6 och Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:5.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till avdragsgilla kostnader om de har omedelbart samband med verksamheten, till exempel vid affärsförhandlingar eller liknande, extern representation. Det finns också intern representation som vid personalfester m.m. I den mån avdrag aktualiseras från inkomst av tjänst torde det uteslutande vara fråga om extern representation.

Avdragsram m.m.

Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 90 kr per person. Denna avdragsram, 90 kr, avser pris exklusive mervärdesskatt. För den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt ökas avdragsramen med mervärdesskatten.

Har en anställd erhållit ersättning för representation behöver denna inte redovisas i deklarationen om det inte föreligger skyldighet att ta upp den på kontrolluppgift. Något avdrag får givetvis då inte göras. I annat fall ska ersättningen tas upp som inkomst. Avdrag får därefter yrkas enligt gällande regler för representation. Praxis är restriktiv till avdrag för representationskostnader. Detta gäller i synnerhet till sådana kostnader som avser representation i hemmet. Ett skäl till denna restriktivitet är svårigheten att skilja mellan representation som ett normalt led i affärs- eller motsvarande förhandlingar och privat gästfrihet mot kolleger, affärsförbindelser eller personliga vänner.

Utredning

För att avdrag för representation ska kunna godkännas bör kostnaderna kunna styrkas med restaurangnota eller liknande, då sådan sedvanemässigt erhålls samt i övrigt genom fortlöpande förda anteckningar. Noggranna anteckningar bör även föras över vilka personer och företag, som representationen utövats mot.

Representation i hemmet

I fråga om avdrag för utgifter för representation i hemmet bör motsvarande utgifter antecknas för varje representationstillfälle.

Ersättning har utgått

Om särskild representationskostnadsersättning utgetts av arbetsgivaren bör detta kunna tas som ett tecken på att viss representationsskyldighet åligger den anställde.

Utlägg – ej skatteplikt

I vissa fall kan arbetsgivaren ha en överenskommelse med den anställde att denne lägger ut kostnaden för representation och i relativt nära anslutning till representationstillfället återfår sitt utlägg i företagets kassa, mot överlämnande av kvittot. Om kvittot därvid kan anses utgöra företagets verifikation, i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation ska vara utformad, är utgiften för representationen att anse som företagets, inte den anställdes. Företagets återbetalning av den anställdes utlägg ska i sådant fall inte anses som skattepliktig representationsersättning. Givetvis får den anställde i detta fall inte avdrag för representationskostnaderna.

Riksdagsledamot

Riksdagsledamot har ansetts berättigad till avdrag för representationskostnader som haft omedelbart samband med hans verksamhet som riksdagsledamot (RÅ 1989 ref. 26). De kostnader som RR godtog som avdragsgilla representationskostnader avsåg kostnader för måltider och kaffe i samband med sammanträden och överläggningar. Däremot ansåg RR att kostnader för viss utskottsmåltid och blommor till personal fick anses ha sin grund i personlig uppskattning eller personlig gästfrihet och därför inte vara avdragsgilla.

19.20 Övrigt

Medlemsavgifter och vissa andra avgifter m.m.

Huvudregeln för fysisk person är att avdrag inte medges för medlemsavgifter i föreningar och andra sammanslutningar (9 kap. 2 § IL). Förbudet avser inte bara avgifter till ideella organisationer utan också fack-, intresse- och vetenskapliga sammanslutningar av olika slag.

Avdragsrätten för medlemsavgifter har prövats i åtskilliga rättsfall, varvid en ytterst restriktiv praxis utbildats. Sålunda har avdrag vägrats även om det framstått som nödvändigt att vara medlem i viss sammanslutning för att ha rätt till eller för att på ett riktigt sätt kunna utöva visst yrke eller inneha befattning. Avdrag medges exempelvis inte för medlemsavgift till Sveriges Advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Läkarförbund, Svenska Läkaresällskapet m.fl.

Om ordföranden i en förening uppbär ersättning för sitt arbete inom föreningen är denna ersättning naturligtvis skattepliktig inkomst. En förutsättning för att kunna upprätthålla ordförandesysslan är sannolikt medlemskap i föreningen. Inte heller i detta fall bör avdrag för medlemsavgiften kunna medges.

Riksdagsledamöter

Ett fall må nämnas där avdrag medgetts för kostnad liknande medlemsavgift. Riksdagsledamot har ansetts ha rätt till avdrag för avgift till sin riksdagsgrupp. Motiveringen för detta är att utgiften närmast varit att betrakta som ersättning för sekreterarhjälp, utskrift av motioner m.m. i samband med riksdagsledamotsuppdraget (RÅ 1965 ref. 5) och inte direkt haft karaktär av medlemsavgift. Frågan har senare prövats och avdrag för motsvarande kostnader har medgetts landstingsledamot (RÅ 1973 ref. 31 I–II, RRK R 1973 1:30 och 1:32) och kommunala förtroendemän (RÅ 1973 ref. 31 III, RRK R 1973 1:31), men vägrats stadsfullmäktig (RÅ 1973 ref. 31 V, RRK R1973 1:33) och kommunal förtroendeman (RÅ 1973 ref. 31 IV, RRK R1973 1:34). I de två sista fallen hade det inte visats att avgiften utgjort ersättning för kostnader i samband med uppdragen.

Riksdagsledamot

Riksdagsledamots resekostnader under valrörelsen och i det partipolitiska arbetet har ansetts avdragsgilla (RÅ 1986 ref. 130). RR ansåg att det ingår i en riksdagsledamots arbetsuppgifter att även hålla kontakt med väljarna i den egna valkretsen och att delta i det partipolitiska arbetet.

Kampanjkostnader

I samband med tidigare valrörelser har uppkommit frågor angående den skattemässiga behandlingen av avdrag för kampanjkostnader för politiker som kandiderat vid riksdags-, landstings-

eller kommunalvalen. Skatteverket har därvid uttalat att avdragsrätt föreligger för sådana politiker som redan har ett uppdrag eftersom kostnaderna nedlagts för att bibehålla intäkterna.

För andra politiker är kostnaderna inte avdragsgilla eftersom kostnader för förvärv av förvärvskälla inte är avdragsgilla.

Kampanjbidrag

Det förekommer att politiker får ekonomiskt bidrag att användas i valkampanj. Inkomsten utgör skattepliktig inkomst av tjänst. Kostnader som hänför sig till valkandidatens verksamhet är avdragsgilla för såväl den som kandiderar för första gången som den som kandiderar för omval (se Skatteverkets ställningstagande 2006-06-13, dnr 131 347574-06/111).

Kommunalpolitiker

Kommunal förtroendeman, som inte uppburit särskilda kostnadsersättningar, har medgetts avdrag för telefon- och portokostnader till den del dessa haft direkt samband med förtroendeuppdragen (RÅ 1984 1:34).

Studielån, studiemedel

Avdrag för ränta på studielån medges endast under inkomst av kapital. Endast ränta på privatfinansierad studieskuld är avdragsgill. Ränta inom ramen för studiemedelssystemet (8 kap. 1 § studiestödslagen, (1973:349)) är enligt 9 kap. 7 § IL inte avdragsgill. Avdrag medges inte heller för skulduppräkning.

Studiecirkelledare

Studiecirkelledare som hade betalat kursdeltagarnas kursmaterial och deltagaravgifter fick av RR avdrag för dessa kostnader. RR medgav avdraget eftersom kursen inte hade kommit till stånd om kursdeltagarna skulle ha krävts på beloppen (RÅ 1986 ref. 60).

Advokatkostnader, rättegångskostnader

Advokat- eller rättegångskostnader kan vara avdragsgilla om fråga är om förvärvande eller bibehållande av intäkt i förvärvskälla. När fråga varit om tvist om lönefordran har avdrag för rättegångskostnader således medgetts, men däremot inte när processen gällt återfående av lämnad tjänst.

Regeringsrätten har i RÅ 1993 ref. 34 medgett avdrag för skäliga rättegångskostnader i en arbetsrättslig tvist om omplacering och uppsägning.

Revisorsbehörighet

Kostnad för godkännande som revisor har inte ansetts vara en avdragsgill kostnad. Genom godkännandet som revisor förvärvas en formell kompetens som är högre än man ägde dessförinnan (RÅ 1984 1:13).

Deklarationshjälp m.m.

Kostnader för biträde vid upprättande av självdeklaration eller i samband med process i taxeringsmål utgör inte sådana kostnader för vilka avdrag medges. I konsekvens härmed bör

inte heller avdrag kunna medges för kostnader för rådfrågning i skatteärenden. Jfr även del 2 avsnitt 8.

Här kan nämnas att enligt lagen (1989:479, senaste lydelse enligt SFS 1998:192) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) finns det möjligheter att med allmänna medel ersätta en skattskyldig för hans kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat, som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt i ett ärende eller mål om skatt.

En eventuell utgiven kostnadsersättning räknas inte som skattepliktig inkomst (prop. 1988/89:126, s. 33).

Mätnings- och granskningsavgift

På senare tid har arbetsgivaren slutat att dra mätnings- och granskningsavgifter från de anställda. Några avdragsgilla utgifter förekommer därför inte fr.o.m. 2009 års taxering.

Sjukvård och tandvård

Kostnader för sjukvård och tandvård anses utgöra ej avdragsgilla privata levnadskostnader. I ett fåtal fall har avdrag för viss del av tandvårdskostnader medgetts pga. speciella förhållanden i de enskilda fallen. Praxis att avdragsrätt inte föreligger för kostnader av detta slag bör inte anses ändrad av dessa avgöranden.

RÅ 1977 ref. 97, återgivet i RRK R 1977 1:49, avsåg en operasångare som yrkat avdrag för tandvårdskostnader avseende en guldbrygga. Han hade med läkarintyg och intyg från två musikdirektörer visat att guldbryggan var nödvändig för att han skulle kunna bibehålla sin sångförmåga. RR ansåg att kostnaden för guldbryggan var att anse som en icke avdragsgill privat levnadskostnad, oavsett om han hade behövt guldbryggan för att kunna utöva sin verksamhet som sångare. I ett KR-avgörande (KRNS dom 1993-12-20 mål nr 6585-1993) har avdrag inte medgetts för kostnad för tandinplantat som yrkats med 26 063 kr av en musiker (trumpetare).

Läkarundersökning

Kostnad för läkarundersökning som trafikflygare måste genomgå för behållande av flygcertifikat har ansetts som omkostnad i tjänsten (RÅ 1970 Fi 809).

Certifikatförlust – försäkring

Certifikatförlustförsäkring tecknas för flygplansförare som har ordinarie arbete som trafikflygare. Förutsättning för utbetalning av försäkringsbelopp är att flygplansföraren av medicinska skäl varaktigt har förlorat sitt certifikat.

På marknaden har det varit ett försäkringsbolag (Skandia) som tillhandahållit sådan försäkring. Numera finns det även andra

aktörer på marknaden som tillhandahåller certifikatförlust-försäkringar med kanske annan försäkringskonstruktion. Här anges hur Skandias certifikatförlustförsäkring är konstruerad

Certifikatförlustförsäkringen finns i två huvudvarianter, engångsbelopp och löpande ersättning.

Av engångsbeloppsvarianten finns det i sin tur två versioner beroende på om företaget eller flygföraren betalar premien.

Premie för engångsbelopp som erläggs av arbetsgivaren påförs den anställde som löneförmån. Premien är inte avdragsgill för den anställde. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt. Försäkringen är inte tagen i samband med tjänst.

Om premien för engångsbelopp erläggs av flygföraren gäller följande. Premien är inte avdragsgill i deklarationen. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt.

Även löpande ersättning finns i två versioner beroende på vem som är premiebetalande, företaget eller flygföraren.

Om företaget betalar premien gäller följande. I försäkrings-avtalet har intagits att försäkringen är tagen i samband med tjänst enligt 10 kap. 7 § IL. Detta innebär för den försäkrade att han inte blir skattskyldig för förmånen. Ersättning som utbetalas till den försäkrade blir skattepliktig.

Om flygföraren betalar premien gäller följande. Premie för löpande ersättning är en P-premie, dvs. den hänförs till pensionsförsäkring. Premien är avdragsgill inom de ramar som gäller för sådana försäkringar, se avsnitt 21. Ersättningsbeloppet utfaller månadsvis och tas upp till inkomstbeskattning.

Psykoanalys

Avdragsrätten för kostnad för genomgång av psykoanalys har prövats i ett flertal fall. Avdrag har i regel inte medgetts. Kostnaderna har ansetts avse personlig förebyggande sjuk- eller hälsovård för erhållande av högre kompetens eller sakna direkt betydelse för den utövade verksamheten (RÅ 1970 ref. 22 I–II, RÅ 1973 ref. 45 I–III, återgivna i RRK R 1973 1:43–45, RÅ 1974 ref. 95, återgivet i RRK R 1975 1:6 samt RÅ 1974 ref. 96, återgivet i RRK R 1974 1:80).

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 26 medgavs sjukhuspräst, som i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning, avdrag för handledningskostnaderna. Kostnaderna ansågs vara utgifter för arbetsbiträde.

Glasögon och kontaktlinser

Enligt RR:s praxis utgör kostnaden för glasögon och kontaktlinser en icke avdragsgill privat levnadskostnad, även om arbetet inte skulle kunna ha utförts utan glasögonen eller linserna. I rättsfallet RÅ 1975 ref. 50 återgivet i RRK R 1975 1:46 anförde RR att glasögonen inte var att jämställa med arbetsredskap eller hjälpmedel i arbetet, varför kostnaden utgjorde en icke avdragsgill privat levnadskostnad. Samma blev utgången i RÅ 1982 1:56, som avsåg en dansares kostnader för kontaktlinser.

Kostnad för anskaffande av terminalglasögon är inte heller avdragsgill. Om arbetsgivaren tillhandahåller en anställd sådana glasögon, som den anställde behöver för sitt arbete vid dataterminal, bör denna förmån anses som skattefri.

I KR-avgörandet RRK K 1985 1:11 har en flygplatstjänsteman som i tjänsten var skyldig att använda skyddsmask vid hantering av flygbränsle, medgetts avdrag för kontaktlinser därför att hans vanliga glasögon inte kunde användas samtidigt med skyddsmasken.

Hörapparat och batterier

Kostnader för anskaffande av hörapparat eller av batterier till sådan, liksom värdeminskning av hörapparat har inte ansetts utgöra kostnader för fullgörande av tjänst utan privata levnadskostnader, varför avdrag inte medgetts (RÅ 1951 Fi 903, RÅ1958 Fi 1270).

Proteser

Detsamma har ansetts gälla beträffande för ögonprotes (RÅ 1954 ref. 13).

Ledarhund

Avdrag för kostnader för hållande av ledarhund för blind har inte medgetts. Kostnaderna har ansetts utgöra privata levnadskostnader och avsetts skola täckas av skattefri invaliditetsersättning (RÅ 1975 ref. 20, återgivet i RRK R 1975 1:31).

Hund i tjänsten

Det förekommer att hundar används som tjänstehundar inom olika slags verksamheter. I många fall är det arbetsgivaren som äger hunden och som träffar avtal med den anställde om placering av tjänstehunden i dennes bostad (s.k. fodervärdsavtal). I fodervärdsavtalet anges att en hundkostnadsersättning ska utbetalas för att täcka hundförarens kostnader för foder, vård, skötsel och dressyr av tjänstehunden. Ersättningsnivåerna varierar mellan olika arbetsgivare. Inom Polismyndigheten utbetalas för närvarande en ersättning till de hundförare som fungerar som fodervärdar enligt ett av Rikspolisstyrelsen (RPS) fastställt underlag för hundkostnadsersättning. Ersättningen

uppgår för närvarande till 1 620 kr per månad. Kostnadsersättningen utgör skattepliktig inkomst av tjänst för den anställde.

Avdrag för kostnader för tjänstehund bör i dessa fall medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning dock högst med det av RPS rekommenderade beloppet.

I de fall den anställde själv äger hunden träffas ett s.k. hundägaravtal med arbetsgivaren när hunden godkänns som tjänstehund. I hundägaravtalet anges att en hundkostnadsersättning ska utgå för att täcka kostnaderna för tjänstehunden. Även i det här fallet varierar ersättningsnivåerna mellan olika arbetsgivare. Inom polismyndigheten uppgår ersättningen enligt hundägaravtalet för närvarande till 1 875 kr per månad. Skillnaden i ersättningsnivån i förhållande till fodervärdsavtalet beror på att hundägaren själv har att svara för hundens försäkring.

Avdrag för kostnader för godkända tjänstehundar bör i dessa fall medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning dock högst med det av RPS rekommenderade beloppet.

Eftersom kostnadsersättningen enligt hundägaravtalet inte är avsedd att täcka utgifter för anskaffningen av hunden eller utgifter för veterinär, vaccinationer, röntgen och liknande i samband med anskaffningen av hunden kan avdrag för nämnda kostnader medges utöver kostnadsersättningen. Avdrag bör medges i form av förslitningsavdrag med början det året hunden tas i bruk som tjänstehund oavsett att hunden anskaffats tidigare år (se RÅ 1999 not. 12). Med hänsyn till att en tjänstehund genomsnittligt kan beräknas vara i tjänst under minst fem år bör avdrag för ovannämnda kostnader fördelas över en tidsperiod av fem år. För andra utgifter som den anställde har haft innan hunden tagits i bruk som tjänstehund medges inte avdrag.

20 Pensionssparande m.m.

58 kap. IL

prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20

prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22

prop. 1989/90:34, bet. 1989/90:NU14

prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30

prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31

prop. 1993/94:85, bet. 1993/94:SkU16

prop. 1995/96:231, bet. 1996/97:SkU4

prop. 1998/99:87, bet. 1998/99:FiU28

prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2

prop. 2002/03:99, bet. 2003/04:SkU2

prop. 2003/04:150, bet. 2004/05:LU4

prop. 2004/05:31, bet. 2004/05:SkU14

prop. 2005/06:22, bet. 2005/06:SkU12

prop. 2005/06:124, bet. 2005/06:LU35

prop. 2007/08:26, bet. 2007/08:SkU15

prop. 2007/08:55, bet. 2007/08:SkU24

20.1 Inledning

I detta kapitel lämnas en redogörelse för bestämmelserna i IL om de s.k. kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton. I 58 kap. IL finns bestämmelser om pensionsförsäkringar och kapitalförsäkringar i 2−20 och 34 §§ och om pensionssparkonton i 21−34 §§.

20.1.1 Nya skatteregler för pensionsförsäkring

Nya skatteregler för pensionsförsäkringar har trätt i kraft den 1 maj 2008 och tillämpas på avtal som ingåtts fr.o.m. den 2 februari 2007. För avtal som tecknats före den 2 februari 2007 gäller alltjämt äldre bestämmelser om avtalen inte ändras (se avsnitt 20.3.8, kantrubriken Avtal före den 2 februari 2007). Utgångspunkten för förslagen är att åstadkomma regler som är förenliga med EG-rätten samtidigt som de slår vakt om pensioneringssyftet. Den 30 januari 2007 meddelade EG-domstolen dom i mål nr C-150/04 – kommissionen mot Danmark (Danmarksmålet) – och den 5 juli 2007 dom i mål nr C-522/04 – kommissionen mot Belgien (Belgienmålet). I Danmarksmålet fastslog EG-domstolen att det strider mot EG-rätten att avdrag medges för premier till en pensionsförsäkring som meddelats i en inhemsk försäkringsrörelse samtidigt som avdrag inte medges för premier som betalas till en pensionsförsäkring som meddelats i en försäkringsrörelse i en annan medlemsstat. I Belgienmålet slog EG-domstolen dessutom fast att det strider mot EG-rätten att upprätthålla regler som innebär att en överföring av kapitalet i en pensionsförsäkring till en annan pensionsförsäkring beskattas om överföringen sker till en försäkringsgivare som inte var etablerad i Belgien medan en överföring till en försäkring i försäkringsrörelse i Belgien inte beskattas.

Med anledning av Danmarksdomen överlämnade regeringen den 1 februari 2007 en skrivelse till riksdagen (Skr. 2006/07:47) i vilken förslag till ändrade skatteregler för pensionsförsäkringar och avtal om tjänstepension aviserades och dessutom ett stopp tills vidare för överlåtelse enligt 58 kap. 18 § tredje stycket andra och tredje meningen IL (det s.k. flyttstoppet). Förslagen till de nya reglerna presenterades närmare i en promemoria i februari 2007 – i samband med skrivelsen – och i ytterligare en promemoria i juni 2007. Se vidare proposition 2007/08:55.

En förutsättning för att en försäkring ska anses som en pensionsförsäkring har enligt 58 kap. 4 § IL varit att försäkringen tecknats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige (etableringskravet). Enligt de nya bestämmelserna vidgas detta etableringskrav till att omfatta, förutom försäkringsrörelse från ett fast driftställe i Sverige, även försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en annan stat inom EES. En förutsättning är att det är fråga om försäkringsföretag som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/83/EG av den 5 november 2002 om livförsäkring. Även beträffande avtal om

tjänstepension har etableringskravet utvidgats så att avtal kan vara jämförbart med en tjänstepensionsförsäkring om det ingås med ett utländskt tjänstepensionsinstitut som hör hemma inom EES och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Ett nytt kvalitativt villkor för pensionsförsäkring har införts. Enligt detta ska pensionsförsäkringsavtal innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna kontrolluppgifter enligt LSK. Försäkringsgivare inom EES − exklusive Sverige − ska dessutom för varje försäkringsavtal ge in ett skriftligt åtagande till Skatteverket där försäkringsgivaren åtar sig att lämna kontrolluppgifter avseende försäkringen enligt bestämmelserna i LSK. Åtagandet ska innehålla identifikationsuppgifter för försäkringsgivaren, försäkringstagaren, den försäkrade och pensionsförsäkringsavtalet, som ska bifogas i kopia.

Nya avskattningsregler har också tillkommit. De innebär att försäkringstagaren eller förmånstagaren beskattas för försäkringens värde om avtalsparterna ändrar försäkringsvillkoren, förfogar över avtalet på ett sätt som är otillåtet enligt IL eller om kontrolluppgift inte lämnas. Det belopp som ska tas upp till beskattning räknas upp med en faktor som i fråga om omständigheter fr.o.m. den 1 maj 2008 är 1,5 (för tiden 2007-02-02–2008-04-30 gäller faktorn 1,2 enligt SFS 2008:134 övergångsbestämmelserna p. 7). Vad avser skattskyldigheten till avkastningsskatt föreslås att det system som i dag gäller för utländska kapitalförsäkringar utvidgas till att även gälla för utländska pensionsförsäkringar, dvs. försäkringstagaren ska vara skattskyldig.

Möjligheter för utländska försäkringsgivare att finansiera försäkringstagarens avkastningsskatt med medel ur försäkringen har införts. Skattskyldigheten ligger dock kvar hos den enskilda försäkringstagaren som därför ytterst är den personen som är betalningsansvarig för skatten.

De särskilda reglerna i AvPL för s.k. kapitalpensionsförsäkringar har slopats för avtal som har tecknats fr.o.m. den 2 februari 2007.

Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) har ändrats så att även pensionsutbetalningar från försäkringsgivare i utlandet till personer som är bosatta utomlands blir skattepliktiga. En förutsättning för skatteplikt är att den skattskyldige fått avdrag för avsättningen till försäk-

ringen i Sverige eller att rätten till pensionen tjänats in genom arbete här och förmånen inte beskattats. Skatteplikt enligt SINK införs även för avskattning av pensionsförsäkring och individuellt pensionssparande.

Det s.k. flyttstoppet enligt Regeringens skrivelse den 1 februari 2007 upphörde den 1 maj 2008. För att en överföring ska kunna genomföras utan skattekonsekvenser ska det mottagande avtalet uppfylla samtliga nya villkor för pensionsförsäkring, inklusive villkoret om kontrolluppgiftslämnande. Kontrolluppgift ska lämnas om själva överförandet av kapitalet i en försäkring från en försäkringsgivare till en annan, den s.k. flytten.

Från och med den 1 januari 2009 är det möjligt att utan skattekonsekvenser även överlåta försäkringsavtal tecknade före den 2 februari 2007 från en försäkringsgivare till en annan försäkringsgivare (beståndsöverlåtelse) som är etablerad i annan EES-stat än Sverige och överföra försäkringsavtal från en verksamhetsgren hos försäkringsgivaren till en annan verksamhetsgren även om denna senare bedrivs i annan EES-stat än Sverige.

Vid en beståndsöverlåtelse eller motsvarande överföring ska avtalen i fråga anses ha ingåtts vid den tidpunkt då ansvaret för försäkringsavtalet övergått på den nya försäkringsgivaren eller när avtalet förts över till den andra verksamhetsgrenen. Avtalen ska med andra ord då uppfylla förutsättningarna för pensionsförsäkringar enligt de nya reglerna. Kontrolluppgift ska lämnas om överlåtelser och motsvarande överföringar.

Försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari eller senare men före den 1 maj 2008 ska senast den 31 maj 2008 ha uppfyllt det nya kvalitativa villkoret om kontrolluppgiftslämnade i 58 kap. 16 a § IL. Detta villkor ska med andra ord vara intaget i avtalet senast den 31 maj 2008. Om det är försäkringsavtal som ingåtts med försäkringsgivare i annan EES-stat än Sverige ska åtagandet enligt nyssnämnda paragraf ha getts in till Skatteverket senast denna dag.

20.2 Pensionssparande och annat försäkringssparande

Pensionssparande med avdragsrätt kan ske genom betalning av avgift (premie) på pensionsförsäkring och genom inbetalning på pensionssparkonto i det individuella pensionssparandet (IPS). Pensionsförsäkringen och pensionssparkontot ska ägas av den skattskyldige. För den som har inkomst av tjänst görs

avdraget inte under inkomst av tjänst utan som allmänt avdrag. För näringsidkare, inkl. handelsbolagsdelägare, görs avdraget i näringsverksamheten. Den som både har inkomst av tjänst och av näringsverksamhet har en viss valfrihet mellan allmänt avdrag och avdrag i näringsverksamheten. Avdrag kan också undantagsvis förekomma i inkomstslaget kapital. Se vidare avsnitt 21. Från vissa nedan berörda regler kan undantag medges efter ansökan från den skattskyldige. Sådan dispens medges av Skatteverket. Skatteverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. Försäkringssparande utan avdragsrätt kan göras genom inbetalning på en kapitalförsäkring. En försäkring som har tagits på någons liv (livförsäkring) kan enligt IL:s terminologi vara antingen en kapitalförsäkring eller en pensionsförsäkring. IL skiljer också mellan privata pensionsförsäkringar och tjänstepensionsförsäkringar.

En försäkring är en pensionsförsäkring om den uppfyller de kvalitativa villkor som anges i 58 kap. IL.

Med kapitalförsäkring avses annan livförsäkring än pensionsförsäkring (58 kap. 2 § andra stycket första meningen IL). Också en försäkring som uppfyller villkoren för en pensionsförsäkring anses som en kapitalförsäkring om så bestämts när försäkringsavtalet ingicks eller som avskattats enligt 19 eller 19 a § eller enligt 5 § lagen (1991:661) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (58 kap. 2 § andra stycket andra meningen resp. tredje stycket IL). En pensionsförsäkring kan också avse någons arbetsförmåga (sjukpensionsförsäkring).

En kapitalförsäkring kunde före den 2 februari 2007 tecknas som en s.k. vanlig kapitalförsäkring eller som en s.k. kapitalpension. En kapitalpension är en kapitalförsäkring i den mening som avses i IL men den likställs med en pensionsförsäkring såvitt avser avkastningsskatt (15 %). Se vidare avsnitt 20.6

Nya premiebetalningar som görs efter den 1 februari 2007 på kapitalpensionsförsäkring kan i vissa fall innebära att ett separat skatteunderlag för avkastningsskatt ska beräknas och beskattas med 27 %.

Kostnaden för kapitalförsäkringspremier (inkl. kapitalpension) är inte avdragsgill. Utfallande belopp från kapitalförsäkringar (inkl. kapitalpension) är skattefria (8 kap. 14 § IL).

Försäkringar som tecknats före den 2 februari 2007 i försäkringsrörelse som inte bedrivs i Sverige är enligt 58 kap. 4 § IL

kapitalförsäkringar (det s.k. etableringskravet). Fr.o.m. detta datum kan pensionsförsäkring tecknas inom hela EES (EU samt Norge, Island och Liechtenstein). Enligt 58 kap. 5 § IL anses dock utländska försäkringar som inte är pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 4 § ändå som sådana försäkringar om de uppfyller vissa villkor.

20.3 Pensionsförsäkring

Kostnader för pensionsförsäkringspremier är, inom vissa ramar, avdragsgilla vid taxeringen (se vidare avsnitt 21 och om tjänstepensionsförsäkringar HL del 3 avsnitt 11). Belopp som faller ut på pensionsförsäkringar är alltid skattepliktiga (10 kap. 5 § IL och 11 kap. 1 § IL). Detta gäller även om den skattskyldige eller, beträffande tjänstepensionsförsäkringar, arbetsgivaren, inte har fått avdrag för hela den pensionsförsäkringspremie som har betalats.

För att en försäkring ska betraktas som pensionsförsäkring ska vissa grundläggande villkor för försäkringen vara uppfyllda. Bestämmelserna om dessa villkor utgör IL:s kvalitativa regler. Dessa regler återfinns i 58 kap. 4, 6 och 8–16 b §§ IL. Beträffande försäkringar tecknade före den 2 februari 2007 gäller den äldre lydelsen av 16 § (före SFS 2008:134) i stället för 16–16 b §§.

För pensionssparkonto finns motsvarande regler i 58 kap. 22–31 §§ IL.

Vissa beloppsgränser gäller i fråga om avdragsrätten för premierna för pensionsförsäkring och inbetalningar på pensionssparkonto. Bestämmelserna om dessa beloppsgränser utgör IL:s kvantitativa regler. De återfinns i 59 kap. 2–17 §§ IL. Se vidare avsnitt 21.

Pension

Med pension avses enligt 10 kap. 5 § IL ersättningar

- enligt lag i form av inkomstpension, tilläggspension, premiepension och garantipension,
- på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring,
- på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring,
- enligt avtal om tjänstepension med utländskt tjänstepensionsinstitut om avtalet är jämförbart med pensionsförsäkring,
- från pensionssparkonto.

Enligt Skatteverkets uppfattning är en bostadsförmån till en pensionerad f.d. anställd att se som pension enligt 10 kap. 5 § IL (ställningstagande 2006-01-31, dnr 131 29691-06/111).

En pensionsförsäkring får inte medföra rätt till andra försäkringsbelopp än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension (58 kap. 6 § IL). Pensionssparkonto får avse ålders- och efterlevandepension (58 kap. 23 § IL).

Utländska försäkringar

Huvudregeln i IL är att pensionsförsäkringavtal som ingåtts före den 2 februari 2007 ska vara meddelat i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse som beskattas enligt IL eller enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (58 kap. 4 § IL). Beträffande försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare gäller att försäkringen ska ha meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige eller i en annan stat inom EES av ett försäkringsföretag som avses i artikel 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/83/EG av den 5 november 2002 om livförsäkring (det konsoliderade livförsäkringsdirektivet). Genom hänvisningen till livförsäkringsdirektivet krävs att försäkringsföretaget är auktoriserat i sitt hemland för att det ska kunna meddela pensionsförsäkring i Sverige. Även beträffande avtal om tjänstepension har etableringskravet utvidgats så att ett avtal kan vara jämförbart med en tjänstepensionsförsäkring om det ingås med ett utländskt tjänstepensionsinstitut som hör hemma inom EES och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Försäkring som tecknats utomlands (inom EES eller i annan stat) kan, även om den inte uppfyller kraven för pensionsförsäkring enligt 4, 6 och 8–16 b §§ IL, också anses som pensionsförsäkring (Skatteverkets ställningstagande 2006-10-24, dnr 131 318472-06/111) enligt 58 kap. 5 § IL om den

- huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension,
- tecknats när den försäkrade var bosatt utomlands och den försäkrade där medgivits avdrag eller motsvarande skattereduktion för premierna, eller
- är en försäkring som arbetsgivaren betalat premier för och som har samband med att den försäkrade hade sitt huvudsakliga förvärvsarbete utomlands och att arbetsgivarens betalning inte räknats som förmån för anställda vid

beskattningen i arbetslandet i fråga eller, om så skett, att ett motsvarande avdrag medgetts,

- tecknats år 1997 eller senare, eller
- är tecknad före 1997 men att den skattskyldige begär att försäkringen ska bedömas enligt reglerna för försäkringar tecknade 1997 eller senare.

Beträffande försäkringar tecknade fr.o.m. 1997 är alltså reglerna tvingande. Beträffande äldre försäkringar, som uppfyller förutsättningarna i övrigt, kan den skattskyldige välja om en försäkring ska anses som pensionsförsäkring eller ej. Har försäkringen en gång ansetts som pensionsförsäkring kan den inte återgå till att vara kapitalförsäkring (se 2 kap. 21 § ILP).

Som ovan har nämnts gäller för försäkringsavtal som är tecknade före den 2 februari att en pensionsförsäkring ska vara meddelad i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige. Alla livförsäkringar som inte är meddelade i försäkringsrörelse i Sverige har alltså enligt IL ansetts som kapitalförsäkringar, såvida de inte enligt 58 kap. 5 § IL ska anses som pensionsförsäkringar eller också fått dispens. Beträffande utländska försäkringar tecknade före år 1976 finns särskilda övergångsregler. Se 2 kap. 6 § och 16 § ILP samt avsnitt 21.4 som behandlar försäkringar som tecknats före 1969 respektive under åren 1969–1975.

För utfallande belopp på utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL finns ett undantag från skatteplikten (jfr 11 kap. 43 § IL). Om och i den utsträckning den skattskyldige kan visa att han inte haft rätt till avdrag för sina inbetalningar – på annan grund än enligt avdragsbegränsningarna i 59 kap. IL − alternativt förmånsbeskattats för arbetsgivares inbetalningar utan att ha medgetts ett motsvarande avdrag, ska utfallande belopp inte beskattas. Beträffande utländska försäkringar, se också IHL avsnitt 2.5.

Skatteverket kan enligt 58 kap. 5 § 3 st. ge dispens i det enskilda fallet om reglerna i 58 kap. 5 § 1 st. och 2 st. IL inte är tillämpliga. Någon dispensmöjlighet finns däremot inte beträffande utländsk motsvarighet till pensionssparkonto.

Dispensregeln innebär att Skatteverket kan förklara att en utländsk försäkring som enligt IL är en kapitalförsäkring ska anses utgöra en pensionsförsäkring i skattehänseende, dvs. att avdrag medges för premier samtidigt som utfallande belopp är skattepliktiga. Efter en sådan förklaring kan försäkringen inte

övergå till att bli en kapitalförsäkring igen. Ett pensionssparkonto kan öppnas bara i svenskt pensionssparinstitut eller i utländskt instituts filial i Sverige.

Enligt förarbetena ska dispensprövningen inriktas på tre huvudfrågor nämligen;

Dispens från Skatteverket

- försäkringsvillkoren,
- sökandens personliga omständigheter,
- förhindrande av obehöriga skatteförmåner.

Försäkringsvillkoren

Försäkringsvillkoren ska vara sådana att de i huvudsak överensstämmer med IL:s kvalitativa krav. Om en utländsk försäkring innehåller vissa förmåner av kapitalförsäkringsnatur kan detta dock godtas. Som en allmän riktlinje gäller att minst 75 % av premierna ska avse förmåner som är förenliga med svensk pensionsförsäkring. Det ska tillmätas betydelse om försäkringen får pantsättas, belånas eller återköpas men möjligheten härtill utgör inte något absolut dispenshinder om förhållandena i övrigt är sådana att dispens är starkt motiverad.

Personliga förhållanden

Försäkringen ska täcka ett verkligt pensioneringsbehov. Starka sakliga skäl ska tala för att den utländska försäkringen kommer att vidmakthållas under den skattskyldiges vistelse här i landet. Det ska vidare framstå som naturligt att sökanden har det pensionsskydd, som försäkringen avser, i utlandet och inte i Sverige.

Skatteverket gör vid denna prövning en helhetsbedömning av sökandens situation. Sökandens nuvarande och tidigare arbetsförhållanden, ålder, medborgarskap, familjesituation, övriga pensionsskydd, anledningen till att försäkringen tecknats i utlandet, möjligheten att sätta försäkringen på fribrev och villkoren i samband därmed, m.m. påverkar således verkets bedömning. I de flesta fall när förutsättningarna för en dispens finns behövs dock inte denna dispens utan de regler som gäller fr.o.m. 1998 års taxering, att försäkringen anses som pensionsförsäkring, är tillämpliga.

En i Sverige bosatt person som varken har varit bosatt eller har arbetat i utlandet saknar möjlighet att få en utomlands tecknad försäkring förklarad för pensionsförsäkring.

När det är fråga om en socialförsäkring har det faktum att Sverige slutit ett s.k. trygghetsavtal med ifrågavarande stat inte ansetts utgöra hinder mot att dispens ges.

Obehöriga skatteförmåner

Om det föreligger risk för att sökanden får avdrag både i Sverige och i något annat land, eller att utfallande belopp inte kommer att beskattas i något land ska dispens inte medges, även om försäkringsvillkoren och de personliga förhållandena är sådana att dispens skulle kunna ges.

Se vidare prop. 1979/80:68 s. 21f, 1993/94:85 s. 46 och 1995/96:231 s. 44 f.

Avkastningsskatt

Beträffande avkastningsskatt på utländska livförsäkringar, se HL del 3 avsnitt 13.

20.3.1 Tjänstepensionsförsäkring

För att en tjänstepensionsförsäkring ska anses föreligga ska den vara en pensionsförsäkring som har samband med tjänst (58 kap. 7 § IL). Vidare ska den försäkrades arbetsgivare ha åtagit sig att betala samtliga premier för försäkringen. I regel är det arbetsgivaren som tecknar försäkringen och också är försäkringstagare. Den anställde ska därvid vara försäkrad och förmånstagare. Det är emellertid inget krav att arbetsgivaren är försäkringstagare utan den anställde och försäkrade kan själv vara försäkringstagare under förutsättning att försäkringen har samband med tjänst och att arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga avgifter/premier för försäkringen. En försäkring till förmån för en anställds efterlevande som tecknats av arbetsgivaren efter det att den anställde avlidit utgör en tjänstepensionsförsäkring om arbetsgivaren har åtagit sig att betala samtliga premier för försäkringen.

Om en arbetsgivare gentemot en försäkringsgivare ansvarar för hela försäkringspremien för en utländsk pensionsförsäkring som tagits i samband med tjänst är en sådan försäkring en tjänstepensionsförsäkring även om en del av premien finansieras av arbetstagaren genom ett tillvägagångssätt som kan jämföras med ett s.k. bruttolöneavdrag. I ett sådant fall ska den anställde inte beskattas för premieförmån och ska inte heller medges avdrag för någon premiebetalning (Skatteverkets ställningstagande 2007-06-21 dnr 131 287635-07/111).

Pensionssparkonto kan inte användas för tjänstepension.

20.3.2 Utländska tjänstepensionsinstitut

Med anledning av genomförandet av tjänstepensionsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut) har ett flertal kompletteringar företagits i IL (prop.

2005/06:22, bet. 2005/06:SkU12). Bestämmelserna trädde ikraft den 1 januari 2006 och tillämpas fr.o.m. 2007 års taxering. I 58 kap. IL har ett nytt avsnitt införts kallat ”Tjänstepensionsavtal” som omfattar 1 a § och 1 b §. Reglerna avser avtal om tjänstepension med utländskt tjänstepensionsinstituts fasta driftställe i Sverige och avtalen ska vara jämförbara med tjänstepensionsförsäkringar. Beträffande tjänstepensionsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare gäller också att etableringskravet utvidgats till hela EES.

20.3.3 Den försäkrade

Försäkringstagare är den som har tecknat försäkringen. Den försäkrade är den på vars liv försäkringen tagits, eller, i fråga om sjukpension, den vars arbetsoförmåga försäkringen gäller (58 kap. 8 § IL).

Försäkringstagaren och den försäkrade ska i regel vara samma person (58 kap. 9 § första stycket IL). Undantag görs, enligt 58 kap. 9 § andra stycket IL, då försäkringen avser

- tjänstepensionsförsäkring, om arbetsgivare är försäkringstagare,
- efterlevandepension till barn i vissa fall och
- vissa dödsbon som försäkringstagare.

I det sistnämnda fallet (dödsbo) krävs för premieavdrag dispens från Skatteverket (58 kap. 9 § tredje stycket IL).

20.3.4 Ålderspension

Bestämmelserna om ålderspension finns i 58 kap. 10–11 §§ och 24–26 §§ IL.

Åldersgräns

Ålderspension får inte börja betalas ut före 55 års ålder. Om det finns särskilda skäl får dock Skatteverket efter ansökan besluta att pension får börja utgå vid lägre ålder. Dispens behövs inte för den som har sådan sjukersättning enligt AFL som inte är tidsbegränsad. Det är därvid tillräckligt med en fjärdedels ersättning. För person som har tidsbegränsad sjukersättning krävs dock dispens. Dispens om lägre pensionsålder kan lämnas endast i samband med utbetalning av pension, inte vid tecknandet av en pensionsförsäkring eller ett pensionssparkonto.

Livsvarig pension
Temporär pension

Ålderspension får utgå så länge den försäkrade resp. pensionsspararen lever, livsvarig ålderspension. Den får också utgå

under en viss tid, temporär ålderspension. En temporär ålderspension ska betalas ut under minst fem år (60 månader). Om pensionsutbetalningarna ska upphöra när den försäkrade resp. pensionsspararen fyller 65 år räcker det med att pensionen ska utgå under minst tre år (36 månader). Avlider den försäkrade upphör utbetalningarna. Det finns alltså inte någon form av rättighet för efterlevande att uppbära ett tillgodohavande i försäkringen avseende ålderspension. Jämför vad som sägs om efterlevandepension, avsnitt 20.3.6.

Behållning på pensionssparkonto tillfaller dödsboet efter pensionsspararen om förmånstagarförordnande saknas. Kontobehållningen ska då avskattas av dödsboet. Detta sker genom att värdet per dödsdagen tas upp som inkomst av tjänst (58 kap. 33 § IL).

Beträffande temporär pension enligt allmän pensionsplan gäller beträffande utbetalningstid det som anges i planen. Se vidare 20.3.12.

Inte sjunkande belopp

Pensionen får inte utgå med sjunkande belopp under de fem första åren men väl med stigande belopp. Beträffande fondförsäkringar enligt 2 kap. 3 b § försäkringsrörelselagen (1982:713), FRL, bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingen på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Om fondförsäkringar, se vidare 20.3.7.

Beträffande pensionssparkonton med sparande i fondpapper eller inlåning i utländsk valuta bortses från kursutvecklingen på papperen resp. valutan (58 kap. 29 § IL).

Bestämmelsen att pensionsutbetalningarna inte får sjunka under de fem första utbetalningsåren innebär bl.a. att en påbörjad utbetalning inte kan förlängas under de fem åren genom att beloppen sänks. Det är inte heller möjligt att göra t.ex. ett års uppehåll i utbetalningarna under de första fem åren.

I RÅ 2007 ref. 49, som avsåg en sänkning av återbäring (även kallat tilläggsbelopp) under utbetalningar under de första fem åren, fann Regeringsrätten att utbetalningarna ändå skulle anses gjorda på grund av pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Skatteverket har därför i ställningstagande 2009-01-26 (dnr 131 118545-09/111) intagit den ståndpunkten att sänkta utbetalningar av ålders- eller efterlevandepension som beror på att återbäring sänkts på försäkringstekniska bevekelsegrunder inte diskvalificerar försäkringen som pensionsförsäkring.

Regeringsrätten har i RÅ 2007 not. 119 avseende förhandsbesked fastställt att en svensk s.k. depåförsäkring, som saknade en utbetalningsplan som säkerställde att utbetalda belopp inte skulle sjunka under de första fem åren, inte uppfyllde kravet i IL avseende ej sjunkande belopp.

Förmånstagare

Förmånstagare får inte sättas in till någon annan ålderspensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare. Därvid ska förmånstagaren vara den som var anställd när avtalet ingicks.

20.3.5 Sjukpension

Bestämmelserna om sjukpension finns i 58 kap. 12 § IL.

Sjukpension är en pension som utgår till en försäkrad som blir arbetsoförmögen eller som får nedsatt arbetsförmåga. Pensionssparkonto saknar motsvarighet till sjukpension.

Varaktighet

Sjukpensionen får upphöra tidigast fem år efter det att försäkringsavtalet träffats. Sjukpension får dock utgå högst så länge den försäkrade är arbetsoförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga.

Periodiska utbetalningar

Under utbetalningstiden bör sjukpensionen utgå periodiskt. Det finns inte något krav på att pensionen ska utgå med lika stora belopp vid varje utbetalningstillfälle.

Pensionsbeloppen kan således minska efter hand.

Förmånstagare

I fråga om sjukpension ska den, vars arbetsoförmåga försäkringen avser, vara den försäkrade. Beträffande förmånstagare gäller samma som för ålderspensionsförsäkring.

20.3.6 Efterlevandepension

Bestämmelserna om efterlevandepension finns i 58 kap. 13–14 §§ och 27–28 §§ IL

Vad avses med efterlevandepension?

Med efterlevandepension avses pension som efter den försäkrades resp. pensionsspararens död betalas ut till

1. person som varit den försäkrades resp. pensionsspararens make eller sambo
2. barn till den försäkrade resp. pensionsspararen eller person som varit dennes make eller sambo
3. efterlevande på grund av försäkring som har tagits av dödsbo, om Skatteverket har medgett detta (se 58 kap. 13 § IL)
4. efterlevande på grund av tjänstepensionsförsäkring som den avlidnes arbetsgivare har tagit (se 58 kap. 13 § IL).

Partnerskap

För registrerad partner och partnerskap enligt lag (1994:1117) om registrerat partnerskap gäller detsamma som för make och äktenskap.

Make – sambo

När det gäller rätt till efterlevandepension avses med make resp. sambo person som försäkringstagaren är eller har varit gift med resp. bor eller har bott tillsammans med under äktenskapsliknande förhållanden eller under förhållanden som liknar registrerat partnerskap. I sambofallet krävs att sammanlevnaden inte är eller har varit av tillfällig natur men ett faktiskt sammanboende behöver inte upprätthållas när försäkringen tecknas resp. pensionssparavtalet ingås. Jämför avsnitt 5.19, Makar och sambor.

Inte med sjunkande belopp

Under den första femårsperioden som efterlevandepensionen utbetalas får den inte utgå med sjunkande belopp. Det finns däremot inte något hinder mot att pensionsbeloppen redan under denna tid stiger efter hand. Beträffande fondförsäkringar enligt 2 kap. 3 b § FRL bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingar på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Motsvarande regel finns för pensionssparkonto betr. fondpapper och utländsk valuta (58 kap. 29 § IL).

Regeringsrätten har i RÅ 2007 not. 119 avseende förhandsbesked fastställt att en svensk s.k. depåförsäkring, som saknade en utbetalningsplan som säkerställde att utbetalda belopp inte skulle sjunka under de första fem åren, inte uppfyllde kravet i IL avseende ej sjunkande belopp.

I RÅ 2007 ref. 49, som avsåg en sänkning av återbäring (även kallat tilläggsbelopp) under utbetalningar under de första fem åren, fann Regeringsrätten att utbetalningarna ändå skulle anses gjorda på grund av pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. SKV har därför i ställningstagande 2009-01-26 (dnr 131 118545-09/111) intagit den ståndpunkten att sänkta utbetalningar av ålders- eller efterlevandepension som beror på att återbäring sänkts på försäkringstekniska bevekelsegrunder inte diskvalificerar försäkringen som pensionsförsäkring.

Varaktighet

Efterlevandepension får utgå högst så länge den efterlevande lever. Delvis skilda regler gäller för make (sambo) och efterlevande barn beträffande hur länge efterlevandepensionen ska betalas ut (58 kap. 14 § IL).

Huvudregeln är att efterlevandepension som utgår till make eller sambo inte får upphöra tidigare än fem år efter dödsfallet. Om maken eller sambon ingår äktenskap tidigare får efter-

levandepensionen dock upphöra i samband därmed. Om det i försäkringsavtalet resp. pensionssparavtalet har angetts en viss tidpunkt då ålderspensionen ska upphöra men pensionsspararen avlidit under utbetalningstiden och återstående pensionsutbetalningar enligt avtalet ska utgå som efterlevandepension får dessa upphöra då ålderspensionen skulle ha upphört om pensionsspararen hade varit i livet.

Som barn räknas såväl biologiskt barn som adoptivbarn, styvbarn eller fosterbarn. Efterlevandepension till barn får inte upphöra tidigare än fem år efter dödsfallet om inte försäkringen resp. pensionssparavtalet annars skulle ha upphört inom kortare tid. Alternativt får pensionen upphöra när barnet fyller 20 år. Efterlevandepension kan alltså utgå även till vuxna barn.

Försäkring som gäller efterlevandepension till barn kan också tecknas på försäkringstagarens makes liv. Pensionen får i ett sådant fall inte utgå längre än till dess barnet fyller 20 år.

Andra förmånstagare

Som förmånstagare till pensionsförsäkring resp. pensionssparkonto, som avser efterlevandepension, får inte insättas andra personer än sådana till vilka efterlevandepension kan utgå enligt reglerna här ovan.

20.3.7 Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder – fondförsäkring

I denna försäkringsform väljer försäkringstagaren hur kapitalet ska placeras och tar också den finansiella risk resp. chans som detta val medför. Försäkringsbolaget garanterar således ingen avkastning på insatta belopp och inte heller att placeringarna inte sjunker i värde. I traditionell livförsäkring (P eller K) väljer försäkringsbolaget hur kapitalet ska investeras men garanterar å andra sidan en viss avkastning. Denna kan sedan komma att höjas med återbäring.

Regeringsrätten har i RÅ 2007 not. 118 avseende förhandsbesked funnit att en livförsäkring som meddelats i en annan medlemsstat inom EU och i detta land tillhörde försäkringsklass III (unit linked försäkring) men som hade en annan konstruktion än vad svensk fondförsäkring får innehålla vad gäller slaget av investeringstillgångar inte var att anse som fondförsäkring enligt 58 kap. 15 § IL vid bedömningen av ej sjunkande belopp enligt 58 kap. 11 och 14 §§ IL.

20.3.8 Försäkringsavtalets utformning

Bestämmelserna om hur ett pensionsförsäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare ska vara utformat finns i 58 kap. 16, 16 a och 16 b §§ IL. Beträffande äldre avtal gäller 16 § i dess lydelse före den 1 maj 2008. De försäkringsvillkor, som är avgörande för om försäkringen ska betraktas som en pensionsförsäkring, ska tas in i försäkringsavtalet.

Regler om utformning av pensionssparavtal återfinns i 58 kap. 30 § IL.

Ingen pantsättning eller belåning

Avtalet ska innehålla villkor om att pensionsförsäkringen resp. pensionssparkontot inte får pantsättas eller belånas.

Pensionsförsäkringsavtalet får inte innehålla något villkor som är oförenligt med IL:s kvalitativa krav. En försäkring som uppfyller kraven för en pensionsförsäkring anses emellertid som en kapitalförsäkring om detta har förbehållits i försäkringsavtalet redan då det ingicks. Ett motsvarande förbehåll kan inte göras i ett pensionssparavtal. Enligt 58 kap. 2 § 3 st. IL ska pensionsförsäkringar som avskattats enligt 58 kap. 19 eller 19 a § IL eller enligt 5 § 1 st. 6, 6 a eller 7 lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta därefter anses som kapitalförsäkringar.

Kontrolluppgifter

Försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare ska innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna sådana kontrolluppgifter som enligt 6, 11 och 12 kap. LSK ska lämnas om pensionsförsäkring (58 kap. 16 a § 1 st. IL). Saknas detta villkor är försäkringen inte att betrakta som en pensionsförsäkring. För försäkringsavtal som ingåtts efter den 1 februari 2007 men före de nya bestämmelsernas ikraftträdande den 1 maj 2008 gäller att avtalet senast den 31 maj 2008 ska ha kompletterats med villkoret att lämna kontrolluppgifter för att anses som en pensionsförsäkring.

Åtagande

För försäkringsgivare som driver verksamhet från ett fast driftställe i utländsk stat inom EES finns i 58 kap. 16 a § 2 st. IL ytterligare ett krav för att villkoret om kontrolluppgiftslämnande ska vara uppfyllt för försäkringen. Försäkringsgivaren ska för varje försäkringsavtal till Skatteverket ge in ett skriftligt åtagande enligt 13 kap. 2 och 3 §§ LSK om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring enligt 6, 11 och 12 kap. LSK.

Eftersom ett sådant åtagande är ett villkor för att försäkringen ska anses som pensionsförsäkring ska åtagandet lämnas för varje pensionsförsäkring i samband med att avtalet ingås.

Beträffande försäkringsavtal som ingåtts efter den 1 februari 2007 men före den 1 maj 2008 gäller dock att åtagandet att lämna kontrolluppgifter ska ha lämnats till Skatteverket senast den 31 maj 2008.

Om ett åtagande inte har kommit in till Skatteverket uppfyller försäkringen inte villkoren för pensionsförsäkring och klassificeras då som en kapitalförsäkring. Bestämmelserna om åtagande gäller också när en försäkringsgivare som är etablerad i en utländsk stat inom EES övertar en försäkring efter en överlåtelse eller överföring av försäkringsavtalet (58 kap. 16 a § 3 st. IL). Åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär och ska innehålla identifikationsuppgifter för försäkringsgivaren, försäkringstagaren, den försäkrade och pensionsförsäkringsavtalet, som ska bifogas i kopia. Motsvarande regler gäller för avtal om tjänstepension med ett tjänstepensionsinstitut för avtal som är jämförbart med pensionsförsäkring.

Avtal före den 2 februari 2007

För försäkringsavtal som ingåtts före den 2 februari 2007 (gamla avtal) gäller äldre bestämmelser (SFS 2008:134 övergångsbestämmelserna p. 4). Detta innebär att dessa pensionsförsäkringsavtal ska vara meddelade i en försäkringsrörelse som bedrivs från en etablering i Sverige för att skattemässigt anses som pensionsförsäkring. De måste inte innehålla ett villkor om kontrolluppgiftslämnande för att anses som pensionsförsäkring.

De äldre reglerna ska tillämpas så länge det gamla avtalet består. Om avtalet förändras, så att det civilrättsligt anses utgöra ett nytt avtal, medför det att de nya skattereglerna blir tillämpliga och villkor om kontrolluppgiftslämnande ska tas in i avtalet samt att åtagande ska lämnas i förekommande fall. Detsamma gäller gamla avtal som överlåtits till en ny försäkringsgivare eller överförts till en annan enhet hos samma försäkringsgivare. En sådan försäkring anses som tecknad på dagen för överlåtelsen eller överföringen, dvs. som en ny försäkring.

Överlåtelse av ett gammalt pensionsförsäkringsavtal till en försäkringsgivare utanför Sverige men inom EES, liksom överföring av en försäkring till en del av samme försäkringsgivares verksamhet som etablerats utanför Sverige men inom EES, är möjligt att göra utan avskattning enligt 58 kap. 19 § IL från och med den 1 januari 2009.

Möjligheten att överföra hela värdet i en pensionsförsäkring till en annan pensionsförsäkring enligt 58:18 3 st. IL har återinförts från och med den 1 maj 2008 för försäkringsavtal

tecknade före den 2 februari 2007 (gamla avtal). Vid en sådan överföring ska det mottagande avtalet uppfylla de nya villkoren för pensionsförsäkring, inklusive villkoret om kontrolluppgiftslämnande och en utländsk EES-försäkringsgivare ska till Skatteverket ge in åtagande att lämna kontrolluppgifter.

Motsvarande regler gäller för avtal om tjänstepension som är jämförbara med försäkring.

20.3.9 Överlåtelse

I 58 kap. 17 § IL finns bestämmelser om överlåtelse av pensionsförsäkringar till annan person. För pensionssparkonto finns motsvarande regler i 58 kap. 31 § IL. En pensionsförsäkring får överlåtas till följd av ändring av anställningsförhållanden, förutsatt att försäkringen före eller efter överlåtelsen är en tjänstepensionsförsäkring (RÅ 2000 not. 76). En pensionsförsäkring får också överlåtas på grund av utmätning, ackord eller konkurs eller genom bodelning.

20.3.10 Återköp m.m.

Återköp av pensionsförsäkring och förtida utbetalning av pensionssparkonto får, enligt 58 kap. 18 § resp. 32 § IL, i normalfallet ske endast om det tekniska återköpsvärdet resp. kontobehållningen inte överstiger ett prisbasbelopp, premie inte betalats på försäkringen resp. inbetalning inte skett till kontot under den senaste 10-årsperioden och att försäkringen resp. kontot inte är förenat med ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande. Återköp av pensionsförsäkring får också ske om det tekniska återköpsvärdet inte överstiger 30 % av prisbasbeloppet. Om behållningen på ett pensionssparkonto vid den tidpunkt pension får börja betalas ut inte överstiger 30 % av ett prisbasbelopp får kontot avslutas vid denna tidpunkt och behållningen betalas ut. I andra fall får återköp resp. förtida utbetalning medges av Skatteverket (dispens) om försäkringstagaren resp. kontohavaren är på obestånd och genom ett återköp resp. en förtida utbetalning kan få en varaktig lösning på sina ekonomiska problem eller om det i övrigt finns synnerliga skäl. En förutsättning för återköp är också att återköp kan få ske enligt försäkringsavtalet och för detta gällande försäkringstekniska riktlinjer. ”Synnerliga skäl” innebär att dispensprövningen ska vara starkt restriktiv.

Återbetalning

Återbetalning får i visst fall ske enligt 13 kap. 4 § ÄktB av en försäkringstagares tillgodohavande. Denna bestämmelse som trädde ikraft den 1 januari 1988 gäller även försäkringar som

tecknats före utgången av år 1975. Sådan återbetalning får även ske från pensionssparkonto (58 kap. 18 resp. 32 §§ IL). Återbetalning kan också komma att ske med stöd av 15 kap. 8 § försäkringsavtalslagen (2005:104).

Flytt av pensionsförsäkring

En pensionsförsäkring får avslutas om försäkringens hela värde direkt överförs till en annan pensionsförsäkring som tecknas hos samma eller annat försäkringsbolag i samband med överföringen och med samma person som försäkrad. Ett sådant försäkringsbyte (även kallat flytt) medför inte att något belopp ska tas upp eller att något belopp ska dras av vid taxeringen (58 kap. 18 § tredje stycket IL).

Under tiden den 2 februari 2007 t.o.m. den 30 april 2008 gällde det s.k. flyttstoppet, se avsnitt 20.1.1. Möjligheten att överföra hela värdet i en pensionsförsäkring till en annan pensionsförsäkring enligt 58 kap. 18 § 3 st. IL återinfördes från och med den 1 maj 2008 och värdet i försäkringsavtal tecknade före den 2 februari 2007 (gamla avtal) kan numera åter flyttas till annan pensionsförsäkring som försäkringstagaren tecknar i samband med överföringen med samma person som försäkrad. Vid en sådan överföring ska det mottagande avtalet uppfylla de nya villkoren för pensionsförsäkring, inklusive villkoret om kontrolluppgiftslämnande.

Överlåtelse av ett gammalt pensionsförsäkringsavtal till en försäkringsgivare utanför Sverige men inom EES, liksom överföring av en försäkring till en del av samme försäkringsgivares verksamhet som etablerats utanför Sverige men inom EES, finns möjlighet att göra utan skattekonsekvenser från och med den 1 januari 2009. Efter överlåtelsen/överföringen ska avtalet uppfylla alla förutsättningar som gäller för nya pensionsförsäkringsavtal.

20.3.11 Avskattning av pensionsförsäkring

Bestämmelser om avskattning av pensionsförsäkring finns i 58 kap. 19 § och 19 a–19 c §§ IL. Bestämmelserna gäller också för avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring.

Försäkringsgivare och utländska tjänstepensionsinstitut som meddelar avtal om tjänstepension som är jämförbara med försäkring ska enligt 11 kap. 7 b § LSK lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning.

Enligt 19 § ska avskattning ske om försäkringsgivaren överlåter försäkringen till en annan försäkringsgivare och denna

inte meddelar pensionsförsäkring eller om försäkringsgivaren för över försäkringen till en sådan del av sin verksamhet som inte avser pensionsförsäkring. Bestämmelsen i 19 § syftade från början på överlåtelse/överföring till försäkringsrörelse i annan stat än Sverige. Avskattningen innebär att det kapital som hänför sig till försäkringen multiplicerat med 1,5 (vissa undantag se nedan) tas upp i inkomstslaget tjänst. Överlåtelse och motsvarande överföring av försäkringsavtal som tecknats före den 2 februari 2007 får utan avskattning ske till annan försäkringsgivare inom EES exkl. Sverige fr.o.m. år 2009. Den överlåtna försäkringen anses då ha ingåtts vid den tidpunkt ansvaret övergått på den nya försäkringsgivaren respektive när överföringen har skett. Försäkringsavtalet ska vid denna tidpunkt uppfylla villkoren i 58 kap. 16 a § IL, dvs. alla villkor som gäller för avtal ingångna den 2 februari 2007 eller senare.

Utöver vad som sägs i avskattningsreglerna i 19 § gäller enligt 19 a § att avskattning ska ske i vissa fall oavsett vad som föreskrivs i 14 kap. 14 § försäkringsavtalslagen (2005:104) om förfoganden som är utan verkan.

Avskattning ska ske om

- försäkringsavtalet ändras så att försäkringen inte längre uppfyller alla villkor enligt IL för att vara pensionsförsäkring,
- avtalsparterna på annat sätt än villkorsändringar förfogar över avtalet i strid med villkoren i IL för pensionsförsäkring,
- kontrolluppgifter inte lämnas enligt 58 kap. 16 a § IL, dvs. de uppgifter som enligt 6, 11 och 12 kap. LSK ska lämnas om pensionsförsäkring.

Skattskyldigheten enligt dessa regler inträder vid den tidpunkt då avtalsändringen eller förfogandet sker eller då kontrolluppgiften rätteligen skulle ha lämnats.

Huvudregeln är att det skattepliktiga beloppet vid avskattning är det kapital som hänför sig försäkringen multiplicerat med talet 1,5. Vid avskattning enligt 19 § på grund av överlåtelse/överföring under tiden den 2 februari 2007 t.o.m. den 30 april 2008 ska dock uppräkning inte ske. Vid avskattning enligt 19 a § på grund av omständighet enligt strecksatserna här ovan som inträffat under i förgående mening nämnda period ska uppräkningen ske med talet 1,2 i stället för 1,5.

I 58 kap. 19 c § IL finns regler om att på den skattskyldiges begäran får det medges undantag från uppräkning av det belopp som ska avskattas om det finns synnerliga skäl. Enligt bestämmelsen ska det vid prövningen av en sådan begäran beaktas om den skattskyldige saknat rättslig möjlighet att förhindra den villkorsändring eller annan åtgärd som skett i strid med villkoren för pensionsförsäkring och som enligt 19 a § skulle medföra avskattning.

Det finns också bestämmelser enligt vilka avskattning inte ska ske trots att det föreligger vissa omständigheter som enligt 19 a § medför avskattning. Undantagen finns i 58 kap. 19 b § IL. I det fall en försäkringsgivare för ett enstaka år inte lämnar sådana kontrolluppgifter enligt 16 a § som enligt LSK ska lämnas senast den 31 januari ska avskattning inte ske om försäkringstagaren eller den försäkrade själv inkommer med uppgifter från försäkringsgivaren om försäkringen senast den 31 maj samma år.

Att observera är att bestämmelserna i föregående stycke inte avser kontrolluppgifter enligt 11 kap. 7 a–c §§ LSK, eftersom dessa ska lämnas inom fjorton dagar från den händelse som medfört skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Det finns dock ett undantag från detta i 19 b § andra stycket och det avser kontrolluppgift enligt 11 kap. 7 a § LSK. I det fall sådan kontrolluppgift ska lämnas senast den 31 januari inte lämnats i tid men avskattning inte skett enligt bestämmelsen i 19 b § första stycket och försäkringstagaren under samma år för över försäkringens värde enligt 58 kap. 18 § tredje stycket (flytt) till en annan försäkring hos en annan försäkringsgivare ska avskattning inte ske även om kontrolluppgift om överföringen inte lämnas enligt 11 kap. 7 a § LSK.

Beträffande uttrycket ”enstaka år” sägs följande i prop. 2007/08:55 (s. 99):

> ”När det gäller innebörden av uttrycket ”enstaka år” får nedanstående exempel illustrera hur uttrycket bör förstås.
>
> Om en försäkringsgivare år 1 lämnar kontrolluppgift enligt bestämmelserna i LSK men underlåter att göra det år 2 föreligger grund för avskattning år 2. Försäkringstagaren eller den försäkrade har då möjlighet att läka den omständighet som utgör grund för avskattning genom att själv lämna in de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften, t.ex. uppgift om betalda

> premier eller försäkringens värde som de erhållit från försäkringsgivaren. Om försäkringsgivaren därefter underlåter att ge in kontrolluppgift även år 3 är det inte fråga om något enstaka tillfälle även det året. Försäkringstagaren kan då inte läka grunden för avskattning genom att själv lämna in uppgifter. Om kontrolluppgifter däremot efter år 2 lämnas enligt bestämmelserna i LSK under flera år, men att det efter t.ex. 5−6 år inte kommer in kontrolluppgifter ska den enskilde åter kunna avhjälpa bristen genom att själv lämna motsvarande uppgifter."

Enligt 2 kap. 12 och 13 §§ ILP ska en äldre pensionsförsäkring i vissa fall avskattas. Detta ska ske om ett försäkringsavtal som tecknats enligt de regler som gällde 1975 och tidigare efter utgången av år 1976 ändras eller förmånstagare sätts in eller överlåtelse sker i strid mot de bestämmelser som infördes genom SFS 1975:1347 om ändring av KL. Denna avskattning innebär att mot försäkringen svarande premiereserv och övriga tillgodohavanden (i princip motsvarande ett tekniskt återköpsvärde och återbäring) vid tidpunkten för ändringen resp. överlåtelsen anses som på grund av försäkringen utbetalt och alltså skattepliktigt belopp under det beskattningsår då ändringen resp. överlåtelsen sker. Försäkringen anses, trots att avskattning sker, behålla sin karaktär av pensionsförsäkring (prop. 1975/76:31 s. 141).

20.3.12 Allmän pensionsplan

Definition av begreppet allmän pensionsplan finns i 58 kap. 20 § IL. I HL del 3 avsnitt 11 lämnas en redogörelse för innebörden av begreppet allmän pensionsplan.

20.4 Pensionssparkonto

Definition av begreppet pensionssparkonto finns i 58 kap. 21 § IL.

20.4.1 Utbetalning från pensionssparkonto

Bestämmelserna om utbetalning av medel från pensionssparkonto finns i 58 kap. 23 § IL.

20.4.2 Ålderspension

Bestämmelserna om utbetalning av ålderspension från pensionssparkonto finns i 58 kap. 24–26 §§ IL. Se även avsnitt 20.3.4

20.4.3 Efterlevandepension

Reglerna om utbetalning av efterlevandepension från pensionssparkonto finns i 58 kap. 27–28 §§ IL. Se även avsnitt 20.3.6

20.4.4 Sparande i fondpapper m.m.

Särskilda bestämmelser för sparande i fondpapper och inlåning i utländsk valuta avseende ålderspension och efterlevandepension finns i 58 kap. 29 § IL. Se även avsnitt 20.3.4, 20.3.6 och 20.3.7. Reglerna innebär att det vid tillämpning av bestämmelserna om att utbetalningarna under de första fem åren inte får ske med sjunkande belopp ska bortses från sådana beloppsförändringar som beror på kursutvecklingen.

20.4.5 Pensionssparavtalets utformning

Särskilda bestämmelser angående pensionssparavtalets utformning finns i 58 kap. 30 § IL. Ett pensionssparavtal ska innehålla villkor att rätten enligt avtalet eller tillgångarna på pensionssparkontot inte får pantsättas eller belånas samt de villkor i övrigt som avgör att avtalet är ett pensionssparavtal. Det får inte innehålla något som är oförenligt med ett sådant avtal. Avtalet får inte ändras så att det inte längre uppfyller förutsättningarna för att vara ett pensionssparavtal.

20.4.6 Överlåtelse av pensionssparkonto

Reglerna för överlåtelse av pensionssparkonto finns i 58 kap. 31 § IL. Rätten till behållningen på ett pensionssparavtal får överlåtas på grund av utmätning, ackord eller konkurs samt enligt förmånstagarförordnande och på grund av bodelning.

20.4.7 Avslutning av konto i förtid

Bestämmelser för avslutning av pensionssparkonto i förtid finns i 58 kap. 32 § IL. Se avsnitt 20.3.10.

20.4.8 Avskattning av pensionssparkonto

Reglerna finns i 58 kap. 33 § IL.

Behållning på pensionssparkonto ska ta upp i inkomstslaget tjänst om pensionssparavtalet enligt bestämmelser i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande ska upphöra att gälla. Detta gäller om pensionsspararen avlider och det inte finns någon förmånstagare till återstående behållning på kontot. Detsamma gäller om förmånstagare avlider innan kontobehållningen helt utbetalats och det inte finns någon ny förmånstagare som går i

den förras ställe. Avskattning ska också ske av behållning som tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord.

Vid avskattningen enligt ovan avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt som enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel är hänförlig till kontot. Avskattning på grund av dödsfall sker enligt värdet per dödsfallsdagen.

20.5 Överklagande av dispensbeslut

Av innehållet i 58 kap. 34 § IL framgår att Skatteverkets dispensbeslut som avser

- utländska försäkringar (58 kap. 5 § IL),
- dödsbos rätt att i vissa fall teckna försäkring för efterlevandepension (58 kap. 9 § IL),
- rätt att betala ut ålderspension före 55 års ålder (58 kap. 10 § IL),
- återköp av pensionsförsäkring (58 kap. 18 § IL),
- utbetalning av medel från pensionssparkonto avseende ålderspension före 55 års ålder (58 kap. 24 § IL),
- förtida utbetalning av medel från pensionssparkonto (58 kap. 32 § IL)

får överklagas till allmän förvaltningsdomstol – Länsrätten och därefter får prövningstillstånd sökas hos Kammarrätten.

20.6 Kapitalpension

Livförsäkringar är enligt IL antingen pensions- eller kapitalförsäkringar. EG-rätten, så som den uttolkades före Danmarks- och Belgiendomarna (se 20.1.1) fick till följd att vissa kapitalförsäkringar likställdes med pensionsförsäkringar när det gäller undantag från förmögenhetsskatt (avskaffad fr.o.m. 2008 års taxering) och beträffande skattesatsens storlek vid beräkning av avkastningsskatt (15 %, inte 27 %). Detta gäller kapitalförsäkringar som meddelats före den 2 februari 2007 inom EES (EU, Norge, Island och Liechtenstein), och som uppfyller samtliga kvalitativa krav som ställs enligt 58 kap. 4–16 §§ IL i dess lydelse före den 1 maj 2008, förutom det s.k. etableringskravet (försäkringsrörelse i Sverige), för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring. Dessa försäkringar kallas ofta Ekman-försäkringar.

Undantaget från förmögenhetsskatt (t.o.m. 2007 års taxering) och den lägre skattesatsen vid beräkning av avkastningsskatt, 15 %, gäller också för vissa kapitalförsäkringar som år 2005 eller senare men före den 2 februari 2007 tecknats i försäkringsrörelse i Sverige. De försäkringar som här avses är sådana som uppfyller alla krav enligt IL i dess lydelse före den 1 maj 2008 för att vara pensionsförsäkringar men som parterna med stöd av 58 kap. 2 § andra stycket andra meningen IL bestämt ska anses som kapitalförsäkringar enligt IL. Dessa kallas ibland 58:2-försäkringar.

Uttrycket kapitalpension är en gemensam beteckning på s.k. Ekman-försäkringar och s.k. 58:2-försäkringar. De särskilda reglerna för s.k. kapitalpension upphörde att gälla för avtal ingångna den 2 februari 2007 eller senare. För avtal som tecknats dessförinnan ska som ovan framgår de äldre reglerna alltjämt gälla, dvs. avkastningsskattesats 15 %. Om premier betalas efter den 1 februari på en s.k. kapitalpensionsförsäkring som tecknats senast denna dag ska dock ett separat skatteunderlag med skattesats 27 % i vissa fall beräknas för dessa premiebetalningar. Detta gäller om premiebetalningen beror på att avtalet ändrats på ett sätt som medför ökad premieförpliktelse totalt sett eller att premiebetalningen tidigareläggs eller att en större premie betalas än som lägst ska betalas enligt avtalet för en betalningsperiod.

En s.k. kapitalpensionsförsäkring som tecknats före den 2 februari 2007 och som efter den 31 december 2008 överlåts till en annan försäkringsgivare eller till en annan enhet hos den ursprungliga försäkringsgivaren behåller inte sin skatterättsliga status som pensionsförsäkring enligt AvPL. Detta beror på att försäkringen enligt övergångsbestämmelserna p. 3 till ändringen (SFS 2008:13) i AvPL ur skattesynpunkt anses som en ny försäkring tecknad den dag då överlåtelsen fullbordas. De nya reglerna i AvPL blir därmed tillämpliga på avtalet.

För såväl de s.k. Ekman-försäkringarna som 58:2-försäkringarna gäller att avdrag inte medges för inbetalda försäkringspremier och från försäkringen utfallande pensionsbelopp är befriade från inkomstskatt.

Regeringsrätten har i RÅ 2007 not. 118 avseende förhandsbesked funnit att en livförsäkring som meddelats i en annan medlemsstat inom EU och i detta land tillhörde försäkringsklass III (unit linked försäkring) men som hade en annan konstruktion än svensk fondförsäkring beträffande vilka slag

av investeringstillgångar som får användas, inte var att anse som fondförsäkring enligt 58 kap. 15 § IL vid bedömningen av ej sjunkande belopp enligt 58 kap. 11 och 14 §§ IL. En sådan utländsk försäkring ska således enligt domen inte likställas med en pensionsförsäkring vid bestämmande av vilken skattesats som ska tillämpas för avkastningsskatten och uppfyller således inte förutsättningarna för s.k. kapitalpension.

I RÅ 2006 ref. 69 har Regeringsrätten prövat om frågan om flytträtt för en försäkring med ett förbehåll enligt 58 kap. 2 § st. 2. I och med att kapitalpensionsförsäkring inte kan nytecknas fr.o.m. den 2 februari 2007 torde frågan om s.k. flytt enligt 58 kap. 18 § IL av sådan försäkring inte vara aktuell. Rättsfallet har emellertid betydelse för bedömningen av om en försäkring är en kapitalpension eller en ”vanlig” kapitalförsäkring. Enligt förutsättningarna i målet var villkoret om flytträtt i försäkringsavtalet formulerat så att hela värdet av försäkringen kunde, enligt 58 kap. 18 § IL, överföras direkt från ursprungsförsäkringen till en ny 58:2-försäkring. Regeringsrätten slog fast att en sådan försäkring vid tillämpning av 9 § AvPL och 3 § SFL inte ska ”behandlas som en med pensionsförsäkring likställd försäkring”. Ett villkor i försäkringsavtalet om s.k. flytträtt gör att ursprungsförsäkringen inte uppfyller de kvalitativa villkoren för en pensionsförsäkring. Ursprungsförsäkringen är därmed varken en pensionsförsäkring eller en 58:2-försäkring utan en ”vanlig” kapitalförsäkring. En sådan försäkring ska hos försäkringsbolaget utgöra underlag för den högre avkastningsskatten om 27 % och var t.o.m. 2007 års taxering inte undantagen från förmögenhetsskatt.

Denna dom från Regeringsrätten har föranlett Skatteverket att göra ett ställningstagande (2007-01-19, dnr 131 784451-06/111), vilket innebär att vissa redan ingångna försäkringsavtal som rubricerats som kapitalpension egentligen är ”vanliga” kapitalförsäkringar som hos försäkringsbolaget ska beläggas med den högre avkastningsskatten.

21 Pensionssparavdrag

59 kap. IL

prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20

prop. 1979/80:68, bet. 1979/80:SkU22

prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30

prop. 1990/91:166, bet. 1991/92:SkU29

prop. 1992/93:187, bet. 1992/93:SkU31

prop. 1994/95:203, bet. 1994/95:SkU28

prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:SkU27

prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2

prop. 2004/05:19, bet. 2004/05:SkU9

prop. 2004/05:31, bet. 2004/05:SkU14

prop. 2007/08:26, bet. 2007/08:SkU15

21.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för bestämmelserna i 59 kap. IL och i 16 kap. 32 § IL om avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton (pensionssparavdrag).

I 59 kap. 13−15 §§ IL anges när pensionssparavdrag ska göras som allmänt avdrag, när avdrag ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet och när avdraget ska göras i inkomstslaget kapital. Beträffande inkomstslaget tjänst görs pensionssparavdraget som allmänt avdrag.

21.2 Pensionssparavdrag som allmänt avdrag, i näringsverksamhet och i kapital

Pensionssparavdrag får enligt 59 kap. 2 § göras bara för

- premier för pensionsförsäkring som den skattskyldige äger och betalat och
- pensionsspararens inbetalningar på eget pensionssparkonto.

Fysiska personer och dödsbon som bedriver näringsverksamhet i enskild firma, enkelt bolag, partrederi, handelsbolag, kommanditbolag eller europeisk ekonomisk intressegemenskap (EEIG) har rätt att göra pensionssparavdrag i näringsverksamheten (16 kap. 32 § IL). Även i dessa fall ska försäkringen resp. pensionssparavtalet vara tecknat av den person som ålders- eller sjukpensionen avser. Om ett handelsbolag tecknar en försäkring för en delägare kan denna försäkring inte uppfylla förutsättningarna för att vara pensionsförsäkring.

Pensionssparavdrag får enligt 59 kap. 2 § IL får inte göras för tjänstepensionsförsäkring. Om arbetsgivares avdragsrätt för tryggande av pensionsutfästelser, se 28 kap. IL och HL del 3 avsnitt 11, Arbetsgivarens pensionskostnader.

Avdrag får enligt 59 kap. 2 § IL inte heller göras för pensionsförsäkring som förvärvats genom bodelning under äktenskapet utan att det pågått något mål om äktenskapsskillnad.

I 59 kap. 13−15 §§ IL finns bestämmelser om när pensionssparavdraget ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital eller som allmänt avdrag.

21.2.1 Avdragsgrundande inkomster

Generell begränsningsregel

Den skattskyldiges högsta pensionssparavdrag beräknas med utgångspunkt i hans avdragsgrundande inkomster för beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret (59 kap. 3 § IL). Den skattskyldige kan alltså välja den högsta av nu nämnda årsinkomster.

Pensionssparavdraget får inte överstiga summan av de avdragsgrundande inkomsterna (59 kap. 4 § IL). Dessa grundas på överskott i inkomstslaget tjänst och i aktiv näringsverksamhet efter vissa korrigeringar. Passiv näringsverksamhet utgör inte underlag för beräkning av pensionssparavdrag utom i fall där dispens

medges. I sådana fall kan också vissa kapitalinkomster vara underlag för pensionssparavdrag (59 kap. 10 § IL).

Avdraget får inte överstiga summan av följande inkomster för beskattningsåret, eller för året före beskattningsåret om inkomsten då var större.

- överskott i inkomstslaget tjänst, netto efter kostnadsavdrag. Härmed avses inte enbart lön m.m. utan även livränta, pension, periodiskt understöd m.m. Intäkt av förbjudna lån (11 kap. 45 § IL) och vissa inkomster, utdelningar och kapitalvinster, från fåmansföretag som ska tjänstebeskattas (50 kap. 7 § och 57 kap. IL) ska inte räknas med,
- överskott av aktiv näringsverksamhet före avdrag för eget pensionssparande, särskild löneskatt på pensionskostnader avseende sådant sparande och avsättning för egenavgifter.

Alla intäkts- och avdragsposter och avsättningar för ränteförfördelning, periodiseringsfond och expansionsmedel påverkar alltså beräkningen av överskott i näringsverksamhet, med undantag för de i strecksatsen särskilt nämnda avdragsposterna.

När pensionssparavdrag i dispensfall beräknas enligt 59 kap. 10 § IL finns särskilda regler i 59 kap. 11 § IL om högsta möjliga avdrag. Se avsnitt 21.3.

Avdragsberäkning

En grundregel är att pensionssparavdrag medges med 12 000 kr (59 kap. 5 § IL). Den generella avdragsbegränsningsregeln medför dock att inte heller avdrag enligt denna regel får medges med högre belopp än som motsvarar de avdragsgrundande inkomsterna enligt föregående avsnitt. Den tidigare regeln om avdrag med ett halvt prisbasbelopp har slopats. Utöver beloppet 12 000 kr medges, enligt 59 kap. 5 § andra och tredje styckena IL, pensionssparavdrag för följande avdragsgrundande inkomster:

Aktiv näringsverksamhet

- inkomst (överskott) av aktiv näringsverksamhet med ytterligare 35 % av överskottet (beräkning, se kantrubrik nedan), dock med högst 10 prisbasbelopp (410 000 kr),

Ej pensionsrätt i anställning

- inkomst av anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning, med ytterligare 35 % av anställningsinkomsten, dock med högst 10 prisbasbelopp.

Tjänst

Det särskilda utrymmet för pensionssparavdrag, för den som har inkomst av tjänst, uppgående till 5 % av inkomsten mellan 10 och 20 prisbasbelopp har slopats (SFS 2007:1406).

Överskott av näringsverksamhet

Överskottet av aktiv näringsverksamhet beräknas före avdrag för eget pensionssparande, särskild löneskatt på pensionskostnader avseende sådant sparande och avsättning för egenavgifter. Alla övriga intäkts- och avdragsposter samt avsättningar för räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsmedel ska påverka beräkning av överskottet i förvärvskällan och därmed underlaget för beräkning av pensionssparavdrag.

Helt saknar pensionsrätt i anställning

Regeringsrätten har i domar den 28 december 2007 (mål nr 467-07 och RÅ 2007 ref. 76 avgjort två överklagade förhandsbesked rörande tolkningen av ”helt saknar pensionsrätt i anställning” enligt 59 kap. 5 § IL. Det ena fallet avsåg en person som under delar av 1960- och 1970-talen hade anställning med pensionsrätt, vilken gav personen rätt till en låg livsvarig pension från 65 års ålder. Personen varken hade eller hade tidigare haft pensionsrätt i de två deltidsanställningar som personen hade under de för prövningen aktuella åren. Personen ansågs helt sakna pensionsrätt i anställning dessa år.

Det andra fallet avsåg en person som under det första halvåret 2005 hade en anställning med pensionsrätt och under det andra halvåret 2005 och fortsatt under hela 2006 och även därefter en annan anställning utan pensionsrätt. Personen ansågs inte helt sakna pensionsrätt i anställning under år 2005 men väl under år 2006.

I RÅ 2005 ref. 15 togs inte enbart hänsyn till förhållandena under beskattningsåret utan även tidigare år. Personen i fråga hade i det fallet under tidigare år intjänat pensionsrätt i en under beskattningsåret alltjämt pågående anställning men tjänade inte in ytterligare pensionsrätt i denna anställning under beskattningsåret. Personen ansågs inte helt sakna pensionsrätt i anställning under beskattningsåret.

Sammanfattningsvis anses således en person helt sakna pensionsrätt i anställning om personen under beskattningsåret inte har någon anställning som är eller har varit förenad med pensionsrätt. Att en person under tidigare år kan ha haft andra anställningar med pensionsrätt förhindrar däremot inte att personen under ett senare beskattningsår kan anses helt sakna pensionsrätt i anställning. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-10-18 (dnr 131 608698-08/111) Förhöjt pensionssparavdrag. Skatteverkets ställningstagande 2005-10-12 (dnr 131 521680-05/111) ska alltså inte tillämpas i sådana fall.

Ersättning till s.k. arbetande styrelseordförande har inte ansetts som inkomst av *anställning,* dvs. styrelseordföranden har inte ansetts som arbetstagare i denna egenskap. RR har i RÅ 2005

ref. 68 i ett överklagat förhandsbesked intagit denna ståndpunkt. I RÅ 2001 not. 164 ansågs dock en VD som under vissa särskilda förhållanden övergick till att bli s.k. arbetande styrelseordförande fortsatt vara arbetstagare.

En person som har inkomst av anställning och som i huvudsak saknar pensionsrätt i sådan inkomst kan efter dispens medges ett högre avdrag (59 kap. 8 § IL).

Avgångsvederlag som utbetalats efter det att en anställning med pensionsrätt har upphört anses inte som inkomst av anställning utan pensionsrätt.

21.2.2 Avdragsutrymme vid 2009 års taxering

Avdragsutrymmet kan vid 2009 års taxering beräknas på följande sätt för skattskyldig med inkomst av aktiv näringsverksamhet resp. tjänst.

För inkomsttagare som enbart har inkomst av aktiv näringsverksamhet är avdragsutrymmet följande:

Avdragsgrundande inkomst, kr			*Avdragsutrymme, kr*
	-	18 461	Hela inkomsten
18 462	-	1 171 428	12 000 + 35 % av inkomsten
1 171 429	-		422 000

För inkomsttagare som enbart har inkomst av tjänst – och bestämmelsen om helt sakna pensionsrätt i anställning inte är tillämplig − är avdragsutrymmet 12 000 kr.

För inkomsttagare som har inkomst av anställning och helt saknar pensionsrätt i anställning är avdragsutrymmet följande:

Avdragsgrundande inkomst, kr			*Avdragsutrymme, kr*
	-	18 461	Hela inkomsten
18 462	-	1 171 428	12 000 + 35 % av inkomsten
1 171 429	-		422 000

21.2.3 Tjänst och näringsverksamhet

Det avdrag som medges enligt regeln om avdrag med högst 12 000 kr dras av som allmänt avdrag av den som enbart har inkomst av tjänst och i näringsverksamhet av den som enbart har inkomst av näringsverksamhet.

För den som såväl har inkomst av tjänst som av näringsverksamhet gäller att avdraget med beloppet 12 000 kr fritt får fördelas mellan allmänt avdrag och avdrag i näringsverksamheten (59 kap. 14 § IL). För avdrag utöver beloppet 12 000 kr gäller att avdrag som grundar sig på näringsverksamhet ska dras av i näringsverksamheten och avdrag som grundar sig på tjänst ska dras av som allmänt avdrag (59 kap. 13 § IL).

Exempel – allmänt avdrag och näringsverksamhet

A har under 2008 arbetat huvudsakligen i sitt jordbruk. Under ett par månader har han emellertid vikarierat på halvtid som lärare och tjänat 52 000 kr (med pensionsrätt i anställningen). Efter avdrag för kostnader med 2000 kr blir hans inkomst av tjänst 50 000 kr. I december 2008 betalar han avgift för egen pensionsförsäkringspremie med

a. 48 100 kr

b. 75 000 kr

c. 10 000 kr

När A gör bokslutet för räkenskapsåret 2008 kommer han fram till ett överskott i jordbruket på 150 000 kr före avdrag för pensionsförsäkringsavgift, före avsättning för särskild löneskatt på denna och före avsättning för egenavgifter (= avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet). Avdragsunderlaget i tjänst är 50 000 kr. Det sammanlagda avdragsunderlaget blir alltså 200 000 kr.

a. betalat 48 100 kr.

Regeln 12 000 kr	12 000 kr
Kompletteringsregeln näringsverksamhet 35 % x 150 000	52 500 kr

A:s avdragsutrymme blir 64 500 kr (12 000 + 52 500). Han kan således göra avdrag för hela pensionsförsäkringspremien 48 100 kronor. Den del som grundas på inkomst av näringsverksamhet ska dras i näringsverksamheten och resterande del dras under allmänna avdrag. A får dock fritt fördela beloppet 12 000 kr mellan näringsverksamhet och allmänna avdrag. Han kan dra av högst 12 000 kr som allmänt avdrag och i så fall begränsas avdraget i näringen till 36 100 kr.

Om A yrkar att få hela avdraget i näringsverksamheten, beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt följande

Avdragsgrundande näringsinkomst	150 000 kr
P-försäkringsavgift	-48 100 kr
Avdrag för beräknad SLP på försäkringsavgiften 48 100 x 24,26 %	-11 669 kr
Återstår	90 231 kr
Avsättning för egenavgifter 25 % x 90 231	-22 558 kr
Inkomst av näringsverksamhet	67 673 kr

b. Betalat 75 000 kr.

Han får göra avdrag med högst 64 500 kr varav 52 500 kr ska dras av i näringsverksamheten och 12 000 kr får fördelas fritt mellan näringsverksamhet och allmänt avdrag. Återstående premie 10 500 kr får utnyttjas för avdrag följande beskattningsår; se nedan om avdrag ett senare beskattningsår avsnitt 21.2.9.

c. Betalat 10 000 kr.

Han får dra av hela premien i näringsverksamheten, fördela den eller dra av hela premien som allmänt avdrag.

21.2.4 Flera näringsverksamheter

Om den skattskyldige har avdragsgrundande inkomster av aktiv näringsverksamhet från flera näringsverksamheter, t.ex. från handelsbolag, enskild firma eller EEIG, får pensionssparavdraget inte överstiga det avdrag som kunnat göras om inkomsten avsett en enda näringsverksamhet (59 kap. 6 § IL). Avdraget får fritt fördelas mellan de aktiva näringsverksamheterna.

21.2.5 Avdrag för begränsat skattskyldiga

Pensionssparavdrag får göras i sin helhet av den som är obegränsat skattskyldig hela året. Om den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige under endast en del av beskattningsåret medges avdrag för pensionssparande bara i den mån det belöper på denna tid (59 kap. 16 § IL). Detta gäller även om själva betalningen skedde då utbetalaren inte var bosatt i Sverige. Betalningen måste dock ha skett under beskattningsåret.

Om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige bara under en del av beskattningsåret men personens förvärvsinkomster, i

Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige ska dock pensionssparavdrag göras för hela året.

Den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) kan på begäran enligt 4 § SINK bli beskattad enligt IL i inkomstslaget tjänst som begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § IL för vissa förvärvsinkomster (prop. 2004/05:19). Om den personens förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande avser förvärvsinkomster i Sverige ska pensionssparavdrag medges som om personen varit obegränsat skattskyldig här hela året. Se vidare IHL avsnitt 2.10.17.

Om avdrag sker i inkomstslaget kapital gäller inte bestämmelserna i de tre föregående styckena.

21.2.6 Tjänstepensionsförsäkring

Avdrag får inte göras för privat sparande i en pensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare. Det finns också begränsningar i arbetsgivares avdragsrätt för premie för tjänstepensionsförsäkring. Dessa frågor behandlas 28 kap. IL och i HL del 3 avsnitt 11. Här ska dock nämnas att värdet av premie avseende tjänstepensionsförsäkring, dvs. pensionsförsäkring som är tecknad i samband med tjänst och som arbetsgivaren helt betalar, inte utgör skattepliktig inkomst för den anställde, oavsett om arbetsgivaren får avdrag för premien eller ej (11 kap. 6 § IL). Beträffande arbetsgivares finansiering av pensionsförsäkring genom s.k. bruttolöneavdrag, se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-21 (dnr 131 287635-07/111).

21.2.7 ”Tjänstepension” för delägare i handelsbolag

Avdrag medges inte för premier avseende en försäkring som har tecknats av handels- eller kommanditbolag, EEIG eller partrederi och som avser pension till delägare i dessa företagsformer. En försäkring som ett handelsbolag tecknat som ”tjänstepensionsförsäkring” med en delägare i bolaget som försäkrad och förmånstagare blir enligt IL att anse som en kapitalförsäkring. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-04-12 (dnr 186604-05/111).

En person kan tidigare ha varit anställd hos ett handelsbolag och sedan blivit delägare i bolaget. Av praktiska skäl kan då avdrag medges första året om försäkringen sedan överlåts till den nyblivna delägaren. Försäkringen ändras då till en privat pensionsförsäkring.

21.2.8 Årsskiftesbetalningar och bokföringsmässiga grunder

För allmänt avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto gäller kontantprincipen. Avdrag medges för det beskattningsår då betalningen har skett. Några särskilda regler finns inte för betalningar kring ett årsskifte. Regeringsrätten har i dom RÅ 2003 ref. 43 fastställt att en inbetalning av premie som skett i bankkassa till försäkringsbolagets bankgiro den 30 december år 1 anses ha gjorts detta år oavsett att betalningen bokförts hos försäkringsbolaget den 4 januari år 2.

Enligt Svenska Livförsäkringsbolags Skattenämnd (1986:4) anses en premie betald den dag betalning skett i ett försäkringsbolags kassa eller i bank- eller postkassa eller den dag ett gireringsuppdrag belastat aktuellt girokonto eller den dag då check eller annat betalningsmedel kommit in till bolagets huvudkontor. Betalning till klientkonto hos en försäkringsmäklare torde inte likställas med betalning till försäkringsbolaget om mäklaren inte har teckningsfullmakt från bolaget.

Inkomst av näringsverksamhet ska enligt 14 kap. 2 § IL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och periodisering ska ske enligt god redovisningssed. Pensionssparavdrag utgör emellertid privata utgifter för den enskilde näringsidkaren eller handelsbolagsdelägaren. Om betalningen av pensionsförsäkringspremien eller insättningen på pensionssparkonto tas med i redovisningen får detta inte redovisas som en kostnad i näringen utan ska anses utgöra ett kapitaluttag (BFN R 11 p. 21). Uttaget bör hänföras till den period under vilken det har gjorts. Tillämpat på pensionssparavdragen innebär detta att avdraget bör hänföras till det år när premien/insättningen har betalats. Detta synes bli en följd av tillämpningen av bokföringsmässiga grunder enligt BFN R 11 p. 21.

Med hänsyn till hur bestämmelserna tidigare har tillämpats och i avvaktan på att denna fråga rättsligt har klarlagts gäller följande.

Insättning på pensionssparkonto ska ha gjorts senast den 31 december år 2008 för att pensionssparavdrag ska medges vid 2009 års taxering.

När det gäller avdrag i näringsverksamhet för pensionsförsäkringspremie vid 2009 års taxering ska ansökan om pensionsförsäkring ha kommit försäkringsbolaget tillhanda under beskattningsåret och försäkringspremien ha betalats senast den

dag deklarationen ska ha lämnats. Om anstånd med deklaration har lämnats förskjuts betalningstidpunkten i motsvarande mån, dock längst till den dag deklarationen lämnas in.

21.2.9 Avdrag senare beskattningsår

Bestämmelserna om senareläggning av avdrag finns i 59 kap. 7 § IL.

Om en skattskyldig har gjort större inbetalningar av pensionsförsäkringspremier eller på pensionssparkonto än som är avdragsgilla, som allmänt avdrag eller i näringsverksamhet, får han utnyttja det överskjutande, outnyttjade beloppet vid taxeringen för det påföljande beskattningsåret. Avdraget för pensionssparande ska emellertid då i första hand medges för belopp som har betalats under detta senare beskattningsår. Därefter – om utrymme finns kvar − medges avdrag för föregående års icke avdragna betalningar, eller den del därav som ryms inom avdragsutrymmet ”år 2”. Förutsättning för detta är alltså att det sammanlagda avdraget ryms inom ramen för avdragsgillt belopp för detta senare år.

Avdrag senare år pga. begränsningsregeln

I 59 kap. 17 § IL finns ytterligare en begränsningsregel som gäller för allmänt avdrag för pensionssparande. Denna innebär att avdrag inte medges med större belopp än skillnaden mellan summan av överskotten i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet minskad med andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag. Om en del av pensionssparandet inte kan utnyttjas på grund av denna regel samtidigt som sparandet rymts inom avdragsutrymmet, får dock resterande del dras av senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då beloppet betalades. Inte heller i detta fall får emellertid avdraget överstiga skillnaden mellan den redovisade inkomsten och övriga allmänna avdrag men det behöver inte rymmas inom ”avdragsårets” avdragsutrymme.

Underskott i näringsverksamhet – till senare år

Avdraget för pensionssparande i inkomstslaget näringsverksamhet kan i vissa fall medföra att underskott uppkommer i näringsverksamheten. Det kan t.ex. inträffa om den skattskyldige har flera aktiva näringsverksamheter och väljer att utnyttja hela avdragsutrymmet i en av dem. Underskott kan också uppkomma om avdraget beräknas med ledning av föregående års inkomst eller om beloppet 12 000 kr helt dras av i näringsverksamheten i det fall även tjänsteinkomst finns.

Något hinder för detta förfarande finns inte, så länge som de erlagda avgifterna ryms inom det belopp som är avdragsgillt

både enligt den generella begränsningsregeln och enligt regeln om avdrag med 12 000 kr och de kompletterande avdragsreglerna. Den begränsning av avdraget som finns i bestämmelserna i 59 kap. 17 § IL är inte tillämplig på pensionsförsäkringspremier och inbetalning på pensionssparkonto som dras av i inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital utan de bestämmelserna avser allmänt avdrag.

Uppkommer underskott av näringsverksamheten på grund av pensionssparavdrag ska detta behandlas enligt de vanliga reglerna för underskott i näringsverksamhet. Det är alltså avdragsgillt nästa beskattningsår i samma näringsverksamhet. ”Underskottsrullningen” fortsätter till dess att full kvittning uppnås eller tills dess att verksamheten upphör.

21.3 Dispens

Skatteverket kan i vissa speciella fall på ansökan medge dispens från bestämmelserna om avdrag för pensionssparande (59 kap. 8–12 §§ IL). Detta innebär att Skatteverket kan medge att pensionssparavdrag får göras med ett högre belopp än vad som följer av 59 kap. 3–7 §§ IL. Någon kombination av huvudregeln för beräkning av pensionssparavdrag enligt 59 kap. IL och högsta avdrag enligt ett dispensbeslut får dock inte ske.

En redogörelse för den praxis som har tillämpats i dispensärenden finns i en artikel i SN 1982 nr 4 s. 188–201 (Leif Krafft). Redogörelsen avser den dåvarande Rättsnämndens praxis.

Bestämmelserna om dispens gäller

- skattskyldig med avdragsgrundande inkomst i inkomstslaget tjänst och som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning,
- skattskyldig som fått särskild ersättning i samband med att anställningen upphör och inte har ett betryggande pensionsskydd,
- skattskyldig som drivit näringsverksamhet, direkt eller genom bolag, och som har upphört med driften av denna utan att ha skaffat sig betryggande pensionsskydd,
- sådant dödsbo som enligt 58 kap. 9 § st. 3 IL har fått dispens av Skatteverket att teckna försäkring avseende efterlevandepension.

Avdraget för pensionssparande beräknas i dessa dispensfall enligt bestämmelserna i 59 kap. 9–12 §§ IL. Av 59 kap. 15 §

IL framgår att detta avdrag i vissa fall kan hänföras till inkomstslaget kapital.

Skatteverkets beslut kan överklagas till LR och efter prövningstillstånd kan frågan också prövas av KR.

21.3.1 Inkomst av tjänst

Skattskyldiga som har avdragsgrundande inkomst i inkomstslaget tjänst och *i huvudsak* saknar pensionsrätt i *anställning,* dvs. har endast en mindre inkomst med pensionsrätt vid sidan av en större inkomst utan pensionsrätt eller obetydlig pensionsrätt sin inkomst (jfr avsnitt 21.2.1 och 21.2.2), kan genom dispens få Skatteverkets medgivande för pensionssparavdrag motsvarande högst 35 % av sådan anställningsinkomst, dock högst 10 prisbasbelopp.

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1975/76:31 s. 138) är syftet med regeln att anställda som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning ska kunna bygga upp ett rimligt pensionsskydd och (prop. 1977/78:64 s. 23 f) att personer som inte omfattas av allmän pensionsplan ska kunna skaffa sig ett pensionsskydd som i stort motsvarar ITP-planen. Vid bedömningen av om en person som hade en viss pensionsrätt i sin anställning skulle *i huvudsak* anses sakna sådan pensionsrätt gjorde Rättsnämnden (SN 1982 s. 192−1993, Krafft) en helhetsbedömning med hänsyn till personens totala pensionsskydd från olika anställningar i relation till sammanlagd anställningstid m.m. Personer som hade rätt till hälften eller mer av full pension medgavs inte dispens. Enligt förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504−505) anses dock uttrycken ”huvudsakligen” och ”huvudsaklig del” avse cirka 75 %.

Skattskyldig som har fått särskild ersättning i samband med att en anställning upphört och som inte har ett betryggande pensionsskydd kan medges avdrag med högre belopp än 35 % av anställningsinkomsten resp. 10 prisbasbelopp.

21.3.2 Näringsverksamhet som upphör

Skattskyldiga som har bedrivit näringsverksamhet – direkt eller indirekt – och som har upphört med driften av denna och som inte har skaffat sig ett betryggande pensionsskydd under verksamhetstiden, kan av Skatteverket få dispens för förhöjt pensionssparavdrag (59 kap. 10 § IL).

Den bedrivna verksamheten ska enligt Skatteverkets (tidigare RSV:s) dispenspraxis utgöra den skattskyldiges huvudsakliga förvärvskälla för att dispens ska komma i fråga.

Med avdragsgrundande inkomster avses här utöver vad i övrigt gäller

- överskott av passiv näringsverksamhet före pensionssparavdrag
- inkomst av kapital i form av kapitalvinster vid avyttring av näringsverksamheten minskade med motsvarande kapitalförluster
- sådana utdelningar och kapitalvinster som enligt 50 kap. 7 § eller 57 kap. ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Avdraget beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige bedrivit näringsverksamheten, dock högst 10 år. Avdraget är maximerat till tio prisbasbelopp för varje år som driften pågått och prisbasbeloppet bestäms det år verksamheten upphörde.

Utgångspunkten när det gäller att bestämma pensionsnivån och därmed pensionssparavdraget är den förmånsbestämda (äldre) ITP-planen och förmåner i form av en livsvarig ålderspension från 65 år.

Avdragsbestämmelserna i 28 kap. IL avseende huvud- och kompletteringsregeln är inte tillämpliga vid dispensprövningen enligt 59 kap. IL.

Från det framräknade utrymmet för pensionssparavdrag ska sedan värdet av tidigare tryggande av pensionsförmåner räknas av.

Avdraget får inte överstiga summan för beskattningsåret av sådan inkomst av kapital som avser vinst vid avyttring av näringsverksamheten och den avdragsgrundande inkomsten av näringsverksamhet beräknad enligt 59 kap. 4 § IL.

21.3.3 Dödsbon

Ett dödsbo efter en person som bedrivit näringsverksamhet kan enligt 58 kap. 9 § IL söka dispens hos Skatteverket för att få teckna en pensionsförsäkring till förmån för efterlevande som saknar ett tillfredsställande pensionsskydd. Vid medgivande av en sådan dispens ska Skatteverket också besluta om med vilket belopp pensionssparavdrag högst medges. Beräkning av högsta avdrag sker enligt 59 kap. 10 och 11 §§ IL

21.4 Övergångsbestämmelser om pensionsförsäkringar

Övergångsbestämmelser till 1969 års lagstiftning

Under åren 1969–1975 fanns en möjlighet för RSV (rättsnämnden) att förklara att en utländsk försäkring skulle anses utgöra en pensionsförsäkring i KL:s mening (2 kap. 16 § ILP). Nämnden meddelade ungefär 100 sådana dispenser. Dessa försäkringar anses som pensionsförsäkringar enligt de bestämmelser som gällde för sådana försäkringar t.o.m. år 1975.

Utländska försäkringar före 1969

Försäkring som har tecknats i utomlands bedriven försäkringsrörelse före den 1 januari 1969 kunde enligt äldre regler ha varit att anse som en pensionsförsäkring. En sådan försäkring ska fortfarande anses utgöra en pensionsförsäkring till den del premierna har betalts före detta datum. Reglerna om detta återfinns i 2 kap. 6 § ILP. Om premier betalats såväl före som efter den 1 januari 1969 blir utfallande belopp med andra ord delvis skattepliktiga.

Försäkringar före den 21 januari 1975 och före 1976

För pensionsförsäkring som tagits på grund av ansökan som kommit till försäkringsbolagets huvudkontor senast den 20 januari 1975 gäller att avdrag kan medges med högre belopp än det avdragsutrymme som finns enligt 59 kap. 3–6 §§ IL, dock med högst 25 000 kr (2 kap. 10 § ILP). Denna övergångsregel kan alltjämt tänkas vara aktuell eftersom avdraget i många fall är begränsat till 12 000 kr. Observera dock att försäkringsavtalet ska vara ingånget för mer än 30 år sedan. Om regeln tillämpas kan avdrag inte dessutom medges enligt ordinarie avdragsutrymme.

De kvalitativa regler som infördes 1975 tillämpas på försäkringar för vilka ansökan om tecknande har kommit in till försäkringsgivarens huvudkontor efter utgången av år 1975. Villkoren i försäkringar som tecknats t.o.m. 1975 fick ändras enligt äldre regler, om ändringen skedde senast under år 1976.

Ändring av försäkringsavtal, som innebär ökad premieförpliktelse totalt sett eller tidigareläggning av premiebetalning, ska anses som ett nytt avtal. Senareläggning av premierna godtas däremot. Ett sådant nytt avtal beträffande s.k. gammal försäkring innebär att de år 1975 införda reglerna ska följas för att inte avskattning ska ske (2 kap. 11 § ILP).

Bestämmelserna för äldre pensionsförsäkringar gäller som ovan nämnts även för utländska försäkringar som godtagits av RSV (Rättsnämnden) enligt 1969 års lagstiftning.

Premier för vissa andra försäkringar

Allmänt avdrag medges inte för premier och andra avgifter för kapitalförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring m.fl. dylika försäkringar. En sjukförsäkring kan emellertid tecknas i den ordningen att den uppfyller kraven på pensionsförsäkring. Därvid gäller vanliga avdragsregler för premierna.

Sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tecknats före den 1 januari 1988 kan ha tagits i samband med tjänst även om den anställde ska betala premie (31 § anv. p. 1 st. 21 KL i dess lydelse intill den 1 januari 1988; 2 kap. 18 § ILP). Den anställde har i sådant fall avdragsrätt vid beräkning av inkomst av tjänst. För sådana sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tecknats 1988 eller senare är det en förutsättning att arbetsgivaren ska betala hela premien om försäkringen ska kunna anses tagen i samband med tjänst. En förutsättning för att en sjuk- och olycksfallsförsäkring ska anses tagen i samband med tjänst är vidare att detta meddelats försäkringsgivaren.

22 Sjöinkomst

8 kap. 23 § IL

11 kap. 4–5 § IL

12 kap. 4 § IL

64 kap. IL

65 kap. 11 § IL

prop. 1995/96:227

Sammanfattning

Med sjöinkomst avses i skattelagstiftningen inkomst ombord på ett svenskt fartyg som av Skatteverket klassificerats till närfart eller fjärrfart eller är registrerat i ett fartygsregister i en annan stat än Sverige inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfart. Sådan inkomst ger rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst.

Begreppet sjöinkomst kan dock i allmänt språkbruk även avse

- inkomst på svenskt fartyg i inre fart. Sådan inkomst är inte sjöinkomst i skattehänseende utan landinkomst och beskattas därför enligt allmänna regler. Sjöinkomstavdrag/ skattereduktion medges inte och
- inkomst på annat utländskt fartyg än sådant som anges i första stycket (i den mån det inte likställs med svenskt handelsfartyg). Sådan inkomst är också landinkomst och beskattas enligt huvudregeln i Sverige om inte skatteavtal säger annat. Sjöinkomstavdrag/skattereduktion medges inte. Skattebefrielse kan dock under vissa förutsättningar ske enligt den s.k. 183-dagarsregeln för sjömän (jfr avsnitt 22.6).

I det följande behandlas sjöinkomst i närfart/fjärrfart. Där framgår vad som avses med närfart, fjärrfart, sjöinkomst-

avdrag/skattereduktion för sjöinkomst och inre fart. Ett avsnitt om andra utländska fartyg än EES-handelsfartyg finns också.

Bakgrund

Sjömansskatten har avskaffats

Lagen om sjömansskatt upphörde att gälla vid utgången av 1997. Den innebar att sjömän betalade en definitiv statlig källskatt och att sjömän inte skulle lämna inkomstdeklaration för sina sjöinkomster. Sjöman i närfart eller fjärrfart ska fr.o.m. 1998 (taxeringsåret 1999) lämna inkomstdeklaration och beskattas i hemortskommunen för sin sjöinkomst. Alla kontanta ersättningar och förmåner, förutom fritt logi på fartyg och vissa fria resor till och från tjänstgöringsfartyg, är skattepliktiga enligt IL.

Den tidigare sjömansskatten innebar generellt en lägre beskattning än för motsvarande landinkomster. Ett av skälen för detta var att det ansågs att sjömän inte på samma sätt som landanställda kunde utnyttja samhällets service och tillgodogöra sig sociala förmåner. För att inte drastiskt höja beskattningen av sjömän när de nya reglerna kom, infördes bestämmelser som innebär att sjömannen vid taxeringen tillgodoförs dels ett sjöinkomstavdrag (från den taxerade förvärvsinkomsten), dels en skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord. Vid anställning på svenska fartyg, som Skatteverket klassificerat till närfart eller fjärrfart, tillgodoförs avdragen automatiskt med ledning av den kontrolluppgift arbetsgivaren lämnar.

Förutom sjöinkomstavdrag erhåller en sjöman grundavdrag enligt allmänna regler. Någon reducering av grundavdraget på grund av sjöinkomsten görs inte.

Det som ovan sagts beträffande taxering gäller sjöman bosatt i Sverige. Sjöman som är bosatt utomlands beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För sjöinkomst tas särskild inkomstskatt ut med 15 % av skattepliktig inkomst. Detta gäller för sjöman anställd på svenskt fartyg som är klassificerat till närfart eller fjärrfart av Skatteverket.

Sjöfartsstöd

Enligt förordning (2001:770) om sjöfartsstöd får Rederinämnden lämna sjöfartsstöd till arbetsgivare som har sjömän anställda för arbete ombord på svenskregistrerade handelsfartyg. Reglerna gäller främst för sjömän på fartyg som huvudsakligen används i utrikestrafik av betydelse för den svenska utrikeshandeln eller den svenska tjänsteexporten. Sjöfartsstödet uppgår till ett belopp som motsvarar de skatteavdrag som gjorts från sjöinkomster och de arbetsgivaravgifter som belöper på sjöinkomsterna. Beviljat sjöfartsstöd till-

godoförs arbetsgivaren genom att hans skattekonto krediteras. Reglerna om sjöfartsstöd tillämpas på löner och andra ersättningar för tiden från och med den 1 oktober 2001.

22.1 Sjöinkomst

22.1.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst

Sjöinkomstavdrag och skatte-reduktion för sjöinkomst

Sjöinkomstavdraget är för helt år i närfart 35 000 kr och i fjärrfart 36 000 kr (64 kap. 2 § IL). Skattereduktionen är för helt år i närfart 9 000 kr och i fjärrfart 14 000 kr (65 kap. 11 § IL). Sjöman som har sjöinkomst under en del av ett år medges sjöinkomstavdrag/skattereduktion med 1/365 av beloppen för varje dag sjöinkomst uppburits. Avdrag kan inte erhållas för mer än 365 dagar. Tiden det gäller är antal dagar med sjöinkomst.

Sjöinkomst

Med begreppet sjöinkomst avses lön, förmåner, dickspengar och annan ersättning till sjöman (64 kap. 3 § IL). Sjöinkomst består normalt av lön för arbete ombord samt lön under hemmavarande tid i form av s.k. vederlagslön, semesterlön eller sjuklön betald av arbetsgivaren. Tid för vederlagslön varierar beroende på vilket kollektivavtal som följs men kan vara lika lång som för tjänstgöring ombord. Exempelvis är det inte ovanligt att sjöman tjänstgör ombord totalt sex månader per år och är ledig lika länge. Engångsbelopp grundar inte rätt till sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst. Avdragen ska inte yrkas vid anställning på svenska fartyg utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften.

Ersättning från försäkringskassa eller arbetslöshetskassa räknas inte som sjöinkomst och ger därför inte rätt till sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst.

Sjöinkomstavdraget minskar den taxerade förvärvsinkomsten. Avräkningsordningen framgår av 1 kap. 5 § IL och anger att från den taxerade förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nämnd ordning. Sjöinkomstavdrag som inte kan utnyttjas under det beskattningsår då ersättningen betalas ut kan inte dras av senare år.

Skattereduktion får göras för sjöinkomst. Skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, mot statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift (65 kap. 12 § IL).

22.1.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst?

Sjöman

Med sjöinkomst avses lön och annan ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett EES-handelsfartyg. Enligt 1 § sjömanslagen avses med sjöman arbetstagare, som är anställd för fartygsarbete på svenskt fartyg och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. I 3 § samma lag definieras fartygsarbete som sådant arbete för fartygets räkning som utförs ombord på fartyget eller på annat ställe av arbetstagare som följer med fartyget. Begreppet ”befattning på fartyg” definieras som sådan befattning ombord som huvudsakligen avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål.

Anställning i redarens tjänst

Av 64 kap. 3 § första stycket IL framgår att med anställning hos redare likställs anställning hos en annan arbetsgivare som redaren anlitar som entreprenör t.ex. hos någon som självständigt bedriver restaurang- eller kioskrörelse ombord.

Kontrollant

Sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst medges dessutom den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant under fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning och som senare ska tillträda befattning på fartyget och den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Allt under förutsättning att fartyget (fartygsbygget) är klassificerat till närfart/fjärrfart av Skatteverket (svenska fartyg). Förutsättningen för övriga EES-handelsfartyg är att de ska beräknas bli sysselsatta i närfart/fjärrfart definierat i 64 kap. 6 § IL.

Arbete i hamn

Den som är avlönad uteslutande för fartygs iståndsättande eller uppläggning eller för tillsyn eller betjäning vid fartygs uppehåll i hamn, anses inte vara anställd ombord på fartyget, och medges därför inte sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst.

Bareboat charter

Med anställning på EES-handelsfartyg likställs anställning på ett handelsfartyg som är registrerat i en stat utanför EES och som en redare som hör hemma inom EES hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar (64 kap. 5 § IL). Begreppet ”i huvudsak obemannat” är ett uttryck för att det som regel är fråga om s.k. bareboat charter. Sjöman som arbetar på annat

utländskt fartyg har således inte rätt till sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst. Det anses också som anställning på ett EES-handelsfartyg i det fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en redare som inte hör hemma inom EES om sjömannen är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

22.1.3 Klassificering av fartyg

Fartyg i närfart/fjärrfart

Sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst medges sjöman anställd ombord på ett EES-handelsfartyg. Svenska fartyg klassificeras av Skatteverket vid inköpet. För att ersättning ska anses utgöra sjöinkomst fordras att fartyget används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till annat ändamål som har samband med handelssjöfarten (64 kap. 5 § IL). Fartyget ska dessutom ha en bruttodräktighet på minst 100 och till övervägande del användas i fjärrfart eller närfart (64 kap. 3 § IL).

Inre fart Utländskt fartyg

Avdragsreglerna gäller inte för fartyg i inre fart (fartyg som går inom landet till övervägande del i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för utländskt fartyg som inte är EES-fartyg. Sjöman på fartyg i inre fart och på sådant utländskt fartyg taxeras enligt allmänna regler.

Närfart

Med närfart avses linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock ej linjefart bortom en linje mellan Hanstholm (nordvästra Danmark) och Lindesnäs (södra Norge) eller bortom Cuxhaven (Kielkanalen). Linjefart är trafik med färjor och andra fartyg som följer en tidtabell. Det innebär att till närfart hänförs färjetrafiken på Östersjön, Kattegatt och Öresund.

Fjärrfart

Med fjärrfart avses annan trafik än inre fart och närfart. Det innebär exempelvis att trafik på Östersjön som inte går i linjefart och som inte heller ska hänföras till inre fart anses gå i fjärrfart.

Skatteverket klassificerar

Skatteverket klassificerar svenska fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i föreskrifter (SKVFS) besked beträffande de fartyg på vilka de anställda ska få sjöinkomstavdrag/ skattereduktion för sjöinkomst. Den första sammanställningen av klassificerade fartyg publiceras runt årsskiftet. Kompletteringar görs sedan successivt under året för tillkommande fartyg. Förutsättningen för att en sjöman ska få sjö-

inkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst med avseende på sin inkomst ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett svenskt fartyg som Skatteverket klassificerat, eller på ett övrigt EES-handelsfartyg som är sysselsatt i närfart/fjärrfart definierat i 64 kap. 6 § IL.

I samband med registrering av kontrolluppgifterna kontrollerar Skatteverket att de svenska fartyg för vilka arbetsgivare redovisar sjöinkomst är klassificerade.

22.2 Preliminär skatt på sjöinkomst

Skatteavdrag görs enligt den kommunala skattesats som framgår av sjömannens skattsedel. Särskilda skattetabeller avseende preliminär skatt för sjöman tas fram årligen. Det finns tabeller för såväl fjärrfart som för närfart. I dessa har hänsyn tagits till sjöinkomstavdraget och skattereduktionen för sjöinkomst. Tabellerna använder arbetsgivaren om sjömannen är anställd ombord på fartyg som Skatteverket klassificerat till närfart eller fjärrfart. Sjömannen tillgodoförs således sina ”sjöavdrag” redan under inkomståret.

22.2.1 Ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning)

Om sjömannen vill ha ändrad beräkning av skatteavdraget på grund av exempelvis ränteutgifter lämnar han ansökan till Skatteverket. I ansökan ska bl.a. anges antalet dagar som avser sjöinkomst uppdelat på närfart och fjärrfart. Kostförmån ska redovisas. I jämkningsbeslutet beaktar Skatteverket i regel även sjöinkomstavdraget och skattereduktionen för sjöinkomst (procentbeslut). Ny jämkningsansökan måste således lämnas om förhållanden ändras exempelvis vid byte från fjärrfart till närfart, vid byte till landanställning, vid ersättning från försäkringskassa eller vid ersättning från arbetslöshetskassa.

22.3 Inkomstberäkningen

22.3.1 Kontanta ersättningar

Kontant kostersättning

Lön, förmåner, dickspengar och annan ersättning till sjöman är skattepliktig inkomst. Eftersom fri kost ombord är en vanlig förmån brukar sjömän enligt kollektivavtal ha rätt till kontant kostersättning under ledigheter. Ersättningen utges som kompensation för den uteblivna fria kosten ombord. Sådan kostersättning ska räknas in i den skattepliktiga lönen från arbetsgivaren och ingår normalt i sjöinkomsten.

Väntetid

När en sjöman anställs för att tjänstgöra på ett visst fartyg kan det hända att han måste vänta en tid på ankomsten av fartyget. Lön eller annan ersättning betalas normalt ut av arbetsgivaren till sjömannen under väntetiden. Avlönad väntetid kan också uppkomma när en sjöman mönstrar av från ett fartyg för att mönstra på ett annat fartyg som tillhör samma redare. Ersättningen under väntetiden anses utgöra sjöinkomst även om sjömannen sysselsätts på land under väntetiden. Sysselsättningen på land får dock inte bli långvarig. I sådant fall är det fråga om anställning i land.

I lagtexten (64 kap. 4 § IL) talas om ersättning under en *kortare* väntetid. Med kortare väntetid avses några dagar dock normalt ej längre tid än 14 dagar (prop. 1995/96:227 s. 87).

Krigsrisktillägg

Krigsrisktillägg och liknande ersättningar är skattepliktiga. Detta är en skärpning i förhållande till vad som gällde enligt reglerna för sjömansskatt (jfr prop. 1995/96:227 s. 78).

Skada på personlig egendom

Ersättning som redare betalar till sjöman för förlust av eller skada på tillgångar när ett fartyg förolyckats är däremot inte skattepliktig vilket framgår av 8 kap. 23 § IL.

22.3.2 Förmåner m.m. allmänt

En sjöman på fartyg med sjöinkomst beskattas för förmåner enligt allmänna regler exempelvis beträffande fri kost, fri bil, fri läkarvård och även för skattepliktig del av reseersättning och traktamente. Speciella omständigheter gäller dock för sjömän i vissa avseenden. Det gäller exempelvis kostförmån, resor vid på- och avmönstring och fritt logi.

22.3.2.1 Kostförmån

Fri kost

En sjöman har som regel helt fri kost ombord på fartyget. Det generella värdet 175 kr per dag för 2008 gäller även för helt fri kost (minst tre måltider) ombord på fartyg. Fråga kan uppkomma om en sjöman haft tre måltider av normal beskaffenhet ombord på fartyget. På längre resor finns som regel inga alternativ till att erhålla kost annat än ombord på fartyget, varför det kan presumeras att sjömannen haft förmån av helt fri kost. Som ovan nämnts beskattas kontant kostersättning från arbetsgivaren i samband med ledigheter som kontant lön.

22.3.2.2 Resor till och från fartyg

Fria resor till och från fartyg

Om en sjöman reser till och från det fartyg han tjänstgör på är detta resor till och från arbetet. Sjömannen anses enligt 12 kap. 4 § IL ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han arbetar. Om

arbetsgivaren betalar sådan resa tas värdet enligt reglerna i IL i princip upp till beskattning. Om en sjöman måste inställa sig på ett fartyg i ett annat land eller annan kontinent blir det fråga om mycket dyrbara resor. För att undvika oönskade skatte- och avgiftskonsekvenser har en särreglering införts för denna typ av resor. Förmån av fri resa för den som har sjöinkomst till eller från tjänstgöringsfartyg eller kostnadsersättning för sådan resa är därför i vissa fall skattefri (11 kap. 4 § IL). Skattefriheten gäller emellertid inte för sjöman på passagerarfartyg i närfart med fastställd tidtabell. Med passagerarfartyg avses fartyg som transporterar personer i stor omfattning genom att resor med fartyget erbjuds allmänheten och inte bara till en viss yrkeskategori. Fartyg som huvudsakligen fraktar gods, såsom lastfärjor, omfattas inte av begreppet passagerarfartyg i denna bestämmelse även om fartyget kan transportera personer inom en viss yrkeskategori såsom lastbilschaufförer (prop. 1995/96:227 s. 86).

För handelsfartyg (fjärrfart) betalar arbetsgivaren normalt kostnader för resor till och från tjänstgöringsfartyget. Förmånen redovisas inte på kontrolluppgiften. Sjömannen får inte avdrag för kostnaden för resan. Skulle i några fall för familjeföretag eller vid individuella överenskommelser resor inte betalas av arbetsgivaren, medges avdrag för utgifter för resor till och från arbetet enligt allmänna regler.

Resor till och från passagerarfartyg

Med passagerarfartyg avses fartyg vars huvudsakliga ändamål ska vara att transportera passagerare. Resor till passagerarfartyg behandlas på samma sätt som resor till och från arbetet för landanställda. För anställda på passagerarfärjor (närfart) betalar arbetsgivaren normalt inte inställelseresor till fartygen. Ersättningar kan dock förekomma exempelvis vid individuell överenskommelse med sjömannen eller vid inställningar med kort varsel. Om resorna betalas av arbetsgivaren ska ersättningen eller värdet av resan inräknas i bruttolönen. Eftersom sjömannen ska anses ha sitt tjänsteställe på fartyget betraktas resorna till och från fartyget som resor till och från arbetet. Avdrag får göras i inkomstdeklarationen om förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda enligt allmänna regler (12 kap. 26–30 §§ IL).

22.3.2.3 Fritt logi

Logi

Sjöman har ofta arbetspass som sträcker sig över flera dygn eller flera månader utan besök i bostaden. Detta gäller inte bara på fartyg som går i fjärrfart, utan även för anställda på färjor.

Om en sjöman på en färja har ett arbetspass på 1–2 veckor, övernattar han som regel på fartyget. Förmån av fritt logi ombord på fartyg är skattefri för den som har sjöinkomst (11 kap. 5 § IL).

22.4 Avdrag i deklarationen

I motsats till tidigare sjömansskattesystem medges avdrag för sjöinkomstens förvärvande eftersom sjöinkomsten fortsättningsvis ska taxeras. Avdrag medges exempelvis för resekostnader enligt allmänna regler i den mån resorna har betalats av sjömannen, jfr avsnitt 22.3.2.2 Resor till och från fartyg.

Ej avdrag för ökade levnadskostnader

Sjöman på fartyg som Skatteverket klassificerat till närfart/fjärrfart anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han eller hon arbetar (12 kap. 4 § IL). Vistelsen på fartyget utgör således inte en tjänsteresa. Avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna vid tjänsteresa medges därför inte.

Ej avdrag för dubbel bosättning eller hemresor

Avdrag vid tillfällig anställning och dubbel bosättning medges inte heller. Sjömännens situation avviker från landanställdas. Sjömannen har inga kostnader för logi ombord. Han har vidare fri kost ombord på fartyget samt sjöinkomstavdrag och skattereduktion för sjöinkomst. En sjöman omfattas därför inte av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete och inte heller av reglerna om avdrag för hemresor (12 kap. 4 § IL).

Utgifter i övrigt

Kostnad för kojutrustning samt utgifter i övrigt som utgått för att bestrida kostnader på grund av anställningen ombord är avdragsgilla om de överstiger 5 000 kr och om förutsättningarna i övrigt för avdrag enligt 12 kap. 1 § IL är uppfyllda.

22.5 Särskild inkomstskatt

Sjöman bosatt i utlandet

Sjöman som är bosatt i utlandet och har sjöinkomst på svenska fartyg beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Denna särskilda inkomstskatt är en definitiv källskatt och tas ut med 15 % av inkomsten (kontanta inkomster + förmåner som fri kost etc.). För andra inkomster än sjöinkomst (exempelvis sjukpenning och föräldrapenning från försäkringskassa, ersättning från arbetslöshetskassa, pension, inkomst på fartyg i inre fart och arbetsinkomst i land) är skatteavdraget 25 %. För att skatteavdrag ska få göras med 15 % resp. 25 % erfordras ansökan till och beslut av Skatteverket. Inkomstdeklaration ska inte lämnas

i Sverige för inkomst som beskattats enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Ärenden avseende särskild inkomstskatt på sjöinkomst handläggs av Skattekontor 3 Göteborg.

Det finns även en möjlighet att bli beskattad enligt vanliga inkomstskatteregler och då ska inkomstdeklaration lämnas i Sverige.

Artister, musiker m.fl.

Utomlands bosatta personers inkomst av verksamhet som artist, musiker m.m. beskattas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

22.6 Andra utländska fartyg än EES-handelsfartyg

Den som har inkomster på annat utländskt fartyg än EES-handelsfartyg omfattas inte av reglerna om sjöinkomst i 64 kap. IL såvida det inte är ett fartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat (bareboat charter) och som Skatteverket har klassificerat till närfart eller fjärrfart. Jfr ovan vid avsnitt 22.1.2. Inkomst från anställning ombord på annat utländskt fartyg än EES-handelsfartyg, beskattas enligt reglerna för landanställda som arbetar utomlands med nedanstående undantag. Sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst medges inte.

Sexmånaders- och ettårsregeln

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte för anställning ombord på fartyg (3 kap. 12 § IL).

Skattebefrielse i visst fall

Skattebefrielse kan i visst fall erhållas för inkomst av anställning ombord på utländskt fartyg (3 kap. 12 § 2 st. IL). Beskattning kan dock bli aktuell i exempelvis det land där fartyget är flaggat (registrerat). Inkomsten är skattebefriad i Sverige om samtliga följande förutsättningar är uppfyllda

- fartyget är utländskt
- vistelsen utomlands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolvmånadersperiod
- arbetsgivaren hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Enligt prop. 2005/06:21 s. 10 ”avses t.ex. för en arbetsgivare som bedriver verksamhet genom bolag, att bolaget har bildats i överensstämmelse med en EES-stats lagstiftning och har sitt säte,

huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet i en stat inom EES (jfr artikel 48 EG-fördraget)"

- fartyget går huvudsakligen i oceanfart

Med oceanfart avses

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira och
- fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden-Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd (3 kap. 12 § 3 st. IL).

Exempelvis räknas således inte sjöfart inom Sverige, på Östersjön och Nordsjön, längs Europas kust samt i Medelhavet och Svarta havet som oceanfart. Fart på Marocko, Västsahara, Kanarieöarna och ön Madeira räknas inte heller som oceanfart.

De 183 dagarna behöver inte vara sammanhängande utan kan hänföra sig till flera olika tjänstgöringsperioder ombord på flera olika fartyg. De kan således även hänföras till flera olika anställningar (prop. 1992/93:217 s. 7).

22.7 Kontrolluppgift för sjöinkomst

Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift för sjöinkomst (närfart/fjärrfart) på särskild kontrolluppgiftsblankett. För sjöman bosatt i Sverige används SKV 2306 (KU 16). För utomlands bosatt sjöman, som haft beslut om särskild inkomstskatt (SINK) 15 %, används SKV 2307 (KU 17). Har en sjöman tjänstgjort på olika fartyg hos samma arbetsgivare ska en kontrolluppgift lämnas för varje fartyg.

Bruttolön

På kontrolluppgift redovisas summa kontant bruttolön inklusive kontant kostersättning m.m. Som tidigare nämnts erhåller en sjöman regelmässigt kontant kostersättning från arbetsgivaren som kompensation för den uteblivna kostförmånen under ledighet. Beloppet hanteras alltså som kontant bruttolön och inte som förmån.

Förmåner

På kontrolluppgift redovisas även förmåner. Den största delen utgörs normalt av fri kost ombord på fartyg. Värdet är 2008 i enlighet med allmänna regler 175 kr per dag för helt fri kost. Även vissa andra förmåner än fri kost, t.ex. fri hälso- och sjukvård, fria läkemedel, fria privata resor (för anställda hos

färjrederierna), fri telefon och fria tidningar får redovisas sammanräknat med fri kost. Bilförmån, drivmedelsförmån, ränteförmån, bostadsförmån och liknande ska dock redovisas på kontrolluppgiften för landinkomst, SKV 2300 (KU 10).

Uppgifter i övrigt

På kontrolluppgift redovisas även de uppgifter som behövs för att kontrollera att en anställning verkligen har varit på ett av Skatteverket klassificerat fartyg samt uppgifter för beräkning av sjömannens sjöinkomstavdrag/skattereduktion för sjöinkomst. Dessa uppgifter är fartygsnamn, fartygssignal, antal dagar med sjöinkomst samt uppgift om fartyget varit klassificerat till närfart eller fjärrfart. Kontroll av att det gäller ett klassificerat fartyg görs av Skatteverket i samband med registrering av kontrolluppgifterna.

Förmån av fri resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa ska inte redovisas på kontrolluppgift om förmånen/ersättningen är skattefri.

Förmån av fritt logi (kojplats) ombord beskattas inte varför något förmånsvärde inte finns att redovisa på kontrolluppgift.

23 Inkomst av kapital

41–44, 48, 52, 54 och 55 kap. IL

prop. 1999/2000:2

Sammanfattning

Endast fysiska personer och dödsbon kan beskattas för inkomst av kapital. Inkomstslaget kapital utgör en beräkningsenhet.

Till inkomstslaget kapital räknas löpande avkastning, vinster och andra inkomster av tillgångar som inte ska hänföras till näringsverksamhet. Hit hör således influtna räntor, utdelningar, avkastning av fastighet eller annan tillgång, utländska lotterivinster och vinst vid vinstdragning på utländska premieobligationer om vinsten överstiger 100 kr samt statligt räntebidrag för bostadsändamål. Även valutakursvinster tas upp här.

Redovisning av löpande inkomster och utgifter sker enligt kontantprincipen. Kapitalvinster beskattas vid avyttringen.

Kapitalförluster och utgifter får kvittas mot alla slag av intäkter i inkomstslaget kapital, men avdragsvärdet av förlusterna varierar.

Överskott i inkomstslaget kapital beskattas med en separat statlig inkomstskatt på 30 %. Underskott leder till en skattereduktion med 30 % upp till ett underskott på 100 000 kr. För underskott därutöver är skattereduktionen 21 %.

23.1 Inkomstberäkning

23.1.1 Allmänt

Vem beskattas i kapital?

Endast fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst av kapital (1 kap. 3 § IL).

Vad beskattas i kapital?

Till inkomst av kapital hänförs sådana inkomster och utgifter som inte ska hänföras till näringsverksamhet eller till tjänst (41 kap. 1 § IL, se avsnitt 9.2 och 9.3).

I huvudsak beskattas alla inkomster och avdrag medges för alla utgifter som har samband med tillgångar. Det saknar betydelse om inkomsterna/utgifterna är löpande eller tillfälliga. Avdrag medges dock inte för personliga levnadskostnader (9 kap. 2 § IL).

En förvärvskälla

I inkomstslaget kapital finns bara en beräkningsenhet och ingen uppdelning på förvärvskällor vilket bl.a. innebär att kapitalförluster får dras av från alla slag av intäkter i inkomstslaget kapital.

Kapitalvinster 100 %

Kapitalvinster beräknas nominellt och är med några undantag skattepliktiga till 100 %. Bland undantagen kan nämnas de särskilda reduceringsregler som finns för beräkning av kapitalvinst vid avyttring av onoterade andelar, kvalificerade andelar i fåmansföretag, fastigheter och bostadsrätter.

Kapitalförluster

Avdrag för kapitalförluster medges mot samtliga övriga intäkter i inkomstslaget kapital men är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Ett viktigt undantag är kapitalförluster på vissa marknadsnoterade delägarrätter. För dem kan fullt avdrag komma ifråga.

Bara statlig inkomstskatt

Överskottet av inkomstslaget kapital beskattas med en separat statlig skatt på 30 % (65 kap. 7 § IL).

Underskott ger skattereduktion

Underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till skattereduktion med 30 % som räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift (65 kap. 9 och 12 §§ IL).

Om underskottet är större än 100 000 kr, blir skattereduktionen 21 % av överskjutande belopp.

En privatperson som har inkomst av tjänst och enbart utgiftsräntor, får således skatten på tjänsteinkomsten nedsatt pga. utgiftsräntorna, eftersom dessa medför ett underskott i inkomstslaget kapital. På samma sätt ger en kapitalförlust en sänkning av skatten på tjänsteinkomsten.

Underskott får inte sparas

Underskott som inte kan utnyttjas det år det uppkom får inte sparas för avräkning ett senare år eller överföras till make eller annan. Om någon vistats utomlands och då inte haft skattepliktig lön i Sverige, kan underskott av kapital pga. utgiftsräntor inte sparas till återkomsten till Sverige ett senare år.

Preliminär skatt på räntor m.m.

På räntor och utdelningar tas normalt preliminär skatt ut med 30 %.

23.1.2 Beskattningsår m.m.

Beskattningsår = kalenderår

I inkomstslaget kapital är beskattningsåret alltid detsamma som kalenderåret före taxeringsåret (1 kap. 13 § IL).

Beskattnings-tidpunkt

Löpande inkomster beskattas enligt kontantprincipen (41 kap. 8 § IL). Kapitalvinster beskattas vid avyttringen (44 kap. 26 § IL).

23.2 Vad hänförs till inkomst av kapital?

23.2.1 Intäkter

Till intäkt av kapital räknas inkomster på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster, i den mån de inte är att hänföra till näringsverksamhet (41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL).

Exempel på de vanligaste inkomsterna

- ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,
- utdelning på aktier och andelar,
- kapitalvinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar,
- vinst pga. åtagande enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,
- behållen handpenning vid hävning av köpeavtal,
- inkomst för utlånare vid blankningsaffärer,
- valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta,
- ersättning vid upplåtelse av privatbostad,
- lotterivinst som inte är frikallad från beskattning,
- statligt räntebidrag för bostadsändamål,
- kapitalvinst som skattas av då egendom byter karaktär och övergår från att vid avyttring beskattas i kapital till att beskattas i näringsverksamhet.

Dessutom hänförs ett antal speciella intäkter till inkomstslaget kapital (41 kap. 3 § IL), som exempelvis

- återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond i vissa fall,
- fördelningsbelopp vid räntefördelning,
- återfört uppskovsbelopp

– räntebeläggning av uppskovsbelopp.

Undantag
– fåmansföretag

Utdelning på aktier i fåmansföretag och kapitalvinster vid försäljning av sådana aktier ska ibland hänföras till inkomst av tjänst (del 3 avsnitt 10). Detsamma gäller i vissa fall även vinst på andel i handelsbolag (avsnitt 34 och 35).

– hobby

Överskott av hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Dit hänförs intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete (prop. 1989/90:110 s. 698).

– livräntor

Vanliga livräntor beskattas som inkomst av tjänst (avsnitt 17), medan egendomslivräntor däremot beskattas i inkomstslaget kapital.

– näringsverksamhet

Är kapital nedlagt i näringsverksamhet ska inkomsten av kapitalet hänföras till näringsverksamhet och beskattning ske i det inkomstslaget.

– ränta på skogskonto eller skogsskadekonto

På under året gottskriven ränta på skogskonto och skogsskadekonto tas ut en särskild skatt på 15 %.

– ränta på upphovsmannakonto

På ränta på upphovsmannakonto tas ut en särskild skatt på 15 % vid gottskrivandet på samma sätt som beträffande ränta på skogskonto.

Fastigheter o.d.

Beträffande fastigheter och bostadsrätter, se avsnitt 24.1 och 24.2.

Hyresrätt

Uthyrning av hyresrätt beskattas i inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § IL). Samma regler gäller som för uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad (42 kap. 30–32 §§ IL).

23.2.2 Avdrag

Från intäkt av kapital får avdrag göras för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, samt för ränta och kapitalförlust (42 kap. 1 § 2 st. IL). För begränsat skattskyldig se Handledning för internationell beskattning (avsnitt 5.2.1.3)

Som exempel kan nämnas

– kapitalförluster som inte avser lös egendom för privat bruk,

– valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta,

– förluster på vissa optioner, terminer o.d.,

– ränteutgifter,

– tomträttsavgäld, utgift för förtida inlösen av lån, ränteförmån m.m.,

- förvaltningsutgifter till den del de överstiger 1 000 kr,
- avgift för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto efter dispens vid försäljning av fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,
- slutligt underskott vid nedläggning av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet och
- återbetalning av statligt räntebidrag för bostadsändamål (utgiftsränta).

Avdrag för uppskovsbelopp vid byte av bostad får göras i vissa fall (avsnitt 29).

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotterier.

Även räntor pga. tjänst

Ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten hänförs till inkomstslaget kapital. Avdrag för sådan ränta görs således inte i inkomstslaget tjänst. Eftersom räntor dras av i inkomstslaget kapital om de inte ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet, torde även räntor på lån som nedlagts i egendom som används i hobbyverksamhet vara hänförliga till inkomstslaget kapital.

Näringsverksamhet

Utgiftsräntor på lån som är nedlagda i inkomstslaget näringsverksamhet hänförs dit för enskild näringsidkare och handelsbolag. För aktiebolag och andra juridiska personer hänförs alla avdrag till inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalförluster

Beträffande kapitalförluster, se avsnitt 26.3.3.

Levnadskostnader m.m.

Av 9 kap. 2 § IL framgår att avdrag inte medges för den skattskyldiges levnadskostnader. Vidare medges inte avdrag för kapitalavbetalning på skuld eller för ränta enligt 4 kap. 1 § studiestödslagen. Avdrag medges inte heller för kostnadsränta enligt skattebetalningslagen, trots att den har karaktär av ränta (9 kap. 7–8 §§ IL).

24 Löpande intäkter och utgifter

2 kap. 2, 6 §§ IL

1 kap. 1 § JB

2 kap. 2−3 §§ JB

prop. 2008/09:83

24.1 Beskattning av fastigheter

Sammanfattning

Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Hos fysiska personer och dödsbon hänförs kapitalvinst vid avyttring av fastigheter samt löpande beskattning av privatbostadsfastighet till inkomstslaget kapital. Löpande beskattning av näringsfastighet hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

Kommunal fastighetsavgift eller fastighetsskatt tas ut med visst belopp eller viss procent per år av taxeringsvärdet på småhus, hyreshus och tomtmark m.m.

24.1.1 Fastighetsbegreppet i skattesammanhang

Vad som ska betecknas som fastighet och ingå i denna har betydelse vid beräkning av kapitalvinst och ev. återföring i samband med avyttring och när det gäller näringsfastighet vid avskrivning för värdeminskning.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang framgår av 2 kap. 6 § IL och omfattar

- civilrättens definition på fast egendom. Dessa bestämmelser återfinns i JB,
- byggnad på annans mark (hit hör t.ex. sommarstugor som har uppförts på arrenderad eller hyrd mark),
- tomträtt,

– rättighet till vattenkraft och

– strömfall.

Det kan påpekas att hänvisningen till jordabalkens bestämmelser inte innebär att tillbehören (se nedan) måste omfattas av jordabalkens regler och alltså finnas i Sverige, utan bara är till för att beskriva tillbehörens karaktär (prop. 1999/2000:2 s. 25).

Husbåtar

Skatteverket har i ställningstagande 2005-03-02, (dnr 130 9471-05/111) ansett att s.k. husbåt kan anses som byggnad under vissa förhållanden. Bygglov ska ha beviljats och får inte avse kortare tid än 5 år. Husbåten får inte utgöra tillfällig byggnad och ska vara avsedd för stadigvarande bruk på den plats som bygglovet gäller och konstruerad så att den endast svårligen kan flyttas till annan plats. Den ska inte kunna förflyttas för egen maskin. Vidare ska den vara fast förankrad vid kaj eller motsvarande och ha permanent förbindelse med land genom ledningar för elektricitet. Om fråga är om bostad, bör vatten och avlopp vara anslutet till kommunal eller liknande anläggning.

Marken

Fast egendom är jord. Denna är indelad i fastigheter. Till fastighet hör allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör.

Ägarlägenhet fr.o.m. 2010 års taxering

Regeringen har i proposition 2008/09:83 föreslagit att bestämmelser om ägarlägenheter ska införas i skattesystemet. Förslagen innebär att skattereglerna för ägarlägenheter i sak ska vara desamma som för småhus. Bestämmelserna föreslås träda i kraft 1 maj 2009 och ska tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Allmänna fastighetstillbehör

Allmänna fastighetstillbehör är t.ex. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk

Byggnadstillbehör

Beträffande byggnadstillbehör gäller att till byggnad hör fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel. Därtill hör i regel till byggnad även såvitt angår

– bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,

- butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
- samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
- ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfordring av djur och anläggning för maskinmjölkning och
- fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri (2 kap. 2 § 1 och 2 st. JB).

Reservdel och dubblett till föremål som angetts hör ej till byggnaden (2 kap. 2 § 3 st. JB).

Industritillbehör

Reglerna om industritillbehör finns i 2 kap. 3 § JB. Där stadgas att till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet hör, utöver tidigare nämnd egendom, också industritillbehör, dvs. maskin och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna.

Till industritillbehör hänförs exempelvis maskiner inom verkstadsindustri, grafisk industri och textilindustri, där det förutsätts att maskinerna ryms inom ramen för ordinära industribyggnader.

Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör dock inte till fastigheten.

I motsats till allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör ingår inte värdet av industritillbehör i taxeringsvärdet.

Gränsdragnings-problem

Beträffande gränsdragningen mellan byggnadstillbehör och industritillbehör har RSV lämnat anvisningar som finns intagna i handboken för fastighetstaxering 2005, avsnitt 1.2.

Beträffande fastighetsbegreppet vid utlandsfastigheter, se Handledning för internationell beskattning.

24.1.2 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet?

2 kap. FTL

2 kap. 8–14 §§ IL

prop. 1989/90:110 s. 449–502, 645, 657–658, SkU30

SOU 1989:33 del I s. 143–145, del II s. 55–58, 87–88

prop. 1990/91:54 s. 188–192, SkU10

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 26f

24.1.2.1 Begreppsdefinitioner

Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet. Vad som kan klassificeras som privatbostadsfastighet framgår av 2 kap. 13 § IL och avsnitt 5.11.

Av 2 kap. 14 § IL framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastigheter. Se avsnitt 5.13.

Två förutsättningar

Två förutsättningar ska vara uppfyllda för att en fastighet ska klassificeras som privatbostadsfastighet.

1. Det ska vara fråga om ett småhus och/eller tomtmark. För småhus på lantbruksenhet gäller dessutom att en tredje förutsättning måste vara uppfylld, se nedan vid kantrubrik ”Småhus på lantbruksenhet”.
2. Småhuset ska vara en privatbostad. För att tomtmark ska utgöra privatbostadsfastighet ska avsikten vara att marken ska bebyggas med privatbostad. Se avsnitt 27.2.5.

Klassificeringen måste göras i två steg. Först måste fastställas om det är frågan om ett småhus och/eller tomtmark. Därefter görs bedömningen om småhuset är en privatbostad eller, för tomtmark, om marken ska bebyggas med privatbostad.

Steg 1

Hur ska begreppet småhus definieras?

Småhus

Enligt 2 kap. 15 § IL har begreppen småhus, småhusenhet och lantbruksenhet samma innebörd som i FTL.

Fastighets-taxeringslagen

Vid fastighetstaxeringen indelas byggnader i byggnadstyper och mark i ägoslag.

Av reglerna i 2 kap. 3 § FTL framgår att varje byggnad ska indelas för sig och i den byggnadstyp som byggnaden med hänsyn till sitt ändamål till övervägande del är inrättad för eller det sätt som den till övervägande del används på. Undantag görs för vissa mindre byggnader som ligger i anslutning till ett småhus eller ett hyreshus. Det slag av byggnader som undantaget avser är sådan vilka på grund av sin funktion lika gärna skulle ha kunnat vara inrymda i småhuset eller hyreshuset.

Komplementhus

Småhus är byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Sådant komplementhus till ett småhus som garage, förråd och annan mindre byggnad indelas inte som särskild

byggnad om de finns på samma tomt som ett småhus (2 kap. 2 § FTL).

Småhusenhet

Småhus och tomtmark för småhus samt exploateringsmark för småhusbebyggelse betecknas som småhusenheter.

Småhus på lantbruksenhet

Småhus på lantbruksenhet kan även bestå av byggnad som är inrättad till bostad åt högst 10 familjer. Endast sådana småhus på lantbruksenhet som är inrättade till bostad åt en eller två familjer kan dock klassificeras som privatbostadsfastighet (2 kap. 9 § IL).

Småhus på annans mark

Även småhus på annans mark, t.ex. arrenderad mark, kan klassificeras som privatbostadsfastighet (2 kap. 6 § IL).

Bostadshus i utlandet

Bostadshus i utlandet kan klassificeras som privatbostadsfastighet om byggnaden är av den karaktären att den utgör ett småhus. Ett sådant småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet kan dock inte klassificeras som privatbostad (2 kap. 9 § IL).

Som småhus räknas även i utlandet belägen s.k. ägarlägenhet. Den kan därmed utgöra privatbostadsfastighet. Skatteverkets ställningstagande 2007-10-30 (dnr 131-649571-07/111).

Ombyggnad/ Omdisponering

En byggnad som vid ingången av året är ett småhus eller en näringsfastighet, behåller sin karaktär under hela det innevarande beskattningsåret. Ombyggnad eller annan ändring under året som medför att en byggnad blir eller upphör att vara ett småhus, får vid inkomstbeskattningen betydelse först vid det påföljande beskattningsåret. Det innebär bl.a. att ett hyreshus som byggts om till småhus är näringsfastighet för hela ombyggnadsåret och kan bli privatbostadsfastighet först för nästkommande beskattningsår.

Äldre regler, där byggnaden bytte karaktär redan fr.o.m. ingången av ombyggnadsåret får efter yrkande tillämpas för beskattningsåret 2007 och tidigare. Skatteverkets ställningstagande 2007-11-16 (dnr 131-678347-07/111).

Varje byggnad för sig

Flera småhus och tomtmark till småhus förs ofta samman till en taxeringsenhet, småhusenhet, vid fastighetstaxeringen. Vid klassificeringen näringsfastighet/privatbostadsfastighet måste emellertid varje byggnad på fastigheten bedömas för sig. Med byggnad menas då inte sådana komplementhus som omnämnts ovan.

Exempel 1

A äger en herrgårdsbyggnad med en fristående flygelbyggnad. Han bor själv i huvudbyggnaden som är en enfamiljsbostad och hyr ut flygelbyggnaden som också är en enfamiljsbyggnad, som bostad åt utomstående. A har inte för avsikt att använda flygelbyggnaden som bostad åt sig själv eller åt närstående.

Privatbostad eller näringsfastighet?

Här är fråga om två byggnader. Huvudbyggnaden ska betecknas som privatbostadsfastighet eftersom den är ett småhus som helt bebos av ägaren. Flygelbyggnaden är däremot näringsfastighet eftersom ägaren eller närstående till ägaren inte bor eller har för avsikt att bo där.

Exempel 2

B äger en småhusfastighet på vilken det finns en fristående garagebyggnad. B bor i småhuset men använder hela garaget i oförändrat skick som lager för sin näringsverksamhet. Dessutom använder han stora delar av huset för näringsverksamheten.

Garaget är en komplementbyggnad till småhuset och ska därför inte klassificeras för sig. Garagets yta och de delar av småhuset som används för näringsverksamheten räknas samman och jämförs med bostadsdelen av småhuset. Hela fastigheten bedöms som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt steg 2 nedan.

Steg 2

Är det fråga om ett småhus och/eller tomtmark till småhus kommer nästa steg i bedömningsprocessen.

Är förutsättning nr 2 uppfylld, dvs. är småhuset en privatbostad eller, när det gäller tomtmark, ska marken bebyggas med privatbostad? I 2 kap. 8 § IL definieras begreppet privatbostad.

Vad är en privatbostad?

Det finns två slag av småhus som kan klassificeras som privatbostad; enfamiljshus och tvåfamiljshus. Vid bedömningen av om det är fråga om privatbostad eller inte är användningssättet eller tänkt användningssätt avgörande.

Enfamiljshus

Om enfamiljshus används till övervägande del för permanent eller fritidsboende av ägaren eller närstående så är det en privatbostad och småhuset ska klassificeras som privatbostadsfastighet. Med begreppet övervägande del avses att

huset används för bostadsändamål för ägaren eller närstående till mer än 50 %. Uttrycket övervägande del avser byggnadens totala yta, dvs. bostadsyta och biytor. Används byggnaden till lika stora delar för bostadsändamål och annat ändamål än som bostad blir den näringsfastighet.

Tvåfamiljshus

För tvåfamiljshus gäller att huset ska användas till väsentlig del för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller honom närstående. Med begreppet väsentlig del avses att kravet på nyttjandegrad är uppfyllt om fastigheten används till 40 % för ägarens eller dennes närståendes permanent- eller fritidsboende (prop. 1990/91:54 s. 192). Uttrycket väsentlig del avser byggnadens totala yta.

Vad nu sagts tar uteslutande sikte på blandad användning i rummet (av ytan). Vid blandad användning i tiden, t.ex. när ett fritidshus regelbundet hyrs ut till utomstående under betydande delar av året, torde klassificeringsreglerna innebära att om ägaren över huvud avser att använda huset som bostad för egen del eller åt närstående är det en privatbostad för honom. Det finns inget krav att det egna användandet måste omfatta viss minsta tidsrymd.

Närstående

Närståendekretsen består av samma fysiska personer som enligt reglerna för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag (2 kap. 22 § IL). Kretsen utgörs av föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling. Med avkomling avses också styvbarn och fosterbarn. Dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare omnämns också i sistnämnda lagrum, men kan inte med det undantag som behandlas nedan, göra bostaden till en privatbostad eftersom dödsbo är en juridisk person (prop. 1989/90:110 s. 502).

Andra än de nu nämnda, t.ex. sambor eller svärföräldrar, räknas inte som närstående. Däremot jämställs enligt vanliga inkomstskatteregler sambo med make om parterna har eller har haft barn eller tidigare varit gifta med varandra (2 kap. 20 § IL).

Avsett att användas

Som privatbostad räknas även småhus som är avsett att användas som ägarens eller närståendes permanent- eller fritidsbostad. Se avsnitt 24.1.2.2.

Dödsbon

I fråga om bostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 2 kap. 12 §. Se även 4 kap. IL.

Juridiska personer kan inte inneha privatbostad. Ett undantag gäller dock för dödsbo. Ett småhus som var privatbostad för

innehavaren kan förbli privatbostad till utgången av tredje kalenderåret efter dödsåret trots att dödsboet är en juridisk person. Privatbostadskriteriet är i detta fall uppfyllt om egendomen under ovannämnda tid är av sådant slag att den kan vara privatbostad. Med detta villkor avses att bostaden inte får omdisponeras så att den ej längre är av sådant slag att den skulle kunna klassificeras som privatbostad. Något villkor att den som nyttjar bostaden använder den som bostad finns inte (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 29f.).

”Slottsregeln”

Om det på en lantbruksenhet finns småhus som är minst 400 kvm stort och som har ett nybyggnadsår före 1930, ska huset på ägarens begäran räknas som näringsfastighet (2 kap. 9 § 3 st. IL).

24.1.2.2 Gränsdragningar

Bedömnings-tidpunkten

Bedömningen av om en bostad ska räknas som privatbostad eller som ingående i näringsverksamhet ska för varje kalenderår göras vid kalenderårets utgång. Har bostaden överlåtits under kalenderåret, görs för överlåtarens del bedömningen i stället på överlåtelsedagen. Detta gäller såväl överlåtelser genom avyttring som äganderättsövergångar på annat sätt, t.ex. genom arv eller gåva (2 kap. 10 § IL).

Om en fysisk person eller ett dödsbo tillämpar brutet räkenskapsår för näringsverksamhet, vilket efter dispens undantagsvis kan förekomma, kan således en bostad komma att ingå i näringsverksamheten för den del av räkenskapsåret som hänför sig till ett visst kalenderår men inte för den del av räkenskapsåret som hänför sig till det närmast föregående eller följande kalenderåret (prop. 1989/90:110 s. 645).

Omklassificering

En fastighets karaktär som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet ska prövas varje år. Föreligger vid prövningstillfället förändringar i förhållandena ska omklassificering göras. Från denna princip finns undantag, se kantrubrik ”Tröghetsregeln”.

Tröghetsregeln

För privatbostadsfastighet som i samma ägares hand eller efter benefik överlåtelse skulle ha övergått till att bli näringsfastighet finns en tröghetsregel. Denna innebär en tvåårig övergångsperiod under vilken fastigheten har kvar sin karaktär av privatbostadsfastighet trots att förutsättningar föreligger att klassificera den som näringsfastighet vid utgången av kalenderåret. Syftet med regeln är att ägarna under denna tvååriga rådrumstid ska kunna ordna sina förhållanden eller ha

övervägt bestående förändringar i sitt sätt att nyttja bostadsbyggnaden så att omklassificering inte ska ske (2 kap. 11 § IL).

I prop. 1990/91:54 s. 190 anförs:

> ”Har under kalenderår 1 omständighet inträffat, exempelvis avflyttning, och föreligger i princip förutsättningar vid utgången av det året för att räkna bostaden som näringsfastighet, görs ingen sådan omklassificering vid utgången av detta kalenderår och ej heller vid utgången av kalenderår 2 om förhållandena då är liknande. Först vid utgången av kalenderår 3 tas slutlig ställning till om förhållandena fortfarande påkallar en omklassificering. Det uppställs inget krav om att det ska vara exakt samma förhållanden utan det bör vara tillräckligt att skäl då också föreligger för omklassificering. Skulle en omklassificering då beslutas får den verkan från början av kalenderår 3. Rådrummet för ägaren har emellertid varat under minst två år. En försäljning under kalenderår 3 under pågående rådrumstid innebär inte att bostaden ska anses som näringsfastighet för ägaren under den del av kalenderår 3 som löper fram till försäljningen.”

Tröghetsregeln innebär alltså att fastigheten, om inte ägaren önskar annat (se nedan) förblir privatbostadsfastighet som längst intill utgången av andra året efter det att förutsättningarna för att klassificera den som privatbostadsfastighet egentligen upphörde. Om ägaren säljer privatbostadsfastigheten under tredje året räknas den dock som privatbostad under tid fram till avyttringen och vid avyttringen. Har ägaren kvar fastigheten vid utgången av tredje året så klassificeras den dock om till näringsfastighet vid årsslutet och behandlas som en näringsfastighet från ingången av tredje året.

Ej tvingande

Tröghetsregeln är inte tvingande. I de fall ägaren av fastigheten önskar att fastigheten ska klassificeras om, och skäl för detta föreligger, ska omklassificeringen göras.

Exempel

A äger och bor i ett småhus. Den 1 juli år 2005 flyttar han därifrån och hyr ut det till någon som inte är närstående till honom. Vid 2006 och 2007 års taxeringar ska småhuset klassificeras som privatbostadsfastighet om inte A begär omklassificering. Först vid 2008 års taxering görs bedömning av om omklassificering ska göras med hänsyn till förhållandena vid utgången av år

2007. Om A säljer huset senast den 31 december år 2007 räknas småhuset som privatbostadsfastighet t.o.m. försäljningstillfället.

Tomtmark

Tröghetsregeln kan i princip vara tillämplig på obebyggd tomtmark, se 2 kap. 13 § 2 st. IL samt avsnitt 27.2.5.

Avskattning/-karaktärsskifte från närings-fastighet

När en näringsfastighet i samme ägares hand byter karaktär till privatbostadsfastighet ska återföring göras av värdeminskningsavdrag och vissa värdehöjande reparationer. Observera att för dessa situationer gäller inte någon tröghetsregel liknande den som finns när privatbostadsfastighet övergår till att bli näringsfastighet. För en näringsfastighet gäller att karaktärsskifte sker för samma beskattningsår som det under vilket skäl för omklassificering föreligger.

När ska avsikten bedömas?

Av förarbetena framgår att avsikten har betydelse endast när det gäller fastighet som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten. Ett småhus som används som privatbostad vid bedömningstidpunkten ska alltså alltid klassificeras som privatbostadsfastighet, oavsett om avsikten är att det ska användas för annat ändamål i en framtid.

I prop. 1989/90:110 s. 645 och prop. 1990/91:54 s. 191 nämns fallet att en fastighet som används som en näringsfastighet är avsedd att användas som privatbostad i framtiden. I prop. 1990/91:54 s. 190 kommenteras omklassificering av fastighet. Här behandlas främst situationen att en fastighet som tidigare varit privatbostadsfastighet övergått till att bli näringsfastighet under beskattningsåret.

Utifrån dessa skrivningar kan konstateras att avsikten med användningen av ett småhus ska vägas in i bedömningen i två fall

- För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som tidigare varit privatbostadsfastighet och där tvåårsfristen enligt tröghetsregeln gått ut.
- För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som även tidigare varit näringsfastighet.

Hur ska avsikten bedömas?

Av prop. 1989/90:110 s. 500 och 645 samt prop. 1990/91:54 s. 189–191 framgår att omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om en bostad ska räknas som privatbostad eller ej. Den omständigheten att bostaden varit uthyrd eller stått tom under en längre tid hindrar inte att den kan anses vara privat-

bostad. Det avgörande är om ägaren eller närstående i ett sådant fall har för avsikt att använda bostaden för permanent- eller fritidsboende. Det räcker inte med enbart ett påstående av ägaren om vilken avsikten är. Det måste också framgå, t.ex. av ägarens familje-, tjänste- eller andra förhållanden, att bostaden inom överskådlig tid kommer att bebos av ägaren eller av någon närstående till ägaren. Det är t.ex. inte tillräckligt om ägaren uppger att avsikten är att hans yngre barn ska flytta in i bostaden i vuxen ålder.

I prop. 1990/91:54 s. 189 ges exempel på situationer som inte bör innebära att ett småhus klassificeras som näringsfastighet

- för diplomater och personer som tjänstgör på annan ort och som använder bostaden vid semestrar och tillfälliga besök samt kommer att använda den vid återkomsten till Sverige och
- då ägaren pga. tvingande omständigheter inte kan bebo sin permanentbostad, t.ex. vid långvarig sjukhusvistelse.

Överskådlig tid

Vad som kan anses som överskådlig tid måste bedömas från fall till fall. Generellt kan sägas att ju längre tid det är fråga om desto starkare blir kraven att ägaren tydligt visar sin avsikt. Normalt bör enligt Skatteverkets uppfattning inte längre tid än de närmast kommande tre åren anses som överskådlig. Vid tvingande omständigheter eller vid tjänstgöring på annan ort kan dock överskådlig tid bli avsevärt längre.

24.1.2.3 Inkomstskattemässig klyvning

Uppdelningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet leder i vissa fall till att en fastighet måste klyvas vid inkomstbeskattningen.

Lantbruksenhet

Denna uppdelning av en fastighets olika byggnader torde vara vanligast på lantbruksenhet.

Mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet utgör privatbostadsfastighet om den till övervägande del bebos eller är avsedd att bebos av ägaren eller närstående och ska vid löpande beskattning beskattas i inkomstslaget kapital. Övrig del av lantbruksenheten, övrig mark och ekonomibyggnader, är näringsfastighet och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

En konsekvens av en sådan klyvning är att avdrag för reparationer, underhåll och övriga löpande utgifter, samt värdeminskning inte medges för den del av lantbruksenheten som är privatbostadsfastighet. Något förmånsvärde av bostad ska å andra si-

dan inte redovisas. Den del av ev. skuldräntor som belöper på privatbostadsfastigheten ska dras av i inkomstslaget kapital.

Industrienhet

Fastighet som vid fastighetstaxeringen uppdelats eller rätteligen skulle ha uppdelats i t.ex. småhusenhet och industrienhet måste också, under förutsättning att småhuset är en privatbostad, klyvas vid inkomstbeskattningen.

Flera beskattningsnaturer

Andelar av en och samma fastighet torde även kunna klassificeras som näringsfastighet i en delägares hand och som privatbostadsfastighet i annan ägares hand.

Exempel

Makarna A äger vardera hälften av en jordbruksfastighet på vilken mangårdsbyggnaden är uthyrd till herr A:s föräldrar. Makarna har inte för avsikt att själva bosätta sig på fastigheten.

För herr A är mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark privatbostadsfastighet. För fru A däremot är den näringsfastighet eftersom svärföräldrarna inte ingår i närståendekretsen.

24.1.3 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet

6 kap. 6 § 2 st. IL

41 kap. 1 § IL

42 kap. 1 § och 26–32 §§ IL

prop. 1989/90:110 s. 502–503, 512–513, 699–700, SkU30

SOU 1989:33 del I s. 146–148, del II s. 55–62, 64–68

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 503–507

prop. 2008/09:47

24.1.3.1 Intäkter

Intäkter från innehav av privatbostadsfastighet hänförs vid den löpande beskattningen till inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § IL).

Förmånsvärde

Till skillnad från vad som gäller för näringsfastighet beräknas inte något förmånsvärde för ägarens eget brukande (42 kap. 1 § IL).

Inte heller närståendes brukande ska föranleda någon förmånsbeskattning (prop. 1989/90:110 s. 700). Som eget brukande räknas också när ägaren utan krav på motprestation låter annan använda fastigheten.

Hyresintäkter m.m.

Intäkter av privatbostadsfastighet kan härröra från uthyrning och från försäljning av alster och dylikt. Detta innebär att intäkt av uthyrning till stadigvarande bostad eller för enstaka försäljning av skog från en villafastighet ska beskattas.

Privatbostads-fastighet i utlandet

Samma regler gäller för privatbostadsfastigheter i utlandet (prop. 1989/90:110 s. 700). Även den som inte bor i Sverige är skattskyldig för uthyrning av privatbostad som är belägen här i riket (3 kap. 18 § IL). Se Handledning för internationell beskattning.

Vad är hyra?

I prop. 1989/90:110 s. 513 anförs att det inte ska anses som hyra om en hyresgäst åtar sig att svara för sin egen elförbrukning, telefon eller annat som har ett omedelbart samband med det egna boendet. En vanligt förekommande fråga är om ersättning för uppvärmningskostnader utgör skattepliktig intäkt för uthyraren. Skatteverkets uppfattning är att uttalandet i propositionen ska tolkas på nedanstående sätt:

För att elförbrukning etc. inte ska anses ingå i hyran torde krävas att betalningen sker direkt till den som tillhandahåller el, olja etc. I de fall där del av en privatbostadsfastighet uthyres torde detta förutsätta att det finns en särskild mätare för hyresgästens förbrukning. Om t.ex. vid uthyrning av ett rum i en villa eller ena bostaden i ett tvåfamiljshus hyresgästen betalar för sin beräknade andel av en gemensam el- eller oljeförbrukning, utgör ersättningen hyra för värden och är som sådan skattepliktig för honom.

Åtar sig hyresgästen att utföra arbeten på fastigheten eller i lägenheten, såsom ommålning, reparationer eller andra liknande åtgärder, bör värdet av detta beskattas hos ägaren.

Del i samfällighet

Om fastigheten har del i en sådan samfällighet som inte är eget skattesubjekt ska den del av samfällighetens inkomster som överstiger 600 kr tas upp som intäkt. Om samfälligheten erhållit statliga räntebidrag och betalat tomträttsavgälder ska de tas upp resp. dras av i kapital. Även kapitalvinster och kapitalförluster i samfälligheten ska deklareras av ägarna till de fastigheter som har del i samfälligheten. Se även 6 kap. 6 § 2 st. IL.

24.1.3.2 Avdrag

Från de skattepliktiga intäkterna får vissa avdrag göras (42 kap. 1 § 2 st. IL).

Schablonavdrag

Från intäkter medges avdrag med 4 000 kr för varje privatbostadsfastighet. Äger två makar gemensamt en fastighet så får var och en göra avdrag med 2 000 kr. Är fastigheten att hän-

föra till näringsverksamhet för den ene delägaren, är avdraget för den andre 4 000 kr (42 kap. 30 § IL).

Fr.o.m. taxeringsåret 2010 är schablonavdraget höjt från 4 000 kr till 12 000 kr (Prop. 2008/09:47).

Om intäkterna härrör från uthyrning av en privatbostadsfastighet medges dessutom ytterligare avdrag med 20 % av hyresintäkten (42 kap. 31 § 1 st. IL).

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte överstiga intäkterna (42 kap. 30 § 2 st. IL).

Uthyrning till arbetsgivare

Om uthyrning sker till egen eller närståendes arbetsgivare eller uppdragsgivare eller till eget handelsbolag medges inte de ovan angivna avdragen. Detsamma gäller uthyrning till någon som kan anses ingå i samma intressegemenskap som egen eller närståendes arbetsgivare.

I stället medges skäligt avdrag för den merkostnad som föranletts av upplåtelsen (42 kap. 32 § IL).

Om upplåtelsen avser endast enstaka kontorsrum eller garage o.d. i en egen privatbostadsfastighet bör avdraget begränsas till de direkta merkostnaderna i form av elektricitet, uppvärmning, slitage o.d. som föranletts av att företaget har använt utrymmet. Det sammanlagda beloppet för sådana merkostnader kan i dessa fall vanligtvis variera mellan 1 000–3 000 kronor för helt år beroende på förhållandena i det enskilda fallet.

Högre avdrag kan godtas exempelvis om särskild utrustning anskaffats eller om andra kostnader lagts ned på fastigheten och dessa kostnader har ett direkt samband med upplåtelsen av lokalerna. Dessutom kan högre avdrag godtas om det kan göras sannolikt att förvärvet av fastigheten eller bostadslägenheten påverkats av att lokalerna i fråga skulle hyras ut och att detta medfört högre kostnader än vad som annars skulle ha varit fallet. Så kan exempelvis fallet om anställd personal stadigvarande nyttjar lokalerna eller lokalerna används vid försäljning, utställning eller dylikt. Om upplåtaren lagt ned kostnader av inte obetydlig storlek för upplåtelsen bör, i den mån fastighetens värde inte ökat, kostnaderna beaktas vid beräkningen av skäligt avdrag. Kostnaderna fördelas under den tid som upplåtelsen kan antas omfatta. Har kostnaderna däremot medfört en bestående ökning av fastighetens värde, bör avdrag endast medges motsvarande skälig avdrag för förslitning.

Avser upplåtelsen lägenhet som innehas med bostadsrätt eller andrahandsuthyrning av hyreslägenhet medges avdrag med så stor del av lägenhetshyran som motsvarar den del som upplåtits, under förutsättning att företaget helt disponerar utrymmet. I annat fall medges avdrag motsvarande skälig del för ökade kostnader i form av el, uppvärmning, slitage o.d. som föranletts av upplåtelsen.

Räntekostnader

Avdrag medges för ränteutgifter och för tomträttsavgäld enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § 2 st. och 27 § IL).

Vid övergång från näringsfastighet till privatbostad proportioneras räntorna på tid före och tid efter övergången oavsett när de betalats (41 kap. 7 § IL). Enligt Skatteverkets ställningstagande 2007-11-16 (dnr 131 678347-07/111) ska byggnadens karaktär vid ingången av beskattningsåret behållas under hela beskattningsåret. Karaktärsbytet får betydelse först påföljande beskattningsår.

Återbetalat räntebidrag

Återbetalas statligt räntebidrag får beloppet dras av (42 kap. 26 § IL.

24.2 Beskattning av bostadsrätter

2 kap. 17 § IL

41 kap. 1 § IL

42 kap. 1, 28, 30 §§, 31 § 3 st. och 32 § IL

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 504–507

prop. 1989/90:110 s. 414–424, 661–662, 700–702, SkU30 s. 87–90

prop. 1990/91:54 s. 188–192, 229–231, SkU10 s. 173–174, 183

SOU 1989:33 del I s. 141–154 och del II s. 55–91

Sammanfattning

Med bostadsrätt avses i inkomstskattesammanhang endast andelar i privatbostadsföretag (äkta bostadsföretag).

Bostadsrätt är antingen privatbostadsrätt eller näringsbostadsrätt.

Hos fysiska personer och inhemska dödsbon beskattas löpande intäkter av bostadsrätt som är privatbostad i inkomstslaget

kapital. Näringsbostadsrätter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring hänförs till inkomstslaget kapital oavsett om bostadsrätten är privatbostad eller ingår i näringsverksamhet

24.2.1 Bostadsrättsbegreppet

Bostadsrättsförening

Civilrättsliga regler avseende bostadsrätter och bostadsrättsföreningar finns i Bostadsrättslagen (BrL).

Bostadsförening, bostadsaktiebolag

För bostadsföreningar och bostadsaktiebolag gäller de civilrättsliga reglerna i EFL och ABL. Dessa äldre rättssubjekt bildade före den 1 juli 1930 finns fortfarande kvar i viss omfattning (jfr punkt 4 av övergångsbestämmelserna till BrL).

Bostadsrätt

Med bostadsrätt avses i inkomstskattesammanhang andel i privatbostadsföretag (äkta bostadsföretag).

Privatbostadsföretag

Privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av privatbostadsföretaget. Se avsnitt 5.16. Både bostadsrättsföreningar, bostadsföreningar och bostadsaktiebolag kan vara privatbostadsföretag,

Oäkta bostadsföretag

Andel i ett bostadsföretag som inte uppfyller kriterierna för privatbostadsföretag behandlas skatterättsligt inte som en bostadsrätt utan som en delägarrätt. All utdelning från bostadsföretaget, inberäknat eventuell bostadsförmån, beskattas i inkomstslaget kapital hos andelsägaren. Ytterligare information finns i broschyren SKV 378.

Andelshus

Lägenheter i andelshus förväxlas ofta med bostadsrätter. Den löpande beskattningen av andelshus sker inte i inkomstslaget kapital utan i näringsverksamhet, se avsnitt 13.4 i del 2.

Bostadsrätt i utlandet

Angående bostadsrätter o.d. i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

24.2.2 Är bostadsrätten en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet?

Privatbostadsrätt

Näringsbostadsrätt

Bostadsrätter indelas i privatbostadsrätter, som hänförs till inkomstslaget kapital, och näringsbostadsrätter som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Med privatbostadsrätt avses andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. Med näringsbostadsrätt avses sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 18–19 §§ IL).

Bostadsrätt räknas som privatbostad om den helt eller till övervägande del används eller är avsedd att användas för permanent boende eller som fritidsbostad åt medlemmen eller närstående (2 kap. 8−12 §§ IL). Vad som anges i avsnitt 24.1.2 avseende närstående, bedömningstidpunkten, omklassificering, tröghetsregeln och avsikten gäller också för bostadsrätter.

24.2.2.1 Egen användning som privatbostad

Den som har en privatbostadsrätt påförs inte något förmånsvärde på grund av att avgifterna till föreningen inte motsvarar marknadsmässig hyra. Bostadsförmånen som den skattskyldige erhåller i egenskap av delägare i privatbostadsföretaget är alltså skattefri (42 kap. 28 § IL).

Inte heller närståendes brukande ska föranleda någon förmånsbeskattning (specialmotiveringen till lagrummet, prop. 1989/90:110 s. 700).

Om avgifterna till föreningen för en näringsbostadsrätt understiger marknadsmässig hyra utgör denna förmån från privatbostadsföretaget ingen skattepliktig intäkt för näringsidkaren (15 kap. 4 § IL). Däremot kan privat nyttjande av bostadsrätten medföra att näringsidkaren ska uttagsbeskattas för bostadsförmån i inkomstslaget näringsverksamhet.

24.2.2.2 Uthyrning m.m.

Om en privatbostadsrätt är uthyrd eller medför andra inkomster beskattas dessa i inkomstslaget kapital (42 kap. 30 § IL).

Annan utdelning från privatbostadsföretag än bostadsförmån är skattepliktig till den del den överstiger sådana avgifter och inbetalningar till företaget under beskattningsåret som inte är kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

Samma regler gäller också för privatbostäder i utlandet (prop. 1989/90:110 s. 700). Vidare är den som inte bor i Sverige skattskyldig här för uthyrning av privatbostad som är belägen här i riket. Se vidare i Handledning för internationell beskattning.

Hyra

Hyresintäkter redovisas i inkomstslaget kapital. Vad som är hyra finns beskrivet i avsnitt 24.1.3. Jämfört med en privatbostadsfastighet ingår emellertid uppvärmningskostnader för en privatbostadsrätt normalt i avgiften från bostadsföretaget och därmed också i den hyresintäkt som bostadsrättshavaren ska redovisa.

Avdrag

Ett schablonavdrag medges med 4 000 kr för varje privatbostad (42 kap. 30 § IL). Detta innebär att om två makar gemensamt innehar en bostadsrätt får var och en göra avdrag med 2 000 kr. Om bostaden är att hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren torde avdraget för den andre bli 4 000 kr.

Från och med 2010 års taxering är schablonavdraget vid upplåtelse av privatbostad höjt till 12 000 kr per år. Höjningen gäller också vid beskattning av inkomster som har uppkommit vid försäljning av produkter från en privatbostad (prop. 2008/09:47).

Vid uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad får avdrag dessutom göras med den del av upplåtarens avgift som motsvarar vad som hyrts ut

För bostadsrätter gäller emellertid att endast den del av avgiften som inte motsvarar kapitaltillskott är avdragsgill. Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte heller överstiga intäkterna.

Uthyrning till arbetsgivare

Sker uthyrningen till egen eller närståendes arbetsgivare, eller till eget handelsbolag, medges inte de ovan angivna avdragen. I stället medges skäligt avdrag för den faktiska merkostnad som föranletts av upplåtelsen (42 kap. 32 § IL.).

Ränteutgifter

Avdrag för ränteutgifter medges enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § 2 st. IL). Ränta fordrar alltså inte särskilda intäkter av privatbostadsrätten för att vara avdragsgill.

24.3 Andra löpande intäkter

41 kap. 1, 8, 9, 11 och 12 §§ IL

42 kap. 1, 7−25, 33 och 34 §§ IL

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 471 ff.

24.3.1 Ränta

Till intäkt av kapital hänförs all ränteinkomst, som inte är hänförlig till näringsverksamhet. Såväl räntor på lånefordringar (reverser, banktillgodohavanden, obligationer m.m.) som räntor på andra slag av fordringar t.ex. skadestånd hänförs hit (41 kap. 1 § 2 st. IL).

Med ränta jämställs vissa andra betalningar som går under annan benämning.

Indextillägg

Belopp som vid inlösen av lån utbetalats som kompensation för penningvärdets fall har i rättspraxis jämställts med ränta (RN 1953 5:4, RÅ 1943:19 och RÅ 1943 Fi 379).

Obligations-överkurs

Vid inlösen av obligation till överkurs har det belopp, som uppburits utöver obligationens nominella belopp, ansetts utgöra ränta (RÅ 1969 Fi 1396).

Skattefria räntor

Av 8 kap. 8 § IL framgår att vissa räntor är skattefria om de sammanlagt inte uppgår till 500 kr för den skattskyldige. Dit hör

- räntor som sammanlagt understiger 100 kr per bank för alla konton i banken samt
- ränta på konto utan personnummer som öppnats före den 1 januari 1985 om räntan är mindre än 100 kr. Om kontot innehas av flera personer ska räntan vara mindre än 100 kr för var och en av dem.

Av 8 kap. 6–7 §§ IL framgår att vissa räntor enligt lagen om bostadsbidrag samt pga. återbetald skatt, tull eller avgift är skattefri, bl.a. sådana som utgår enligt

- 22 § tredje stycket lagen om bostadsbidrag,
- 40–42 §§ lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
- 5 kap. 21 § tullagen, och
- 19 kap. 2 och 12–14 §§ skattebetalningslagen.

Räntebidrag m.m.

Erhållet statligt räntebidrag för bostadsändamål är skattepliktigt (42 kap. 26 § IL).

Premie-obligationer

Vinster vid vinstdragning av svenska premieobligationer är skattefria (jfr avsnitt 7.2). Försäljning ska däremot kapitalvinstbeskattas (se avsnitt 32.1). Har kapitalförlust uppstått, är den avdragsgill till 70 % (48 kap. 24 § IL).

Regeln i 8 kap. 3 § IL har, fr.o.m. den 1 januari 2009, ändrats så att även vinster på utländska premieobligationer är skattefria om premieobligationen ställts ut i en stat inom EES.

Indexobligation

Indexobligationer är obligationer där avkastningen vanligen styrs av ett aktieindex men även ränte-, valuta- eller råvaruindex kan avgöra avkastningen. Indexobligationer vars avkastning styrs av ett aktieindex, aktieindexobligationer, beskattas som en delägarrätt. Övriga indexobligationer beskattas som en fordringsrätt.

En aktieindexobligation där ingen del av avkastningen är garanterad har RR ansett vara ett aktierelaterat värdepapper utan löpande avkastning (RÅ 1994 ref. 26). Numer finns det även aktieindexobligationer med garanterad avkastning. Denna avkastning utgör vanlig ränta (RÅ 2003 ref. 48). Se vidare avsnitt 30.4.3.

Vinstandelslån

Vinstandelslånens ränta delas i allmänhet upp i en fast och en rörlig del. Den rörliga räntan brukar relateras till företagets utdelning eller till dess vinst. Vinstandelsbevisens ägare beskattas för såväl den rörliga som den fasta räntan.

Konvertibler

Ränta på konvertibler är skattepliktig liksom andra räntor. Om innehavare av en konvertibel får erbjudande att förvärva egendom till underpris, kan förmånen bli beskattad (RÅ 1989 ref. 101 fråga 2).

Villkorat aktieägartillskott

Den ersättning som bolaget betalar för att få disponera ett villkorat aktieägartillskott betraktas som utdelning så länge bolaget inte beslutat om återbetalning. Efter det att återbetalning beslutats, ska beskattning ske som för ränta (jfr vad som sägs om bolagets beskattning i RÅ 1987 ref. 145).

Räntekompensation

Reglerna om beskattning i samband med räntekompensation återfinns i 42 kap. 8 § IL. Räntekompensation är den ersättning som köparen av ett skuldebrev betalar till säljaren för upplupen men inte förfallen ränta som avser den tid säljaren ägde skuldebrevet. Erhållen räntekompensation behandlas som ränteintäkt.

Ränteersättning

Om ersättning vid förtida inlösen av lån, jfr avsnitt 24.4.2. Ersättningen är skattepliktig för borgenären.

Försäljning av rätt till ränta

Försäljning av rätt till ränta beskattas som inkomst av kapital (Sandström (1945), Om förmögenhetsskatt m.m., s. 351).

Den som köpt rätten till ränta beskattas för den del av erhållen ränta som överstiger vad han gav för rättigheten (42 kap. 13 § IL). Beskattning sker då räntan erhålls.

Om köparen i sin tur överlåtit rätten till ränta, beskattas han för den del av försäljningspriset som överstiger vad han gav för rättigheten. Beskattning sker vid försäljningstillfället.

Om köparen förvärvat rätt till flera ränteutbetalningar samtidigt, måste anskaffningskostnaden delas upp proportionellt på de olika utbetalningstillfällena med lika belopp. Om ett sådant belopp inte kunnat utnyttjas fullt ut, får det dras av vid ett senare betalningstillfälle. Om rätten till ränta avser obestämd

tid, fördelas anskaffningskostnaden på tio år om inte särskilda skäl föranleder annat.

Om dessa ränterätter överlåts i sin helhet, ska skillnaden mellan erhållet försäljningspris och den återstående delen av den utgivna anskaffningskostnaden beskattas.

Dessa bestämmelser gäller även för rätt till ränta på utländsk fordran.

När räntan sedan blir tillgänglig för lyftning uppkommer frågan om överlåtaren eller innehavaren av ränterätten ska inkomstbeskattas. RR har i RÅ 1992 ref. 76 angett att innehavaren varit skattskyldig för hela obligationsräntan som utfallit efter det att rätten till räntan överlåtits utan underliggande obligation.

Försäljning av obligation utan tillhörande kupong

Om innehavaren av en räntebärande obligation avskiljer och säljer rätten till kapitalfordran, men själv behåller rätten att få räntan (behåller räntekupongerna) kommer försäljningspriset för obligationen att bli lägre än om obligationen säljs tillsammans med rätten till ränta. Anskaffningskostnaden för obligationen får i sådana fall proportioneras mellan kapitalfordran och rätten till ränta. Den del av anskaffningskostnaden som är hänförlig till rätten till ränta får anses fördela sig med lika delar på var och en av de avskilda kupongerna och dras av som en kostnad för ränteinkomsten i takt med att räntan betalas ut (RÅ 1986 ref. 59 I).

Räntefria lån

Underlåtenhet att ta ut ränta föranleder enligt praxis i allmänhet inte någon inkomstbeskattning av vare sig långivare eller låntagare (jfr dock reglerna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare, avsnitt 18.6).

I RÅ 1960 Fi 152 fastslogs att en moder som lämnat ett räntefritt lån till en hemmavarande son inte skulle beskattas för beräknad ränta på lånet.

Förälder har inte ansetts få någon skatteförmån genom att lämna ett räntefritt lån till hemmavarande, minderårigt barn, varför inte heller lagen (1980:865) mot skatteflykt har ansetts tillämplig (RÅ 1985 1:68).

I RÅ 1989 ref. 44 har RR intagit en annan ståndpunkt. Församlingsmedlem hade tagit banklån på sedvanliga villkor och sedan överlämnat medlen till församlingen utan att betinga sig ränta. Församlingen förband sig att fullgöra amorteringarna på

lånet. Församlingsmedlemmen beskattades för beräknad ränta på de medel som överlämnats till församlingen.

En liknande utgång blev det i RÅ 1990 ref. 73. Vid depositionsleasing av en personbil för privat bruk beskattades hyresmannen för ränta på det deponerade beloppet trots att någon sådan inte utgick enligt avtalet. Det faktum att leasingföretaget fått ett räntefritt lån får antas ha lett till att hyran för bilen blivit lägre. Räntan har s.a.s. bytts mot del av hyran.

Jämför även SN 1988 s. 570.

Egendomslivräntor

Egendomslivräntor är vanligast vid försäljning av fastigheter och behandlas därför i avsnitt 27.

Diskonteringspapper

Med diskonteringspapper avses i allmänhet värdepapper på penningmarknaden med kort löptid (högst ett år). Är löptiden längre brukar man tala om nollkupongare, se nedan. Låntagaren betalar inte formell ränta mot räntekupong, utan i stället emitteras värdepappret till ett lägre belopp än det nominella beloppet. Skillnaden mellan emissionspriset och inlösenbeloppet utgör ränta.

Bankcertifikat och statsskuldväxlar är exempel på diskonteringspapper. Andra diskonteringspapper är depositionsbevis, olika slags privatcertifikat och företagscertifikat samt finansbolagens marknadsbevis och finansbevis.

När det gäller diskonteringspapper ska, om en innehavare behåller papperet fram till inlösen, skillnaden mellan inköpspriset och det nominella beloppet redovisas som kapitalvinst eller kapitalförlust. Detta gäller också värdeförändringar då överlåtelse skett under löptiden. Se RÅ 1995 ref. 71 III och RÅ 1972:51.

Exempel

Ett skuldebrev som nominellt lyder på 100 000 kr förvärvas för 98 000 kr. Skuldebrevet löper på tre månader och vid inlösen erhålls 100 000 kr. Låntagaren har då lånat 98 000 kr under tre månader och betalar tillbaka 98 000 kr plus avkastning på 2 000 kr. Skillnaden mellan förvärvspris och inlösenpriset redovisas som kapitalvinst eller kapitalförlust.

Nollkupongare

På marknaden finns också diskonteringspapper med en löptid upp till tio år. Sådana diskonteringspapper benämns nollkupongare. En nollkupongare fungerar skattemässigt som övriga diskonteringspapper.

I RÅ 1997 ref. 44 har RR prövat huruvida skatteavdrag ska göras vid inlösen respektive avyttring under innehavstiden på en nollkupongsobligation. RR kom fram till att banken i fråga var skyldig att göra skatteavdrag vid inlösen vid löptidens slut men inte annars.

Realränte-obligationer

Frågan om beskattning av realränteobligationer vid avyttring under löptiden har prövats av RR − RÅ 1995 ref. 71 III. Rättsfallet rörde s.k. realränteobligationer, som är delvis nollkupongsobligationer. Obligationerna ges ut av Riksgäldskontoret. På obligationerna utgår ingen kupongränta. I stället ges de ut till en underkurs som bestäms av en realränta. Vid inlösen erhålls också ett indextillägg.

RR har i domen fastslagit att både realränta och indextillägg, ska beskattas som ränta både vid inlösen och vid avyttring under löptiden. Se även tidigare rättsfall om vad som anses vara ränta, RÅ 1972:51, RÅ 1982 Aa 152.

Reverser

RÅ 1988 ref. 2. En person E förvärvade på reversmarknaden ett skuldebrev på nominellt ca 300 000 kr för en köpeskilling om ca 100 000 kr. Den ursprungliga låntagaren hade erlagt förskottsränta för hela lånetiden, varför reversen löpte utan ränta. Återstående löptid var drygt fem år. RR fann, att om E behöll reversen fram till förfallodagen, så skulle hela skillnaden mellan inlösenbeloppet (ca 300 000 kr) och anskaffningskostnaden (ca 100 000 kr) beskattas som ränta i inkomstslaget kapital.

I RÅ 1995 ref. 71 III prövades även frågan om hur beskattningen skulle ske om en person som köpt en revers i sin tur skulle överlåta reversen under dess löptid. RR ansåg att räntebeskattning bör ske även vid avyttring under löptiden.

CAP-avtal

Om gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst vid CAP-avtal, se RÅ 1999 ref. 14 och avsnitt 24.4.2.1.

24.3.2 Utdelning

24.3.2.1 Vad beskattas som utdelning?

Utdelning på aktier och andelar

Till intäkt av kapital hör bl.a. utdelning på aktier och andelar i investeringsfonder och ekonomiska föreningar. Även utdelning på andra andelar kan komma ifråga för beskattning i inkomstslaget kapital. Beträffande andelar i handelsbolag, se del 3, avsnitt 2.

Utdelning från aktiebolag

Vid utdelning från aktiebolag sker beskattning oavsett om utdelningen är öppen eller förtäckt. Från utdelning måste särskiljas olika transaktioner som endast medför en utspädning (i samma bolag) av bolagets egna kapital. Erhållna teckningsrätter att förvärva aktier i det egna bolaget utdelningsbeskattas inte (men kapitalvinstbeskattning aktualiseras om de avyttras).

Inköpsrätter

Om aktieägare får aktier i dotterbolag eller får köpa sådana till ett pris som understiger marknadsvärdet, innebär detta att utdelning ska anses ha skett. Den rätt som aktieägaren får att köpa sådana aktier kallas inköpsrätter, vilka alltså ska skiljas från teckningsrätter (som avser aktier i samma bolag).

Aktiespridning

Aktieägarspridning innebär att ett bolag A mot ersättning låter ett bolag B, vars aktie på kort sikt ska listas på en handelsplats, använda bolaget A:s aktieägarbok för att sprida sina aktier. Bolaget B som vill noteras kan på olika sätt utöka antalet aktieägare till önskad nivå. Ett sätt är att aktieägarna i bolag A får aktier utan kostnad i bolag B. Ett annat sätt är att på speciella villkor erbjuda bolag A:s aktieägare att teckna aktier i bolag B.

RR har i RÅ 2006 not. 148 fastställt ett förhandsbesked om s.k. aktiespridning. En aktieägare i ett bolag som på grund av sitt innehav fått aktier genom aktiespridning ska anses har fått dessa aktier genom utdelning.

Aktiespridning i detta fall går till på det sätt att ett aktiebolag C mot ersättning medverkar till att huvudaktieägare i ett externt bolag D överför en del av sina aktier till aktieägarna i AB C. Aktierna i det externa bolaget fördelas bland AB C:s aktieägare i förhållande till deras aktieinnehav. Aktieägarna i AB C var skyldiga att ta emot de aktier, som AB C åtagit sig att sprida, utan att betala något för dem.

Om aktieägare får teckna aktier till underpris i ett bolag på grund av innehav av aktier i ett annat bolag och det senare bolaget mot ersättning medverkar till aktieägarspridning så ska aktieägaren enligt Skatteverkets uppfattning beskattas för denna förmån som utdelning. Värdet av utdelningen är skillnaden mellan det pris som allmänheten fått betala och det pris aktieägaren fått betala (se Skatteverkets ställningstagande 2007-04-03, dnr 131 171768-07/111).

Det finns vissa undantag när det gäller utdelningsbeskattning, se bl.a. kantrubrik Lex ASEA.

Annat än i kontanter

Även då annan egendom än kontanter (sakutdelning) delas ut ska beskattning ske.

Fåmansföretag

Utdelning och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska i vissa fall hänföras till inkomst av tjänst detta framgår av 57 kap. IL (del 3, avsnitt 10).

Investeringsfonder

Utdelning på andelar i investeringsfonder beskattas fullt ut på samma sätt som utdelning på aktier. Detta gäller utdelning på alla typer av investeringsfonder och gäller svenska och utländska fonder.

Villkorliga aktieägartillskott

Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott beskattas normalt inte som utdelning. Däremot kan kapitalvinstbeskattning enligt reglerna för fordringar komma ifråga (RÅ 1988 ref. 65, RÅ 1985 1:10 och prop. 1990/91:54 s. 308). Jfr dock RÅ 1983 1:42 där särskilda omständigheter torde ha förelegat.

Den ersättning bolaget betalar ut för att få disponera det villkorliga aktieägartillskottet torde däremot vara skattepliktigt som utdelning fram till den tidpunkt då bolaget beslutat om återbetalning av tillskottet (jfr RÅ 1987 ref. 145 avseende bolagets avdragsrätt för ränta). Därefter beskattas ersättningen som ränta.

Se vidare om aktieägartillskott i del 3 avsnitt 1.6.

Undantag

I 42 kap. IL finns flera undantag från huvudprincipen att utdelningar är skattepliktiga.

Rabatt och pristillägg

Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri om den enbart innebär minskning i levnadskostnaderna (42 kap. 14 § IL, RÅ 1983 1:52).

Vinstandelslån och kapitalandelslån

Utnyttjande av företrädesrätt pga. innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening att teckna vinstandelsbevis eller kapitalandelsbevis beskattas inte (42 kap. 15 § IL). Beträffande försäljning av sådan rätt, se nedan vid avsnitt 30.1.

Bostadsföretag m.m.

Av 42 kap. 28 § IL framgår att utdelning i form av bostad eller annan förmån av fastighet från äkta bostadsföretag är skattefri. Annan utdelning är skattepliktig till den del den överstiger sådana avgifter och andra inbetalningar till föreningen som inte är kapitaltillskott (se vidare avsnitt 24.2.3.2).

Undantaget gäller dock inte för aktie eller andel i oäkta bostadsföretag utan i stället tillämpas de regler som allmänt gäller för innehav av aktier och andelar i ekonomiska föreningar. Om man hyrt ut lägenheten är hyran skattepliktig i sin helhet. Har man inte hyrt ut lägenheten ska bostadsförmånen beskattas. Andra kostnader som betalas till föreningen än sådana som kan ses som tillskott är avdragsgilla fullt ut.

Onoterade andelar

Utdelning på onoterade andelar, se avsnitt 25

Uppdelning av aktiebolag s.k. ”Lex ASEA” utdelning

Om ett svenskt moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga aktier i ett helägt dotterbolag, kan denna utdelning i vissa fall bli skattefri (42 kap. 16 och 16 a §§ IL). Detta ger en möjlighet för ett bolag att dela upp sin verksamhet på två olika bolag utan skattekonsekvenser för aktieägarna.

Bestämmelserna tillämpas även då moderbolaget inte är svenskt men hör hemma i ett EES-land eller annan stat med vilken Sverige har ett avtal om informationsutbyte.

Förutsättningarna är följande

- utdelningen ska ha utgått i förhållande till antalet innehavda aktier i moderbolaget,
- aktier i moderföretaget ska vara marknadsnoterade,
- samtliga moderföretagets andelar i dotterföretaget ska ha delats ut,
- efter utdelningen får andelar i dotterföretaget inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget,
- dotterföretagets verksamhet ska till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilket dotterföretaget direkt eller indirekt innehar andelar med ett sammanlagt röstetal motsvarande mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepapperna innehas som ett led i rörelsen.

Bestämmelserna gäller för alla skattskyldiga oavsett förvärvssätt. Om den skattskyldige förvärvat den ursprungliga aktien till följd av sin anställning och beskattats för värdet av detta

förvärv som intäkt av tjänst saknar betydelse. Skattefrihet föreligger ändå för den utdelade aktien.

Utdelningen är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget, dvs. för person som köpt rätten till utdelning, överlåtit aktierna men behållit rätten till utdelning eller som fått utdelningsrätten i gåva.

Om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger, ska utdelningsbeskattning ske (RÅ 1989 ref. 101).

Utdelning vid partiell fission

En partiell fission innebär, enligt definitionen i 38a kap. 2 § IL, att ett företag delar upp sin verksamhet genom att överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag (det övertagande företaget). Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen för tillgångarna ska vara marknadsmässig och ska lämnas till företagets ägare (inte till företaget) antingen i form av andelar i det övertagande företaget eller i pengar. Se avsnitt 30.3 och del 3 avsnitt 17.3

Den ersättning som andelsägaren får från det övertagande företaget anses som utdelning från det överlåtande företaget. Om ersättningen lämnas i form av andelar i det övertagande företaget är utdelningen skattefri (42 kap. 16b § IL). Utdelning i kontanter beskattas som sedvanlig utdelning. Beträffande anskaffningsutgiften för mottagna andelar, se avsnitt 30.3.

Gåva av utdelning

RR har i RÅ 2006 ref. 45 kommit fram till att om en person skänker bort rätten till framtida utdelning på aktier innan den blir tillgänglig för lyftning ska han inte beskattas för utdelningen. Förutsättningen är att gåvan är definitiv och att den ges bort före det att givaren kan disponera utdelningen. Gåvan är definitiv när den civilrättsligt är fullbordad. Enligt aktiebolagslagen görs detta i s.k. avstämningsbolag genom att utdelningen registreras på gåvotagaren i en särskild förteckning. Ges gåvan innan bolagsstämman fattar beslut om utdelning så har gåvan skett före det att utdelningen kan disponeras. Se även avsnittet – Försäljning av rätt till ränta 24.3.1.

Inte närings-verksamhet

Till inkomst av kapital hänförs bara sådana utdelningar som inte ska hänföras till inkomst av näringsverksamhet (41 kap. 1 § 2 st. IL).

24.3.3 Utdelningsförfarandet

Inköpsrätter

Utdelning från ett aktiebolag innebär att en del av bolagets rörelsekapital överförs till aktieägarna. Så kan vara fallet när

ett bolag utan ersättning till underpris låter aktieägarna förvärva aktier i annat bolag. Det sker då en förmögenhetsöverföring från bolaget till dess aktieägare (jfr RÅ 1989 ref. 101). I sådana fall brukar aktieägarna tilldelas inköpsrätter, vilka berättigar aktieägarna till förvärv av redan existerade aktier i det andra bolaget. Ett bolag kan även dela ut teckningsrätter till deltagande i nyemission i annat bolag. Även värdet av sådana teckningsrätter betraktas som utdelning.

Det föreligger dock inte utdelning när aktieägare får delta i fond- eller nyemission i egna bolaget. Då sker nämligen ingen förmögenhetsöverföring från bolagets rörelse, utan emissionen medför endast en utspädning av det egna kapitalet i bolaget. Detsamma gäller vid en split. Om innehavare av ett konvertibelt skuldebrev eller en teckningsoption deltar i nyemission torde beskattning aktualiseras. Som förutsättning gäller att det skett en förmögenhetsöverföring varigenom innehavaren blivit berikad. Om rätten att delta i framtida emissioner framgår av villkoren vid förvärvet, har detta beaktats i det pris som då erlades alternativt beskattades (om förvärvet utgjorde en förmån). Se även aktieägarspridning i avsnitt 24.3.2.1

Sedvanlig utdelning

Den vanligaste formen av utdelning grundar sig på ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings vinst enligt fastställd balansräkning och den delas ut i förhållande till ägarnas innehav av aktier eller andelar. Beslut om utdelning fattas regelmässigt på bolags- respektive föreningsstämma. Utdelning utgår vanligen i pengar men kan utgå även i annat, t.ex. värdehandlingar som obligationer eller aktier i andra bolag, däremot inte i aktier i det utdelande bolaget.

Lag om förenklad aktiehantering VPC

Börsnoterade aktiebolag är regelmässigt anslutna till VPC. Sådana bolag kallas avstämningsbolag, medan bolag vilkas utdelning sker mot kupong kallas kupongbolag. Utdelningen från VPC sker inte mot kupong utan sätts in på konto som innehas av den utdelningsberättigade.

Rätten till utdelning

I fråga om aktier i kupongbolag är i normalfallet den som innehar utdelningskupong berättigad att lyfta utdelningen. Utdelning på aktier i avstämningsbolag lämnas till den som på avstämningsdagen är registrerad i aktieboken eller i den s.k. mandatförteckningen.

Förtäckt utdelning

I de flesta fall sker utdelning genom att bolagsstämman beslutar att ett visst belopp per aktie ska lämnas till aktieägaren. Om aktieägaren på annat sätt får en förmån från bolaget brukar detta benämnas förtäckt utdelning. Sådan form

av utdelning innebär en förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel. Ofta består denna i att bolaget låter aktieägaren förvärva egendom utan vederlag eller mot en ersättning som understiger ett marknadsmässigt pris.

Inköpsrätter

Det förekommer även att större aktiebolag låtit sina ägare köpa aktier i dotterföretag till underpris. I samband härmed brukar inköpsrätter utfärdas, t.ex. en inköpsrätt för varje aktie i moderbolaget. Utnyttjande av inköpsrätt föranleder normalt utdelningsbeskattning. Om sådan inköpsrätt i stället säljs blir försäljningslikviden att anse som utdelningsbelopp.

Teckningsrätter vid nyemission

Vid nyemission av aktier föreligger vanligen företrädesrätt till teckning för de gamla aktieägarna. Denna teckningsrätt kan antingen användas för teckning av nya aktier eller också säljas. Utnyttjande av teckningsrätter föranleder inte beskattning. Säljs teckningsrätten sker däremot beskattning enligt reglerna om kapitalvinst (avsnitt 30.1).

Fondemission

Vid fondemission sker en överföring av disponibla medel till bundet eget kapital, varvid aktieägarna får nya aktier i förhållande till innehavet av moderaktier. Om moderaktiernas antal inte är jämnt delbart med antalet nya aktier, utfärdas fondaktierätter för rätt till överskjutande antal nya aktier. En fondaktierätt kan antingen säljas eller också – efter köp av ytterligare fondaktierätter– användas för att få ytterligare nya aktier.

Beskattning sker inte heller vid fondemission, dvs. då ägare av aktier i bolaget får på deras respektive innehav belöpande antal fondaktier. Efter en sådan emission har aktieägaren lika stor andel av bolaget som före fondemissionen men andelen är fördelad på ett större antal aktier. Beträffande kapitalvinstberäkning vid försäljning av fondaktierätt se avsnitt 30.

Split

Vid split fördelas befintligt eget kapital på ett större antal aktier och aktieägaren har inte fått någon förmån härigenom.

Omvandlingsrätt

RR har i RÅ 2004 not. 139 behandlat frågan om omvandlingsrätter. Ett bolag avser att sätta ner rösträtten på sina A-aktier och ge ut omvandlingsrätter till A-aktieägarna som ger dem en rätt att omvandla B-aktier till A-aktier. RR har kommit fram till att någon utdelningsbeskattning inte ska ske pga. detta. Omvandlingsrätterna ska behandlas som delägarrätter.

24.3.3.1 Utskiftning m.m.

Utskiftning från svenska aktiebolag

Utskiftade belopp i samband med upplösning av ett aktiebolag hanteras inom kapitalvinstsystemet. Se avsnitt 30 och del 3 avsnitt 1.4.

Som utdelning anses däremot utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden om minskningen genomförs utan indragning av aktier (42 kap. 17 § IL).

Bestämmelserna tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person. Se Handledning för internationell beskattning.

Sakutdelning

Överföring av annan egendom än pengar till aktieägarna, behandlas skattemässigt på samma sätt som kontanta utbetalningar. Denna egendom värderas normalt utifrån marknadsvärdet vid utdelningen (61 kap. 2 § IL).

Upplösning av ideell förening

Till utdelning räknas också vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur förening eller liknande, utskiftats till medlem utöver inbetald insats (42 kap. 18 § IL).

Upplösning av ekonomisk förening

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses normalt vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats (42 kap. 19 § IL).

Vid ombildning av en ekonomisk förening till ett svenskt aktiebolag utskiftas aktierna i bolaget till medlemmarna i föreningen. Värdet av de utskiftade aktierna ska inte beskattas under förutsättning att följande är uppfyllt:

- den utskiftande föreningen får inte vara ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL.
- föreningen ska äga samtliga aktier och alla ska skiftas ut,
- värdet av det som skiftas ut utöver aktier får inte överstiga 5 % av aktiernas kvotvärde och
- om de utskiftade aktierna har karaktär av lager hos mottagaren gäller särskilda regler (42 kap. 20 § IL).

Reglerna tillämpas också på vissa utländska motsvarigheter (42 kap. 20 a § IL).

Vad som skiftas ut till en medlem i den överlåtande föreningen vid en fusion eller en fission ska inte heller behandlas som utdelning (42 kap. 21 § IL). Andelarna i den överlåtande

föreningen anses i stället avyttrade (44 kap. 8 § IL). Till den del utskiftat beloppet avser mottagna andelar i den övertagande föreningen kan reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten tillämpas.

24.3.4 Övriga intäkter av kapital

Lotterivinster

Förutom intäktsräntor, utdelningar och kapitalvinster ska till inkomst av kapital hänföras alla andra intäkter pga. innehav av tillgångar, bl.a. lotterivinster som inte är frikallade från beskattning enligt 8 kap. 3–4 §§ IL, jfr 42 kap. 25 § IL.

Vinst i svenskt lotteri utgör inte skattepliktig inkomst (jfr avsnitt 7.2). Skatteverket är av den uppfattningen att även lotterivinster från EU/EES-land inte ska beskattas, se vidare Skatteverkets ställningstagande 2004-03-30 (dnr 130 281559-04/113). Endast vinster i lotterier och på premieobligationer utanför EU/EES-området inkomstbeskattas (Handledning för internationell beskattning). Inte i något fall får avdrag göras för inköp av lottsedlar eller andra liknande insatser i lotteri.

Regeln i 8 kap. 3 § IL har, fr.o.m. den 1 januari 2009, ändrats så att även vinster i lotterier anordnade i EU/EES-land är skattefria.

I RÅ 1986 ref. 87 hade en person försörjt sig på totalisatorspel i Sverige, Norge och USA. Vinst på svensk totalisator är befriad från inkomstskatt. Sådana spelvinster som översteg 100 kr och som hänförde sig till spel i Norge och USA beskattades däremot enligt 35 § 1 mom. KL som övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Då verksamheten endast bedrivits för egen räkning kunde rörelse inte anses föreligga trots att omfattningen varit betydande. Insatser var inte avdragsgilla. Det var däremot i princip kostnaderna för resor, ökade levnadskostnader och inträdesavgifter, men de kunde i det aktuella fallet inte styrkas.

Autosurf och HYPI

Skatteverket har i ett ställningstagande 2006-04-18 (dnr 131 212503-06/111) tagit upp frågan om verksamheter som benämns Autosurf och HYIP. Skatteverket anser att dessa vanligtvis kan antas ha karaktär av kedjebrevsspel eller pyramidspel om deltagandet förutsätter en inbetalning och utlovar en helt orimlig avkastning. Vid sådant fall bör verksamheten behandlas som ett lotteri.

Eventuell inkomst från deltagande i sådana utländska verksamheter som anordnas utanför EU/EES-området är enligt

Skatteverkets uppfattning därför skattepliktig kapitalinkomst såsom vinst i ett utländskt lotteri.

Pokerspel

Pokerspel som anordnas för allmänheten är enligt Skatteverkets uppfattning ett lotteri i lotterilagens mening. Detta innebär att pokerspel som anordnas inom EU/EES-området inte inkomstbeskattas. Vinster i pokerspel som anordnas utanför EU/EES-området ska enligt Skatteverkets uppfattning däremot beskattas i inkomstslaget kapital, se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-01-31 (dnr 130 19427-05/111).

Tävlingsvinster

Vinster i andra tävlingar än lotterier är skattefria om de inte är av sådant slag att de ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Vidare får de inte bestå av kontanter eller liknande utan ska avse minnesföremål eller ha ett värde som inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste hundratal kronor.

Garantiprovision vid nyemission

Skatteverket anser att ersättning som en fysisk person får för att ställa upp som garant vid nyemission beskattas som en ersättning för en utfärdad säljoption (se Skatteverkets ställningstagande 2006-11-17, dnr 131 699788-06/111). Mer om optionsbeskattningen finns i avsnitt 38.1.5.

Annan avkastning

Även annan avkastning av egendom än sådan som kan karaktäriseras som ränta eller utdelning är skattepliktig (42 kap. 1 § 1 st. IL). Om någon hyr ut t.ex. sin segelbåt, sin husvagn eller sin husbil, är hyran skattepliktig som inkomst av kapital. Intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget hobbyarbete hänförs dock till inkomst av tjänst (prop. 1989/90:110 s. 698).

Aktieindex-obligation – delvis garanterad avkastning

Av RÅ 2003 ref. 48 framgår att om avkastningen på en aktieindexobligation med garanterad avkastning betalas ut löpande under obligationens löptid och inte vid inlösen ska den del som inte är garanterad avkastning beskattas som annan avkastning av delägarrätt/fordringsrätt.

Vid inlösen av en sådan obligation ska det belopp som motsvarar den i förväg lägsta räntan redovisas som ränta. Eventuellt överskjutande belopp (utöver nominellt belopp) är annan avkastning av delägarrätt/fordringsrätt.

Andra intäkter av egendom

Med andra intäkter av egendom avsågs enligt prop. 1989/90:110 s. 698 i första hand sådana som före skattereformen beskattades som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom. 1) KL. Som exempel nämns behållen handpenning då

köpeavtal hävts (RÅ 1958 ref. 33) och intäkt som utlånaren får i samband med blankningsaffärer.

Tidigare har beskattning enligt 35 § 1 mom. 1) KL skett framför allt av inkomster av avtal som inte kan karaktäriseras som avyttring. Följande rättsfall kan nämnas.

I RÅ 1933 ref. 45 beskattades säljaren för skadestånd som denne fått vid återgång av fastighetsöverlåtelse enligt äldre 35 § 1 mom. 1) KL. Skadestånd till köparen vid återgång har däremot beskattats som reavinst (RÅ 1932 Fi 701). Se även RSV/FB Dt 1985:34.

Ersättning för att inte överklaga dom i expropriationsmål har inte ansetts hänförlig till ersättningen för fastigheten utan har beskattats som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom. 1) KL (RÅ 1968 Fi 697).

I RÅ 1978 Aa 273 hade S köpt aktier, i bolag A, av U för 1 kr. Kundförlusterna i A förutsattes bli en miljon kr. Om de blev större skulle U betala ersättning till S. RR fann att denna ersättning skulle beskattas enligt 35 § 1 mom. 1) KL.

Ersättning vid överlåtelse av en fastighetsoption, dvs. rätt att köpa tillbaka en tidigare såld fastighet, har beskattats enligt 35 § 1 mom. KL (RÅ 1990 ref. 80). Överlåtelsen gjordes till annan person än den som köpt fastigheten. Skälet till att överlåtelsen inte reavinstbeskattades som avyttring torde ha varit att en fastighetsoption inte är rättsligt bindande mellan parterna. Optionen ansågs därför inte som en fristående rätt och därmed inte heller som sådan övrig lös egendom som tidigare beskattades enligt 35 § 4 mom. KL (numera 52 kap. IL). Då försäljningen av optionen var en enstaka affärshändelse, kunde den inte anses ingå i rörelse som säljaren bedrev.

Numera synes det dock vara ett krav i lagtexten att tillgången ska vara innehavd, vilket i någon mån kan ändra praxis på den här punkten.

Insättnings-garanti, investerarskydd

I 55 kap. IL finns bestämmelser om beskattning av ersättningar pga. insättningsgaranti och investerarskydd.

Ersättning på grund av insättningsgaranti utgår till personer som förlorat pengar som satts in hos banker och vissa värdepappersföretag som gått i konkurs, se lagen om insättningsgaranti (1995:1571).

Insättaren har rätt till ersättning motsvarande dels det insatta kapitalbeloppet, dels upplupen ränta till den dag då ersättnings-

rätten inträder, dock för varje institut högst 500 000 kr. Ersättningsbeloppet har höjts från 250 000 kr till 500 000 kr. Den högre ersättningen tillämpas på ersättningsfall som inträffar från och med den 6 oktober 2008.

Ersättningen fås från garantimyndigheten (Riksgäldskontoret), men anses utbetald av det institut där insättningen gjorts (55 kap. 2 § IL). Den ska i första hand anses som ersättning för kapitalbeloppet och i andra hand som ersättning för ränta. Den senare delen behandlas som ränteinkomst (55 kap. 3 § IL).

I vissa undantagsfall ska belopp avseende ränta återbetalas till garantimyndigheten. Beloppet får då dras av som ränta (55 kap. 4 § IL).

Utbetalningar pga. investerarskydd behandlas i lag (1999:158) om investerarskydd. Där regleras möjligheterna att få ersättning för förlust av investerares finansiella instrument (dvs. värdepapper) samt medel hos ett värdepappersinstitut. Investerare har rätt till ersättning från investerarskyddet om ett värdepappersinstitut som tillhör skyddet försätts i konkurs och investeraren inte kan få ut de finansiella instrumenten eller insatta medel från institutet.

Ersättning lämnas med belopp som motsvarar värdepapprets marknadsvärde vid utgången av den dag konkursbeslutet meddelades. Ersättningen omfattar också i förekommande fall rätt till ränta till och med dagen för konkursbeslutet. Ersättning utgår med högst 250 000 kr per institut. Ersättning utgår dock inte om investeraren i stället får utdelning i konkursen eller försäkringsersättning eller visst skadestånd (9 §).

Andelsägare i investeringsfonder (värdepappersfonder) samt personer som sparat i individuellt pensionssparande har dock inte rätt till ersättning. Undantag gäller också vid vissa brott. Se 12–14 §§ i lagen om investerarskydd.

Ersättning som betalas ut av garantimyndigheten (Riksgäldskontoret) anses utbetald av det institut där investeringen finns. Om ersättningen inte täcker allt ska den i första hand anses avse insatta medel i form av kapitalbelopp och i andra hand ränta samt i tredje hand finansiella instrument.

Ersättning för ränta behandlas som ränta vid beskattningen (55 kap. 7 § IL).

De värdepapper som förlorats anses avyttrade vid den tidpunkt då ersättningen fastställts. Det innebär att kapitalvinstbeskattning ska ske (55 kap. 8 § IL).

Omfattar ersättningen både noterade och onoterade värdepapper ska ersättningen i första hand anses avse de noterade om inte annat begärs (55 kap. 9 § IL).

Beträffande återbetald ränta gäller detsamma som vid insättningsgaranti (55 kap. 10 § IL).

Om ersättning erhållits från ett utländskt investerarskydd i stället för från det svenska blir beskattningen densamma (55 kap. 11 § IL).

24.4 Andra löpande utgifter

24.4.1 Förvaltningsutgifter och omkostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande (42 kap. 1 § 2 st. IL).

Avdragsgilla över 1 000 kr

Av 42 kap. 6 § IL framgår att förvaltningsutgifter får dras av bara till den del de överstiger 1 000 kr under beskattningsåret.

Någon förändring av begreppet förvaltningsutgift är inte avsedd i 1991 års skattereform, utan äldre praxis kan användas som vägledning (prop. 1989/90:110 s. 404).

Avdrag på annan grund

Det är inte nödvändigt för avdragsrätt att kostnaden kan betecknas som förvaltningsutgift, ränta e.d. som nämns i lagtexten, eftersom även andra omkostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Om en kostnad inte är en förvaltningsutgift kan den således ändå vara avdragsgill på annan grund.

Förvaltningsutgift eller transaktionskostnad

Man måste även fortsättningsvis skilja mellan vad som är en förvaltningsutgift som dras av löpande och vad som är en transaktionskostnad som ska dras av vid kapitalvinstberäkning efter avyttring. Beskattningstidpunkterna är olika och olika avdragsbegränsningar gäller för förvaltningsutgifter och för kapitalförluster.

Förvaltningsutgift i fonder

De förvaltningsutgifter som enligt fondbolagens årsbesked har erlagts av fonderna till fondbolagen, är avdragsgilla hos fonderna, men däremot inte hos fondandelsägarna.

Förvaltningsutgift fondförsäkring

Avdrag för förvaltningsutgift i en fondförsäkring medges inte för ägaren av fondförsäkringen enligt RÅ 2005 not. 132. Utgifterna för att förvalta tillgångarna i fondförsäkringen är försäkringsbolagets utgifter oavsett hur dessa betalas.

Privatbostads-fastighet

Privatbostäder beskattas i inkomstslaget kapital tillsammans med både löpande intäkter av kapital och kapitalvinster m.m. Samma avdragsregler beträffande förvaltningsutgifter gäller för hela inkomstslaget. Det innebär att rätten till avdrag för vissa lånekostnader m.m. kan medges även om lånet lagts ner i en privatbostad eller i annan egendom utanför närings-verksamhet (prop. 1989/90:110 s. 404).

Nedan lämnas exempel på rättstillämpningen avseende förvalt-ningsutgifter. Generellt kan sägas att en kostnad är avdragsgill i den utsträckning den varit nödvändig för intäkternas förvär-vande. Ytterligare exempel finns att hämta i Skatteverkets ställningstagande 2006-05-11 (dnr 131 291293-06/113).

Aviseringsavgift

I praxis har aviseringsavgift för lån ansetts utgöra en avdragsgill förvaltningsutgift (RÅ 1983 1:62).

Bankfacksavgift

I praxis har avdrag medgetts för bankfacksavgift. För att sådan ska vara avdragsgill torde krävas att bankfacket använts för förvaltning av egendom t.ex. för värdehandlingar e.d. Om bankfacket enbart används till annat, t.ex. till att ha fotografier eller privatbrev i, torde avgiften inte vara avdragsgill.

Förmyndararvode

Förmyndarskap avser, till skillnad från vårdnad, förvaltning av omyndigs egendom samt befogenheten att företräda honom i andra angelägenheter än dem som rör hans person. Förmyndar-arvoden kan därmed vara avdragsgilla som förvaltnings-utgifter.

Förvaltararvode

Förvaltare utses för vård av viss egendom. Till den del förvalt-ningen avser tillgångar, torde kostnaden vara avdragsgill.

God mansarvode

God man utses t.ex. för att tillgodose underårigs intressen i olika avseenden eller för att vid sjukdom etc. bevaka den sjukes rätt, förvalta hans egendom och även i övrigt sörja för person. Om det kan visas att en del av kostnaderna för god-mansskapet avser förvaltning av tillgångar, torde sådan kostnad vara avdragsgill.

Inkassokostnader

Utgifter för att inkassera fordringar och exekutiva åtgärder mot gäldenär är avdragsgilla. Däremot torde gäldenärens ersättning till borgenären för inkassokostnader normalt inte vara avdrags-gilla i inkomstslaget kapital.

Inteckning-skostnad

Utgift för inteckning av fastighet (stämpelskatt) är en avdrags-gill kostnad vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttras.

Enligt Skatteverkets ställningstagande 2004-09-24 (dnr 130 568631-04/113) är en inteckningsutgift inte avdragsgill som förvaltningsutgift eller som övrig utgift i kapital. Inteckningsutgiften kan inte heller ingå i omkostnadsbeloppet för annan egendom än den fastighet som inteckningen avser.

Porto etc.

Utgifter för porto och andra kontorskostnader i samband med förvaltning av värdepapper, privatbostäder o.d. är avdragsgilla.

Courtage etc.

Courtage, dvs. provision till fondmäklare eller bank, vid köp och försäljning av värdepapper, anses inte utgöra förvaltningsutgifter. Dessa anses i stället som utgifter för att placera om kapitalet och beaktas vid beräkning av kapitalvinst. På samma sätt behandlas stämpelskatt.

Depåavgift

I RÅ 1985 1:44 medgavs avdrag för depåavgift till bank som förvaltade en post premieobligationer, deponerade som säkerhet för ett lån. Arvode till banks notariatavdelning har ansetts som avdragsgill förvaltningsutgift även om bankens arbete avser omplacering av de i depå förvarade tillgångarna (RÅ 1974 ref. 39)

Utländska fordringar

Avdrag för kostnader avseende hantering av utländska fordringar som inte ska beskattas i Sverige, se Handledning för internationell beskattning.

Avbetalningstillägg o.d.

Avbetalningstillägg och expeditionskostnad vid avbetalningsköp har tidigare inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1970 ref. 9). Så torde vara fallet även fortsättningsvis eftersom utgifterna normalt inte heller kan ses som omkostnader för någon intäkts förvärvande.

Bankgaranti

I praxis har avdrag vägrats för kostnader för bankgaranti (RÅ 84 1:37). Bankgarantiavgifter har inte ansetts vara vare sig ränta eller förvaltningsutgift enligt äldre 39 § KL. I propositionen 1989/90:110 s. 404 uttalades att det inte finns skäl att frångå denna praxis. Ett förtydligande har dock gjorts i prop. 1990/91:54 s. 309. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en bankgarantiavgift utgör en kostnad för att förvärva intäkter är avgiften således avdragsgill i kapital. Detta torde innebära att om bankgarantiavgiften erläggs för exempelvis ett lån som används till en aktieinvestering bör den vara avdragsgill.

Facktidskrifter, datautrustning o.d.

Enskilda personer som handlar med värdepapper har i ökad utsträckning börjat yrka avdrag för facktidskrifter innehållande börsinformation o.d. samt datorutrustning för matematiska beräkningar eller abonnemang på databaserad börsinformation.

För avdragsrätt för den här typen av kostnader krävs ett direkt samband mellan avdragsgilla omkostnader och intäkternas förvärvande. Vid bedömningen av avdragsrätten bör omfattningen av den handel som den skattskyldige bedriver beaktas. Viss ledning om hur stor denna omfattning bör vara kan man få av RÅ 2000 ref. 3.

RR ansåg att det var tillräckligt med 10 till 20 transaktioner och en omsättning på ca en halv miljon kronor per år för att man ska anses ha en aktiv förvaltning. Av ställningstagandet 2006-05-11 (dnr 131 291293-06/113) framgår att Skatteverket anser att antalet transaktioner och omsättningens storlek är de två viktigaste kriterierna för att bedöma om någon har en aktiv förvaltning eller inte. Däremot anser Skatteverket att storleken på erhållna utdelningar och om försäljningarna innebär att en skattemässig vinst eller förlust redovisas i deklarationen är av underordnad betydelse för bedömningen.

Skatteverket anser vidare att enstaka köp och försäljningar av fondandelar normalt inte ska räknas med när man gör bedömningen om man har en aktiv förvaltning. Det kan dock förekomma att fondandelar omplaceras så ofta att enbart fondförvaltningen kan ses som en aktiv förvaltning.

Avdrag för facktidskrifter bör medges endast om dessa är utpräglat inriktade på placeringsrådgivning eller motsvarande eller redovisar företagsanalyser, medan avdrag inte bör medges om de också har karaktär av allmänt nyhetsorgan. I RÅ 2000 ref. 3 medgavs avdrag för tidningarna Börsinsikt och Aktiespararen. Skatteverket har i ställningstagande 2006-05-11 (dnr 131 291293-06/113) som exempel angivit Börsveckan, Stockletters, Stock Words, Börstendenser och Optionstendenser som den typ av tidskrifter där avdrag kan medges vid omfattande handel.

Bevistande av kurser och konferenser samt bolagsstämmor torde inte kunna hänföras till kostnader för intäkternas förvärvande och är därmed inte avdragsgilla.

Avdrag bör medges för kostnad för datorprogram under förutsättning att programmet typiskt sett inte kan användas för annat ändamål än värdepappershantering. I RÅ 2000 ref. 3 (se ovan) medgavs avdrag för dataprogrammen SuperCharts och VP99.

En dator kan användas inom vitt skilda områden och det är numera vanligt att en sådan finns i hemmen för rent privata

ändamål. Mot den bakgrunden kan det hävdas att den skattskyldige skulle ha haft en dator även om han inte hanterat värdepapper. Detta leder i sin tur till den presumtionen att det inte föreligger tillräckligt samband mellan kostnaden för datorn och intäkternas förvärvande. Avdrag bör därför inte medges.

Deklarationshjälp Kostnad för upprättande av deklaration är inte avdragsgill.

Boutrednings-kostnader Kostnader för bouppteckning och boutredning anses inte utgöra förvaltningsutgift eftersom de inte avser förvärv eller bibehållande av inkomst utan är hänförliga till förvärv av själva kapitalet. Kostnaderna kunde dock tidigare beaktas vid fastställande av arvsskatt.

24.4.2 Ränta

24.4.2.1 Vad hänförs till utgiftsränta?

Räntebegreppet Med ränta avses kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att han får låna pengar. Det saknar betydelse om ersättningen betecknats som ränta eller annat. Det innebär att även ersättning som beräknats efter index kan hänföras till ränta. (Se dock nedan om ränta på studielån.)

Räntesatsen beslutas med ledning av marknadsräntan vid lånetidpunkten, säkerheten för lånet, samt lånets löptid.

Som ränta räknas också ersättning för att få disponera beviljad kredit som t.ex. byggnadskreditiv eller checkräkningskredit (RÅ 1970 Fi 6).

Alla ränteutgifter som inte dras av i inkomstslaget näringsverksamhet är i princip avdragsgilla i inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL). Detta gäller även om den inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande (undantag gäller för begränsat skattskyldiga, se nedan under avsnitt 24.4.2.2).

Om en utgift inte är avdragsgill som ränta kan den vara avdragsgill på annan grund, t.ex. därför att den är att bedöma som en omkostnad för en intäkts förvärvande (prop. 1990/91:54 s. 309).

Ränta eller levnadskostnad? Också ränta på lånat kapital som använts för att betala personliga levnadskostnader är avdragsgill.

I RÅ 1984 1:39 vägrade RR emellertid avdrag för ett belopp betecknat som ränta. Omständigheterna var att en person som hyrt båtplats lånat pengar med 15 % ränta från ett uthyraren

närstående bolag. Sedan lånade han i sin tur ut pengarna till uthyraren utan ränta. RR anförde att konstruktionen med ett låneavtal mellan privatpersonen och bolaget uppenbarligen hade till syfte att privatpersonen ska kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera den reella ersättningen för båtplatsen. Räntan fick med hänsyn härtill anses jämställd med hyra och var alltså att bedöma som en till levnadskostnad hänförlig utgift. Rätt till avdrag för räntan förelåg därför inte.

I RÅ 1979 Aa 67 ansåg RR i ett likartat fall att betalningen utgjorde en icke avdragsgill medlemsavgift i stället för en ränta.

Jämför även RÅ 1982 Aa 72 avseende leasing där lån skedde från ett utomstående finansieringsbolag men där motparten var så involverad att leasingavtal och kreditavtal sågs som delar av en och samma transaktion.

I andra fall, där upplåning skett från en utomstående person, har RR medgett avdrag för ränta på lånat belopp men beskattat mottagaren för ränta på utlånat belopp (avsnitt 24.3.1).

Ränta eller avdrags-konstruktion?

I några rättsfall har RR ansett att en transaktion som betecknats som lån i själva verket inte varit något lån utan en transaktion avsedd att minska skatten.

I det överklagade förhandsbeskedet RÅ 1982 Aa 184 hade en person tagit upp ett lån mot en förskottsränta på ca 90 % av lånebeloppet. Transaktionen bedömdes som en skenrätts-handling, varför avdrag inte kunde medges för hela räntan. Som skäl anfördes bl.a. att ett lån som inte tillgodoser ett kapitalbehov utan uppenbarligen endast syftar till att eliminera skatten på en reavinst inte är ett verkligt lån. Vissa speciella omständigheter förelåg i målet.

I RÅ 1987 ref. 78 hade en person tagit upp ett lån på 50 000 kr och i samband därmed betalat förskottsränta på 49 500 kr. Denna betalning ansågs inte utgöra ränta eller annan avdragsgill kostnad som avsågs i 39 § KL i dess lydelse före skattereformen 1990. Eftersom låntagaren under avtalstiden endast kunde disponera över en procent av det utbetalade (lånade) beloppet, dvs. 500 kr, kunde det som förskottsränta betecknade beloppet inte anses utgöra ersättning för kredit, utan var i själva verket betalning för att få tillgång till en handling, som kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande.

I RÅ 1989 ref. 127 ansåg RR att ett egentligt lån inte förelåg utan att det som förskottsränta betecknade beloppet var en

insats i en transaktion där ädelstenar tjänade som värdemätare för transaktionens utfall med vinst eller förlust för kunden. Att kunden senare kunde välja att lösa till sig ädelstenarna ändrade inte bedömningen.

Ränta på studielån

Den 1 januari 1989 trädde ett nytt studiemedelssystem i kraft. Den som har studielån enligt detta system betalar en nettoränta, vilken beräknas med hänsyn till avdragseffekten i skattesystemet och fastställs årligen. Sådan nettoränta är inte avdragsgill (9 kap. 7 § IL).

Ränta på privatfinansierad studieskuld är däremot avdragsgill.

Ränta på skattekonto

Finns överskott på skattekonto beräknas intäktsränta på beloppet medan underskott medför kostnadsränta. Intäktsräntan är skattefri och kostnadsräntan är inte avdragsgill (9 kap. 8 § IL).

Ränta vid avbetalningsköp

Avdragsrätten för ränta vid avbetalningsköp är begränsad till vad som verkligen är ränta. I praxis har ställning tagits till denna fråga i plenimålet RÅ 1970 ref. 9, som avsåg ett överklagat förhandsbesked. Målet gällde ett avbetalningsköp där avtal hade träffats mellan parterna om att ränta skulle erläggas på den obetalda delen av köpeskillingen. RR fann att räntan var avdragsgill vid inkomsttaxeringen, även om den ingick i avbetalningspriset. Någon skillnad på fallande och rak ränta gjordes inte. Det som i avtalet hade rubricerats som avbetalningstillägg och expeditionskostnader ansågs inte avdragsgillt som ränta.

Tomträttsavgäld

Innehas tomt med tomträtt får avdrag ske för den årliga tomträttsavgälden till kommunen (42 kap. 27 § IL).

Räntekompensation

Räntekompensation behandlas som ränta (42 kap. 8 § och 41 kap. 11 § IL). Avdrag för kompensation för upplupen men inte förfallen ränta vid förvärv av obligationer och andra skuldebrev får göras det beskattningsår då den ränta kompensationen avser förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur överlåtit skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta innan räntan förfallit till betalning är utgiven räntekompensation avdragsgill för det beskattningsår då denna överlåtelse skett.

Exempel

Ett skuldebrev förvärvas i oktober år 1 för 550 000 kr.

I detta belopp ingår räntekompensation till säljaren med 18 000 kr. Räntan på skuldebrevet betalas ut i februari år 2. Avdrag för den betalade räntan kan medges först år

2. Skulle däremot skuldebrevet säljas vidare under år 1 får avdrag göras för räntekompensationen redan detta år.

Samma regler ska gälla för räntekompensation då endast rätt till ränta förvärvas. Mottagen räntekompensation behandlas som ränteintäkt för säljaren.

Bestämmelserna om räntekompensation gäller även vid förvärv av andel i räntefond om räntan är särnoterad.

Förtida inlösen av lån

Om någon vill lösa ett lån före förfallodagen erläggs regelmässigt en viss avgift till kreditinstitutet som en direkt kompensation (ränteersättning) för uteblivna kommande ränteintäkter. Denna avgift jämställs med ränteutgift och är avdragsgill som sådan (42 kap. 7 § IL).

Förmånligt lån från arbetsgivare

Om en anställd har lånat pengar från sin arbetsgivare till en ränta som vid lånetillfället understeg marknadsräntan, ska han beskattas för denna förmån som intäkt av tjänst (avsnitt 18.6). Avdrag som för ränta medges för denna förmån (42 kap. 11 § IL).

Kapitalförluster på marknadsnoterade skuldebrev

En särskild bestämmelse gäller för kapitalförluster på marknadsnoterade svenska fordringsrätter utom premieobligationer.

Av 48 kap. 23 § IL framgår att kapitalförluster vid avyttring av marknadsnoterade skuldebrev i svenska kronor ska dras av i sin helhet.

Av 48 kap. 21 § IL framgår att också kapitalförluster vid avyttring av marknadsnoterade andelar i räntefonder ska dras av i sin helhet. Med räntefond avses en investeringsfond som endast består av fordringar i svenska kronor.

Man behöver därför normalt inte skilja på vad som är ränta och vad som är kapitalvinst.

Pantlåneavgift

Sådan avgift för lån hos pantrörelse som beräknas efter viss procent av lånesumman för viss tid har ansetts avdragsgill såsom gäldränta (RÅ 1984 1:94).

Bankgaranti

I målet RÅ 1978 1:89 medgavs inte avdrag för avgift för bankgaranti. Garantin var säkerhet för en till staten utfärdad skuldförbindelse med anledning av att den skattskyldige hade fått anstånd med att betala arvsskatt.

Av RÅ 1984 1:37 framgår att bankgarantiavgift, som banker tar ut vid förmedling av lån, inte kan jämställas med ränta. Den kan heller inte betraktas som avdragsgill förvaltningsutgift vid beräkning av inkomst av kapital.

Bankgarantiavgift kan däremot vara avdragsgill som en kostnad för intäkternas förvärvande (avsnitt 24.4.1).

S.k. räntegaranti

I RÅ 1997 ref. 63 har avdrag vägrats för s.k. räntegaranti. En person avsåg att vid viss framtida tidpunkt ta upp ett lån hos ett kreditinstitut för att förvärva en privatbostadsfastighet. För att minska riskexponeringen vad gällde räntebelastningen avsåg sökanden att med kreditinstitutet ingå ett avtal som gav honom rätt att viss angiven dag låna ett visst belopp till en viss garanterad ränta. För räntegarantin erlades en avgift. Sökande frågade om den berörda avgiften var avdragsgill som ränta, som omkostnad för intäkternas förvärvande eller på annat sätt. Skatterättsnämnden fann att avgiften för räntegarantin inte är avdragsgill som en utgiftsränta. Inte heller ansågs avgiften vara avdragsgill som en omkostnad för förvärv av intäkter av privatbostadsfastighet eller som en anskaffningskostnad vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av en sådan fastighet.

CAP-avtal

I RÅ 1999 ref. 14 tog RR ställning till beskattning av CAP-avtal. Avtalet innebar att om en viss, bestämd ränta skulle överstiga en viss nivå skulle löpande betalningar erhållas vars storlek motsvarade ränteförändringen. Ett sådant fristående avtal bedömdes i detta fall som en option. Om garantin var kopplad till ett lån sågs premien för optionen som ränta och betalningarna som erhölls pga. optionen som återbetalning av ränta.

Utgiftsräntor får dras av fullt ut mot övriga intäkter av kapital.

24.4.2.2 Vem får göra avdraget?

Som förutsättning för ränteavdrag gäller att man varit betalningsansvarig för skulden under den tid räntan avser och att man också erlagt räntan.

Ränta på egen skuld

Den skattskyldige måste således ha varit personligen betalningsansvarig för lånet under den tid räntan avser, se t.ex. RÅ 1980 1:69 III och RÅ 1992 ref. 17.

Borgenslån

Borgensman kan inte medges avdrag för erlagd ränta på borgenslånet, om räntan inte avser tid efter det att han övertagit betalningsansvaret för skulden.

Regressfordran

Om borgensman erlagt ränta, har han möjlighet att få ut beloppet av gäldenären. Om gäldenären ersätter borgensmannen anses han ha betalat en regressfordran och inte en ränta (RÅ 1990 not. 382).

Betalning av ränta för makes räkning

I RÅ 1980 1:69 I och II har RR medgett den make, som varit ensam betalningsansvarig för ett visst lån, avdrag för räntan, trots att den andre maken bevisligen hade inbetalat räntan. RR ansåg att mannen, genom att betala hustruns räntor, hade ställt motsvarande medel till hennes förfogande. Han ansågs sålunda ha betalat räntorna för hennes räkning.

Sambor

Avdrag har medgetts skattskyldig under inkomst av kapital för ränta på lån i fastighet som ägdes av sammanboende. Den skattskyldige hade emellertid i detta fall genom en särskild förbindelse gentemot långivaren iklätt sig personligt betalningsansvar för lånet vid sidan om och solidariskt med sin sambo (RÅ 1983 1:68).

Fysisk person har generell avdragsrätt för ränteutgifter om han varit bosatt i Sverige under beskattningsåret (42 kap. 1 § 2 st. IL). Om han är begränsat skattskyldig medges avdrag för ränta som kan ses som en omkostnad för intäkternas förvärvande. Han medges även avdrag, fr.o.m. 2009 års taxering, för andra ränteutgifter, till den del dessa inte har kunnat dras av i hemlandet, under förutsättning

- att han är bosatt i en utländsk stat inom EES-området,
- att hans överskott av förvärvsinkomster i Sverige och andra länder, uteslutande eller så gått som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige och
- att ränteutgifterna har betalats under den tid han varit bosatt inom EES-området (41 kap. 1 § 3 st. IL). Se Handledning för Internationell beskattning, avsnitt 5.2.

24.4.3 Övriga kostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras, förutom för kapitalförlust, även för utgiftsräntor och förvaltningsutgifter samt för omkostnader för intäkternas förvärvande (42 kap. 1 § 2 st. IL).

Därutöver får avdrag ske för vissa i lagtext särskilt angivna kostnader, för slutligt underskott i nedlagd förvärvskälla i näringsverksamhet och i vissa fall för pensionsförsäkringspremie (41 kap. 3 § IL).

Slutligt underskott i förvärvskälla

Avslutas verksamheten i en verksamhet i inkomstslaget näringsverksamhet och föreligger ett underskott vid taxeringen för sista året, får avdrag för underskottet ske såsom för kapitalförlust i inkomstslaget kapital året därefter eller något

av de följande två åren (42 kap. 34 § IL). En verksamhet anses inte ha upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar.

Rätt till avdrag för underskott föreligger inte om det rör sig om självständig näringsverksamhet i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Rätt till avdrag för underskott i verksamheten föreligger inte heller när verksamheten avslutas genom att en delägare i ett handelsbolag säljer sin andel i bolaget. Däremot får eventuell kapitalförlust på andelen i handelsbolaget dras av till 70 %.

Pensions-försäkringspremie

Avdrag får i vissa dispensfall ske för pensionsförsäkringspremie och inbetalning på pensionssparkonto i inkomstslaget kapital (59 kap. 15 § IL). Detta gäller i de fall en skattskyldig som har avyttrat aktier i fåmansföretag eller andelar i ett fåmanshandelsbolag genom dispens av Skatteverket fått lägga den till försäljningen hänförliga kapitalvinsten till grund för beräkning av Pensionsförsäkringsavgift. Pensionsförsäkringspremien kan i sådant fall få dras av från den del av vinsten som beskattas i kapital.

Vid försäljning av fåmansföretag ska premien i första hand dras av som allmänt avdrag och i andra hand i inkomstslaget kapital. Vid försäljning av andel i fåmanshandelsbolag ska avdraget göras i sin helhet i inkomstslaget kapital.

I de fall verksamheten bedrivits i form av enskild näringsverksamhet kan inkomst av kapital uppkomma vid nedläggning av näringsverksamheten om en näringsfastighet säljs. I sådana fall ska underskott i näringsverksamheten dras av från vinsten på fastigheten enligt reglerna i 45 kap. 32 § IL. Avdrag för pensionsförsäkringspremie görs i sådana fall i inkomst av näringsverksamhet och ingår i underskottet.

Övriga förutsättningar för avdrag måste naturligtvis vara uppfyllda.

Andra omkostnader för intäkternas förvärvande

Avdrag får också göras för andra omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en kostnad således inte är att betrakta som ränta kan den vara avdragsgill ändå därför att den utgör en sådan omkostnad.

Kostnaden måste emellertid ha en viss anknytning till en intäkt.

I RÅ 1982 1:10 ansågs ett skadestånd, som köparen av en fastighet utgett då han inte kunnat fullfölja ett fastighetsköp, inte som en avdragsgill omkostnad vare sig i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet eller i något annat inkomstslag.

Någon intäkt att knyta kostnaden till förelåg nämligen inte. I RSV/FB Dt 1985:34 hade den skattskyldige däremot i sin tur fått ett skadestånd av en annan person pga. samma skäl som ledde till hans egen skadeståndsskyldighet. Avdrag för det utgivna skadeståndet medgavs.

Inte avdrag för lottsedlar

Avdrag medges inte för kostnader för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotterier (42 kap. 25 § 2 st. IL). Avdrag medges inte heller för insatser på totalisator (RÅ 1986 ref. 87, se avsnitt 24.3.3 vid kantrubriken ”Lotterivinster”).

24.5 Skattskyldighetens inträde

Löpande kapitalavkastning

I fråga om den löpande kapitalavkastningen tillämpas kontantprincipen (41 kap. 8–9 §§ IL). Den innebär att skattskyldigheten inträder i fråga om intäkter när avkastningen kan disponeras och avdragsrätt uppkommer när utgifter betalas eller när man på annat sätt har kostnaden. Ränta på bankräkning som tillgodoräknas per den 31 december anses som tillgänglig samma dag. Ränta på fordringsbevis som enligt villkoren ska betalas viss dag, bör normalt anses tillgänglig denna dag, även om utbetalningsavi kommer senare.

Har en borgenär i stället för att lyfta förfallen ränta, efter det att räntan var tillgänglig för lyftning, träffat en överenskommelse med gäldenären om att räntan ska läggas till kapitalet, måste han anses ha förfogat över räntan. Räntan ska då tas upp till beskattning.

Årsskiftesbetalningar

I princip föreligger en strikt kontantprincip, vilket innebär att intäkter respektive betalningar ska hänföras till det år då de kan disponeras respektive verkligen erlagts (se även nedan om förskottsränta).

Kapitalvinster

Skattskyldigheten för kapitalvinst respektive avdragsrätt för kapitalförlust inträder redan vid avyttringstidpunkten. Detta innebär ett avsteg från kontantprincipen och betalningstidpunkten saknar således betydelse (se dock vad gäller för tilläggsköpeskilling och förluster som inte är definitiva under p. 26.2.2). Anstånd med inbetalande av skatten kan i vissa fall medges (avsnitt 26.2).

Utgiftsränta

Utgiftsränta ska som huvudregel dras av det år den betalas eller man på annat sätt har kostnaden (41 kap. 9 § 1 st. IL).

Banker och andra kreditinstitut ska lämna kontrolluppgift om låntagares ränteutgift. Om räntan betalts alldeles före årsskiftet, kan den ha bokförts hos kreditinstitutet någon av de

första dagarna in på det nya året. Oavsett detta är det alltid betalningstidpunkten som är avgörande för avdragsrätten. Årsskiftesbetalningar har varit uppe för prövning i RÅ 2003 ref. 43 även om detta fall handlade om inbetalning av en pensionsförsäkring.

Ränta som läggs till skulden

Om räntan i stället för att betalas läggs till skulden anses den inte betald och avdrag medges inte. Detta gäller oavsett om skuldebrev lämnats på beloppet eller inte (se RÅ 1948 ref. 1 ränta, RÅ 1948 ref. 50 växel, RÅ 1956 Fi 1717 lön, RÅ 1957 Fi 901 ränta, SN 1965 s. 249 ränta, SN 1967 s. 334 = RÅ 1967 Fi 214 ränta).

Om emellertid ett nytt lån upptagits och det nya lånet delvis använts för att betala räntan kan avdrag medges (RÅ 1969 ref. 39).

Frågan om nytt lån upptagits eller om räntan får anses ha lagts till skulden är ofta en bevisfråga där omständigheterna i det enskilda fallet blir avgörande (se t.ex. RÅ 1974 A 1321 och RÅ 1975 Aa 502).

Allmänt sett gäller att om ränta lagts till skulden enligt det ursprungliga skuldebrevet anses nytt lån inte föreligga. Har man däremot skrivit om avtalet eller skrivit ett nytt avtal och räntan lagts till skulden i enlighet med det nya avtalet, anses räntan betald. Normalt ska avtalet vara skriftligt för att kunna stödja ett påstående om att ränta betalts (se RÅ 1953 ref. 51 och RÅ 1956 Fi 2023).

Om däremot lånet avser ett annat belopp än räntebeloppet, större eller mindre, framstår det som mest naturligt att utgå ifrån att ett nytt lån tagits.

Vid byggnadskreditiv har avdrag för ränta som påförts kreditivet medgivits i två fall. I RÅ 1970 ref. 18 var i byggnadskreditivkontraktet bestämt att kreditgivaren ägde påföra ränta på kreditivet. RR ansåg att innebörden av bestämmelsen var att kredittagaren lyft medel på kreditivet och betalat ränta. Byggnadskreditivbeloppet sågs som disponibelt för låntagaren att betala ränta med om han så önskade, som ett separat lån som beviljats tidigare och som var skilt från räntebeloppet.

I RÅ 1970 Fi 6 hade byggnadskreditivet avlyfts genom andra lån under beskattningsåret och räntan fick därmed anses kontant erlagd.

Skatterättsnämnden har i ett beslut 2005-11-01 (som inte har överklagats) kommit fram till att ränta på ett s.k. ”livstidslån”

är avdragsgill. Denna typ av lån innebär att det beviljas med ett maxlånebelopp. Hela beloppet betalas inte ut utan kvarvarande belopp används till att löpande betala den ränta som avser lånebeloppet under hela löptiden. SRN har ansett att denna typ av lån liknar byggnadskreditiv m.m.

Skatterättsnämnden har i ett annat beslut från 2006-10-25 kommit fram till att ränta som beräknats kvartalsvis och läggs till kreditbeloppet men som inte betalas förrän samtidig med lånet inte berättigar till avdrag löpande. Avdrag medges i samband med att lånet betalas.

Skuldsanering och räntekostnader

Skuldsanering innebär att en person helt eller delvis befrias från betalningsansvaret för sina skulder enligt skuldsaneringslagen (SFS 2006:548). I beslutet om skuldsanering ingår både skuldbelopp och förfallen ränta i det beslutade skuldsaneringsbeloppet. Skatteverket anser att de belopp som betalas vid skuldsaneringen i första hand ska anses vara amortering av skuldbeloppet.

Det innebär att ränteavdrag kan medges först sedan hela det ursprungliga kapitalbeloppet (skuldbelopp utan räntbelopp) är betalt vid beslutad skuldsanering (se Skatteverkets ställningstagande 2007-11-06, dnr 131 632949-07/111).

Förskottsränta

Har utgiftsränta erlagts i förskott medges inte avdrag för den del av räntan som avser tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret. Denna del av räntan fördelas i stället lika över de år på vilka räntan avser (41 kap. 9 § 2 st. IL).

Bankräntor o.d.

Bankräntor o.d., som tillgodoförs insättaren per den 31 december, anses som tillgänglig för lyftning denna dag (41 kap. 8 § 1 st. IL).

Obligationsränta

Obligationsränta hänförs till den dag när räntekupong förfaller till betalning eller räntan kan disponeras. På samma sätt beskattas ränta på riksobligationer, kapitalmarknadsreverser, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis m.fl. lån med kontinuerliga räntebetalningar.

Diskonteringspapper

Vid köp av bankcertifikat, statsskuldväxlar och andra diskonteringspapper erhålls inte kontinuerliga räntebetalningar. I stället köper man skuldebrevet till ett pris som understiger det nominella beloppet. På lånets slutdag betalas det nominella beloppet. Rätt beskattningsår är det år då värdepapperet löses in eller vid försäljning dessförinnan, det år då avyttringen skett Se även diskonteringspapper i avsnitt 24.3.1.

Ränte-kompensation

Vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev lämnas – förutom köpeskillingen – även ersättning för upplupen men inte förfallen ränta enligt 81 § Köplagen (1990:931). Sådan ersättning kallas räntekompensation och ska behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (42 kap. 8 § IL). Avdrag för lämnad räntekompensation får göras det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning (41 kap. 11 § IL). Har förvärvaren i sin tur, innan räntan förfallit till betalning, avyttrat skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta är dock utgiven räntekompensation avdragsgill redan det beskattningsår under vilket den avtalade ersättningen ska tas upp till beskattning. Dessa bestämmelser tillämpas på motsvarande sätt på räntekompensation vid förvärv av andel i räntefond.

Tidpunkt för utdelning

Tidpunkten för beslut om utdelning (bolagsstämma e.d.) är avgörande för vem som är skattskyldig för densamma.

Skattskyldighet för utdelning inträder när utdelningen kan disponeras. I kupongbolag är detta den första dag då kupongen kan lösas in.

I avstämningsbolag är den berättigad till utdelning som på avstämningsdagen var införd som aktieinnehavare i aktieboken eller motsvarande. Utdelningen kan emellertid av naturliga skäl inte utbetalas före avstämningsdagen utan kommer i allmänhet mottagarna tillhanda först några dagar efter nämnda dag. Först då ska beskattning ske.

När egendom, t.ex. värdepapper, utdelas, får utdelningen anses tillgänglig för lyftning den dag egendomen kommer aktieägarna tillhanda eller, såsom hos VPC, blir registrerad som innehavare.

När utdelningsbeskattning sker pga. att aktieägarna fått ett bindande erbjudande om att köpa egendom från bolaget till underpris, anses beskattningstidpunkten vara den dag aktieägarna utnyttjar sin rätt. Om inköpsrätten i stället säljs, är det den dag försäljningslikvid erhålls som utlöser utdelningsbeskattning.

Insatsemission

En ekonomisk förening kan göra överföringar från föreningen till medlemsinsatser genom s.k. insatsemission. Denna ska inte behandlas som utdelning (42 kap. 21a § IL). Medlemmen beskattas inte vid tidpunkten för överföringen utan först när emitterat kapital utbetalas till denne (se vidare avsnitt 1.4.5 i del 3).

Utländsk utdelning

Värdet av utdelning på utländska aktier beräknas med ledning av valutakursen den dag utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Denna tidpunkt sammanfaller ofta med den dag beloppet krediteras aktieinnehavarens konto.

25 Utdelning och kapitalvinst − onoterade företag

42 kap. 15 a § IL

övergångsbest. till 42 kap. 15 a § IL (SFS 2005:1136)

prop. 2005/06:40

prop. 1996/97:45

Sammanfattning

De s.k. lättnadsreglerna som tidigare återfanns i 43 kap. IL är från och med den 1 januari 2006 upphävda. I stället har skattesatsen för onoterade andelar som inte är kvalificerade sänkts till 25 %. Detta uppnås tekniskt genom att fem sjättedelar av utdelning och kapitalvinst beskattas med 30 %.

Sparat lättnadsutrymme kommer övergångsvis att kunna utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010.

För en beskrivning av lättnadsreglerna hänvisas till HL för 2006 års taxering, del 1 avsnitt 25.

25.1 Reglernas tillämpningsområde

25.1.1 Bakgrund

Enligt de numera upphävda reglerna i 43 kap. IL fanns möjlighet att beräkna ett utrymme för skattefri del av utdelning på andelar i onoterade företag, ett s.k. lättnadsbelopp.

När lättnadsreglerna infördes motiverades detta med att det fanns vissa skäl att underlätta små och medelstora företags försörjning med externt riskkapital. Det gällde särskilt för de företag vars andelar inte var noterade på någon börs.

I förarbetena till de nya reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag anförs att det finns risk att särskilda skattelättnader till ägare av andelar som är onoterade skulle kunna leda till en samhällsekonomiskt ineffektiv för-

delning av riskkapitalet. Sådana skattelättnader innebär t.ex. att företagens övergång från att vara onoterade till att bli noterade försvåras. Vidare anförs att lättnadsreglerna numera framstår som en internationellt sett udda konstruktion. Eventuella lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen bör i stället knytas till det dubbelbeskattade kapitalet. Därutöver finns samhällsekonomiska skäl mot särskilda lättnadsregler. Även osäkerheten kring om regelverket över huvudtaget haft några positiva effekter och behovet av enklare skatteregler är viktiga argument för att lättnadsreglerna bör avskaffas (prop. 2005/06:40 s. 64 f.).

Avskaffandet av lättnadsreglerna innebär en skattehöjning för alla ägare till onoterade aktier. För att kompensera detta har i stället en sänkning av kapitalskattesatsen i form av kvotering av utdelning/kapitalvinst till fem sjättedelar införts.

På motsvarande sätt kvoteras en kapitalförlust till fem sjättedelar.

25.1.2 Vem omfattas av reglerna

Reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag återfinns i 42 kap. 15 a § IL, dvs. under avdelningen Inkomstslaget kapital. De andelsägare som omfattas av den nyinförda kvoteringen till fem sjättedelar är således endast de som redovisar utdelning och kapitalvinst i nämnda inkomstslag. Detta gäller fysisk person och dödsbo (1 kap. 3 § och 4 kap. IL).

25.1.3 Vilka andelar omfattas av reglerna

Reglerna i 42 kap. 15 a § IL om kvotering till fem sjättedelar omfattar följande aktier och andelar

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Reglerna är inte tillämpliga om

- företaget är marknadsnoterat,
- företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,

- företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,
- företaget är ett privatbostadsföretag,
- andelarna är kvalificerade, eller
- en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

Vid tillämpningen av ovan återgivna röst- eller kapitalandelsregel (återfinns i 42 kap. 15 a § 2 st. 2 p. IL), ska det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 december 2003 utgöra det första av de fyra räkenskapsår som bedömningen kan utgå ifrån. För tidigare räkenskapsår ska i stället gälla att företaget direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på 25 % eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person (9 p. övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136)).

Kvalificerade andelar

Om andelarna är kvalificerade ska i stället de fr.o.m. den 1 januari 2006 nyinförda reglerna i 57 kap. IL, om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, tillämpas (se del 3, avsnitt 10).

Utländsk juridisk person

För att en andel i en utländsk juridisk person ska omfattas av bestämmelserna om fem sjättedels beskattning gäller att den utländska juridiska personen ska vara underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med beskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Se vidare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning rörande kravet på jämförlig beskattning.

Oäkta bostadsrättsföreningar

Vad gäller andelar i en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag som är en bostadsrättsförening, bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag och som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § IL för att vara ett privatbostadsföretag, ska de upphävda lättnadsreglerna tillämpas till och med utgången av år 2011 (2 p. övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136 samt SFS 2008:829)).

Anledningen till undantaget är att slopade lättnadsregler i dessa fall riskerar att leda till väsentligt höjda utgifter. Undantaget gäller i avvaktan på regeringens översyn (2005/06:SkU10 s. 15).

Marknadsnotering

Av lagtekniska skäl har begreppet ”marknadsnoterat” i 42 kap. 15 a § IL knutits till att företaget är marknadsnoterat även om det formellt är andelarna som är marknadsnoterade. I tredje stycket samma lagrum anges därför att ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad. Motsvarande gäller i fråga om utländsk juridisk person. Det räcker således med att t.ex. ett aktieslag är marknadsnoterat för att aktiebolaget i sin helhet ska anses vara marknadsnoterat. Då beskattas utdelning/kapitalvinst även på onoterade andelar fullt ut.

Har företaget upphört att vara marknadsnoterat i anslutning till inledandet av inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs tillämpas inte reduceringen till fem sjättedelar på utdelning och kapitalvinst.

För en närmare beskrivning av begreppet marknadsnoterad, se avsnitt 43.2.3.

Bedömningen av om ett företag är marknadsnoterat eller inte sker löpande under varje beskattningsår för andelsägaren.

Tilläggs-köpeskilling

Enligt 44 kap. 28 § IL gäller avseende tilläggsköpeskillingar att kapitalvinstberäkningen ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de *beräkningsregler* som gällde vid denna tidpunkt. Vad gäller kvoteringsregeln i 42 kap. 15 a § IL ger dess placering i 42 kap. och dess ordalydelse uttryck för att kvoteringen avser beräkningen av vad som ska beskattas. Kvoteringen till fem sjättedelar ska alltså ses som en beräkningsregel och inte som en regel om skattesats (se även Skatteverkets ställningstagande 2006-04-04, dnr 131 207727-06/111).

Kapitalförlust

Kapitalförlust på onoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer är avdragsgill till fem sjättedelar. Efter kvoteringen får kvittning ske mot vinst på sådana tillgångar samt andra marknadsnoterade delägarrätter än svenska räntefonder (48 kap. 20 § IL).

Till den del en kapitalförlust på onoterade andelar inte kan kvittas ska fem sjättedelar av 70 % dras av (48 kap. 20 a § IL).

Exempel

A har kapitalvinster på marknadsnoterade aktier om 50 000 kr. Han har också en kapitalförlust avseende

onoterade aktier om 120 000 kr. Enligt 48 kap. 20 § IL kan av detta belopp 50 000 (5/6 x 60 000) kvittas mot kapitalvinsten. Av förlusten kvarstår då 60 000 kr. Enligt 48 kap. 20 a § IL behandlas den på följande sätt: 35 000 (5/6 x 60 000 x 70 %) dras av och ger ett underskott av kapital med 35 000 kr.

25.2 Sparat lättnadsutrymme

Som ovan anförts fanns enligt de nu upphävda reglerna i 43 kap. IL möjlighet att beräkna ett utrymme för skattefri del av utdelning på andelar i onoterade företag, ett s.k. lättnadsbelopp.

Om utdelningen ett visst år understeg lättnadsbeloppet fick återstående belopp sparas, s.k. sparat lättnadsutrymme. Vid kapitalvinst på sådana andelar undantogs ett belopp motsvarande eventuellt kvarstående sparat lättnadsutrymme från beskattning.

Av övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136) framgår följande.

Punkt 3. Om det vid utgången av år 2005 finns sparat lättnadsutrymme enligt den upphävda bestämmelsen i 43 kap. 6 § IL får detta föras över till kommande beskattningsår och utnyttjas under beskattningsåren 2006−2010 i inkomstslaget kapital. Utdelning ska bara tas upp till den del den överstiger sparat lättnadsutrymme. Ej utnyttjat lättnadsutrymme får föras vidare till nästa beskattningsår, dock längst till år 2010. Även kapitalvinst som uppkommer under nämnda år ska bara tas upp till ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet.

Av övergångsbestämmelserna framgår alltså att sparat lättnadsutrymme, på samma sätt som enligt tidigare regler, reducerar inkomster i inkomstslaget kapital under beskattningsåren 2006−2010. Det som sedan återstår av sparat lättnadsutrymme kan inte utnyttjas.

I 42 kap. 15 a § IL anges att utdelning och kapitalvinst som tas upp som inkomst av kapital ska kvoteras. I förarbetena till stadgandet (prop. 2005/06:40 s. 94) uttalas att om andelarna är onoterade kommer utdelning och kapitalvinst *efter* det att sparat lättnadsutrymme beaktats, att beskattas med 25 % (en beskattning av fem sjättedelar med 30 % ger en skattenivå om 25 %).

Även Skatteutskottet har i sitt betänkande 2005/06:SkU10 (s. 16) uttalat som sin mening, att kvotering ska ske *efter* det att sparat lättnadsutrymme avräknats.

Avräkning för sparat lättnadsutrymme ska således göras före kvoteringen till fem sjättedelar (se även Skatteverkets ställningstagande 2006-12-15, dnr 131 741140-06/111).

Exempel

Beskattningsåret 2006
Utdelning på onoterade andelar: 20 000 kr
Sparat lättnadsutrymme: -8 000 kr
Tas upp till: (5/6 x 12 000 =) 10 000 kr

Övergångsbestämmelserna och indirekt ägt marknadsnoterat företag

Ett sparat lättnadsutrymme vid utgången av taxeringsåret 2006 får utnyttjas vid 2007 till 2011 års taxeringar även om företaget efter 2005-12-31 förvärvat andelar och då blivit ägare till minst 10 % av röst- eller kapitalandelarna i ett marknadsnoterat företag. Har de marknadsnoterade andelarna anskaffats under åren 2004 eller 2005 kan det i vissa fall finnas ett sparat lättnadsutrymme att utnyttja vid 2007 till 2011 års taxeringar (se vidare Skatteverkets ställningstagande 2007-12-03, dnr 131 677265-07/111).

I övergångsbestämmelserna till upphävandet av 43 kap. IL (SFS 2005:1136) och förarbetena till den ändrade lagstiftningen (prop. 2005/06:40) har man inte berört ovannämnda fråga. Rätten att utnyttja det sparade lättnadsutrymmet kan därför finnas kvar trots förvärv av marknadsnoterade andelar.

Kapitalvinst på skalbolagsandelar

Bestämmelserna om sparat lättnadsutrymme gäller inte om kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. IL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag. Bestämmelsen är hämtad från den upphävda 43 kap. 8 § IL.

Benefika fång

Om en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade lättnadsutrymme.

Andelsbyte

Om en andel avyttras genom ett andelsbyte och villkoren i 48 a kap. IL för framskjuten beskattning är uppfyllda, ska sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna. Om de mottagna andelarna inte är kvalificerade (se del 3, avsnitt 10) och hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, ska det sparade lättnadsutrymmet i stället läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Även detta gäller övergångsvis under åren 2006−2010.

26 Kapitalvinst m.m. – allmänt

41 kap. 1 och 2 §§ IL

42 kap. 1 § IL

44 kap. IL

17 kap. 4 § SBL

prop. 1989/90:110, del 1, s. 710 f.

prop. 1999/2000:2, del 1, s. 481f, 505 f, 508 f, del 2, s. 518–545

Sammanfattning

Alla avyttringar utanför näringsverksamhet kapitalvinstbeskattas oavsett hur egendomen förvärvats och oavsett innehavstid.

Med avyttring avses försäljning, byte eller liknande överlåtelse av egendom, s.k. onerösa fång. Såsom skattepliktig avyttring anses däremot inte när någon överlåter egendom som gåva eller vid arv eller bodelning (benefika fång).

Vissa åtgärder jämställs med avyttring. Så är fallet när en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats eller, beträffande utgivna värdepapper, när det företag som gett ut värdepappret försätts i konkurs eller träder i likvidation.

I vissa fall kan uppskov med beskattningen medges. Se avsnitt 29 beträffande fastigheter och bostadsrätter och avsnitt 31 beträffande andelar.

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller för den utfärdade förpliktelsen, minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och omkostnadsbeloppet. Vid försäljning av en del av ett större innehav av egendom av enhetligt värde, används genomsnittsmetoden för att beräkna anskaffningsutgiften.

Om egendomen förvärvats genom arv, gåva e.d. anses egendomen förvärvad genom närmast föregående köp e.d.

Kapitalvinster är som huvudregel skattepliktiga fullt ut. Det innebär att beskattning sker med 30 % av vinsten.

Kapitalförluster är som huvudregel avdragsgilla till 70 %. Ett antal undantag finns. De viktigaste avser aktier, marknadsnoterade delägarrätter, marknadsnoterade fordringar i svenska kronor, andelar i marknadsnoterade räntefonder och fastigheter/bostadsrätter.

Avdrag medges endast för verkliga kapitalförluster. En förlust godtas således inte i de fall motprestation saknas helt eller delvis, såsom vid gåva eller då förlusten beror på att en hyresrätt erhållits. Det får inte heller vara fråga om personliga levnadskostnader.

Kapitalförluster måste dras av det år de uppkommer och får inte sparas.

26.1 Vad beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital?

Kapitalvinster, vinster på vissa förpliktelser

Till inkomst av kapital hänförs enligt 41 kap. 1 och 2 §§ IL bl.a. vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar samt vinster vid åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser. I inkomstslaget kapital beskattas således kapitalvinster som inte ingår i näringsverksamhet och inte heller beskattas i tjänst.

Försäljning av kapitalförsäkring kapitalvinstbeskattas inte sedan 1 januari 2008. Bestämmelser om detta finns i 44 kap. 2 och 40 §§ IL. För tidigare år se avsnitt 36.

Vinster på utländsk valuta

Till kapital hänförs även valutakursvinster på fordringar och skulder i utländsk valuta. Bestämmelser om detta finns i 48 kap. och 54 kap. IL.

Avdrag för motsvarande förluster

Avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och för förlust på förpliktelser avseende optioner och terminer. Avdrag medges också för valutakursförluster på fordringar och skulder i utländsk valuta. Kapitalförluster på lös egendom för privat bruk får dock inte dras av, eftersom de ses som privata levnadskostnader (52 kap. 5 § 2 st. IL). Jfr avsnitt 36.3.2.

Huvudreglerna om vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget kapital återfinns i 42 kap. 1 § IL.

Närings-verksamhet

Till intäkt av kapital räknas sådana vinster som inte ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (10 kap. 1–4 §§, 13 kap. samt 41 kap. 1 § 2 st. IL).

För *fysiska personer* och *dödsbon* hänförs försäljning av omsättningstillgångar och inventarier i näringsverksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet. Dit hör också försäljning av andel i vissa kooperativa föreningar (13 kap. 7 § IL) om innehavet betingats av näringsverksamhet. Fysiska personer och dödsbon torde inte kunna anses bedriva näringsverksamhet i form av värdepappershandel då man i praxis krävt att personen handlar för andras räkning. Detta kräver fondkommissionstillstånd från Finansinspektionen, vilket endast ges till bolag och inte till fysiska personer.

Vinst vid försäljning av andelar i skalbolag kan vara hänförlig till näringsverksamhet (del 3 avsnitt 17.7).

Försäljning av näringsfastighet och bostadsrätt ingående i näringsverksamhet ska beskattas i inkomstslaget kapital även om vissa avdrag ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (avsnitt 27 och 28).

För *handelsbolag* ska förutom ovannämnda försäljningar även avyttring av

- delägarrätter,
- andelar i handelsbolag,
- fordringar i svenska kronor,
- annan lös egendom

samt vinster och förluster på

- optioner,
- terminer samt
- fordringar och skulder i utländsk valuta

hänföras till näringsverksamhet. För handelsbolag är det således bara avyttring av fastigheter och bostadsrätter som hänförs till inkomst av kapital (13 kap. 4 § IL), se vidare del 3, avsnitt 2.

För *aktiebolag* och *övriga juridiska* personer utom dödsbon, se del 2, avsnitt 27.

Tjänst

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor beskattas som inkomst av tjänst. Detsamma gäller för erhållna personaloptioner när rätten utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § IL). Avyttring av de värdepapper som förvärvats med hjälp av personaloptionerna beskattas dock som inkomst av kapital, dvs. som en vanlig aktieavyttring eller motsvarande, se avsnitt (17.2.13).

Av prop. 1989/90:110 s. 654 framgår att vissa försäljningar av hobbyprodukter ska hänföras till inkomst av tjänst.

Till inkomstslaget tjänst hänförs också i vissa fall del av kapitalvinster på aktier i fåmansföretag (del 3, avsnitt 10) och på andelar i handelsbolag (avsnitt 34.2).

26.2 När ska beskattning ske?

26.2.1 Beskattningsutlösande händelser/Avyttring

För att en kapitalvinst eller kapitalförlust ska uppkomma krävs att en avyttring har skett. Skattskyldigheten för kapitalvinster/kapitalförluster inträder i allmänhet vid avyttringstillfället (44 kap. 26 § 1 st. IL). Vissa möjligheter till anstånd med att betala in skatten finns (se nedan vid kantrubriken ”Anstånd”).

Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (44 kap. 3 § IL). Beträffande innebörden av begreppet avyttring gäller fortfarande den praxis som utvecklats före 1990 års skattereform.

För att avyttring ska anses föreligga räcker det normalt inte med att exempelvis nyttjanderätt upplåts. Se dock beträffande allframtidsupplåtelse, 45 kap. 6–7 §§ IL.

Ett optionsavtal, dvs. avtal om rätt för ena parten att vid en viss framtida tidpunkt kunna förvärva eller sälja i avtalet bestämd egendom till visst pris innebär inte att den underliggande egendomen avyttrats. Däremot kan optionsavtalet som sådant avyttras. En terminsaffär innebär avtal om överlåtelse av egendom där affärens fullgörande (överlämnande av egendomen och betalning) sker vid en viss framtida tidpunkt till ett bestämt pris. För sådana terminer som är avsedda för omsättning på marknaden inträder beskattningstidpunkten först när avtalet fullgörs. Gränsdragningsproblem kan uppkomma (RÅ 1982 1:21, RÅ 1983 1:90, RÅ 1984 Aa 78). Se vidare avsnitt 38.

Överlåtelsen ska vara onerös för att utlösa beskattning och ekonomisk ersättning ska ha erhållits. Ersättningen behöver inte bestå av kontant betalning utan även t.ex. övertagande av ett lån, utfärdande av revers eller erkännandet av en fordran räknas.

Benefika överlåtelser som arv, gåva och bodelning utlöser inte kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren utom beträffande andelar i handelsbolag i vissa fall (avsnitt 34).

Vid försäljning till underpris föreligger ibland en gåvoavsikt. I sådana fall föreligger ett s.k. blandat fång.

Byte

Enligt 44 kap. 3 § IL avses med avyttring även byte. Byte av ett slag av egendom mot ett annat utlöser därför kapitalvinstbeskattning. I vissa fall kan dock byte av aktier ske utan att en kapitalvinstberäkning ska ske (avsnitt 30.2 och avsnitt 31).

Skatteverket anser att omvandling av en fordran eller ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat aktieägartillskott normalt är ett byte (se nedan vid kantrubrik ”Omvandling till aktieägartillskott”). I RÅ 2002 ref. 107 har RR funnit att om ett värdelöst villkorat aktieägartillskott har omvandlats till ett ovillkorat sådant så har inte något tillskott skett. En förutsättning för att byte ska föreligga torde därför vara att bytet innebär att värden överförs i båda riktningarna.

Utträde ur ekonomisk förening

En medlem som avgår ur en ekonomisk förening anses ha avyttrat andelen (44 kap. 5 § IL).

Upplösning av investeringsfond

Om en investeringsfond upplöses, anses varje andelsägare ha avyttrat sin andel (44 kap. 6 § IL).

Konkurs, likvidation, fusion

Avyttring anses också föreligga när svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). Är det ett annat företag som har gett ut värdepappret så anses avyttring inte ske förrän företaget är upplöst genom konkursen. Skatteverket anser dock att det skulle strida mot EG-rätten att tillämpa den bestämmelsen på företag inom EU/EES, se vidare nedan. I RÅ 2002 ref. 105 fann RR att tillämpning av bestämmelserna kan komma ifråga även i det fallet att ett handelsbolag har gett ut värdepapper.

Bestämmelsen omfattar alla värdepapper företaget gett ut, t.ex. aktier i bolaget, konvertibla skuldebrev, optionsskuldebrev, optionsrätter m.m. Beträffande andra värdepapper som inte är utgivna är det mera tveksamt om avyttring föreligger vid konkursinträdet (prop. 1999/2000:2, del 1 s. 510). För dem gäller i

annat fall vanliga regler, dvs. att de måste säljas e.d. för att förlusten ska kunna dras av.

RR ansåg i RÅ 2002 ref. 106 att ett villkorat aktieägartillskott inte var ett sådant av bolaget utgivet finansiellt instrument som avsågs i 24 § 2 mom. SIL. Avdrag för förlust medgavs därför inte. I RÅ 2002 ref. 105 ansåg domstolen att en fordran som inte dokumenterats och konkretiserats genom en utfärdad handling e.d. inte heller kunde anses som ett sådant utgivet finansiellt instrument. Däremot ansåg RR i RÅ 2004 ref. 142 att en fordran som har dokumenterats genom bolagets (gäldenärens) aktiva medverkan i form av en revers uppfyller kraven på att vara ett värdepapper. Fordran ansågs därför vara avyttrad när bolaget försattes i konkurs. Se även RÅ 2005 not. 166.

När det gäller regressfordringar tar borgensmannen normalt över fordran när han infriar sin borgen. Om den ursprungliga fordran var ett värdepapper anser Skatteverket att även regressfordran får anses vara ett värdepapper (se Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08, dnr 131 478187-05/111).

Vid konkurser presumeras att förlusten är definitiv redan vid konkursinträdet (44 kap. 8 § 2 st. IL). Man behöver således inte avvakta för att se om det blir någon utdelning i konkursen eller ej. (Annorlunda vid likvidation, se nedan.)

Om aktie eller annat värdepapper faktiskt avyttras efter det att bolaget försatts i konkurs anses ny avyttring ha skett varvid anskaffningsvärdet är 0 kr (44 kap. 34 § 1 st. IL).

Om t.ex. en fordran förvärvas eller borgen infrias efter det att bolaget har försatts i konkurs, kan avdrag för förlust inte medges på grund av bestämmelserna om att värdepappret ska anses avyttrat när bolaget försätts i konkurs. I så fall anser Skatteverket att en annan form av avyttring (t.ex. en försäljning) måste ske för att avdrag för en förlust ska kunna medges.

Förlust på fordran (regressfordran) som inte existerade när bolaget försattes i konkurs och som sålts efter det att bolaget har upplösts kan medges enligt RR (regeringsrättens dom den 5 november 2008, mål nr 4041-06 0ch 3891-05).

För utländskt bolag gäller andra regler. För dessa anses att avyttring föreligger först när bolaget upplöses genom konkurs. Skatteverket anser att detta strider mot EG-rätten, se Skatteverkets ställningstagande 2004-12-01 (dnr 130 657566-04/111). En andel i ett utländskt företag får därför anses avyttrad när det utländska företaget försätts i konkurs om det

utländska företaget hör hemma inom EU/EES-området och motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Kapitalförlusten anses också definitiv när det utländska företaget försätts i konkurs och ett yrkande om avdrag för förlusten ska medges det beskattningsåret. Om avdrag för förlusten i stället yrkas det år då bolaget är upplöst enl. 44 kap. 8 § 1 st. 2 p. IL, ska avdrag medges för detta beskattningsår (under förutsättning att avdrag inte har medgetts tidigare).

På motsvarande sätt föreligger en avyttring när utgivaren av ett värdepapper träder i likvidation.

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation (44 kap. 7 § 1 st. IL). Avdrag för kapitalförlusten medges emellertid inte förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § 2 st. IL). Detta innebär att avdraget normalt medges när likvidationen avslutats. Kan förlustens storlek bestämmas vid en tidigare tidpunkt ska avdrag dock medges redan då (RÅ 1998 ref. 25). Se vidare avsnitt 30.2.

Ett förfarande enligt Chapter 7 i USA:s Bankruptcy Code kan jämställas med likvidation och avyttring anses ha skett när ansökan enligt Chapter 7 lämnas in till domstol. Förlusten blir avdragsgill först när den är definitiv. Ett Förfarande enligt Chapter 11 kan i sig inte jämställas med konkurs eller likvidation då det syftar till att rekonstruera företaget. Den följande rekonstruktionsplanen kan dock i vissa fall innebära att aktierna anses avyttrade (se Skatteverkets ställningstagande 2008-11-11, dnr 131 662138-08/111).

Om utdelning erhållits i en konkurs ska det avdrag som tidigare gjorts för kapitalförlust elimineras. Detta sker genom att den ersättning som erhållits tas upp som vinst, dock högst det belopp för vilket avdrag för förlust medgavs. Medgavs ett kvoterat avdrag för förlusten ska motsvarande kvotering göras beträffande den ersättning som ska tas upp som vinst. Har avdrag medgivits med 70 % av förlusten ska således 70 % av den erhållna ersättningen tas upp (44 kap. 34 § 2 st. IL).

Regeln om förlust vid konkurs gäller inte bara för aktier utan för alla värdepapper, dvs. även för konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, obligationer, förlagsbevis, teckningsoptioner etc. som getts ut av bolaget. Tolkningen av ordet värdepapper bör emellertid göras snäv (prop. 1999/2000:2, del 1 s. 508 f.).

Ombildning ekonomisk förening

Om en ekonomisk förening ombildas till aktiebolag där den skattskyldiges andelar i den ekonomiska föreningen ersätts av aktier i aktiebolaget, anses andelarna inte avyttrade (44 kap. 7 § 2 st. IL).

Ackord

Ett ackordsförfarande innebär inte att en avyttring ägt rum, utan det har endast skett en nedsättning av fordringsbeloppet. Det är heller inte fråga om en transaktion som är att jämställa med avyttring. Under sådana omständigheter aktualiseras inte kapitalvinstberäkning. Om fordringen däremot säljs innan ackord träffats, kan kapitalförlust föreligga.

Omvandling av aktieägartillskott

När en fordran eller ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott anses tillskott ske motsvarande värdet på den omvandlade tillgången. Om fordran/tillskottet var värdelöst vid omvandlingen ska något tillskott inte anses ha skett enligt RÅ 2002 ref. 107 (se även ovan vid kantrubriken ”Byte”). Även om fordran/tillskottet inte är helt värdelöst vid tidpunkten för omvandlingen anser Skatteverket att det inte uppkommer någon avdragsgill förlust eftersom omvandlingen delvis får anses ha karaktär av ackord eller eftergift av en del av fordran/tillskottet.

Skatteverket anser inte att en omvandling av fordran till ett villkorat aktieägartillskott är en avyttring. Omvandlingen innebär bara att det knyts ett villkor till fordringens återbetalning, inte att man definitivt avhänder sig den (se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08, dnr 131 478187-05/111). Mer information om aktieägartillskott finns i del 3 avsnitt 1.6.

Option förfaller

Med avyttring jämställs också att en option förfaller utan att utnyttjas (44 kap. 4 § 1 st. 4 p. IL). Denna regel gäller för standardiserade optioner, teckningsoptioner, fristående köpoptioner samt teckningsrätter, se RÅ 2002 ref. 92.

Betalning

Betalning av skuld med egendom är att betrakta som avyttring av egendomen (RÅ 1972 Fi 659). Den som tar emot betalning anses ha avyttrat sin fordran.

Försträckning

Avyttring har ansetts föreligga vid försträckning, dvs. lån av fungibelt ting där annan likadan egendom ska lämnas tillbaka (RÅ 1965 ref. 19). Observera dock att blankningsaffärer numera är särskilt reglerade. Utlåning av egendom för blankning är undantaget från begreppet avyttring och utlöser inte kapitalvinstbeskattning (44 kap. 9 § IL. Se avsnitt 39). Annan försträckning ska däremot kapitalvinstbeskattas.

Saklån

Saklån, dvs. lån av en individualiserad sak, t.ex. en gräsklippare, och där samma föremål ska lämnas tillbaka, innebär inte någon överlåtelse av äganderätten och är därmed inte någon avyttring.

Utnyttjande av rättighet

Om man utnyttjar ett värdepapper för förvärv av aktier eller annan egendom, sker ingen kapitalvinstbeskattning (44 kap. 10 § IL). Utnyttjande av en rätt att sälja egendom kapitalvinstbeskattas inte heller. Däremot ska försäljningen kapitalvinstbeskattas som andra försäljningar enligt de regler som gäller för den sålda egendomen.

Observera dock att om någon utnyttjar en rätt att förvärva egendom till underpris, kan beskattning komma i fråga under inkomst av tjänst, om det rör sig om ett anställningsförhållande, eller under inkomst av kapital om nyttjandet kan anses vara utdelning för en aktieägare eller ränta för en skuldebrevsinnehavare.

Har egendom förvärvats med stöd av rätten, utgör kostnaden för rätten del av anskaffningsvärdet för egendomen.

Försäljning av rättighet

Försäljning av en rätt, t.ex. en teckningsrätt eller en köpoption kapitalvinstbeskattas.

Konvertering

Konvertering av en konvertibel till aktier kapitalvinstbeskattas inte trots att det egentligen rör sig om ett byte. Aktierna övertar i stället konvertibelns anskaffningsvärde (44 kap. 10 § och 20 § IL). Inlösen av omvänd konvertibel beskattas däremot, se RÅ 2001 ref. 21 och avsnitt 30.1 och 30.2.

Avskattning vid karaktärsbyte

Om egendom övergår från att i samma ägares hand ha varit sådan egendom som kapitalvinstbeskattas till att bli sådan egendom som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning (karaktärsbyte), kan avskattning komma i fråga (41 kap. 6 § IL). Detta innebär att kapitalvinstbeskattning sker som om egendomen avyttrats till dess marknadsvärde. Värdeökningen fram till karaktärsbytet beskattas, och egendomens marknadsvärde vid karaktärsbytet utgör därefter anskaffningsvärde i näringsverksamheten.

Avskattning är emellertid frivillig för den skattskyldige om marknadsvärdet på tillgångar överstiger dess omkostnadsbelopp, dvs. då det finns en latent vinst på tillgången. Han kan välja att inte skatta av värdeökningen hos egendomen. Egendomen behåller då sitt ursprungliga omkostnadsbelopp i näringsverksamheten.

För fysiska personer, dödsbon och handelsbolag beskattas normalt avyttring av fastigheter och bostadsrätter i inkomstslaget kapital även när de utgör näringsfastigheter. Regeln är därför i praktiken inte tillämplig på sådan egendom.

Om avskattning vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet, se avsnitt 27.

Anstånd

Anstånd med inbetalning av skatten kan medges under vissa förutsättningar. Se 17 kap. 4 § SBL och Handledning för skattebetalning, avsnitt 18.5.

26.2.2 Skattskyldighetens inträde – Avyttringstidpunkten

Avyttringsdagen

Skattskyldighet för kapitalvinst och avdragsrätt för kapitalförlust inträder när egendomen avyttras (44 kap. 26 § 1 st. IL). Betalningstidpunkten saknar normalt betydelse i detta sammanhang.

Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då det föreligger ett för båda parter bindande avtal avseende försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag avhändelsen blir definitiv. Ledning kan sökas i de äldre rättsfall som behandlar innehavstidens längd, eftersom denna räknas från förvärv till avyttring.

Definitiv förlust

Uppkommer avdragsgill förlust inträder avdragsrätten vid samma tidpunkt. En förutsättning är att förlusten är definitiv (44 kap. 26 § 2 st. IL), se dock förlust vid konkurs och likvidation, avsnitt 26.2.1 och 30.2.

En kapitalförlust som blir definitiv först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte avdragsgill om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt 3 kap. 19−20 §§ IL (se även Skatteverkets ställningstagande 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

Bestämd köpeskilling

Vid avyttringen beskattas nettot på affären. Nettoresultatet beräknas på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till förvärvet och avyttringen oavsett vilket beskattningsår de hänför sig till. Det innebär att om köpeskillingen är bestämd men ska betalas först ett senare beskattningsår, ska beskattning för hela vinsten ändå ske vid avyttringstidpunkten.

Tilläggs-köpeskilling

Om köpeskillingen inte är bestämd utan beroende av en framtida händelse, kan det slutliga resultatet av affären inte beräknas för det beskattningsår då avyttring sker. Är någon del av köpeskillingen känd under avyttringsåret beskattas den då, medan tillkommande belopp ska beskattas vid taxeringen för det år eller de år då den kan beräknas (44 kap. 28 § IL). Beskattning ska ske det år det är klart *att* tilläggsköpeskilling ska betalas samt *hur stor* den blir. Det är alltså inte någon förutsättning att den erhållits. Om den är beroende av exempelvis resultatet efter bokslutsdispositioner i ett bolag under ett visst år, torde beloppet få anses bli känt i samband med bokslutet i bolaget för beskattningsåret. Om köpeskillingen är beroende av resultatet före bokslutsdispositioner kan situationen bli annorlunda.

Erhålls betalning, t.ex. i form av handpenning, får det presumeras att den definitiva köpeskillingen kommer att inkludera detta belopp.

Beskattningen av tilläggsköpeskilling ska ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret. Det är emellertid det senare taxeringsårets skattesats som ska tillämpas.

Om tilläggsköpeskilling ska erläggas och beloppets storlek är okänt, får förlust inte dras av förrän den slutliga köpeskillingen bestämts (44 kap. 26 § 2 st. IL).

Är tilläggsköpeskillingen maximerad till ett visst belopp får så stor del av förlusten dras av för avyttringsåret som motsvarar vad som med säkerhet kommer att vara förlust. Återstoden av förlusten kvittas mot tilläggsköpeskillingen för det år då denna bestäms (se även Skatteverkets ställningstagande 2007-03-26, dnr 131 175287-07/111).

En kapitalvinst som beror på en tilläggsköpeskilling som utbetalas först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte skattepliktig om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (se även Skatteverkets ställningstagande 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

Av prop. 1989/90:110 s. 712 framgår vidare att osäkerheten om resultatet av en avyttring även i andra fall än det nämnda kan vara så stor att det är motiverat att beskattningen av hela eller delar av resultatet skjuts upp. Om intäkten redan influtit

eller blivit känd till sin storlek, kan ett uppskjutande inte ske utan att detta uttryckligen framgår av lagtexten.

Nedsatt köpeskilling

Om det föreligger fel eller brist i den överlåtna egendomen, kan köpeskillingen komma att nedsättas – antingen frivilligt eller efter dom. Då river man upp den ursprungliga taxeringen och sätter ned kapitalvinsten. Se även SN 1989 s. 147.

Optioner

Bestämmelser om uppskjuten beskattning finns för optioner, terminer och blankningsaffärer, se avsnitt 38 och 39.

26.3 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst/avdragsgill kapitalförlust

26.3.1 Beräkningen

Kapitalvinster och kapitalförluster

Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan den ersättning som erhållits, minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL). Från försäljningsintäkten får avdrag alltså göras för försäljningsprovision och liknande utgifter.

Med omkostnadsbelopp avses normalt utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter), 44 kap. 14 § IL. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet av egendomen som t.ex. erlagd köpeskilling, inköpsprovision, stämpelskatt o.d. samt för förbättringskostnader. I omkostnadsbeloppet får inte räknas in utgifter som täckts genom näringsbidrag eller statligt eller kommunalt bidrag (44 kap. 18 § IL).

Räntekompensation, dvs. ersättning för upplupen men ej förfallen ränta, som erhålls i samband med en avyttring av skuldebrev räknas inte med vid vinstberäkningen utan behandlas som andra räntor.

Endast nominell vinst beskattas och indexuppräkning av omkostnadsbeloppet som kompensation för penningvärdets fall medges således ej.

Förpliktelser

För förpliktelser, som t.ex. skulder i utländsk valuta, gäller som huvudregel att som intäkt tas upp vad som erhålls vid ingåendet av förpliktelsen och avdrag får ske för vad som utgetts vid upphörandet av förpliktelsen (44 kap. 15 § IL och avsnitt 33).

För utfärdade optioner och för blankningsaffärer finns särskilda bestämmelser (avsnitt 38 och 39).

26.3.2 Anskaffningsutgiften

Anskaffningsutgiften består i huvudsak av den faktiska kostnaden för förvärv av egendomen.

Genomsnittsmetoden

Vid försäljning av en del av ett innehav av egendom med enhetlig beskaffenhet, ska genomsnittsmetoden användas för beräkning av anskaffningsutgiften (48 kap. 7 § IL).

Genomsnittsmetoden innebär att omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter eller fordringsrätter av samma slag och sort ska beräknas gemensamt på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.

Regeln är tillämplig främst på värdepapper som aktier o.d., marknadsnoterade fordringar i svenska kronor, fordringar och skulder i utländsk valuta samt vissa råvaror som t.ex. guld. Den är däremot inte tillämplig på lös egendom som innehafts för personligt bruk som t.ex. glas, porslin och bestick. Enligt Skatteverkets uppfattning är genomsnittsmetoden inte heller tillämplig på terminsavtal, se Skatteverkets ställningstagande 2005-04-12 (dnr 131 192631-05/111) .

Eftersom bestämmelserna framför allt tillämpas på delägarrätter, behandlas de närmare under avsnittet 30.3 om kapitalvinst på aktier o.d.

Schablonmetoden

För marknadsnoterade delägarrätter får 20 % av försäljningspriset användas som alternativt omkostnadsbelopp (schablonregeln), 48 kap. 15 § IL. Detta gäller dock inte för optioner, terminer och inte heller för teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som erhållits på grund av aktieinnehav. Dessa anses nämligen förvärvade utan kostnad (48 kap. 13 och 15 §§ IL). Att inlösenrätter och säljrätter anses förvärvade utan kostnad är nytt sedan inkomståret 2006 (tax 07). Schablonregeln kan inte beräknas på aktiernas värde vid förvärvstillfället (prop. 1989/90:110 s. 710).

Schablonregeln får sedan 1 januari 2008 tillämpas även för delägarrätter om de varit marknadsnoterade men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs (48 kap. 15 § 2 st. IL).

Benefikt fång

Om skattskyldig förvärvat den avyttrade egendomen genom benefikt fång, anses den erhållen genom det onerösa fång som

skett närmast dessförinnan (kontinuitetsprincipen), 44 kap. 21 § IL.

Detta innebär att om egendom erhållits genom gåva och givaren i sin tur erhållit egendomen genom arv, måste man gå tillbaka i fångeskedjan tills man finner ett oneröst förvärv. Vad som då erlagts utgör egendomens faktiska anskaffningskostnad. I förekommande fall ska genomsnittsmetoden tillämpas.

Exempel

Någon har ärvt hälften av en aktiepost i ett dödsbo. Han ”ärver” då också hälften av anskaffningsvärdet för värdepapperna. Säljer han en del av de förvärvade aktierna ska samma andel av hans hälft av anskaffningsvärdet dras av. Har han redan tidigare värdepapper av samma slag och sort ska det ”ärvda” anskaffningsvärdet ingå i genomsnittsberäkningen för hela aktieposten.

Dessa regler gäller även om någon vid ett arvskifte eller en bodelning erlagt skiftesvederlag för den erhållna egendomen.

Betalning vid arvskifte

Om delägare i dödsbo i samband med arvskifte (även delskifte) löser ut övriga dödsbodelägare med kontant belopp, anses avyttring inte föreligga och lösenbeloppet utgör inte anskaffningsutgift.

Har någon genom arv, testamente eller bodelning pga. makes död förvärvat egendom som var omsättningstillgång i näringsverksamhet hos den avlidne, men som inte utgör sådan tillgång för förvärvaren, gäller en särskild bestämmelse. Egendomen ska då anses förvärvad för det bokförda värdet

Blandade fång – arv, bodelning

Om delägare i ett dödsbo köper egendom från dödsboet utan samband med arvskiftet, anses en andel av egendomen motsvarande hans andel i dödsboet förvärvad genom arv och återstoden genom oneröst fång. Anskaffningsutgift bestäms med utgångspunkt i detta.

Exempel

Hälftenägare i ett dödsbo förvärvar egendom från dödsboet mot ett marknadsmässigt vederlag. Han anses då ha förvärvat halva egendomen genom köp med hälften av priset som anskaffningskostnad. Den andra hälften av egendomen anses förvärvad genom arv. Han ”ärver” då också hälften av den anskaffningskostnad dödsboet fått dra av om dödsboet sålt egendomen. Andra hälften av

det vederlag han erlagt påverkar inte kapitalvinstbeskattningen.

Detta gäller såväl för fastigheter som för annan egendom.

Blandade fång – gåva

Har egendom avyttrats till ett pris som understiger marknadsvärdet och gåvoavsikt föreligger, utgör mellanskillnaden gåva. En sådan transaktion utgör delvis köp, delvis gåva. Man talar då om blandade fång.

Om det blandade fånget avser fastighet gäller helhetsprincipen (jfr avsnitt 27).

För annan egendom än fastigheter, t.ex. bostadsrätter och aktier, tillämpas delningsprincipen. Om vederlaget motsvarar halva marknadsvärdet, anses egendomen förvärvad till hälften genom köp till hälften genom gåva. Det utgivna vederlaget anses då belöpa på hälften av den erhållna egendomen medan den andra hälften av egendomen anses erhållen såsom gåva, varvid mottagaren övertar överlåtarens anskaffningsvärde till den delen (RÅ 1943 ref. 9 och RÅ 2003 not. 104). I RÅ 1970 Fi 1212 var vederlaget emellertid obetydligt jämfört med värdet på egendomen. Denna ansågs då i sin helhet förvärvad genom gåva.

Om gåvoavsikt inte föreligger, anses egendomen förvärvad i sin helhet genom köp (RSV/FB Dt 1985:30). Det utgivna vederlaget utgör då egendomens anskaffningsvärde även om det skulle understiga marknadsvärdet. Vid överlåtelse till närstående torde man emellertid kunna utgå ifrån att gåvoavsikt föreligger. Bevisbördan för att gåvoavsikt ej förelegat torde i sådana fall åvila den som vill hävda att gåvoavsikten saknas.

Rätten till avdrag för kapitalförluster vid avyttring till underpris är begränsad (44 kap. 23–25 §§ IL, avsnitt 26.3.3 nedan, kantrubriken ”Endast verkliga förluster”).

När någon erlägger ett pris som överstiger marknadsvärdet på egendomen, ska endast den del av köpeskillingen som motsvarar egendomens marknadsvärde anses som vederlag vid kapitalvinstbeskattningen om gåvoavsikt föreligger. Samma belopp ska ses som anskaffningsutgift för förvärvaren. Det kan även finnas andra orsaker till att någon betalar ett pris som överstiger marknadsvärdet för en egendom. Beroende på omständigheterna kan den överskjutande ersättningen anses vara ett tillskott till ett bolag, ersättning för något annat (en annan egendom eller utförd tjänst), skadestånd eller liknande.

Överskjutande del får ses som gåva, tillskott, skadestånd eller annat (RÅ 1980 1:57).

I vissa fall är en köpare beredd att betala ett överpris för att förvärva en viss egendom. Egendomen kan t.ex. har ett stort affektionsvärde för köparen. Om gåvoavsikt inte föreligger ses i dessa fall hela vederlaget som försäljningspris för säljaren och som anskaffningsutgift för köparen. Liksom vid underpris torde man vid överlåtelse mellan närstående till överpris presumera att gåvoavsikt föreligger. Den skattskyldige har bevisbördan för att så inte är fallet.

Egendom i utlandet

Värdet på egendom i utlandet varierar delvis beroende på valutakursförändringar mellan den svenska kronan och valutan i det land där egendomen finns. Reglerna för kapitalvinstbeskattning beräknas alltid i svenska kronor. Om man sålt en fastighet i utlandet tillämpas de svenska kapitalvinstreglerna för fastigheter, och har man sålt aktier tillämpas reglerna för delägarrätter.

Om anskaffningsutgiften erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen på dagen för köpeavtalet. Motsvarande gäller för försäljningslikviden (omräkning sker efter kursen vid avyttringstillfället) och för andra avdragsgilla kostnader. En särskild regel finns emellertid i 44 kap. 16 § IL. Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen. Regeln är tillkommen av praktiska skäl för att man ska slippa göra tre vinstberäkningar, en för den sålda egendomen, en för fordringen i utländsk valuta och en för den utländska valutan. Regeln innebär att vinsten eller förlusten på valutan kommer att beskattas tillsammans med vinsten/förlusten på den avyttrade egendomen. Någon motsvarande regel finns inte vid förvärvet. Se vidare avsnitt 33.

Räntekompensation

När en räntebärande fordran överlåts ska köparen – förutom köpeskillingen – erlägga ersättning för den rätt till ränta som belöper på tiden efter senaste ränteförfallodag (81 § köplagen (1990:931)).

Denna bestämmelse kan bli tillämplig på fordringar i svensk eller utländsk valuta eller på fordringar som beskattas som delägarrätter.

– förvärv fr.o.m. 1994

Fr.o.m. inkomståret 1994 ska räntekompensation vid överlåtelse av en fordran behandlas som ränteintäkt resp. räntekostnad (42 kap. 8 § IL), se avsnitt 24.3.1.

Livränta

Om egendom avyttrats mot vederlag i form av en livränta, sker beskattningen enligt särskilda bestämmelser i 44 kap. 35–39 §§ IL. Eftersom livränta är vanligast vid fastighetsförsäljningar behandlas reglerna i avsnitt 27.

Byte

Vid byte anses marknadsvärdet på den erhållna egendomen som avyttringspris för den överlåtna. På motsvarande sätt är marknadsvärdet på den överlåtna egendomen anskaffningsvärde för den erhållna (den korsvisa principen). Dessa värden behöver inte överensstämma.

RR har i RÅ 2001 ref. 57 tagit ställning till hur stor anskaffningsutgiften är vid infriande av borgen och förvärv av regressrätt på den ursprunglige låntagaren. Omkostnadsbeloppet utgörs då av den erlagda köpeskillingen, dvs. det belopp borgensmannen betalat till långivaren. Detta gäller även om marknadsvärdet på regressfordringen är lägre. Huvudprincipen är således att det är det som betalats för förvärvet som utgör anskaffningsutgiften.

Om den ena egendomen är marknadsnoterad medan notering saknas på den andra, kan man emellertid i affärsmässiga förhållanden ofta utgå ifrån att värdena är ungefär lika stora. Värdet på den onoterade egendomen kan därför uppskattas till värdet på den noterade om inte annat visas. I praktiken kan man ofta utgå från att avyttringspriset för den bortbytta egendomen också är anskaffningsvärdet för den erhållna egendomen. Jfr RÅ 2002 ref. 101 (överlåtelse till danskt bolag mot vederlag i form av aktier i bolaget).

I RÅ 2002 ref. 107 har RR funnit att en omvandling av ett värdelöst villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat sådant inte innebar att något tillskott till bolaget gjorts. Anskaffningsutgiften för aktierna ökade därför inte.

Räntefri revers

Om vederlaget vid en avyttring utgörs av en räntefri revers eller en revers med låg ränta, ska marknadsvärdet på reversen vid försäljningstillfället anses som försäljningspris. Värdet på skuldebrevet måste således diskonteras (RÅ 1987 ref. 102 och RÅ 1988 ref. 148). Reversens räntedel beskattas enligt kontantprincipen när den betalas. Se avsnitt 24.3.1.

Om betalning skett i svenska kronor ska erlagt belopp anses som anskaffningsutgift (RÅ 2001 ref. 57). Någon omvärde-

ring ska inte göras pga. att den erhållna egendomen inte är värd lika mycket som erlagts i betalning. Däremot kan betalningen avse även annat än förvärvet och i sådana fall ska en fördelning ske och endast en del av utgiften hänföras till anskaffningen.

Lön

Om en anställd pga. sin tjänst fått förvärva tillgång till underpris och beskattats för denna förmån, utgörs anskaffningsutgiften av tillgångens marknadsvärde. Därtill kommer de kostnader han haft i samband med förvärvet.

Detta gäller även om förmånen inte har kunnat beskattas i Sverige till följd av att personen ifråga var bosatt utomlands vid förvärvet (RÅ 2005 not. 129). I domen prövade RR vilken anskaffningsutgift en person hade på en aktie förvärvad med stöd av personaloptioner där förmånen inträffade när han var bosatt utomlands. När beskattningstidpunkten är den s.k. kantidpunkten, dvs. då optionen först kan utnyttjas, är anskaffningsutgiften för aktierna optionernas marknadsvärde vid beskattningstidpunkten med tillägg för lösenpriset på aktierna. Om beskattningstidpunkten är då optionen utnyttjas för köp av aktier, är anskaffningsutgiften för aktierna marknadsvärdet på aktierna vid förvärvet (dvs. förmånsvärdet plus lösenpriset).

Om värdepapper köpts till ett reducerat pris, och denna förmån inte tagits upp till beskattning på grund av undantagslagstiftningen i 11 kap. 15 § IL, torde anskaffningsutgiften utgöras av den faktiska kostnaden man haft för att förvärva egendomen. Skälet till denna undantagslagstiftning var nämligen att jämställa anställda med allmänheten vid offentliga erbjudanden om förvärv av värdepapper på förmånliga villkor och de anställda bör då anses ha samma anskaffningsutgift som andra som utnyttjat erbjudandet.

Om en tillgång har avyttrats till ett pris som överstiger marknadsvärdet och den överskjutande delen beskattas i tjänst, ska ersättningen anses motsvara marknadsvärdet (44 kap. 17 § IL).

Utdelning, ränta

Om en aktieägare eller skuldebrevsinnehavare förvärvat egendom till underpris från bolaget/låntagaren utgörs anskaffningsutgiften av vad som faktiskt erlagts för egendomen med tillägg för vad som utgjort utdelning eller ränta.

26.3.3 Hur stor del är skattepliktig/avdragsgill?

Kapitalvinster

Kapitalvinster beräknas nominellt och är med några undantag skattepliktiga till 100 %. Bland undantagen kan nämnas de särskilda reduceringsregler som finns för beräkning av kapital-

vinst vid avyttring av onoterade andelar, kvalificerade andelar i fåmansföretag, fastigheter och bostadsrätter (se avsnitt 25, 27, 28 samt del 3 avsnitt 10).

Kapitalförluster

Genom skattereformen infördes som huvudregel en kvotering av den avdragsgilla förlusten till 70 %. Genom särskilda kvittningsregler kan i somliga fall förluster utnyttjas fullt ut. Se vidare resp. avsnitt. För fastigheter och bostadsrätter gäller särskilda regler.

Endast verkliga förluster

Avdrag medges bara för verkliga förluster (44 kap. 23–25 §§ IL). Att sälja egendom till exempelvis egna barn till underpris leder således inte till en avdragsgill förlust annat än i den mån omkostnaderna överstiger marknadsvärdet på egendomen (avsnitt 26.3.1 vid kantrubriken ”Blandade fång”).

För att lagrummet ska kunna tillämpas torde emellertid krävas en benefik avsikt. Om någon säljer egendom till underpris till en utomstående av affärsmässiga skäl, t.ex. därför att han behöver pengar snabbt, torde förlusten vara avdragsgill. Av prop. 1989/90:110 s. 711 framgår att den skattskyldige har bevisbördan i denna del. Vid försäljningar till närstående och liknande torde normalt benefik avsikt föreligga.

Bestämmelserna kan tillämpas även om försäljningen sker indirekt via en juridisk person.

I näringsverksamhet ska uttagsbeskattning i regel ske och då uppkommer ingen förlust som beror på att överlåtelse sker till ett värde under marknadsvärdet.

Byte mot hyresrätt o.d.

Om den skattskyldige vid försäljning erhållit en rättighet eller förmån som inte påverkar vinstberäkningen, ska värdet av rättigheten beaktas om förlust uppkommit (44 kap. 25 § IL).

Detsamma gäller om förmånen tillfallit en närstående och om det skett indirekt via en juridisk person.

Med värde avses inte affektionsvärde o.d. (prop. 1989/90:110 s. 711).

Ett typiskt fall är när säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt. I RÅ 1987 ref. 89 I och II ansåg RR att en hyresrätt inte ska åsättas något värde vid beräkning av vinst och förlust. Hyresrätt får enligt 12 kap. 65 § JB inte överlåtas mot vederlag utan överlåtelsen är ogiltig och vederlaget ska lämnas tillbaka.

Om det vid byte av fastighet mot hyresrätt jämte kontant ersättning uppkommer en förlust pga. att den kontanta ersättningen understiger anskaffningsutgiften, är förlusten inte avdragsgill.

Om däremot en vinst uppkommer (den kontanta ersättningen överstiger anskaffningsutgiften) ska endast denna vinst beskattas. Något tillägg ska inte göras för uppskattat värde på hyresrätten.

Vid byte av hyresrätt mot fastighet ska hyresrättens värde inte heller räknas in i anskaffningskostnaden för fastigheten.

Personlig levnadskostnad

Förbudet mot avdrag för personliga levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL gäller även för kapitalförluster. Detta framgår av RR:s motivering i RÅ 2000 ref. 45 även om domstolen i just det fallet ansåg att avdrag borde medges. Om förlusten på aktierna i stället berott på förmåner som aktieägaren fått i samband med utnyttjandet av golfanläggningen eller om villkoren för förvärvet och försäljningen av aktien i övrigt varit sådana att transaktionerna typiskt sett leder till en förlust så kan en personlig levnadskostnad ha förelegat. Se även RÅ 1984 not. 204 där avdrag vägrades för förlust på lån till god vän.

Av RÅ 2003 ref. 12 och RÅ 2003 not. 56 framgår också att utlåning till närstående och ingående av borgensförbindelse för närstående i allmänhet kan antas ha sådant samband med den personliga relationen att förlust får karaktär av personlig levnadskostnad. Det är den skattskyldiges sak att visa motsatsen.

Förluster på kapitalplaceringsegendom i allmänhet kan emellertid inte anses som personliga levnadskostnader för den som gjort en egen satsning av ekonomisk karaktär, jfr RR:s motivering i RÅ 2001 ref. 57 angående förlust på regressrätt pga. infriande av borgen för skulderna i eget aktiebolag.

Bosatt i Sverige

Fysisk person har generell avdragsrätt för förlust på avyttring av egendom eller på skattepliktiga förpliktelser om han varit bosatt i Sverige under beskattningsåret. Begränsat skattskyldig har avdragsrätt för förluster endast om han varit skattskyldig här för motsvarande vinst (se Handledning för internationell beskattning).

27 Avyttring av fastigheter

2 kap. 2, 6–16, 22, 34 §§ IL

8 kap. 22 § IL

10 kap. 2 § IL

11 kap. 37 § IL

13 kap. 1–2, 4,6 §§ IL

15 kap. 1 § IL

19 kap. IL

25 kap. 7, 8 och 10 §§ IL

26 kap. IL

29 kap. IL

31 kap. IL

41 kap. IL

44 kap. IL

45 kap. IL

53 kap. IL

Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen 68–74 §§

prop. 1967:153 s. 143, prop. 1975/76:180 s. 69, 132−133 och 140, prop 89/90:110, prop. 90/91:54, prop. 99/00:2, del 2, s. 342−343 och 545−559

Sammanfattning

I avsnittet behandlas de regler som gäller vid avyttring av fastighet, eller del av fastighet, som utgör privatbostad respektive kapitaltillgång i näringsverksamhet. I avsnittet behandlas även avyttring av tomtmark. Avyttring av fastighet som utgör lagertillgång behandlas i HL del 3, avsnitt 8. Avyttring av en privatbostadsfastighet omfattas till största delen av reglerna i inkomstslaget kapital, men kan även beröras av regler för inkomst av näringsverksamhet. När en näringsfastighet avyttras berörs både

regler i inkomstslaget kapital och regler i näringsverksamhet, t.ex. återföring av värdeminskningsavdrag samt regler om ersättningsfonder. Eftersom avyttring av fastigheter berör många delområden inom beskattningen omfattar avsnittet även delar av sådana områden som behandlas särskilt på andra ställen i HL. I slutet av avsnittet finns vissa övergångsbestämmelser.

27.1 Gemensamma principer

Fastighet

Den grundläggande definitionen av fastighet framgår av första kapitlet JB. Av 1 § framgår att fast egendom är jord som är indelad i fastigheter. Till fastighet hör enligt 2 kap. 1 § JB byggnader, ledningar m.m. Detsamma gäller tillbehör till byggnader av det slag som framgår av 2 kap. 2 och 3 §§ JB. Se avsnitt 24.1.1.

Byggnad på ofri grund

Byggnad som utgör lös egendom räknas enligt 2 kap. 6 § IL även som fastighet. Detsamma gäller tillbehör till byggnader av det slag som framgår av 2 kap. 2 och 3 §§ JB. Se avsnitt 24.1.1.

Fysiska personer

För fysiska personer och dödsbon är kapitalvinst vid icke yrkesmässig avyttring av bl.a. fastighet skattepliktig intäkt av kapital enligt 41 kap. 1 § IL. Detta gäller både privatbostadsfastighet och näringsfastighet som är kapitaltillgång. Är avyttringen yrkesmässig, dvs. gäller den en näringsfastighet som är lagertillgång, ska försäljningsintäkten redovisas i näringsverksamheten. Se HL del 3, avsnitt. 8.

Juridiska personer

För juridiska personer hänförs alla inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). För sådana som är egna skattesubjekt, redovisas avyttringen av fastigheten i näringsverksamheten, även om vinstberäkningen sker enligt kapitalvinstreglerna.

Handelsbolag

Handelsbolag är inte skattesubjekt. Inkomst vid avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång beskattas därför hos bolagets delägare. För delägare som är fysisk person eller dödsbo innebär det att kapitalvinsten tas upp i kapital och för delägare som är juridisk person att kapitalvinsten tas upp i näringsverksamheten.

Fastighet utomlands

Samma vinstberäkningsregler gäller om fastigheten ligger utomlands (2 kap. 2 §, 45 kap. 1 § och 3 § 3 st. IL). Se vidare i Handledning för internationell beskattning. Beträffande avyttringspris i utländsk valuta, se 44 kap. 16 § IL.

Avyttring

Med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 § IL). Andra exempel på sådan överlåtelse är apport, expropriation, delavyttring, upplåtelse av nytt-

janderätt på obegränsad tid och (om vederlag utgår i pengar) marköverföring genom fastighetsreglering.

Gåva av fastighet mot vederlag i form av en annan fastighet kan för gåvotagare anses vara byte av fastigheter som föranleder kapitalvinstbeskattning. Se RÅ 1991 ref. 98, även beträffande beräkningen.

Samägande, utlösen av delägare

Överlåtelser i enlighet med samäganderättslagen som innebär att en eller flera delägare löser ut andra delägare anses inte utgöra en avyttring för kvarstående delägare.

Exempel

En delägare i en fastighet avser att bli ägare till hela fastigheten. Fastigheten försäljs på offentlig auktion, där den ropas in av delägaren. Han anses inte ha avyttrat sin tidigare ägda andel i fastigheten, eftersom den inte bytt ägare. Förfarandet föranleder därför inga beskattningskonsekvenser för köparen. SRN 1998-06-16.

Kontinuitetsprincipen

Har fastighet förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande, dvs. på ett sätt som inte är jämförbart med köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv, anses den förvärvad vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt förvärv (44 kap. 21 § IL). Detta är den s.k. kontinuitetsprincipen.

Den som förvärvar fastighet genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande, får tillgodoräkna sig den föregående innehavarens anskaffningsutgift och förbättringsutgifter. Skulle även denne ha förvärvat fastigheten genom arv, testamente, bodelning eller liknande, så läggs anskaffningsutgiften m.m. i det tidigare ägarledet till grund för beskattningen osv.

Kontinuitetsprincipen och karaktären privatbostad

Kontinuitetsprincipen innebär däremot inte att en fastighets karaktär av privatbostad automatiskt övertas av den nye ägaren. För att avgöra fastighetens fortsatta karaktär ska ny bedömning ske efter den nye ägarens förhållanden. Om den nye ägaren använder fastigheten på sådant sätt att fastigheten inte längre utgör privatbostad gäller dock tröghetsregeln. Fastigheten behåller då sin karaktär som privatbostad till utgången av året efter det år som fastigheten övergick till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning (2 kap. 11 § 2 st. IL).

Tröghetsregeln

Beträffande tröghetsregeln som innebär att omklassificeringen till näringsfastighet får förskjutas, se avsnitt 24.1.2.2.

Dold äganderätt

Det är inte ovanligt att makar/sambor åberopar dold äganderätt vid kapitalvinstbeskattningen. I RÅ 1989 ref. 91 har klargjorts

att dold äganderätt ska beaktas vid inkomstbeskattningen. Konsekvensen av att dold äganderätt åberopas blir att båda parter anses vara ägare till egendomen. Den officielle ägaren ska alltså beskattas endast för den andel av vinsten, vanligtvis hälften, som belöper på honom, och den dolde ägaren för resten.

För att hävda dold äganderätt ska fastigheten vara förvärvad under den tid som parternas ekonomiska gemenskap förelegat. Den dolde ägaren ska också ha haft ekonomiska förutsättningar att bidra till förvärvet. Följande tre villkor ska uppfyllas:

1. Avsikten med förvärvet ska ha varit att anskaffa en gemensam bostad.
2. Den dolde ägaren ska på något sätt ha bidragit till finansieringen av förvärvet.
3. Parterna ska ha avtalat eller förutsatt att fastigheten skulle vara deras gemensamma.

Beträffande dold äganderätt i ersättningsbostad – se avsnitt 29.1.2

Köp eller gåva, helhetsprincipen gäller

Vid avgörandet av om en fastighetsöverlåtelse ska betraktas som köp eller gåva tillämpas helhetsprincipen. För bostadsrätter och annan lös egendom tillämpas i stället delningsprincipen (avsnitt 28.1). Det saknar betydelse hur parterna själva betecknat överlåtelseavtalet.

Överlåtelseårets värde avgör köp eller gåva

Vid inkomstbeskattningen anses överlåtelsen helt och hållet utgöra köp om mottagarens vederlag motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet för överlåtelseåret om inte marknadsvärde är lägre (Se nedan vid kantrubrik ”Om marknadsvärdet är lägre än taxeringsvärdet”).

Bland äldre rättsfall kan nämnas bl.a.

– RÅ 1969 ref. 32, lånen var mindre än taxeringsvärdet varför gåva i enlighet med avtalet,

– RÅ 1969 Fi 756, köpeskilling större än taxeringsvärdet varför köp (SvSkT 1970 s. 69) och

– RÅ 1981 1:29, köpeskilling mindre än taxeringsvärdet varför gåva trots att parterna betecknat avtalet som köp.

Se även RÅ 1985 1:51, där RR ansåg gåva föreligga med följande motivering:

> ”Enligt avtalet mellan M och hans hustru ska köpeskillingen för fastigheten, 300 000 kr, i sin helhet erläggas först tio år efter avtalets undertecknande. Någon ränta ska inte betalas under denna tioårsperiod. Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på fastigheten, vars taxeringsvärde uppgår till 160 000 kr. Nuvärdet vid avtalstillfället av det vederlag M sålunda erhåller understiger betydligt värdet av fastigheten.”

I de rättsfall som föreligger torde det ha varit underförstått att marknadsvärdet varit högre än taxeringsvärdet. I princip bör bedömningen vara densamma oavsett om förvärvaren är närstående till överlåtaren eller inte.

Fastighet i utlandet

Överlåtelse av fastighet i utlandet ska behandlas som en avyttring om ersättningen motsvarar eller överstiger 75 % av marknadsvärdet. Om ersättningen understiger 75 % av marknadsvärdet behandlas överlåtelsen som en gåva, om det finns en gåvoavsikt. Skatteverkets ställningstagande 2008-04-16 (dnr 131 99609-08/111).

Arvs- och gåvobeskattningens regler avviker

De inkomstskattemässiga reglerna om det värde som ska användas vid bedömningen om en överlåtelse utgör köp eller gåva, avviker från den sedan 1 januari 2006 upphävda arvs- och gåvobeskattningens regler om vilket värde som skulle användas vid fastställande av en gåvas värde. Reglerna om underlaget för uttagande av stämpelskatt (lagfartskostnaden) avviker också från de inkomstskattemässiga reglerna.

För att belysa skillnaderna innebär dessa regler i korthet följande.

För uttag av arvs- och gåvoskatt utgjorde taxeringsvärdet *året före gåvoåret* underlag för bestämmande av gåvans värde (Lag 1941:416 om arvsskatt och gåvoskatt).

Stämpelskatt tas normalt inte ut vid överlåtelser genom arv eller gåva. Dock gäller att om en gåvotagare betalar minst 85 % av en gåvas värde, ska stämpelskatt tas ut. Underlaget utgörs av det taxeringsvärde som gällde under *året före det år som lagfart beviljas* (Lag 1984:404 om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter).

Överlåtelse till eget bolag

En överlåtelse av en fastighet till ett av överlåtaren helägt bolag behandlas som en avyttring även om ersättningen understiger taxeringsvärdet, eftersom det saknas ett gåvomoment (RÅ 1993 ref. 43). Fr.o.m. 2000 års taxering finns särskilda regler när fysisk person eller ett handelsbolag i vilket

en fysisk person är delägare, överlåter kapitalvinstbeskattad egendom till ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt är delägare. Reglerna innebär kortfattat att egendomen anses ha överlåtits motsvarande sitt omkostnadsbelopp, eller marknadsvärde om det är lägre, 53 kap. IL.

Överlåtelse till eget bolag som inte är helägt

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 ansåg Regeringsrätten att det förhållandet att närstående ägde 20 % i det förvärvande bolaget inte ändrade överlåtelsens karaktär av avyttring.

I ett senare rättsfall (RÅ 2001 ref. 2) överläts en fastighet för en ersättning som understeg taxeringsvärdet till ett bolag i vilket närstående ägde 40 %. Regeringsrätten ansåg att gåvomomentet blev så betydande att överlåtelsen skulle behandlas som en gåva.

Om marknadsvärdet är lägre än taxeringsvärdet

I en marknad med fallande fastighetspriser, kan det ifrågasättas om överlåtelser till marknadsvärde som understiger taxeringsvärdet alltid ska anses som gåvor vid bedömningen om kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren och anskaffningsvärde för förvärvaren. Så bör enligt Skatteverkets uppfattning inte vara fallet. Har överlåtelsen skett till ett marknadspris som understiger taxeringsvärdet, bör den godtas som en överlåtelse genom köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv, under förutsättning att tillfredsställande utredning föreligger om egendomens riktiga marknadsvärde.

Köp eller arv

Angående arvingars förvärv från dödsbo som inte sker genom arvskifte finns beträffande fastigheter en fast utvecklad inkomstskattepraxis som innebär avsteg från den ovan nämnda helhetsprincipen. Trots att det enligt civilrätten är fullt möjligt för dödsbodelägare att köpa egendom från dödsboet anses vid inkomstbeskattningen en lika stor andel av fastigheten som delägaren har i dödsboet ha förvärvats genom arv (RÅ 1953 Fi 774, 1966 Fi 506 och RÅ 1984 1:92). Dödsboet, som säljare, anses till motsvarande del ha avhänt sig fastigheten dels genom försäljning, dels genom arvskifte. Se även i del 3 av Handledningen, avsnitt 3.7.4.

Fastighet som överlåtits på grund av arvskifte genom arvskifteslikvid anses i sin helhet förvärvad genom arv. Dödsboet ska inte kapitalvinstbeskattas och för förvärvaren gäller, enligt kontinuitetsprincipen, att fastigheten anses förvärvad vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt förvärv (RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040 och RSV/FB Dt 1977:10).

Frågan om dödsbodelägares förvärv av fastighet skett genom köp eller på grund av arv genom arvskifteslikvid måste bedömas med ledning av de faktiska omständigheterna vid förvärvet från dödsboet. I RÅ 1950 not. 144 hade visserligen ett köpekontrakt upprättats ca 4 månader före arvskiftet, men eftersom fastigheten ingick som en del i arvskifteslikviden bortsåg RR från köpet och fastigheten ansågs förvärvad genom arv.

Någon egentlig tidsgräns finns inte när det gäller hur nära arvskiftet som en dödsbodelägare kan göra ett köp från dödsboet. Utköpet torde i princip kunna ske samma dag som arvskiftet om de formella kraven härför är uppfyllda. Härmed avses att formellt riktigt köpekontrakt föreligger, upprättat separat från arvskifteshandlingen, att likvid erlagts samt att dödsboet, som säljare, är lagfaren ägare till fastigheten. Se HL del 3, avsnitt 3.7.3 och 3.7.4.

Sammanfattningsvis måste alltså en samlad bedömning göras av hur överlåtelsen är utformad. Härvid beaktas om försäljningen skett på ett separat upprättat kontrakt eller om överlåtelsen ingår som en del i arvskifteslikviden. Ett dödsbo som har för avsikt att sälja fastigheten måste vara lagfaren ägare även om försäljningen sker till någon av dödsbodelägarna.

Angående upplåtelse av nyttjanderätt m.m. och marköverföring genom fastighetsreglering, se avsnitt 27.4 och avsnitt 27.5.

27.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst

Skattskyldigheten inträder det år avyttringen sker. Hela kapitalvinsten beskattas på en gång.

> *Prop. 1989/90:110 s. 712, författningskommentaren till 24 § 4 mom. 1 st. SIL (44 kap. 26 § IL)*
>
> ”Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse … Skattskyldighet inträder på en gång för hela reavinsten vid avyttringen.”

Beträffande avyttringar som skett före år 1990 års utgång men som pga. första kronans princip inte beskattats senast vid 1991 års taxering, se 4 kap. ILP, övergångsbestämmelser till 44 kap. 69 § IL, avsnitt 27.11.

Tillkommande belopp, tillkommande köpeskilling

En förutsättning för att kunna beskatta hela kapitalvinsten vid avyttringen är att den är känd det år när avyttringen sker. I 44 kap. 28 § IL finns regler om tillkommande belopp, vars storlek inte är känd det år när avyttringen sker.

Tilläggsköpeskilling

Reglerna innebär att när ytterligare betalning erhålls, så görs en ny vinstberäkning med tillämpning av de regler som gällde vid avyttringstidpunkten. Den del av vinsten som inte redan har beskattats ska tas upp vid taxeringen för det år då storleken av tillkommande belopp kan beräknas.

> *Prop. 1989/90:110 s.712, författningskommentaren till 24 § 4 mom. 2 st. SIL (44 kap. 28 § IL)*
>
> ”Liksom enligt gällande rätt är dock en förutsättning härför att reavinsten kan beräknas med tillräcklig säkerhet vid denna tidpunkt … Enligt den gällande regeln ska den tillkommande köpeskillingen beskattas det år då beloppet blir tillgängligt för lyftning. I den föreslagna regeln har detta ändrats till det år då beloppets storlek blir känd. Erhålls betalning från köparen utgör detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjligt att bestämma.”

För tillkommande belopp avseendeavyttringar som skett före 1990 års utgång och som beskattats senast vid 1991 års taxering, se 4 kap. ILP, övergångsbestämmelserna till 44 kap. 70 §, avsnitt 27.11.

Avyttringsdag

Avyttringen sker genom köpekontraktets undertecknande. Detta gäller även om det finns en avtalsklausul om att äganderätten ska övergå på köparen vid senare tidpunkt (RÅ 1950 ref. 5 och RN Serie I 1968 6:5). Klausuler som innebär att köpet inte ska fullföljas om köparen inte erlägger full köpeskilling, ändrar ingenting därvidlag. Avtal om annan tillträdesdag än datum för köpekontraktet saknar också betydelse i detta avseende.

Kontraktsdatum gäller även om försäljningen gjorts beroende av något villkor eller av att myndighet ska godkänna överlåtelsen. Skulle ett sådant villkor inte uppfyllas eller sådant tillstånd inte ges, hävs som regel fastighetsförsäljningen. Någon kapitalvinstberäkning ska då enligt allmänna principer inte ske.

Beträffande gåva av fastighet mellan makar gäller dagen för upprättande av gåvobrev som överlåtelsedag. Det förutsätter att gåvobrevet uppfyller formkraven i 4 kap. Jordabalken.

Expropriation

I expropriationsfall har dagen för enkelt eller kvalificerat förhandstillträde ansetts vara avyttringsdag (RÅ 1972 ref. 22 och RSV/FB Dt 1981:6).

Säljare och köpare är enligt JB inte bundna av utfästelse att sälja eller köpa fastighet. En skriftlig förbindelse att framledes sälja en fastighet utlöser inte heller någon kapitalvinstbeskattning (RÅ 1957 Fi 1084). Äganderätten till en bostadsbyggnad som uppförts av en åbo under den tid han innehaft en jordbruksfastighet med åborätt (ständig besittningsrätt) har inte ansetts övergå på denne förrän vid den tidpunkt då fastigheten hade friköpts (RSV:s meddelanden 1972 ser. I nr 8:10).

27.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust

Förluster

Avdrag för kapitalförlust medges bara om förlusten är verklig. För att förhindra avdrag för konstgjorda förluster finns särskilda bestämmelser i 44 kap. 23–25 §§ IL.

Reglerna är generellt utformade men är framför allt föranledda av att helhetsprincipen gäller för fastigheter. Sålunda föreligger inte avdragsrätt för förlust som uppkommer på grund av avyttring till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet (44 kap. 24 § IL).

Till den del marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet torde förlusten dock vara avdragsgill. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet.

> *Prop. 1989/90:110, s. 711, författningskommentaren till 24 § 3 mom. 1 st. SIL*
>
> ”Regeln ger uttryck för den allmänna principen att avdrag endast medges för verkliga förluster. Bestämmelsen innebär att avdragsrätt inte föreligger för en reaförlust som uppkommer på grund av en avyttring till underpris om inte den skattskyldige visar att han överlåtit egendomen utan avsikt att göra en förmögenhetsöverföring till mottagaren. Den skattskyldige har således bevisbördan för sina påståenden i denna del. Utrymmet för en underprissättning som tillkommit utan avsikt och således endast beror på en ”dålig affär” är minimalt när det gäller försäljningar till närstående och liknande. Avdrag bör därför inte komma ifråga om underprisförsäljningen skett direkt eller indirekt via juridisk person till närstående eller andra som har en

> påtaglig intressegemenskap med den skattskyldige. Den nya bestämmelsen har emellertid fått en generell avfattning såväl ifråga om avyttrad egendom som personkrets. Det förhållandet att en fastighetsöverlåtelse med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen anses som onerös (vederlag som inte understiger taxeringsvärdet) hindrar inte myndigheterna från att vid förlustberäkningen bedöma överlåtelsen efter dess verkliga innebörd. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet."

Förlust reduceras med dolda överföringar

Vid bedömningen av verklig förlust ska även beaktas om överlåtaren eller någon honom närstående direkt eller indirekt tillförsäkrats en rättighet eller förmån som inte framgår av kapitalvinstberäkningen. Även om en sådan rättighet eller förmån av särskilda skäl inte ska åsättas något värde vid vinstberäkningen, men ändå får antas ha ett värde, så ska värdet beaktas när det gäller avdrag för kapitalförlust. Till den del underpriset beror på tillgången eller rättigheten så ska förlusten reduceras. Om exempelvis säljaren av ett småhus fått överta en hyreslägenhet av köparen är förlusten till den delen inte avdragsgill.

> *Prop. 1989/90:110, s. 711, författningskommentaren till 24 § 3 mom. 2 st. SIL: (44 kap. 25 § IL)*
>
> "… har reglerna om att en verklig förlust skall föreligga specificerats ytterligare. Där föreskrivs nämligen att vid beräkningen skall också beaktas om överlåtaren eller någon honom närstående direkt eller indirekt via juridisk person fått någon förmån eller rättighet som saknar formellt marknadsvärde men likafullt har ett ekonomiskt värde för honom. Ett typiskt exempel på detta är, …, att säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt."

27.2 Beräkningsenhet

27.2.1 Allmänt om taxeringsenhet och fastighet

Huvudregeln när en eller flera taxeringsenheter avyttras är att kapitalvinstberäkning görs särskilt för varje taxeringsenhet. Har en del av en taxeringsenhet avyttrats (delavyttring av fastighet) gäller likaså att vinstberäkningen görs särskilt för denna.

45 kap. 3 § 1 st. IL

”Kapitalvinsten ska beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.”

Om flera taxeringsenheter sålts till samma köpare och alternativregeln i 4 § (se avsnitt 27.2.3) inte tillämpas, måste utredning göras för varje såld taxeringsenhet. Detta medför att försäljningssumman, om den är gemensam för flera taxeringsenheter, ska delas upp på de olika taxeringsenheterna.

I rättsfallet RÅ 1980 1:14 hade en skattskyldig sålt en jordbruksfastighet vid skilda tillfällen under samma beskattningsår. Skogsmarken hade sålts till fortifikationsförvaltningen och återstoden av fastigheten till lantbruksnämnden. Fastigheten ansågs vid kapitalvinstberäkningen ha avyttrats genom två av varandra oberoende försäljningar. Den skattskyldige hade hävdat att hela fastigheten hade sålts till samma köpare, staten.

Fastighet som består av delar med olika karaktär

Omfattar taxeringsenheten förutom näringsfastigheten även privatbostadsfastighet, ska vinst eller förlust beräknas särskilt för privatbostadsfastigheten.

45 kap. 3 § 2 st. IL

”Omfattar en taxeringsenhet både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet, ska kapitalvinsten beräknas för dem var för sig.”

Bestämmelsen innebär att om en lantbruksenhet avyttras, som omfattar en privatbostadsfastighet, ska avyttringen inkomstskattemässigt behandlas som försäljning av både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet. Den vanliga situationen är att en jordbruksfastighet omfattar ett småhus med tomtmark som är privatbostad för säljaren.

Den uppdelning som inkomstskattemässigt görs av lantbruksenheten leder till att försäljningspriset delas upp som om avyttringen avser två olika taxeringsenheter. Eftersom vinstberäkningen ska ske särskilt, måste därför anskaffningsutgifter och omkostnadsbelopp beräknas vardera för privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten.

Innan beräkning av vinst eller förlust sker för de olika delarna på en taxeringsenhet måste överlåtelsens karaktär av köp eller gåva fastställas för hela taxeringsenheten. Se avsnitt 27.1, kantrubrik ”Köp eller gåva, helhetsprincipen gäller”.

När vinstberäkningarna görs, måste försäljningsintäkten och anskaffningsutgiften fördelas mellan privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten.

Fördelning av avyttringspriset

Avyttringspriset bör vanligtvis fördelas med ledning av det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen, såvida inte utredning företes som talar för annan fördelningsgrund.

Fördelning av förvärvspriset

Beträffande uppdelning av anskaffningsutgiften ska detta ske med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gällde vid förvärvet såvida inte utredning företes som talar för annan fördelningsgrund. För fastigheter som förvärvades före 1975 saknas uppgifter som möjliggör uppdelning mellan privatbostad och näringsfastighet (byggnadsvärdet från tiden före 1975 inkluderar såväl värde på mangårdsbyggnad som värde på ekonomibyggnader). För dessa äldre förvärv kan det enligt Skatteverkets uppfattning eventuellt godtas att fördelning av anskaffningsutgiften sker utifrån taxeringsvärdet vid avyttringen. Ett skäl för att inte godta en sådan fördelning kan t.ex. vara att omfattande ny-, till- eller ombyggnad skett under innehavstiden, vilket också ofta är fallet för dessa äldre innehav. Föreligger sådana omständigheter avseende förvärv före år 1975 utgör därför 1975 års taxeringsvärde ett bättre underlag för fördelning av förvärvspriset, än det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen.

27.2.2 Delavyttring

Avyttring av del av fastighet jämställs med avyttring av fastighet. Vinstberäkning sker särskilt på samma sätt som för hel taxeringsenhet (45 kap. 3 § 1 st. IL).

Vid en delavyttring från en jordbruksfastighet får uppdelningen i privatbostadsfastighet och näringsfastighet betydelse, eftersom begreppet taxeringsenhet inte är liktydigt med den avyttrade fastigheten när det gäller en lantbruksenhet. Eftersom vinsten beräknas på grund av förhållandena på den avyttrade delen, blir beräkningen av omkostnadsbeloppet beroende av om delavyttringen sker från privatbostadsfastigheten eller näringsfastigheten. Se avsnitt 27.2.5 och avsnitt 27.7.6.

27.2.3 Avyttring av fastighet, eller del av fastighet, som ingått i annan taxeringsenhet

Om avyttringen avser en fastighet som tidigare under innehavet ingått tillsammans med en eller flera andra fastigheter i en gemensam taxeringsenhet får vinstberäkningen för den avyttrade fastigheten, om överlåtaren vill det, göras som om fastigheterna fortfarande utgjorde en enda enhet (45 kap. 4 § IL).

Dessa regler gäller också när allframtidsupplåtelser och delavyttringar sker från en sådan fastighet (45 kap. 9 och 23 §§ IL).

Denna bestämmelse är ett avsteg från huvudregeln i 45 kap. 3 § IL att vinstberäkning sker särskild för varje fastighet. Det har ansetts finnas behov av denna särregel i 4 § för fastigheter som tidigare ingått i samma enhet. Motivet är att omkostnadsbeloppet i dessa fall inte ger en korrekt bild av en avyttrad fastighets anskaffningsutgift, eller, för en nybildad taxeringsenhet, att anskaffningsutgift saknas.

För fastigheter som tidigare endast delvis ingått i en annan enhet krävs för att få tillämpa denna bestämmelse att vid avyttringstillfället mer än 50 % av taxeringsvärdet för den avyttrade fastigheten ska avse den del som tidigare ingått i den gemensamma enheten (45 kap. 4 § IL).

27.2.4 Avyttring av ideell andel

Om en person avyttrar hela sin ideella andel föreligger inte en delavyttring, eftersom försäljningen omfattar personens hela ”fastighet” eller resultatberäkningsenhet.

Om däremot en person som äger en fastighet säljer en ideell andel av sin fastighet föreligger en delavyttring.

27.2.5 Avyttring av tomtmark

27.2.5.1 Allmänt

När en del av en taxeringsenhet säljs sker vinstberäkningen enligt samma principiella regler som när en hel taxeringsenhet säljs (45 kap. 3 § IL). Tomtmarken utgör således en egen resultatenhet vid vinstberäkningen.

Eftersom endast en del av fastigheten avyttras ska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen beräknas med hänsyn till förhållandet på den avyttrade delen. För omkostnadsbeloppets beräkning finns olika alternativ. Se avsnitt 27.7.6.

Begreppet tomtmark

Av 2 kap. 13 § 2 st. IL framgår att tomtmark utgör privatbostadsfastighet om avsikten är att bygga en privatbostad på den. Bestämmelsen innebär enligt Skatteverkets uppfattning att privatbostadsvillkoren inte är uppfyllda pga. den omständigheten att tomtmarken ingår eller har ingått i en stamfastighet som vid avyttringstillfället utgör privatbostadsfastighet. Innebörden av bestämmelsen är att tomtmark – som egen enhet – på överlåtelsedagen måste vara avsedd att bebyggas med en privatbostad för att utgör en privatbostadsfastighet (2 kap. 10 §

IL). Bestämmelsen ger således inte utrymme för en tolkning som innebär att tomtmark automatiskt övertar stamfastighetens skattemässiga karaktär.

Eftersom bedömningen görs vid årets utgång eller på överlåtelsedagen hos den som äger marken, så blir det ägarens/ överlåtarens avsikt om en närstående eller inte närstående person ska förvärva tomtmarken för bostadsändamål som avgör om fråga är om överlåtelse av en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet.

Försäljning kan ske av ett specifikt markområde på en fastighet. En sådan försäljning, som innebär att ett visst avtalat område av fastigheten avyttras, är giltigt endast om fastighetsbildning sker i överensstämmelse med överlåtelseavtalet. Ansökan om fastighetsbildning ska ha skett inom sex månader från dagen för köpekontraktet.

Försäljningen kan också avse tomtmark som utgör en redan befintlig fastighet. Fastighetsägaren – överlåtaren – har då avstyckat mark från sin fastighet och en ny fastighet har bildats genom en fastighetsförrättning.

Eftersom detta avsnitt behandlar frågan om den skattemässiga karaktären på tomtmark för bostadsändamål, så bortses från andra marköverlåtelser där fråga om bostadsbebyggelse inte föreligger. Härmed avses överlåtelser av t.ex. skogsskiften, täktmark, mark för upplagsplats, allframtidsupplåtelser för vägar, kraftledningsgator osv.

Skattemässig karaktär på avyttrad tomtmark

Vid kapitalvinstberäkningen utgör tomtmarken en egen resultatenhet. Den skattemässiga karaktären på den avyttrade tomtmarken ska enligt 2 kap. 10 § IL bedömas vid överlåtelsen. Sker överlåtelsen till en närstående person som ämnar bebygga tomten för bostadsändamål så sker beskattning enligt reglerna för överlåtelse av privatbostadsfastighet. Sker däremot överlåtelsen till en person som inte är närstående till överlåtaren, så sker beskattning enligt reglerna för överlåtelse av näringsfastighet.

I vissa situationer torde tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL bli tillämplig. Se nedan beträffande avstyckad tomtmark som bildats före det år som avyttringen sker.

Eftersom bedömningen görs på överlåtelsedagen och kan avse såväl avstyckad som ej avstyckad tomtmark så anser Skatteverket följande:

Avser försäljningen avstyckad mark som bildats och överlåts under samma år, så gäller samma förutsättningar som när försäljningen avser ännu ej avstyckad mark. Den avyttrade tomtmarken har som egen enhet inte tidigare varit föremål för klassificering som privatbostadsfastighet. Av 2 kap. 13 § 2 st. IL framgår att villkoret för att tomtmark ska utgöra privatbostadsfastighet är att den är avsedd att bebyggas med en privatbostad. Bestämmelsen ger inte utrymme för en tolkning som innebär att tomtmark – som en egen enhet vid vinstberäkningen – automatiskt övertar stamfastighetens skattemässiga karaktär. Avgörande för bedömningen blir i stället om den som förvärvar tomtmarken för bostadsändamål är närstående eller inte närstående till överlåtaren.

Om försäljningen avser tomtmark som bildats före det år som avyttringen sker så utgjorde tomtmarken en egen fastighet vid utgången av föregående beskattningsår. Avyttras en sådan fastighet ska likaså privatbostadsvillkoren enligt 2 kap. 10 § IL prövas på överlåtelsedagen. Även i dessa fall blir det således avgörande för bedömningen om den som förvärvar marken för bostadsändamål är närstående eller inte närstående till överlåtaren. Om dock fastigheten vid föregående beskattningsårs utgång hade karaktären av privatbostadsfastighet, men skäl för omklassificering föreligger på avyttringsdagen därför att t.ex. överlåtelsen sker till en person som inte är närstående, så bör tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL bli tillämplig i sådana fall.

27.3 Vinstberäkningen

27.3.1 Allmänt om vinstberäkningen och diverse begrepp m.m.

Vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL).

Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkten är ersättningen minskat med utgifter för avyttringen (44 kap. 13 § IL).

Ersättning (försäljningspris, vederlag)

Som ersättning räknas det pris som avtalats mellan säljare och köpare. Vid byte anses marknadsvärdet av den tillbytta egendomen (t.ex. en annan villa eller en bostadsrätt) som ersättning för avyttrad egendom.

Försäljningsutgifter

Utgifter för avyttringen ska avräknas från ersättningen och inte inräknas i omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL).

Som försäljningsutgifter räknas mäklarutgifter och annan försäljningsprovision, advokatutgifter, utgifter för värdering av

fastigheten, premie för försäkring mot dolda fel och annat som säljaren haft för försäljningen t.ex. korrespondens, telefon och porto och resor för att förevisa fastigheten, allt under förutsättning att utgifterna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla. När det gäller resor får avdrag endast avse sådana som sker i syfte att sälja fastigheten.

Skatteverket anser i ställningstagande 2005-06-03 (dnr 130 299804-05/111) att kostnader för att ställa i ordning fastigheten inför en försäljning (s.k. ”Homestaging” eller ”Homestyling”) kan vara en avdragsgill försäljningskostnad. Härmed avses vanligtvis utgifter för konsultation, inredning, möblering m.m. Avdrag medges inte för städning, flyttning och andra privata levnadskostnader. Eventuella utgifter för reparationer och underhåll är inte heller avdragsgilla som en försäljningskostnad, utan avdragsrätten får bedömas enligt reglerna för förbättringsutgifter.

Ersättning som överstiger marknadsvärdet

Om egendom avyttrats över marknadsvärdet och överpriset ska tas upp som inkomst av tjänst hos säljaren eller säljaren närstående person, ska avyttringspriset anses motsvara marknadsvärdet. Det vanliga fallet är att säljaren eller närstående till denne har en ekonomisk intressegemenskap med köparen, och köparen vill genom överbetalningen även kompensera säljaren för annat än den överlåtna fastigheten. Om säljaren beskattas för överpriset under tjänst, så ska motsvarande del inte ingå i beräkningen av kapitalvinsten (44 kap. 17 § IL och 11 kap. 1 § IL). Se även avsnitt 27.7.

Åtgärden att beskatta säljaren som lön för en del av ersättningen medför hos köparen att överpriset utgör en lönekostnad och ska inte ingå i ersättningen vid beräkningen av anskaffningsutgiften vid en framtida avyttring av fastigheten (44 kap. 17 § IL). Se även avsnitt 27.7.

Ersättning för inventarier

Om avyttringspriset för en näringsfastighet inkluderar inventarier som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, får dessa inte ingå i kapitalvinstberäkningen (45 kap. 10 § IL). Se avsnitt 27.6.

Värde av undantagsförmån

Värdet av undantagsförmån som säljaren förbehållit sig ska inte räknas in i försäljningspriset utan är intäkt av tjänst (10 kap. 2 § IL).

Egendomslivränta

Vid 1985 års taxering infördes nya regler i fråga om sådana avyttringar av fast eller lös egendom där vederlaget, eller del av det, utgår i form av egendomslivränta. De nya reglerna

gäller avyttringar som har skett den 1 juli 1984 och senare. I fråga om avyttringar som har skett före detta datum gäller äldre regler (handledning för taxering 1989 s. 210).

De nya reglerna skiljer på två huvudfall, *tidsbegränsad livränta* och *livsvarig livränta* (betr. livsvarig livränta, se 44 kap. 35 IL och 11 kap. 37 §§ IL).

Fall av *tidsbegränsad livränta* kan också delas in i två kategorier.

Den första kategorin avser de fall då köparen och säljaren har avtalat både köpeskillingen och storleken av de livräntor som framdeles ska betalas. Sådana avtal medför att kapitalvinsten ska beräknas på summan av den avtalade köpeskillingen och de i framtiden utfallande livräntebeloppen. Detta gäller både det fall att storleken av de framtida livräntebeloppen finns angiven direkt i avtalet och det fall då de framtida livräntebeloppen ska räknas upp med någon procentsats som anges i avtalet.

Den andra kategorin avser de fall då de i avtalet angivna livräntebeloppen ska räknas upp beroende på vissa framtida förhållanden, t.ex. förändringar i konsumentprisindex. I dessa fall kan man inte direkt från avtalet beräkna hur stort det sammanlagda beloppet kommer att bli (köpeskilling plus livränta). I sådana fall skiljer man i skattehänseende på å ena sidan de livräntebelopp vars storlek anges direkt i avtalet och å andra sidan de tilläggsbelopp som ska utgå på grund av uppräkningen. Köpeskillingen jämte summan av de angivna livräntebeloppen utgör skattepliktig intäkt vid kapitalvinstberäkningen. De i framtiden utfallande tilläggsbeloppen ska i stället behandlas som ränta för både köpare och säljare (44 kap. 39 § IL). De ska alltså redovisas under inkomst av kapital i takt med att beloppen erläggs.

Till gruppen *livsvariga livräntor* räknas även sådana som ska utgå minst ett visst antal år eller högst ett visst antal år, om det dessutom anges att livräntan är livsvarig. Är det fråga om livsvarig livränta ska som intäkt vid reavinstberäkningen tas upp det kapitaliserade värdet av det årliga livräntebeloppet. Härvid tillämpas tabell III till lagen om statlig förmögenhetsskatt (i vissa fall tabell II). En del av den årliga utbetalningen ska dock behandlas som ränta för både köpare och säljare (44 kap. 39 § IL). Denna del ska alltså redovisas under inkomst av kapital i takt med att beloppen erläggs. Hur stor del som årligen ska anses som ränta bestäms enligt vissa procentsatser som finns införda i en tabell under 11 kap. 37 § IL. Procentsatserna varierar i förhållande till mottagarens ålder.

Värdet vid byte av fastighet

Vid byte bör vederlaget för utbytt fastighet beräknas till värdet av den tillbytta egendomen. Jfr även RÅ 1991 ref. 98 som omnämnts i avsnitt 27.1

Värdet vid apport

Värdet av apportegendom kan sättas lika med avräkningspriset (RÅ 1932 Fi 592).

27.3.2 Skattepliktig kapitalvinst

Privatbostads-fastighet

I inkomstslaget kapital är 22/30 av kapitalvinsten skattepliktig inkomst och av en förlust är 50 % avdragsgillt (45 kap. 33 § IL).

Näringsfastighet

I inkomstslaget kapital är 90 % av kapitalvinsten skattepliktig inkomst och av en förlust är 63 % avdragsgillt (45 kap. 33 § IL).

27.4 Fastighetsreglering, klyvning och inlösen

Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen. Detta gäller om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar. Detsamma gäller avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Se vidare 45 kap. 5 § IL.

Kapitalvinstreglerna för fastighet träder alltså i princip i funktion så snart som kontant ersättning ges ut vid mark-överföring. Vinst som uppkommit vid inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen beskattas alltid oavsett ersättningens storlek. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig har fått vid överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen inte överstigit 5 000 kr, är ingen del av kapitalvinsten skattepliktig (45 kap. 5 § 1 st. IL).

Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kr, tas endast upp så stor del av hela kapitalvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kr, utgör av den totala ersättningen, minskad med 5 000 kr. Större belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kr tas inte upp.

> *45 kap. 5 § 2 st. IL*
>
> ”Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kr utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen minskad med 5 000 kr. Större belopp än den

kontanta ersättningen minskad med 5 000 kr ska dock inte tas upp."

Bestämmelsens hänvisning till att viss del av kapitalvinsten "tas upp" innebär att sedan den kvotering har gjorts av kapitalvinsten som följer av 45 kap. 33 § IL, så ska beskattning ske av en kvotdel av den skattepliktiga vinsten med beaktande av en frigräns på 5 000 kr. För tillämpningen av 33 § krävs alltså uppgift om den avstådda marken härrör från en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Se nedanstående exempel.

Denna regel om en gräns på 5 000 kr ska tillämpas särskilt för varje förrättning oberoende av om den berör en eller flera taxeringsenheter.

Exempel

A avstår mark från näringsdelen av en lantbruksenhet. Marken uppskattas ha ett värde av 40 000 kr. I vederlaget får han dels mark uppskattad till 30 000 kr, dels pengar till ett belopp av 10 000 kr.

Vi antar att av köpeskillingen för A:s inköp av fastigheten belöper 6 250 kr på den avstådda marken. Anskaffningsutgiften är alltså 6 250 kr. A har dessutom haft förbättringsutgifter för markområdet med 5 300 kr.

Kapitalvinsten beräknas då på följande sätt:

		Avstått mark för 40 000 kr
Avgår		
Anskaffningsutgift	6 250 kr	
Förbättringsutgifter	5 300 kr	-11 550 kr
Kapitalvinst		28 450 kr
Skattepliktig del	90 %	= 25 605 kr

På kontantersättningen belöpande andel

$\frac{10\,000 - 5\,000}{40\,000 - 5\,000}$ = 1/7; (1/7 av 25 605 =) 3 658 kr

A ska alltså som skattepliktig inkomst ta upp 3 658 kr av den kontantersättning om 10 000 kr som han fått vid fastighetsregleringen.

Konsumerat omkostnadsbelopp

Den frånhända marken i exemplet ovan hade ett totalt omkostnadsbelopp på 11 550 kr. A har i utbyte erhållit ny mark för 30 000 kr och kontant ersättning med 10 000 kr. Vid en framtida beräkning av fastighetens omkostnadsbelopp, får A inte till-

godoföra sig hela 11 550 kr, eftersom en del har konsumerats vid denna vinstberäkning. Omkostnadsbeloppet för den mark som avyttrats och som konsumerats ska anses motsvara så stor del som den kontanta ersättningen utgör av hela ersättningen för marken (45 kap. 25 § 3 st. IL). A ska reducera omkostnadsbeloppet för fastigheten med 2 888 kr (10 000/40 000 x 11 550).

27.5 Allframtidsupplåtelser

Upplåtelse mot engångsersättning jämställs med fastighetsavyttring

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid (allframtidsupplåtelse) jämställs i kapitalvinsthänseende med fastighetsavyttring.

Reglerna om detta gäller bl.a. engångsersättningar som fastighetsägaren uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt miljöbalken eller annan författning (45 kap. 6–7 §§ IL).

Årlig ersättning för servitutsupplåtelse

Om ersättningen för servitutsupplåtelse erhålls periodiskt och inte som engångsbelopp vid allframtidsupplåtelse beskattas ersättningen som en hyresinkomst. För en näringsfastighet tas ersättningen upp i näringsverksamheten (13 kap. 1 § och 15 kap. 1 § IL) och för en privatbostadsfastighet tas ersättningen upp som inkomst av uthyrning i kapital (42 kap. 30 § IL). Se KR Sundsvall 1 augusti 2001, mål nr 1504-2000 m.fl.

Övrig ersättning pga. upplåtelsen

Avser upplåtelsen en näringsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser t.ex. ersättning för mistad gröda, skördeolägenheter och tillväxtförlust sker beskattning däremot som inkomst av näringsverksamhet.

Avser upplåtelsen en privatbostadsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser faktisk kostnad för t.ex. flyttning av staket, ny gårdsinfart o.d., är i regel ersättningen skattefri, men påverkar omkostnadsbeloppet vid en framtida vinstberäkning. Bedömningarna i dessa fall kan vara svåra beroende på hur avtalet i samband med allframtidsupplåtelsen är utformat.

Allframtidsupplåtelse och ersättning för

− rotpost

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § 1 st. IL).

− skogsprodukter

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelsen fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (45 kap. 8 § 1 st. IL). Resten av ersättningen, 40 %, tas upp som skogsinkomst i näringsverksamheten.

Ersättning för upplåtelse och skog på samma år

Möjligheten att få medräkna skogslikvider i kapitalvinstberäkningen gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § 2 st. IL).

Bestämmelserna om vinstberäkning vid avyttring av fastighet som tidigare under innehavet ingått i en gemensam taxeringsenhet gäller även vid allframtidsupplåtelser (45 kap. 4 och 9 §§ IL). Se avsnitt 27.2.

27.6 Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledningar, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, ska denna ersättning inte tas med vid beräkning av kapitalvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (45 kap. 10 § IL).

27.7 Omkostnadsbeloppet

Allmänt om omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för fastigheten och förbättringsutgifter under innehavstiden (44 kap.14 § IL). I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom skattefria försäkringsersättningar, näringsbidrag eller statliga och kommunala bidrag (44 kap. 18 och 26 §§ IL).

Anskaffningsutgiften

Anskaffningsutgiften kan utgöras av köpeskilling för en redan bebyggd fastighet samt inköpsprovision, lagfartskostnader o.d. Anskaffningsutgiften kan även utgöras av ett markförvärv på vilken nybyggnation därefter sker (förbättring). För gamla innehav kan även 150 % av 1952 års taxeringsvärde anses som anskaffningsutgift, se avsnitt 27.7.1. Fastigheten kan också vara helt eller delvis förvärvad genom arv, testamente, bodelning eller gåva, se avsnitt 27.7.2.

Inteckningskostnader

Utgift för inteckning av fastighet är en avdragsgill kostnad vid kapitalvinstberäkningen när en fastighet avyttras under förutsättning att avdrag inte erhållits tidigare under innehavstiden. För näringsfastigheter är utgiften normalt avdragsgill i verksamheten redan det år då kostnaden uppkommer.

Inteckningskostnaden är inte avdragsgill som förvaltningsutgift eller som övrig utgift i kapital. Den kan inte heller ingå i omkostnadsbeloppet för annan egendom än den fastighet som

inteckningen avser. Se Skatteverkets ställningstagande 2004-09-24 (dnr 130 568631-04/113).

Köpeskilling som tjänstebeskattades vid förvärvet

Om förvärvspriset för den avyttrade fastigheten översteg marknadsvärdet och överskjutande del beskattades som inkomst av tjänst hos förutvarande ägare, får motsvarande del inte ingå i anskaffningsutgiften enl. 44 kap. 17 § IL, se avsnitt 27.3.

Förvärv från närstående före år 1968

Vid 1968 års taxering infördes evig vinstbeskattning för fastighetsavyttringar. För förvärv från närstående före år 1968 gäller en särskild övergångsbestämmelse. Se avsnitt 27.11.

Undantagsförmån m.m.

I omkostnadsbeloppet får inte medräknas undantagsförmån, livränta eller ersättning för inventarier (RÅ 1969 ref. 62).

Fastighet som köpts ut från bostadsrätts-förening

Vid avyttring av fastighet, som säljaren tidigare har förvärvat genom utköp från bostadsrättsförening, ska anskaffningsutgiften bestämmas med utgångspunkt i den köpeskilling som fastställdes vid utköpet. Således får anskaffningsutgiften för bostadsrätten inte räknas med. Inte heller får sådana förbättringsutgifter, som lagts ned på fastigheten innan utköpet skedde, beaktas (jfr RÅ 1974 ref. 10, återgivet i RRK R74 1:33, RÅ 1980 1:29). Om den skattskyldige beskattades för ett underpris vid utköpet från bostadsrättsföreningen, får underpriset läggas till den avtalade köpeskillingen. Se Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08 (dnr 131 520784-05/111).

Ersättningsfond för mark/kapital-vinst

Om avsättning till ersättningsfond för mark eller kapitalvinst gjordes när fastigheten förvärvades så ska fonden reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen (45 kap. 18 § IL).

Detta gäller också för en privatbostadsfastighet som tidigare under innehavet bytt karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet. När avskattning gjordes vid karaktärsbytet återfördes ersättningsfond för byggnad och markanläggning men ersättningsfonden för mark/kapitalvinst berördes inte av karaktärsbytet. Den ska nu reducera omkostnadsbeloppet när privatbostadsfastigheten avyttras.

Ej återförda värdeminskning-savdrag

Har en privatbostadsfastighet tidigare under innehavet varit näringsfastighet och ändrat karaktär till privatbostadsfastighet gäller följande. Vid karaktärsbytet skulle återföring ske av värdeminskningsavdrag samt avskrivningar mot ersättningsfonder. Till den del återföring inte skedde på grund av reglerna om värdenedgång, se avsnitt 27.7.4.1, ska omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen reduceras (45 kap. 16 § 2 st. IL). Se även avsnitt 27.7.4.2.

Fasta inventarier

I anskaffningsutgiften får inte medräknas utgifter för fasta inventarier o.d. Det är en följd av att sådana inventarier inte får ingå i försäljningspriset vid avyttringen. Se avsnitt 27.6.

27.7.1 Förvärv före år 1952

Schablonmässig anskaffningsutgift

I princip ska anskaffningsutgiften enligt föregående stycke läggas till grund för den fortsatta beräkningen av omkostnadsbeloppet. För fastigheter som förvärvats före år 1952 gäller dock följande.

Om närmast föregående köp eller byte eller liknande förvärv skett före 1952, beräknas vinsten som om fastigheten hade förvärvats den 1 januari 1952. Anskaffningsutgiften ska då beräknas till 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952. Kan man visa att verkliga köpeskillingen för fastigheten översteg 150 % av 1952 års taxeringsvärde, får den verkliga anskaffningsutgiften användas. Andra utgifter före år 1952 får dock inte medräknas, se avsnitt 27.7.11.

Fanns det inte taxeringsvärde för fastigheten 1952, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det dåvarande taxeringsvärdet för den fastighet som den nu avyttrade fastigheten ingått i eller det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet (45 kap. 28 § IL).

27.7.2 Förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning eller liknande

Om fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller liknande gäller kontinuitetsprincipen som innebär att anskaffningsutgiften är vad den föregående ägaren erlade när denne förvärvade fastigheten genom köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv (44 kap. 21 § 1 st. IL). Skulle också föregående ägare ha förvärvat fastigheten på motsvarande sätt så används anskaffningsutgiften vid det förvärv som senast skedde genom köp eller byte. Observera att den generella bortre gränsen för fastighetsförvärv år 1952 gäller även när kontinuitetsprincipen tillämpas. Se avsnitt 27.1, kantrubrik ”Köp eller arv” samt avsnitt 27.7.11.

27.7.3 Förbättringsutgifter

Avdrag för göras för utgifter för förbättringar som skett på fastigheten under innehavet. Har fastigheten förvärvats genom arv, testamente, bouppteckning eller gåva, innebär kontinuitetsregeln att avdragsrätten för förbättringar även gäller förbättringar som gjorts av tidigare ägare.

Utgifterna hänförs normalt till det år då faktura eller räkning erhållits som visar vilka arbeten som utförts (45 kap. 11 § IL).

27.7.3.1 Förbättringsutgifter på privatbostadsfastighet

Minst 5 000 kr per år

Med förbättringsutgifter avses såväl ny-, till- och ombyggnad samt förbättrande reparationer och underhåll. Ett villkor för avdragsrätt för förbättringsutgifter är att dessa per år sammanlagt uppgår till minst 5 000 kr (45 kap. 11 § IL).

Ny-, till- eller ombyggnad (grund-förbättringar)

Åtgärder som avser ny-, till- eller ombyggnad räknas som grundförbättringar. För grundförbättringar görs ingen prövning om de är förbättrande eller medfört ett bättre skick. Sådana åtgärder räknas alltid som avdragsgilla förbättringsutgifter om den årliga beloppsgränsen för förbättringsutgifter är uppnådd. Som grundförbättringar räknas även utgifter som inte har direkt karaktär av ny-, till- eller ombyggnad, men som tillför fastigheten eller byggnaden något som inte funnits tidigare. Vanliga exempel på sådana grundförbättringar är t.ex. nytillskott av diskmaskin, anskaffning av braskamin, utökning av antalet köks- eller klädskåp och liknande. Även vid utbyte eller vid reparationer och underhåll av fastighetsdelar kan i vissa fall avdragsgilla grundförbättringar uppkomma. Förbättringen kan anses motsvara den fördyring som uppstår genom att välja en väsentligt bättre och dyrare byggnadsdel än tidigare. Se exempel längre fram om byte av träfasad mot tegelvägg.

Den tidsgräns som gäller för reparationer och underhåll, gäller inte för grundförbättringar.

Förbättrande reparationer och underhåll ej äldre än 5 år

Avser utgifterna förbättrande reparationer och underhåll medges avdrag om utgifterna hänför sig till avyttringsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren och dessutom har medfört att fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet (45 kap. 12 § IL). Reparation och underhåll utgör åtgärder som har till syfte att återställa eller bibehålla en byggnad i samma skick som när den ny-, till- eller ombyggdes, och avser delar och detaljer som normalt behöver lagas eller bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Typiska reparations- och underhållsåtgärder är t.ex. in- och utvändig ommålning, utbyte av takbeklädnad, byte av vitvaror, element, värmepanna, golv- och väggmaterial osv. Åtgärderna medför inte att en grundförbättring skett även om en viss förbättring sker av byggnaden. Den tekniska utvecklingen medför ofta att ett mera exakt återställande inte är möjligt.

Exempel

Person A säljer en privatbostad år 2008. År 2001 lade A ned 10 000 kr på förbättringar. Därav avsåg 4 000 kr kostnader för ombyggnad och 6 000 kr förbättrande reparationer. Ingetdera av dessa belopp berättigar A till något avdrag. Reparationsutgifterna är äldre än fem år och får därför inte beaktas, och tagna för sig understiger ombyggnadskostnaderna 5 000 kr.

Teknisk utveckling/ standard-förbättring

Standardförbättringar av vitvaror, oljepannor, köksskåp m.m. genom den vanliga tekniska utvecklingen utgör inte grundförbättring. Argumentet att t.ex. en frys eller ett kylskåp är energisnålare än tidigare, medför inte att utgiften till någon del anses vara grundförbättring (KRNJ 97-04-08, mål nr 3365-1996 och KRNJ 99-08-25, mål nr 2681-1997).

Bestämmelserna innebär att om åtgärderna vid avyttringen inte längre bedöms förbättrande eller endast delvis förbättrande kan avdraget understiga 5 000 kr. Bestämmelserna innebär dessutom att om ett hus var nytt när det förvärvades kan en underhålls-, reparations- eller utbytesåtgärd inte medföra annat än att huset återställs i sitt ursprungliga nyskick. Avdragsrätt föreligger då inte.

Om dock åtgärderna utförs på ett hus som inte var nytt när det förvärvades, måste en bedömning göras av husets skick vid förvärvstidpunkten.

Exempel

År 2003 reparerade A sin privatbostad för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en förbättring. Under A:s innehavstid förslits bostaden, men när den säljs år 2008 återstår 3 000 kr som en förbättring/värdehöjning. A får avdrag med detta belopp. Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringsutgifterna.

Sammanfattningsvis innebär reglerna följande.

Förbättringsåtgärder som avser ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämställda grundförbättringar är alltid avdragsgilla under förutsättning att de årligen, tillsammans med eventuella förbättrande reparationer, uppgår till sammanlagt 5 000 kr. De förbättrande reparationer som avses ska hänföra sig till avyttringsåret eller de fem föregående beskattningsåren.

Delvis reparation och delvis förbättring

En och samma åtgärd kan innefatta både reparation för vilken avdrag inte ska medges, och en avdragsgill förbättring. Man måste skilja på om förbättringsåtgärden är en grundförbättring, vilket innebär att fastigheten tillförs något som inte funnits tidigare, eller om förbättringsåtgärden är en förbättrande reparation.

Är det fråga om en grundförbättring föreligger ”evig” avdragsrätt på samma sätt som för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder, medan en förbättrande reparation förutsätter att åtgärden gjorts inom 5 år före avyttringsåret.

Exempel

Träfasad byts ut mot tegelvägg. Kostnad 170 000 kr. Ny träfasad skulle ha kostat 100 000 kr. Byte till tegelfasad som är väsentligt bättre och dyrare, utgör grundförbättring eftersom det inte fanns tidigare. För merkostnaden på 70 000 kr föreligger evig avdragsrätt som för ny-, till- eller ombyggnad.

Den del som skulle ha motsvarat utbyte av träfasaden, 100 000 kr, utgör reparation. Om huset var gammalt när det förvärvades kan även viss del av den reparationen vara förbättrande. Det förutsätter dock att åtgärderna i exemplet utförts inom 5 år före avyttringsåret. Om huset var nytt när det förvärvades är ingen del av reparationskostnaden förbättrande.

Exempel

Plastmatta ersätts med parkettgolv. En liknande modern plastmatta skulle kosta ca 150 kr per kvm och parkettgolvet kostar 350 kr per kvm. Bytet till parkettgolv som är väsentligt dyrare och bättre innebär att 200 kr per kvm hänförs till grundförbättring och 150 kr hänförs till reparation. Om golvbeklädnaden var gammal och sliten när fastigheten förvärvades kan även viss del av den beräknade reparationskostnaden för plastmattan vara avdragsgill. Förutsätter dock att åtgärderna i exemplet utförts inom 5 år före avyttringsåret. Om huset var nytt när det förvärvades är ingen del av reparationskostnaden avdragsgill.

Exempel

Den gamla värmepannan ersätts med en bergvärmepump. Kostnad för borrning och värmepump m.m. uppgår till 110 000 kr. Kostnad för att byta till ny värme-

panna skulle ha uppgått till 48 000 kr. Merkostnaden för att byta till bergvärme, 62 000 kr, utgör en avdragsgill grundförbättring (ombyggnad) och 48 000 kr hänförs till reparation. Om värmepannan var gammal när huset förvärvades kan även viss del av den beräknade reparationskostnaden för värmepannan vara avdragsgill. Förutsätter dock att åtgärderna i exemplet utförts inom 5 år före avyttringsåret. Om huset var nytt när det förvärvades är ingen del av reparationskostnaden avdragsgill.

Delägares förbättrings-kostnader

Förbättringskostnader fördelas mellan delägare efter deras ägarandel i fastigheten. I enstaka fall förekommer att delägarna fördelar kostnaderna efter annan grund eller att en delägare vill ha avdrag för hela kostnaden, och hävdar att avdraget ska göras av den som betalat utgiften, dvs. den vars namn står på faktura, kvitto eller liknande handling.

När det gäller fördelning mellan äkta makar och de som sammanbor under äktenskapsliknande former, bör höga beviskrav ställas och även särskilda skäl föreligga för att frångå fördelning efter andelstal med hänsyn till den starka ekonomiska gemenskap som råder inom ett äktenskap och därmed jämställt förhållande. Den ekonomiska gemenskapen kommer vanligtvis till uttryck genom att man bär varandras utgifter genom att betala olika saker inom ramen för den gemensamma ekonomin.

När det gäller oberoende delägare torde det vara lättare för en viss delägare att visa att denne ensam bekostat en viss åtgärd för vilket avdrag yrkas.

Skadeersättningar

Se avsnitt 27.7.9.

Ej styrkta förbättrings-utgifter

Den grundläggande principen för avdragsrätt är att utgifterna ska verifieras med fakturor och kvitton (45 kap. 11 § 2 st. IL, prop. 1967:153 s. 143 och prop. 1975/76:180 s. 132–133). Om utgifterna inte kan verifieras men godtagbar utredning visar åtgärdernas omfattning, art, och tidpunkt, kan det finnas skäl att uppskatta utgiften för förbättringsåtgärderna till ett skäligt belopp. Vad som är skäligt får bedömas i varje enskilt fall på grundval av den bevisning som finns i ärendet.

Regeringsrätten har i dom (RÅ 2002 ref. 73) när en skattskyldig inte har kunnat visa fakturor eller kvitton, uppskattat förbättringsutgifterna till ett skäligt belopp. Den skattskyldige hade i målet visat ritningar, handlingar från fastighetstaxeringen, beslut om bostadslån utvisande godkänd byggkostnad, fotografier från nybyggnationen, samt SCB:s statistik

över byggkostnader de år när åtgärderna utfördes. RR ansåg att det fanns en godtagbar utredning om förbättringsåtgärdernas omfattning, men att utredning saknades om kostnadernas storlek. Avdrag medgavs med skäligt belopp.

Om underlag i form av fakturor eller liknande saknas måste den skattskyldige lämna en godtagbar utredning som visar vilka förbättringsåtgärder som gjorts. Enbart ett påstående är inte tillräckligt, inte heller en specifikation över vad som ska ha utförts eller anskaffats. Det innebär att avdrag endast bör komma ifråga för sådana åtgärder som kan dokumenteras och verifieras av andra handlingar som bygglov, ritningar, kreditiv, uppgifter ur fastighetsdeklarationer osv. Uppräkningen går inte att göra heltäckande utan en bedömning får ske från fall till fall. När uppskattning görs i avsaknad av faktiskt underlag för utgifterna, bör bedömningen av det belopp med vilket avdrag ska medges, kännetecknas av försiktighet.

Återförda förbättrande reparationer

Har en privatbostadsfastighet tidigare under innehavet varit näringsfastighet och ändrat karaktär till privatbostadsfastighet gäller följande. När fastigheten övergick från näringsfastighet till privatbostadsfastighet innebar bestämmelserna om återföring att värdeminskningsavdrag och liknande samt vissa förbättrande reparationer återfördes i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 8 § IL). De reparations- och underhållsutgifter som härigenom återförs får alltid öka omkostnadsbeloppet när en sådan privatbostadsfastighet säljs. Någon 5-årig tidsgräns gäller inte för dessa återförda förbättringsutgifter (45 kap. 13 § IL).

27.7.3.2 Förbättringsutgifter m.m. på näringsfastighet, allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Fysisk person
Dödsbo

Avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång i verksamheten vinstberäknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskningsavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll (avsnitt 27.7.4).

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL).

Fastigheter som ägs av handelsbolag utgör alltid näringsfastigheter (13 kap. 2 och 4 §§ IL). Handelsbolags avyttring av fastigheter beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Dessa beskattas därvid enligt vad som sägs i avsnitt 27.7.4.

Delägare som är fysiska personer beskattas i inkomstslaget kapital för kapitalvinster vid handelsbolagets försäljning av fastighet (13 kap. 4 § 2 st. IL).

Sammanfattning av vinstberäkning för fastighet som är kapitaltillgång

För en näringsfastighet medges avdrag i näringsverksamheten för anskaffnings- och förbättringsutgifter. Avdrag sker antingen i form av värdeminskningsavdrag eller som direktavdrag avseende reparationer och underhåll. För kapitalvinstberäkningen gäller som generell princip att avdrag medges för anskaffningsutgift och förbättringsutgifter (44 kap. 13–14 §§ IL). För att undvika dubbelavdrag ska medgivna värdeminskningsavdrag återföras i näringsverksamheten. För förbättrande reparationer och underhåll medges inget avdrag om inte dessa varit föremål för återföring. Till den del sådana utgifter återförts föreligger avdragsrätt med motsvarande belopp vid kapitalvinstberäkningen. Se nedan och avsnitt 27.7.4.

Förbättringsutgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad

Förbättringsutgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggs upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningsavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningsavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen. Någon motsvarighet till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringsutgifter beträffande privatbostadsfastigheter finns alltså inte för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder som lagts på värdeminskningsplan (45 kap. 11 § IL).

Inteckningskostnader

Se avsnitt 27.7.

Reparationer och underhåll

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll av en näringsfastighet medges i näringsverksamheten. Eftersom utgifterna redan är avdragna föreligger i princip inte avdragsrätt för dessa vid kapitalvinstberäkningen. Om utgifterna nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående beskattningsåren kan de bli föremål för återföring om de bedömts förbättrande. Någon begränsning av återföringen i likhet med reglerna om återföring av värdeminskningsavdrag när fastighet gått ner i värde finns inte för förbättrande reparationer. Förbättrande repa-

rationer ska således alltid återföras. Till den del återföring sker ska utgiften inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 § IL). Se avsnitt 27.7.4.2.

Värdenedgång och återföring

För återföring av värdeminskningsavdrag och liknande gäller dock följande. Har fastighet nedgått i värde under innehavet, så ska återföring av värdeminskningsavdrag inte ske, till den del värdeminskningsavdragen motsvaras av värdenedgången. De värdeminskningsavdrag som inte återförs ska i stället reducera omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (45 kap. 16 § IL). Se avsnitt 27.7.4.

Reparationer och underhåll i samband med statligt räntebidrag

Har statligt räntebidrag beviljats för en ombyggnad gäller följande. Till den del som utgifterna för ombyggnaden jämte utgifterna för reparationer och underhåll ryms inom den för räntebidraget godkända kostnaden, så ska utgifterna räknas in i byggnadens anskaffningsvärde och läggas upp på avskrivningsplan (19 kap. 13 och 24 §§ IL).

Reparationer och underhåll av andelshus

Till den del som en delägares kostnad för reparation och underhåll överstiger 10 % av hans andel av fastighetens taxeringsvärde ska utgifterna räknas in i byggnadens anskaffningsvärde (19 kap. 3 och 13 §§ IL).

27.7.4 Värdeminskningsavdrag och liknande

27.7.4.1 Allmänt om återföring av värdeminskningsavdrag m.m.

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskningsavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad. För reparations- och underhållsutgifter medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter. Avskrivning kan också ske mot ersättningsfonder.

För fastigheter som tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstslagen jordbruk eller rörelse medgavs ovannämnda avdrag på samma grunder före 1 januari 1991. Före 1991 fanns inte ersättningsfonder. I stället skedde avskrivningar mot investeringsreserver och liknande.

Varför och hur sker återföring?

Vid kapitalvinstberäkningen medges avdrag för anskaffningsutgiften samt förbättringsutgifter under innehavstiden, dvs. fastighetens hela omkostnadsbelopp. För att undvika dubbelavdrag måste återföring ske för den del av dessa utgifter som redan dragits av i form av årliga värdeminskningsavdrag.

Återföring innebär att vissa avdrag som medgetts under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 26 kap. 2 § IL anges vilka avdrag som avses. Med de begränsningar som anges nedan ska återföring göras med belopp motsvarande medgivna avdrag för

- värdeminskning av byggnad eller markanläggning,
- skogsavdrag,
- substansminskning,
- avskrivning mot ersättningsfond och liknande fond samt
- förbättrande reparationer och underhåll.

Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är omsättningstillgång.

Förbättrande reparationer och underhåll

Vinst vid avyttring av fastighet beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Vid en avyttring av fastighet skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. förbättrande reparationer beskattas efter den lägre skattesats i kapital än den som gällde när kostnaden drogs av i näringsverksamheten. Bestämmelserna om återföring av förbättrande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering.

För reparations- och underhållsutgifter har direktavdrag medgetts. Avdrag som har gjorts under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, ska återföras till den del de medfört att fastighetens skick är bättre vid avyttringen än vid ingången av femte beskattningsåret före avyttringsåret. Har fastigheten förvärvats senare än fem år före avyttringen genom köp eller byte sker jämförelsen vid förvärvstidpunkten (26 kap. 2 § IL).

Tidpunkt för återföringen

Återföring sker vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång (26 kap. 1−2 §§ IL) samt när fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet (26 kap. 8 § IL).

Delavyttring och återföring

Vid delavyttring görs återläggning för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering på grundval av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras (26 kap. 7 § IL).

27.7.4.2 Begränsad återföring vid värdenedgång

Om fastigheten sålts med förlust (gått ned i värde) gäller följande.

Oavsett värdenedgången ska alltid återföring ske för förbättrande reparationer (se avsnitt 27.7.4.1).

Övriga medgivna avdrag, dvs. värdeminskningsavdrag och liknande, ska inte återföras till den del ersättningen understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (26 kap. 5 § IL). Observera att jämförelsen sker mellan omkostnadsbeloppet och *ersättningen,* ej försäljningsintäkten, dvs. från eventuella försäljningsutgifter bortses. Omkostnadsbeloppet vid denna beräkning ska inte minskas med eventuella uppskovsbelopp, inte heller med värdeminskningsavdrag som på grund av förlusten inte ska återföras (det sistnämnda på grund av att det avdrag som därmed avses är resultatet av att just reglerna om värdenedgång tillämpats).

Ej återförda belopp reducerar omkostnads-beloppet

Den del av värdeminskningsavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen.

Exempel

Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång.

Förutsättningar

1989	Förvärv av näringsfastighet	600 000
	Lagfart samt andra förvärvskostnader	20 000
	(tidigare medgivet uppskov, 80 000)	
1999	Ombyggnad	400 000
2003	Reparationer	200 000
2008	Avyttring, ersättning	1 100 000
Försäljningskostnader		40 000

Av reparationerna år 2003 bedöms 100 000 vara förbättrande. Värdeminskningsavdrag har medgivits med 150 000.

Steg 1:

Beräkning av värdenedgång för återföring av värdeminskningsavdrag (26 kap. 5 § IL)

1 100 000 - (600 000 + 20 000 + 400 000 + 100 000) = -20 000

Observera att vid denna beräkning bortses från försäljningskostnader, uppskovsavdrag och värdeminskningsavdrag.

Beräkningen leder till att omkostnadsbeloppet överstiger ersättningen med 20 000 kr. Motsvarande del av

värdeminskningsavdragen ska inte återföras i näringsverksamheten utan i stället reducera omkostnadsbeloppet i kapital. Återföring i näringsverksamheten görs med 130 000 (150 000 - 20 000).

Steg 2:

Kapitalvinstberäkning och återföring i näringsverksamhet

	Kapitalvinst	**Återföring**
Ersättning	1 100 000	
Försäljningskostnad	- 40 000	
Förvärvsutgift	- 620 000	
Ombyggnad	- 400 000	
Reparation	- 100 000	100 000
Vm-avdrag	+ 20 000	130 000
Uppskov	+ 80 000	
Resultat i kapital/ Näringsverksamhet:	= 40 000	= 230 000

Kapitalvinsten blir 40 000 kr och återläggning i näringsverksamheten sker med 230 000 kr

27.7.4.3 Karaktärsbyte och återföring

Återföring av värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer ska också ske om en näringsfastighet, eller del av sådan, ändrar karaktär till privatbostadsfastighet i samme ägares hand (26 kap. 8 § IL).

Detsamma gäller om en näringsfastighet övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den på grund av övergången blir eller kan antas bli privatbostad (26 kap. 9 § IL).

Om en näringsfastighet som utgör lagertillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning *med anledning av makes död,* och den på grund av övergången blir eller kan antas bli privatbostad, så ska också återföring ske av värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer (26 kap. 13 § IL).

Vad innebär karaktärsbytet?

Karaktärsbytet innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning och förbättrande reparationer m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt och i samma omfattning som om fastigheten skulle ha avyttrats (26 kap. 8 § 1 st. IL).

Avskattning och ersättningsfond

Om byggnad och markanläggning under innehavet avskrivits mot ersättningsfond, återförs motsvarande avskrivning enligt samma regler som för vanliga avskrivningar (26 kap. 8 § 1 st. IL).

En ersättningsfond för mark återläggs dock inte utan ska reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida kapitalvinstberäkning (45 kap. 18 § IL, jfr 31 kap. 18 § 3 st. IL)

Marknadsvärdet beaktas

Vid återföringen av värdeminskningsavdrag måste därför, på samma sätt som vid en faktisk försäljning, beaktas om fastigheten gått ner i värde. En beräkning måste därför göras med stöd av fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för övergången till privatbostadsfastighet (26 kap. 8 § 2 st. IL).

Marknadsvärdet beaktas inte för lagerfastigheter

Reglerna om att värdeminskningsavdrag inte ska återföras i fall av värdenedgång gäller inte för lagerfastigheter.(Detta är en skillnad i jämförelse med tidigare regler i 22 § KL anv. p. 5, åttonde stycket, och motiveras i prop. 1999/2000:2, del 2, s. 342–343. Ändringen innebär att när lagerfastighet skiftar karaktär till privatbostadsfastighet ska värdeminskningsavdrag, oavsett värdet på fastigheten, återföras i sin helhet)

Framtida vinstberäkning

Återföring görs i dessa fall utan att kapitalvinst samtidigt beräknas. När privatbostadsfastigheten i en framtid avyttras får de belopp som återförts vid avskattningen och som avsåg förbättrande reparationer dras av vid kapitalvinstberäkningen genom att omkostnadsbeloppet ökas på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återföring görs vid ett och samma tillfälle. Observera att för förbättrande reparationer som återförts på grund av dessa bestämmelser gäller inte någon femårsgräns (45 kap. 13 § 2 st. IL). Har värdeminskningsavdrag inte återförts på grund av värdenedgång, ska likaså omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring reduceras (45 kap. 16 § 2 st. IL).

Exempel

Se föregående exempel ”Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång”.

Kommentar: Det belopp som i exemplet utgör ersättning vid försäljningen, 1 100 000 kr, antas i stället vara marknadsvärdet vid karaktärsskiftet.

Fram till och med steg 1 görs beräkningen enligt samma modell som vid en faktisk avyttring.

Avskattningen leder till att återföring sker med

230 000 kr som utgörs av förbättrande reparationer med 100 000 kr samt värdeminskningsavdrag med 130 000 kr. De återförda värdehöjande reparationerna blir därigenom avdragsgilla vid en framtida försäljning av fastigheten. Av totala värdeminskningsavdragen på 150 000 kr åter-

fördes endast 130 000 kr på grund av värdenedgång. De värdeminskningsavdrag som inte återförts, 20 000 kr, ska i stället reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida försäljning.

Eftersom karaktärsskiftet inte utlöser någon kapitalvinstbeskattning så kommer uppskovsbeloppet på 80 000 kr att reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring.

27.7.5 Ersättningsfond, allmänt

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid beräkning av kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i HL del 2, avsnitt 19. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet (ersättningsfastigheten) för vilken ersättningsfonden togs i anspråk vid förvärvet.

Har byggnad eller mark i näringsverksamhet avyttrats under sådana tvångsliknande former som är en förutsättning för att avsättning till ersättningsfond ska få göras (31 kap. 5 § IL), kan den skattskyldige välja att redovisa kapitalvinsten i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Kapitalvinsten blir därigenom intäkt i näringsverksamheten och berättigar till uppskov genom avsättning till ersättningsfond (för kapitalvinst). Se 31 kap. 7 § IL.

Eftersom det samtidigt är fråga om avyttring av en näringsfastighet, ska återföring av värdeminskningsavdrag m.m. ske enligt vanliga regler. Denna återföring berättigar också till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL). Denna sistnämnda avsättning får, när den tas i anspråk, samma karaktär som avskrivning mot en ersättningsfond för byggnad eller markanläggning.

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar både kapitalvinsten och återförda belopp. Den erhållna ersättningen kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

Ersättningsfonds påverkan

När ersättningsfastigheten anskaffas ska den delen av ersättningsfonden som avser återförda värdeminskningsavdrag och reparationer tas i anspråk för avskrivning av den nya fastighetens byggnader (31 kap. 18 och 21 §§ IL).Vid en framtida

försäljning av ersättningsfastigheten ska återföring av ersättningsfonden ske i vanlig ordning enligt 26 kap. 2 § 4 p. IL.

Den del av ersättningsfonden som avser uppskovet med kapitalvinsten beaktas först när ersättningsfastigheten säljs, och då genom att omkostnadsbeloppet reduceras (31 kap. 21 § IL och 45 kap. 17 § IL).

Exempel. Avyttring av ursprungsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1981 för 2 000 000 kr. Ersättning vid expropriation i januari 1992: 2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1981	Lagfart	30 000 kr
1983	Ombyggnad	200 000 kr
1984	Tillbyggnad	300 000 kr

Värdehöjande reparationer

1985	80 000 kr
1987	50 000 kr
1991	70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningsavdrag 1981–1991	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1983	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning

	Kapitalvinst	**Återföring**
Ersättning vid avyttring	2 800 000	
Inköpspris, lagfart	- 2 030 000	
Ombyggnad 1983	- 200 000	
Tillbyggnad 1984	- 300 000	
Förbättrande reparationer		
1985	0 *	
1987	- 50 000	+ 50 000
1991	- 70 000	+ 70 000
Värdeminskning 1981–1991		+ 300 000
Investeringsreserv		+ 100 000
	= 150 000	= 520 000

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond för mark avsätts för kapitalvinsten 150 000 kr och till ersättningsfond för

byggnader och markanläggningar avsätts 520 000 kr, sammanlagt 670 000 kr.

Avyttring av ersättningsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1992 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond för byggnad med 520 000 kr. Fastigheten säljs i juli 2008 för 8 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1992	Lagfart	60 000 kr
1992	Ombyggnad	100 000 kr
1998	Förbättrande reparationer	150 000 kr
2004	- ” -	75 000 kr
2008	Mäklararvode	240 000 kr

Värdeminskningsavdrag

1992–2007	113 000 kr

Den avskrivning som gjorts mot ersättningsfond för byggnad och markanläggning med 520 000 kr motsvarar återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten (se exemplet ovan). När ersättningsfastigheten nu avyttras ska återföring ske av denna fondavskrivning.

Vid beräkningen av kapitalvinsten ska dessutom omkostnadsbeloppet reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar uppskovet med kapitalvinsten från ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

	Kapitalvinst	**Återföring**
Försäljningspris	8 800 000	
Mäklararvode	-240 000	
Förvärv m.m. 1992	-4 060 000	
Ombyggnad 1992	-100 000	
Reparation 2004	-75 000	+ 75 000
Ers.fond kapital	+ 150 000	
Ers.fond byggnad		+ 520 000
V-m avdrag		+ 113 000
	= 4 475 000	= 708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %	4 027 500	

27.7.6 Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar

27.7.6.1 Allmänt om delavyttringar

När en fastighetsägare inte avyttrar hela taxeringsenheten utan endast en del av denna blir det nödvändigt att proportionera anskaffningsutgiften. Tre metoder står till buds, här benämnda metod 1, 2 och 3 (45 kap. 19–21 §§ IL).

En avstyckad tomt kommer vid nästa fastighetstaxering i de flesta fall att bilda en egen taxeringsenhet. Om en sådan tomt avyttras föreligger formellt inte en delavyttring eftersom avyttringen avser hela den nya taxeringsenheten. Reglerna om delavyttring får dock tillämpas i ett sådant fall, eftersom den försålda tomten och den kvarvarande delen av fastigheten tidigare under innehavstiden har utgjort en enda taxeringsenhet. Den skattskyldige får valfritt tillämpa antingen de vanliga reglerna om kapitalvinstberäkning eller reglerna om delavyttring (45 kap. 4 och 23 §§ IL).

Exempel

Förutsättningar

År 1984. Förvärv av ursprungsfastighet (småhusenhet) med byggnad och tomt på 2 500 kvm för 130 000 kr. Tax. värde vid förvärvet 120 000 kr varav mark

15 000 kr och byggnad 105 000 kr.

År 2008. Avstyckning av 1 000 kvm tomtmark som säljs för 80 000 kr till närstående person. Före avyttringen hade fastigheten ett tax värde på 300 000 kr, varav mark 90 000 kr och byggnad 210 000 kr.

Den avstyckade delens påverkan på tax värdet bedöms uppgå till 30 000 kr, eftersom den har ett lägre värde än den del på vilken byggnad står.

Metod 1

Enligt metod 1 kan vinstberäkningen grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid avdragsberäkningen beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som faktiskt belöper på den del av fastigheten som avyttrats. Vid tillämpningen av beloppsgränserna på 5 000 kr för avdragsgilla förbättringsutgifter ska dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten (45 kap. 19 § IL). Inköpspriset för den avstyckade tomten kan, om inte annan fördelningsgrund visas, framräknas genom proportionering med hjälp av taxeringsvärdet.

Lösning, metod 1

Av fastighetens anskaffningsutgift belöper på marken:

$$\frac{15\,000}{120\,000} \times 130\,000 = 16\,250$$

På avyttrad del belöper:

$$\frac{1\,000}{2\,500} \times 16\,250 = 6\,500$$

Kapitalvinsten blir 73 500 kr (80 000 - 6 500).

Denna metod fungerar tämligen väl när det gäller delförsäljning från privatbostadsfastigheter. Beräkningssättet blir betydligt mer komplicerat om försäljningen avser del av en lantbruksenhet. Då måste det ursprungliga förvärvspriset först fördelas som anskaffningsutgift på privatbostadsfastigheten (om sådan finns) respektive anskaffningsutgift på näringsfastigheten. Omkostnadsbeloppet för respektive del ska därefter fördelas efter de olika enheternas värden på respektive del.

Metod 2

Om den skattskyldige begär det ska omkostnadsbeloppet i stället beräknas med ledning av värderelationerna vid avyttringstillfället. Omkostnadsbeloppet tas då upp till ett belopp som motsvarar så stor del av fastighetens hela omkostnadsbelopp som vederlaget för den avyttrade fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället (45 kap. 20 § IL). För en lantbruksenhet avses med fastighet antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet (2 kap. 13–14 §§ IL). För tillämpningen av metod 2 måste först göras en beräkning av omkostnadsbeloppet för respektive fastighet. Se nedanstående kantrubrik ”Delavyttring från lantbruksenhet”.

Skatteverket anser att metod 2 även får användas när en icke avstyckad tomtdel av en småhusenhet som är privatbostads-

fastighet säljs till utomstående personer. Att beskattningen i det här fallet ska ske som avyttring av hela beräkningsenheten näringsfastighet, fråntar inte säljaren rätten att fördela omkostnadsbeloppet för privatbostadsfastigheten enligt metod 2 på behållen respektive avyttrad del.

Delavyttring från lantbruksenhet

För en lantbruksenhet på vilken det finns en privatbostadsfastighet, leder uppdelningen av vinstberäkningen i 45 kap. 3 § IL till att en sådan taxeringsenhet skattemässigt utgörs av två fastigheter. När bestämmelsen i 20 § anger ”… det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet …” så följer av den inledningsvis i 3 § gjorda uppdelningen att därmed avses för en lantbruksenhet antingen privatbostadsfastigheten eller näringsfastigheten. Beräkningen enligt 20 § IL blir således beroende av om delavyttringen görs från privatbostadsdelen eller näringsdelen av en lantbruksenhet.

Svårigheten vid en sådan beräkning ligger ofta i att bestämma vilket värde hela fastigheten hade omedelbart före försäljningen. Oftast måste någon form av schablonberäkning tillgripas.

Enligt praxis (se även prop. 1975/76:180 s. 69 och 140) kan man utgå från fastighetens taxeringsvärde vid försäljningstillfället. Detta minskas med ett belopp som motsvarar den inverkan delförsäljningen eller markupplåtelsen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpades då taxeringsvärdet fastställdes.

Vid beräkning av fastighetens hela värde enligt denna metod ska för den inte avyttrade delen hänsyn tas till att taxeringsvärdet motsvarar 75 % av marknadsvärdet. Taxeringsvärdet ska sålunda räknas upp med 1,33.

Uppdelning av omkostnadsbeloppet efter annan grund

Denna schablonregel för värdering är enligt förarbetena att anse som en hjälpregel. Den kan frångås om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

För att det ska kunna anses uppenbart att en enskild fastighet har ett visst värde som över- eller understiger det enligt schablonregeln framräknade värdet, bör detta visas genom en värdering av den aktuella fastigheten (RÅ 1984 1:66). När det gäller jordbruksfastighet bör värdeintyg från t.ex. skogsvårdsstyrelse, lantmäteri eller annat sakkunnigt organ eller sakkunnig person kunna godtas. En sådan värdering ska således avse hela taxeringsenheten och inte endast avstyckad del.

Lösning, metod 2

Fastighetens hela värde vid avyttringstillfället kan beräknas enligt följande

Taxeringsvärde vid försäljningstidpunkten	300 000
Den inverkan den sålda tomten kan antas ha haft på taxeringsvärdet	- 30 000
	270 000
133 % härav =	360 000
Tillkommer ersättningen för marken	+ 80 000
Summa (fastighetens hela värde vid försäljningstidpunkten)	= 440 000

Fastighetens inköpspris är 130 000 kr. Omkostnadsbeloppet för den avyttrade delen kan då beräknas enligt följande

$$\frac{80\,000 \times 130\,000}{440\,000} = 23\,636$$

Kapitalvinsten enligt denna metod blir 56 364 kr (80 000 - 23 636).

Exempel

Försäljning av tomtmark från lantbruksenhet på vilken finns en privatbostadsfastighet.

Förutsättningar

År 1963, förvärv av lantbruksenhet för 300 000 kr. 1975 års taxeringsvärde uppgår till 150 000 kr, varav på mangårdsbyggnad och tomt belöper 50 000 kr. År 1981 nybyggnad av ladugård för 250 000 kr och 1997 nybyggnad av maskinhall med 100 000 kr.

År 2008, avyttring av 1 ha åkermark för sommarstugetomt för 50 000 kr. Taxeringsvärdet vid avyttringen är 900 000 kr varav 600 000 kr belöper på näringsfastigheten. Den avyttrade delens påverkan på taxeringsvärdet beräknas till 10 000 kr.

Lösning

1963 års förvärvspris ska delas mellan privatbostaden och näringsdelen av taxeringsenheten. Eftersom väsentliga förändringar skett under innehavet utgör 1975 års taxeringsvärde en riktigare grund för fördel-

ning av 1963 års förvärvspris än taxeringsvärdet vid försäljningstillfället.

Anskaffningsutgift på näringsdelen:

100 000/150 000 x 300 000 = 200 000. Omkostnadsbeloppet för näringsfastigheten blir 200 000 + 250 000 (ny ladugård) + 100 000 (ny maskinhall) = 550 000.

Nuvärdet på näringsfastigheten:

600 000 - 10 000 (avyttrad del) = 590 000 x 1,33	= 784 700
Tillkommer ersättningen för avyttrad del	+ 50 000
Hela näringsfastighetens nuvärde	= 834 700
På avyttrad del belöper: 50 000/834 700 x 550 000	= 32 946
Kapitalvinstberäkning: 50 000 - 32 946	= 17 054

Metod 3

Om delavyttringen omfattar tomtmark avsedd för bostadsändamål får omkostnadsbeloppet utan särskild utredning beräknas till 1 kr per kvadratmeter. Denna schablonregel tillämpas endast i de fall försäljningen avser en eller ett fåtal tomter och då försäljningspriset är mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde. Omkostnadsbeloppet får inte överstiga tomtens eller tomternas försäljningspris (45 kap. 21 § IL).

27.7.7 Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser

Anskaffningsutgift

Från den erhållna ersättningen erhålls avdrag för såväl omkostnadsbelopp som alla omkostnader i samband med upplåtelsen. Omkostnadsbeloppet får beräknas endast med stöd av metod 2, såsom för delavyttringar (45 kap. 24 § 1–2 st. IL).

Bagatellersättningar

För att bagatellersättningar inte ska bli beskattade och förorsaka utredningsarbete får den skattskyldige från det sammanlagda beloppet av den eller de ersättningar han erhållit under ett beskattningsår på grund av upplåtelse göra avdrag för ett schablonmässigt omkostnadsbelopp. Detta belopp är fr.o.m. 1988 års taxering 5 000 kr per år och gäller oavsett hur många upplåtelser den skattskyldige gjort. Har ersättningarna uppgått till lägre belopp, får avdraget dock inte överstiga detta belopp. Det står den skattskyldige fritt att utnyttja denna schablon eller att i stället yrka avdrag för ett omkostnadsbelopp beräknat enligt metod 2 (ovan).

Regelns utformning innebär att om flera upplåtelser görs under samma beskattningsår så måste antingen metod 2 användas för samtliga eller också den gemensamma schablonen på 5 000 kr för samtliga. Se vidare 45 kap. 24 § 3 st. IL.

27.7.8 Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp)

Att tidigare delavyttringar ska beaktas när den skattskyldige avyttrar återstoden av fastigheten framgår av lagtexten (45 kap. 25 §).

I förarbetena finns vissa uttalanden om hur reduceringen ska göras. Har delavyttringen under innehavstiden föranlett kapitalvinstberäkning bör således de belopp som legat till grund för vinstberäkningen vid delavyttringen tillämpas också vid slutförsäljningen.

Ibland kan det vara svårt att fastställa hur stor del av det ursprungliga omkostnadsbeloppet som ska anses konsumerat pga. att en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse ägt rum. Om t.ex. en delavyttring skedde under den tid då vinsten var skattefri eftersom fastigheten innehafts i mer än tio år (före 1966), så har något omkostnadsbelopp aldrig räknats fram eftersom detta saknade intresse. Det kan naturligtvis också inträffa att en delavyttring blivit beskattad, men att det vid den tidpunkt, då återstoden av fastigheten ska avyttras, inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade. Även i dessa fall måste emellertid det konsumerade omkostnadsbeloppet uppskattas. Någon mer exakt beräkning kan det då naturligtvis inte bli tal om.

Om det konsumerade omkostnadsbeloppet inte går att uppskatta med ett rimligt krav på precision får en schablonregel tillämpas. Den del av fastighetens omkostnadsbelopp som belöper på den avyttrade fastighetsdelen ska då anses motsvara hälften av den ersättning som erhållits för fastighetsdelen. Den återstående anskaffningsutgiften får dock aldrig bli lägre än noll kr. Om alltså hälften av den ersättning som erhållits vid en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse överstiger det vid avyttringstillfället framräknade omkostnadsbeloppet för hela fastigheten, blir återstående anskaffningsvärde för den återstående fastigheten noll kr (45 kap. 25 § 1 st. IL).

Av delavyttringsliggaren framgår vilken andel av en fastighets omkostnadsbelopp som ska anses konsumerad pga. en tidigare delavyttring.

Beträffande konsumerat omkostnadsbelopp vid fastighetsreglering, se avsnitt 27.4.

27.7.9 Skadeersättningar och övriga ersättningar/ bidrag

Försäkringsersättning på privatbostad

Försäkringsersättning för skada på privatbostadsfastighet utgör inte skattepliktig intäkt (8 kap. 22 § IL).

Har försäkringsersättning som inte räknas till skattepliktig intäkt erhållits är utgifterna för förbättringsarbete avdragsgilla vid vinstberäkningen endast till den del utgifterna överstigit den erhållna ersättningen. Om sådan skattefri försäkringsersättning har överstigit de utgifter som lagts ned för att avhjälpa skadan ska anskaffningsutgiften minskas med skillnaden mellan ersättningen och utgifterna (45 kap. 26 § IL).

Om anskaffningsutgiften blir negativ kommer den i sin tur att minska förbättringsutgifterna (Andersson/Saldén Enerus ”Inkomstskattelagen. En presentation med nyckel”, s. 123).

Skulle en sådan överskjutande försäkringsersättning överstiga såväl anskaffningsutgiften som förbättringsutgifterna, ska beskattning inte ske för det ”positiva” omkostnadsbeloppet med anledning av bestämmelsen i 8 kap. 22 § IL.

Försäkringsersättning på näringsfastighet

Alla försäkringsersättningar på grund av näringsverksamhet ska tas upp i näringsverksamheten (15 kap. 1 § IL). För försäkringsersättning pga. skadad byggnad gäller att ersättningen tas upp och ett motsvarande direktavdrag sker mot utgiften för att återställa byggnaden. Detta sker genom att avdrag görs för avsättning och avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. IL).

Skattereduktion för byggnadsarbete

Byggnadsarbete på bostadshus under 15 februari 1993−31 december 1994, 15 april 1996−1 mars 1999 och 15 april 2004–30 juni 2005 kunde enligt särskilda regler ge ägaren rätt till skattereduktion beräknad på utgifterna för byggnadsarbetet. Det fanns även möjlighet att under vissa förutsättningar få skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer utförda mellan den 1 januari 2004 och den 31 december 2006. Sådana skattereduktioner påverkar inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid beräkningen av kapitalvinst. Regeringen har föreslagit att en skattereduktion ska införas igen avseende byggnadsarbeten utförda fr.o.m. 8 december 2008.

Bidrag från staten m.m.

I omkostnadsbeloppet får inte medräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag (44 kap. 18 §).

Skattereduktion för bredbandsanslutning

Har skattereduktion för bredbandsanslutning erhållits gäller följande.

Av 18 § Lag (SFS 2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation, framgår att skattereduktionen ska behandlas som ett näringsbidrag enligt 29 kap. IL och att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen ska reduceras med skattereduktionen.

För beräkning av kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet innebär det att omkostnadsbeloppet reduceras (44 kap. 18 § IL).

För kapitalvinstberäkningen när en näringsfastighet avyttras innebär det att förbättringsutgiften med anledning av bredbandsinstallationen reduceras med skattereduktionen. Till den delen kommer inte utgiften för anslutningen att utgöra en förbättringsutgift vid beräkningen av fastighetens avskrivningsunderlag (29 kap. 6 § IL), inte heller vid beräkningen av omkostnadsbelopp vid kapitalvinstutredningen (44 kap. 18 § IL).

27.7.10 Uppskov med beskattning av kapitalvinst

En person kan under vissa förutsättningar medges uppskov med beskattning av kapitalvinst vid försäljning av fastighet. Dessa regler beskrivs i avsnitt 29.

27.7.11 Fastigheter förvärvade före år 1952

Om en avyttrad fastighet förvärvats före år 1952 gäller att den för beräkning av kapitalvinst anses förvärvad den 1 jan år 1952 (45 kap. 28 § 1 st. IL).

Anskaffningsutgiften beräknas till 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Den faktiska ersättningen får dock användas som underlag för anskaffningsutgiften om den skattskyldige kan visa att faktiska ersättningen vid förvärvet överstiger 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Den omständigheten att en sådan faktisk ersättning läggs till grund för anskaffningsutgiften, medför dock inte avdragsrätt för några övriga utgifter för tid före 1952.

Finns taxeringsvärde inte åsatt år 1952, får det beräknas med stöd av närmast därefter åsatt värde, eller med stöd av taxeringsvärdet i en större enhet i vilken fastigheten ingick (45 kap. 28 § 2–4 st. IL).

Fastigheter utomlands

För fastigheter utomlands kan inte ett taxeringsvärde år 1952 åberopas. Fastigheter utomlands som förvärvats före år 1952, anses i stället förvärvade den 1 januari år 1952 för en ersättning som motsvarar deras marknadsvärde vid den tidpunkten. Även för dessa fastigheter gäller att om faktiskt erlagd ersättning vid förvärvet före år 1952 överstiger marknadsvärdet 1 januari år 1952, får faktiska förvärvspriset i stället användas (45 kap. 29 § IL).

Uppdelning på privatbostadsdel respektive näringsdel

För gamla taxeringsvärden saknas uppdelning på vad som idag är småhus på lantbruksenhet och övriga delar av en lantbruksenhet. Byggnadsvärdet från 1952 inkluderar såväl mangårdsbyggnad som ekonomibyggnader. Detta leder till problem vid avyttring av hela eller delar av en lantbruksenhet, eftersom vinstberäkningen ska göras särskilt för privatbostadsfastigheten respektive näringsfastigheten och en uppdelning av anskaffningsutgiften måste göras.

För fastighetstaxeringsvärden som åsatts fr.o.m. år 1975 finns uppdelning på bostadsbyggnad och övriga enheter.

För äldre förvärv kan det enligt Skatteverkets uppfattning godtas att fördelning av anskaffningsutgiften sker utifrån taxeringsvärdet vid avyttringen. Ett skäl att inte godta en sådan fördelning kan vara att omfattande ny-, till- eller ombyggnad skett under innehavstiden, vilket ofta torde vara fallet. Har sådan väsentlig förändring skett under innehavet på en fastighet som förvärvats före år 1975, torde 1975 års taxeringsvärde vara ett bättre underlag för fördelning av förvärvspriset, än det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen.

27.8 Handelsbolags avyttring

27.8.1 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag

Har kapitalförlust uppkommit när ett handelsbolag avyttrat en näringsfastighet till ett närstående företag och ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, eller att reglerna om fusioner eller fissioner ska tillämpas (25 kap. 7–10 §§ IL), gäller följande:

Juridisk person är delägare i handelsbolaget

Avdrag för kapitalförlusten medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag. Dvs. i normalfallet när fastigheten säljs externt eller det företag som äger fastigheten ej längre ingår i närstående bolagssfären (25 kap. 10 § IL).

Fysisk person är delägare i handelsbolaget

Fysisk person som är delägare redovisar handelsbolagets avyttring i inkomstslaget kapital. För denne gäller på samma sätt som för delägande bolag (ovan) en förskjuten avdragsrätt. Avdrag medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag, dvs. när den sålts externt eller det bolag som äger fastigheten ej längre är ett närstående bolag till handelsbolaget (45 kap. 31 § IL).

Påverkan på delägarens omkostnadsbelopp för handelsbolag

När delägarna i ovannämnda situationer erhåller avdrag för sin förskjutna kapitalförlust och därigenom erhåller skattemässig kompensation ska omkostnadsbeloppet för handelsbolaget (50 kap. 5 § IL) reduceras.

27.8.2 Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person

Har handelsbolag avyttrat fastighet under marknadsvärdet till delägare eller delägare närstående person och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet gäller följande:

Fastigheten ska anses ha avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet (45 kap. 30 § IL).

Påverkan på delägarens omkostnadsbelopp för handelsbolag

Denna ”fiktiva” kapitalvinstberäkning leder antingen till att delägaren beskattas för kapitalvinst eller att kapitalförlusten minskar. Båda situationerna leder till att delägarens omkostnadsbelopp för andelen i handelsbolaget ökar, antingen genom att vinsten ökar eller att avdraget för kapitalförlusten minskar. Eftersom delägaren genom att ta ut fastigheten till underpris samtidigt gjort ett uttag ur handelsbolaget, ska delägarens anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen reduceras med underpriset (50 kap. 5 § IL).

27.9 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst

Om det finns underskott kvar i den näringsverksamhet till vilken den avyttrade fastigheten hänförts, ska underskottet för fysiska personer och dödsbon dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital.

Denna kvittningsrätt gäller såväl näringsfastighet hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsfastighet hänförlig till delägarskap i handelsbolag (45 kap. 32 § IL). Kvittningen är tvingande.

Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

Observera att kvittningen görs mot kapitalvinsten ”brutto” dvs. innan kapitalvinsten kvoteras till skattepliktig del (90 %) som följer av 45 kap. 33 § IL. Se vidare HL del 2, avsnitt 24.3.

27.10 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

Av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet ska 22/30 tas upp och av kapitalvinsten på en näringsfastighet ska 90 % tas upp till beskattning.

Av kapitalförlusten vid avyttring av en privatbostadsfastighet ska 50 % dras av och av kapitalförlusten på en näringsfastighet ska 63 % dras av (45 kap. 33 § IL).

Detsamma gäller när ett handelsbolag i vilket en fysisk person eller dödsbo är delägare avyttrar en fastighet som utgör anläggningstillgång. Eftersom sådana delägare redovisar handelsbolagets kapitalvinst i inkomstslaget kapital är 90 % av kapitalvinsten skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill (45 kap. 33 § IL).

Juridiska personer som redovisar avyttringen i inkomstslaget näringsverksamhet omfattas inte av reduceringsreglerna i 33 §. För sådana delägare gäller att vinsten är skattepliktig i sin helhet och att hela förlusten är avdragsgill.

27.11 Övergångsbestämmelser

27.11.1 Övergångsbestämmelser till bl.a. 45 kap. IL

I lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen finns ett antal övergångsbestämmelser som i undantagsfall kan påverka kapitalvinstbeskattningen av fastigheter.

Periodisk ersättning på grund av avyttring före den 1 juli 1984, 68 §.

Avyttringar före år 1991 som inte beskattats senast år 1991, 69 §.

Tillkommande ersättningar vid avyttringar före år 1991, 70 §.

Fastighetsförvärv från närstående m.fl. före år 1968, 72 §.

Reparation och underhåll vid statligt stöd, 73 §.

Förvärv från vissa upplösta aktiebolag, 74 §.

Övergångsbestämmelserna finns kommenterade i HL 2005 och 2006 del 1 avsnitt 27.11 s. 547 respektive 618.

28 Avyttring av bostadsrätter

2 kap.2, 8, 9–12,17–19, 22 §§ IL

13 kap. 1–2, 4, 6 §§ IL

15 kap. 1 § IL

26 kap.10−11,13 §§ IL

43 kap. IL

44 kap. IL

46 kap. IL

48 kap. IL

prop. 1983/84:67 s.37–38

prop. 1999/2000:2 s. 559–566

Sammanfattning

I avsnittet behandlas de regler som gäller vid avyttring av bostadsrätter både i privatbostadsföretag samt i s.k. oäkta bostadsföretag.

Även en bostadsrätt kan utgöra en lagertillgång. Se prop. 1999/2000:2 s. 342–343. I sådana fall hänvisas till tillämpliga delar av avsnittet om avyttring av fastighet som utgör lagertillgång i HL del 3 avsnitt 8.

28.1 Allmänt

Gemensamma principer

Vad som sägs i avsnitt 27.1 beträffande gemensamma principer vid kapitalvinstbeskattning gäller också för bostadsrätt i den mån inte annat framgår av vad som redovisas nedan. Icke yrkesmässig avyttring av bostadsrätt beskattas alltså i kapital medan yrkesmässig avyttring beskattas i näringsverksamhet. Samma regler som för fastighet gäller för bostadsrätt beträffande rätt beskattningsår och arvinges köp m.m.

Köp eller gåva

Bedömningen av om en överlåtelse skett genom köp eller gåva görs efter andra principer än för fastigheter. För bostadsrätter, liksom för annan lös egendom, gäller den s.k. delningsprincipen. Till den del vederlaget motsvarar marknadsvärdet på den överlåtna bostadsrätten anses denna ha sålts och i övriga delar ha givits i gåva. Se RÅ 1988 ref. 22.

Exempel

A överlåter en bostadsrätt till sin son B för 500 000 kr. Marknadsvärdet på bostadsrätten var vid överlåtelsetillfället en miljon kr. Vid inkomstbeskattningen anses A ha sålt hälften av bostadsrätten för 500 000 kr och den andra hälften av bostadsrätten anses B ha erhållit i gåva.

Dold äganderätt

Frågan om s.k. dold äganderätt i bostadsrätt har prövats i bl.a. rättsfallen RÅ 1986 ref. 179 I och II. I båda fallen var endast en person registrerad hos föreningen som ägare. Regeringsrätten ansåg att man måste tillmäta avtalen och registreringen stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga för en kapitalvinst. Enligt Regeringsrätten bör dock dokumentationen inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen är en annan än dokumentationen utvisar.

Bostadsrätter i privatbostadsföretag

Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst vid avyttring av en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag finns i 46 kap. IL. Bestämmelserna gäller om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 kap. 17 § IL, dvs. ett s.k. äkta bostadsföretag. Vid avyttring gäller dock att frågan om bostadsföretagets skattemässiga karaktär ska bedömas utifrån förhållandena vid avyttringsårets ingång (46 kap. 3 § IL). En bostadsrätt i ett privatbostadsföretag är antingen en privatbostadsrätt (2 kap. 18 § IL) eller en näringsbostadsrätt (2 kap. 19 § IL).

Bostadsrätter i bostadsföretag som ej utgör privatbostadsföretag

Om bostadsrätten inte är hänförlig till ett privatbostadsföretag utifrån förhållandena vid ingången av avyttringsåret så sker beskattning enligt grundläggande bestämmelse i 44 kap. IL samt bestämmelser i 48 kap. IL såsom avyttring av delägarrätter. Se avsnitt 28.6 om vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag.

28.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst

Beträffande skattskyldighetens inträde gäller i tillämpliga delar vad som redovisas i avsnitt 27.1.1.

Ombildningar

Åtgärder som kan göras enligt ”lagen (1991:615) om omregistrering av vissa bostadsföreningar till bostadsrättsföreningar” ska inte föranleda någon beskattning vare sig av föreningen eller medlemmarna (prop. 1990/91:92 s. 145). Också äkta bostadsaktiebolag kan ombildas till bostadsrättsförening utan att kapitalvinstbeskattning utlöses (RÅ 1990 ref. 116).

Avsägelse

Enligt 4 kap. 11 § BrL får bostadsrättshavare avsäga sig bostadsrätten. Han blir därigenom fri från sina förpliktelser som bostadsrättshavare och bostadsrätten övergår till föreningen. Föreningen ska så snart det kan ske utan förlust åter avyttra bostadsrätten om inte föreningsstämman beslutar att bostadsrätten ska upphöra (6 kap. 11 § BrL). Det är oklart om en sådan avsägelse är att anse som sådan avyttring enligt 44 kap. 3 § IL som medför avdragsrätt för förlust. Det saknas en motprestation av den karaktären som normalt kännetecknar en onerös överlåtelse och som förekommer i andra fall där bostadsrätt efter uppsägning övergår till föreningen. Å andra sidan görs avsägelsen utan benefik avsikt mot mottagaren och har därför inte karaktär av gåva. Inte heller torde föreningen kunna överta den avståendes omkostnadsbelopp enligt 44 kap. 21 § IL. Föreningen mister också sina anspråk på kommande betalningar från den avstående. Sammantaget anser Skatteverket övervägande skäl tala för att anse det som en med köp eller byte jämförlig överlåtelse mot ett vederlag som beräknas till 0 kr.

Efter avsägelsen övergår bostadsrätten till föreningen tidigast vid det månadsskifte som inträffar närmast efter tre månader från avsägelsen, se 4 kap. 11 § andra stycket BrL. Avsägelsen torde vara bindande för bostadsrättshavaren gentemot föreningen. Redan avsägelsedagen bör därför anses som avyttringsdag.

Konkurs

Vad som räknas som värdepapper är inte helt klart. Hit bör dock räknas andelar i ekonomiska föreningar, alltså bl.a. bostadsrättsföreningar. En bostadsrätt anses därmed avyttrad för noll kronor när bostadsrättsföreningen försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL).

28.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust

Beträffande avdragsrätt samt avdragstidpunkt gäller vad som sägs i avsnitt 27.1.2.

28.2 Vinstberäkning avseende privatbostadsrätt

28.2.1 Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkten utgörs av ersättningen för bostadsrätten minskad med försäljningskostnader.

Ersättningen

Som ersättning räknas normalt det vederlag som avtalats mellan säljare och köpare. Se även avsnitt 27.1.2 avseende vissa förlustfall. Vid *byte* anses marknadsvärdet av den tillbytta egendomen (t.ex. en villa eller en annan bostadsrätt) som ersättning.

Friköp

De skattemässiga konsekvenserna vid överlåtelse av bostadsrätten till bostadsrättsföreningen vid s.k. friköp av fastigheten redogörs för i Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08 (dnr 131 520784-05/111). Om avtalad köpeskilling för fastigheten är lägre än marknadsvärdet ska mellanskillnaden behandlas som en förtäckt ersättning för den överlåtna bostadsrätten.

Sammanläggning och uppdelning av bostadsrätt

Överlåtelse av bostadsrätter till bostadsrättsföreningen är en avyttring som medför kapitalvinstbeskattning även om bostadsrätterna därefter sammanläggs till en ny bostadsrätt som upplåts till överlåtaren. Ersättningen för de överlåtna bostadsrätterna är marknadsvärdet på den nya erhållna bostadsrätten, vilket fördelas på de överlåtna bostadsrätterna efter hur deras marknadsvärde förhåller sig till varandra. Motsvarande gäller när en bostadsrätt överlåts för att bilda två eller flera nya bostadsrätter. Se Skatteverkets ställningstagande 2006-06-19 (dnr 131 380192-06/111).

Lägenhetsutrustning

Har försäljningen omfattat även sådan lägenhetsutrustning som installerats av överlåtaren eller tidigare innehavare, och som skulle ha utgjort byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB ifall bostadsrättsföreningen ägt utrustningen, ska ersättningen räknas med i försäljningspriset (46 kap. 4 § IL). Detta gäller oavsett om ersättningen avtalats särskilt eller inte.

Den utrustning som avses är sådan fast inredning som är avsedd för stadigvarande bruk, såsom ledning för vatten, värme eller ljus, kontakter, kranar, kamin, innanfönster och markis. Hit räknas också t.ex. badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp, kyl- och frysskåp, tvättmaskin och diskmaskin.

Inventarier i näringsverksamhet ska dock inte räknas med i försäljningspriset (46 kap. 4 § IL).

Inre reparationsfond

Ersättning som utgår till säljaren för hans andel i en inre reparationsfond eller liknande fond ska inte räknas in i försäljningspriset. Om någon sådan särskild ersättning inte har avtalats ska i stället ersättningen för bostadsrätten minskas med ett belopp som motsvarar den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten (46 kap. 4 § IL). En sådan avräkning kan inte leda till att försäljningsintäkten blir mindre än 0.

Försäljningskostnader

Avdragsgilla försäljningskostnader är mäklarkostnader och annan försäljningsprovision, advokatkostnader, kostnader för värdering av bostadsrätten och andra kostnader som säljaren haft för försäljningen, allt under förutsättning att kostnaderna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla. I Skatteverkets ställningstagande 2005-06-03 (dnr 130 299804-05/111) behandlas i vilken omfattning avdrag kan medges för s.k. homestaging.

28.2.2 Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för bostadsrätten samt förbättringsutgifter och kapitaltillskott under innehavstiden (46 kap. 5–12 §§ IL).

28.2.2.1 Anskaffningsutgifter

Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgiften (ingångsvärdet) är köpeskillingen för bostadsrätten och eventuell ersättning för lägenhetsutrustning, jfr ovan. Om föremålen har anskaffats under innehavstiden anses kostnaden i stället som en förbättringsutgift, jfr nedan (46 kap. 9 § IL). Om bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från föreningen, är anskaffningsutgiften lika med insatsen (grundavgiften). Sådana särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärvet (upplåtelse- och inträdesavgifter) ska också räknas in i anskaffningsutgiften.

Om insatsen (grundavgiften) för lägenheten har satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, ska ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats från föreningen på grund av nedsättningen (46 kap. 5 § IL).

Inköpskostnader i samband med förvärvet ingår också i anskaffningsutgiften (44 kap. 14 § IL).

Vid beräkning av ingångsvärdet behandlas behållning på inre reparationsfond eller liknande fond på samma sätt som vid beräkning av försäljningspriset. Den ska alltså *inte* medräknas i anskaffningsutgiften (46 kap. 6 § IL).

Schablonmässigt anskaffningsvärde

En bostadsrätt som har förvärvats före 1974 ska anses förvärvad den 1 januari 1974. Anskaffningsutgiften beräknas till 150 % av bostadsrättens andel av föreningens förmögenhet den dagen. Föreningens förmögenhet beräknas efter taxeringsvärdet för 1974 på föreningens fastighet och med hänsyn till övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som avslutats närmast före ingången av 1974. Ersättningen vid förvärvet får dock användas som anskaffningsutgift, om den överstiger nämnda schablonvärde.

Fanns inte taxeringsvärde för föreningens fastighet för 1974, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter fastställda taxeringsvärdet (46 kap.14 § IL).

28.2.2.2 Förbättringsutgifter

Som förbättringsutgifter räknas de utgifter som ägaren haft för förbättring av bostadsrättslägenheten (46 kap. 9 § IL).

Utgifterna kan vara såväl förbättringsarbeten i lägenheten, t.ex. ombyggnad av lägenheten eller anskaffande av utrustning som inte funnits tidigare i lägenheten, som värdehöjande reparationer och underhåll av lägenheten. Sådana utgifter får inte dras av vid vinstberäkningen om de dragits av i näringsverksamhet (46 kap. 8 § IL).

Minst 5 000 kr

Förbättringsutgifter får medräknas i omkostnadsbelopp för sådana år då de sammanlagt uppgått till minst 5 000 kr. Utgifterna hänförs normalt till det år då faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts (46 kap. 8 § IL).

Bättre skick

Förbättrande reparationer och underhåll jämställs med förbättringsutgifter och får dras av om de nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående åren och om de medfört att lägenheten är i bättre skick vid försäljningen än vid förvärvet av bostadsrätten (46 kap. 10 § IL). För andra förbättringskostnader gäller inte den tidsgränsen.

Förbättringsutgifter före 1974 får inte räknas med (46 kap. 14 § IL).

Exempel

A reparerade 2001 sin bostadsrätt för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en förbättring. Under As fortsatta innehavstid förslits lägenheten, men när den säljs 2006 återstår 3 000 kr som förbättring. Detta belopp, 3 000 kr, får därför medräknas i omkostnadsbeloppet. Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringskostnaderna.

28.2.2.3 Kapitaltillskott

Kapitaltillskott

Kapitaltillskott, som har lämnats till föreningen under innehavstiden, är avdragsgilla under förutsättning att de varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten (46 kap.7§ IL). Kapitaltillskott som skett före den 1 januari 1974 får inte räknas med (46 kap. 14 § IL).

Amorteringar

Tillskott för *amorteringar* ska anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen gjort under innehavstiden. Om amorteringen av ett lån finansierats genom upptagande av ett nytt lån, får den inte medräknas vid beräkningen. Andelen bestäms utifrån det andelsförhållande som överlåtarens bostadsrätt motsvarar vid avyttringstidpunkten.

En bostadsrättsförening kan t.ex. inreda ett vindsutrymme och upplåta nya bostadsrätter varvid insatser erläggs. Vid beräkningen av avdragsgilla tillskott ska de amorteringar som görs närmast efter sådan insatsbetalning reduceras med belopp motsvarande insatsen, innan amorteringarna fördelas på bostadsrätterna efter andelstal. Se Skatteverkets ställningstagande 2005-11-09 (dnr 131 601452-05/111).

Ny-, till- eller ombyggnads-kostnader

För att tillskott för *finansiering av ny-, till-, eller ombyggnadskostnader* ska få beaktas, krävs att tillskottet har utdebiterats, inbetalts och använts för ett bestämt förbättringsarbete (projekt). Se Skatteverkets ställningstagande 2006-06-16 (dnr 131 380198-06/111). Det sammanlagda tillskottet för arbetet ifråga ska dessutom ha uppgått till minst 3 000 kr multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter.

Denna beloppsgräns är schabloniserad och innebär att kapitaltillskottet för en enskild bostadsrätt kan understiga 3 000 kr Även om olika åtgärder beslutats vid skilda tillfällen, räknas de som ett enda arbete om det kan visas att åtgärderna har ett nära ekonomiskt eller funktionellt samband (DsB 1982:6 s. 75, prop. 1983/84:67 s. 37−38).

Förestående investering

En utdebitering ska godtas som ett avdragsgillt tillskott om förbättringsarbetet är nära förestående. Om överlåtelsen skett efter det att tillskott utdebiterats och inbetalats, men innan arbetet påbörjats, ska tillskottet beaktas om reglerna i övrigt är uppfyllda.

Underlag för värdeminskning

Genom införandet av IL har detta förbättringsarbete begränsats till att avse ny-, till- eller ombyggnader. I specialmotiveringen (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 562) preciseras detta till att avse sådana utgifter som enligt 19 kap. 8 och 13 §§ IL skulle ha utgjort underlag för värdeminskningsavdrag.

28.3 Vinstberäkning avseende närings-bostadsrätt

28.3.1 Försäljningsintäkt

Närings-bostadsrätter

En näringsbostadsrätt är antingen en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Avyttring av bostadsrätt som är kapitaltillgång beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital (46 kap. 1 § IL). Samtidigt ska återläggning göras i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa avdrag för reparation och underhåll, se nedan.

Även för juridiska personer beskattas avyttringen, med vissa inskränkningar, enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer. Redovisning ska dock ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL).

Handelsbolag

Handelsbolags avyttring av bostadsrätter beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Enligt 13 kap. 4 § IL jämte 4 kap. 2 § IL gäller att för delägare som är fysiska personer och dödsbon så hänförs handelsbolags kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter samt näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital.

När det gäller beräkning av försäljningsintäkten hänvisas i övrigt till vad som anförts i avsnitt 28.2.1.

28.3.2 Omkostnadsbelopp

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för bostadsrätten, förbättringsutgifter samt kapitaltillskott under innehavstiden (46 kap. 5–12 §§ IL).

Beträffande anskaffningsutgifter och kapitaltillskott hänvisas till avsnitten 28.2.2.1 samt 28.2.2.3.

28.3.2.1 Förbättringsutgifter

Det som uttalats om förbättringsutgifter i avsnitt 28.2.2.2 gäller även näringsbostadsrätter dock med hänsyn till följande.

Värdeminskningsavdrag medges inte för anskaffningsutgiften på bostadsrätter. Det finns därför inga regler om att värdeminskningsavdrag ska återföras i näringsverksamheten vid avyttring av bostadsrätt. Om en nyttjanderättshavare har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag (19 kap. 26 § IL). Bostadsrätt är en form av nyttjanderätt, varför denna regel även anses ha giltighet för bostadsrätt (KRNS 2005-02-21, mål nr 8250-02, rättsfallsprotokoll 4/05). Vid avyttring av bostadsrätten medges avdrag i näringsverksamheten för den delen av utgiften som inte dragits av tidigare (19 kap. 28 § 2 st. IL). Detta medför att ingen del av utgiften kan räknas som förbättringsutgift vid kapitalvinstberäkningen (46 kap. 8 § 3 st. IL).

Återföring

Beträffande åtgärder som har karaktär av reparation och underhåll gäller att avdragsrätt föreligger i näringsverksamhet enligt 16 kap. 1 § IL. I 46 kap. 11 § IL finns bestämmelser som innebär att i den mån sådana utgifter återförts till beskattning, s.k. återföring i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 10, 11 och 13 §§ IL) så ska motsvarande belopp anses utgöra en avdragsgill förbättringsutgift vid beräkning av kapitalvinst. De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för förbättrande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren (26 kap. 10 § IL).

Reparationer och underhåll anses förbättrande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare (26 kap. 10 § IL).

Återföring ska förutom vid avyttring ske även när bostadsrätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om den i och med äganderättsövergången kan antas bli privatbostad. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad (26 kap. 11§ IL) Återföring ska också ske när bostadsrätt som är lagertillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död (26 kap.13§ IL).

28.3.3 Uppskov

Det saknas möjlighet att erhålla uppskovsavdrag vid avyttring av en näringsbostadsrätt. I den mån bostadsrätten utgjort en privatbostadsrätt vid förvärvet och detta inneburit att innehavaren erhållit ett uppskovsavdrag finns inga krav på att detta

ska återföras till beskattning vid karaktärsbytet. Vid avyttring ska dock uppskovsbeloppet återföras på vanligt sätt.

28.3.4 Underskott i näringsverksamhet

Underskott

Om den näringsverksamhet till vilken den avyttrade bostadsrätten hänförts visar underskott för det beskattningsår då avyttringen ägt rum, ska underskottet dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital (46 kap. 17 § IL). I den mån det i näringsverksamheten även funnits en näringsfastighet som avyttrats med vinst under beskattningsåret så ska underskottet fördelas mellan de avyttrade kapitaltillgångarna.

Kvittningsskyldigheten gäller såväl näringsbostadsrätt hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsbostadsrätt hänförlig till delägarskap i handelsbolag.

Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget.

28.4 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

Beträffande kvotering av kapitalvinst samt kapitalförlust i inkomstslaget kapital gäller vad som anförts i avsnitt 27.10.

28.5 Handelsbolags avyttring

Beträffande handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag samt avyttring till underpris till fysisk delägare eller denne närstående person gäller vad som anförts i avsnitt 27.8 med underrubriker.

28.6 Vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag

28.6.1 Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkt

En andel i ett oäkta bostadsföretag jämställs vid avyttring med andel i en ekonomisk förening. Härvid tillämpas utöver grundläggande bestämmelser i 44 kap. IL bestämmelserna om avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL.

Försäljningsintäkten utgörs av ersättningen för delägarrätten minskad med försäljningskostnader.

Lägenhetsutrustning

Det saknas särskilda regler för sådan lägenhetsutrustning som tillförts lägenheten av bostadsrättsinnehavaren. Ersättning för sådan utrustning bör dock inräknas i ersättningen för bostads-

rätten efter samma princip som gäller för privatbostadsrätt enligt 46 kap. 4 § 1 st. IL.

Inre reparations-fond

Behållning på inre reparationsfond avseende den avyttrade bostadsrätten bör behandlas efter samma princip som gäller för privatbostadsrätt enligt 46 kap. 4 § 2 st. IL.

Avdragsgilla försäljningskostnader är mäklarkostnader och andra kostnader säljaren haft för försäljningen.

När försäljningskostnaderna räknats bort från ersättningen återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.

28.6.2 Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för delägarrätten samt eventuella förbättringsutgifter (44 kap. 14 § IL).

28.6.2.1 Anskaffningsutgifter

Anskaffningsutgift

Anskaffningsutgiften baseras antingen på ersättning till tidigare innehavare av delägarrätten eller till föreningen inbetald insats. Enligt 44 kap. 14 § IL gäller dessutom att hänsyn ska tas till andra utgifter för förvärvet. Detta innebär att även eventuella upplåtelse- och inträdesavgifter ska inräknas i anskaffningsutgiften.

Inre reparationsfond

Med hänvisning till vad som anförts beträffande försäljningsintäkten, se avsnitt 28.6.1, bör behållning på övertagen inre reparationsfond behandlas efter samma princip som gäller för privatbostadsrätt enligt 46 kap. 6 § IL.

28.6.2.2 Förbättringsutgifter

Innehavet avser dels en andelsrätt i bostadsrättsföreningen, dels en nyttjanderätt till en lägenhet (bostadsrätten). Förbättringsutgifter kan därför avse såväl andelsrätten i form av kapitaltillskott som bostadsrätten i form av förbättringar på själva lägenheten.

Kapitaltillskott

Det saknas en definition i IL avseende förbättringsutgifter på en delägarrätt. Ledning bör emellertid kunna tas av vad som i praxis ansetts utgöra ovillkorliga aktieägartillskott samt direkta kapitaltillskott som påverkat andelskapitalet på ett sådant sätt att återbetalning kan ske vid en likvidation av föreningen utan att utdelningsbeskattning blir aktuell (42 kap. 19 § IL). Det innebär att det av föreningens redovisning ska kunna utläsas att delägaren skjutit till nytt kapital.

Förbättring av lägenheten

Skatteverket har i ställningstagande 2007-01-24 (dnr 131 1292-07/111) behandlat förbättringsutgift på andel i s.k. oäkta bostadsföretag. Skatteverket anser att R79 1:79 fortfarande ger ledning för bedömningen av om en utgift på lägenheten i en oäkta förening är avdragsgill som en förbättringsutgift. De principer som gäller för att bestämma avdragsrätten för privatbostadsrätter kan därför till viss del tillämpas även här. Detta innebär att justering för personlig konsumtion ska ske för utgifter avseende reparation och underhåll men inte för utgifter avseende till- eller ombyggnad och motsvarande grundförbättring.

De begränsningar i avdragsrätten som innebär att de sammanlagda utgifterna för ett beskattningsår ska uppgå till minst 5 000 kr och att förbättrande reparation och underhåll måste vara hänförligt till beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren, är specifika för privatbostadsrätt och kan inte tillämpas på förbättringsutgift för delägarrätt som beskattas enligt 48 kap. IL.

Vanligtvis ansvarar bostadsrättshavaren för lägenhetens inre underhåll, vilket bl.a. kan medföra en sänkning av skattepliktig utdelning avseende bostadsförmån. Sådana utgifter för reparation och underhåll som tidigare har beaktats vid den löpande beskattningen får inte ingå i omkostnadsbeloppet som en förbättringsutgift.

Principerna om beräkning av förbättringsutgifter enligt ovan ska tillämpas även om delägarrätten under viss del av innehavstiden utgjort andel i äkta bostadsföretag.

28.6.3 Lättnadsreglerna

Lättnadsbelopp

Vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen kan en viss del av utdelningen vara skattefri enligt de s.k. lättnadsreglerna (43 kap. IL). Dessa regler har upphört att gälla fr.o.m. den 1 januari 2006 men ska enligt övergångsbestämmelser tillämpas för andel i oäkta bostadsföretag t.o.m. utgången av 2011. Lättnadsreglerna gäller normalt för fysisk person som får utdelning från oäkta bostadsföretag. Dock inte om detta är en kooperativ förening. Lättnadsbeloppet, dvs. den del av utdelningen, t.ex. en bostadsförmån, som är skattefri beräknas genom att det s.k. lättnadsunderlaget multipliceras med den s.k. lättnadssatsen. Denna motsvarar 70 % av statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret.

Underlag

Beräkning av underlag för lättnadsbelopp reglerades i 43 kap. 4 § IL.

Värdet av egendom där äganderätten inte kan anses ha övergått till bostadsföretaget bör inte kunna ingå i lättnadsunderlaget.

Ägarbyte

Normalt innebär det att beräkning sker utifrån omkostnadsbeloppet för delägarrätten vid den tidpunkt utdelning erhållits. Har sådan inte erhållits görs beräkningen utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång. I underlaget ingår dessutom det s.k. sparade lättnadsutrymmet. Detta motsvarar tidigare års lättnadsutrymme som överstigit värdet av erhållen utdelning. Även sådan utdelning, som utgått i form av att lägenhet upplåtits till en kostnad som understiger marknadsvärdet ska avräknas.

Vid avyttring av en delägarrätt i ett oäkta bostadsföretag ska bara den del av en kapitalvinst som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp som intäkt (43 kap. 8 § IL).

Om en andel bytt ägare får endast en ägare per beskattningsår beräkna ett lättnadsbelopp (43 kap. 5 § IL). Lättnadsbelopp ska beräknas utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång om ingen utdelning lämnats under året (43 kap. 6 § IL). Som utdelning bör även ses förmån av att få utnyttja t.ex. en bostad mot ett vederlag som understiger marknadsvärdet.

Om det till andelen är knutet ett uppskovsavdrag saknas lagstöd för att reducera underlaget för lättnadsbelopp.

28.6.4 Kvittning och kvotering av kapitalförlust

Vid avyttring av andel i oäkta bostadsföretag gäller bestämmelserna i 48 kap. IL. Detta innebär att en vinst ska tas upp till sitt fulla belopp. Enligt övergångsbestämmelser (SFS 2005:1136 punkt 2) ska förluster på andelar i oäkta bostadsföretag dras av enligt 48 kap. 20 och 24 §§ IL i sin lydelse för 2006 års taxering.

Kvittning

Kapitalförluster på onoterade andelar i svenska aktiebolag (t.ex. bostadsaktiebolag) ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på marknadsnoterade delägarrätter, utom sådana som avser andelar i marknadsnoterade värdepappersfonder som bara innehåller svenska fordringsrätter, samt onoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer (48 kap. 20 § IL).

70 %

Om inte hela kapitalförlusten ska dras av enligt bestämmelsen i 48 kap. 20 § IL så ska 70 % av resterande del av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL). Kapitalförluster på onoterade andelar i ekonomiska föreningar (bostadsrättsförening och bostadsförening) ska alltid dras av med 70 % utan möjlighet till föregående kvittning mot andra kapitalvinster.

29 Uppskov vid bostadsbyten

2 kap. 2 §, 9 § och 17 § IL

3 kap. 18 § IL

47 kap. IL

45 kap. 27 § IL

46 kap. 13 § IL

prop. 1999/00:2 s. 566−570

prop. 2001/02:43 s. 50–52 och prop. 2003/04:19 s. 53−57

prop. 1993/94:45

prop. 2006/07:19

prop. 2007/08:27

Sammanfattning

Den som avyttrar sin privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt (ursprungsbostad) och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostad) kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av ursprungsbostaden. Förutsättningarna är bl.a. följande.

Ursprungsbostaden ska vara en privatbostad där man varit bosatt viss tid före avyttringen.

Ersättningsbostaden ska ha förvärvats och bosättning ska ha skett inom viss tid. Den nya bostaden ska också vara av visst slag (småhus, bostadsrätt m.m.). Ersättningen för ersättningsbostaden måste vara minst lika stor som för den avyttrade ursprungsbostaden för att uppskov med beskattningen ska kunna erhållas för hela kapitalvinsten. Uppskov med beskattningen kan också erhållas för del av kapitalvinsten. Om dessa förutsättningar är uppfyllda kan avdrag medges med ett uppskovsbelopp, som inte får understiga 50 000 kr.

Bestämmelserna är tillämpliga för bostäder – såväl ursprungs- som ersättningsbostäder – i länder inom EES-området

Uppskovsreglerna gäller endast fysiska personer. Dödsbon kan inte få uppskov annat än i vissa speciella fall. Se avsnitt 29.5.

Uppskov med beskattningen medges enligt bestämmelserna i 47 kap. IL. Uppskovsbeloppet återförs till beskattning vid kapitalvinstberäkningen för ersättningsbostaden när denna avyttras i framtiden. Det finns även möjligheter till frivillig återföring till beskattning av uppskovsbeloppet, dock lägst 20 000 kr per år.

29.1 Förutsättningar för uppskov

29.1.1 Ursprungsbostaden

Uppskovs-beloppets storlek

Avdraget för ett uppskovsbelopp vid försäljningen av ursprungsbostaden får inte understiga 50 000 kr, 47 kap. 6 § IL. Vid delägd bostad gäller beloppsgränsen varje delägare för sig. Om avyttringen görs på grund av expropriation eller under liknande tvångsmässiga förhållanden eller på grund av flygbuller (47 kap. 4 § IL) behöver vinsten endast uppgå till 10 000 kr, 47 kap. 6 § IL.

Privatbostad – småhus/ bostadsrätt

Det ställs två krav på den avyttrade bostaden för att den ska räknas som ursprungsbostad, 47 kap. 3 § IL. Bostaden ska vara ett småhus eller en bostadsrätt som är *privatbostad* enligt 2 kap. 8 § IL samt uppfylla villkoren för att räknas som *permanentbostad*. Vad som menas med privatbostad framgår av avsnitt 5.10. En lägenhet i andelshus kan inte vara privatbostad eftersom andelen av näringsfastigheten utgör näringsverksamhet.

För att rätt till avdrag för uppskovsbelopp ska föreligga vid försäljning av en bostadsrätt krävs att fråga är om andel i ett privatbostadsföretag. Detta följer av kravet på att ursprungsbostaden ska vara en privatbostad (jfr 47 kap. 3 § och 2 kap. 8 § 2 st. IL). Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 74 funnit att det är tillräckligt om bostadsföretaget uppfyller förutsättningarna för att klassificeras som ett privatbostadsföretag vid tidpunkten för avyttringen. Rätt till uppskov med beskattning av kapitalvinsten förelåg trots att försäljningen skulle beskattas som avyttring av delägarrätt dvs. i enlighet med bestämmelserna i 48 kap. IL. Bedömningen vid kapitalvinstbeskattningen sker nämligen med utgångspunkt från förhållandena vid ingången av avyttringsåret, 46 kap. 3 § IL.

Ursprungsbostad inom EES-området

Av 47 kap. 3 § IL framgår att uppskov kan medges när ursprungsbostad belägen i annat land inom EES-området avyttras. Denna möjlighet infördes genom en lagändring och gäller sedan den 1 februari 2007.

Enligt Skatteverkets uppfattning är kravet i den äldre lydelsen av 47 kap. 3 § IL inte förenligt med EG-fördraget varför även privatbostad i annat EU-land kan vara ursprungsbostad − se Skatteverkets ställningstagande 2005-02-24 (dnr 130 10669 05/111). Ställningstagandet har betydelse för avyttringar som skett 2006 eller tidigare.

För en ursprungsbostad i annat EES-land gäller samma villkor som ovan angetts vid kantrubrik ”Småhus eller bostadsrätt”. När det gäller utländska motsvarigheter omfattar de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen motsvarande utländska företeelser om inte annat anges, 2 kap. 2 § IL.

Ett småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av uppskovsreglerna, 2 kap. 9 § IL.

Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag om bostaden är en privatbostad, 2 kap. 18 IL. Vid tillämpningen av uppskovsbestämmelserna avses med privatbostadsföretag också motsvarande utländsk juridisk person hemmahörande inom EES, 2 kap. 17 § IL.

Skatteverket har i ställningstagande 2007-10-30 (dnr 131 649571-07/111) ”Utländska s.k. ägarlägenheter vid tillämpning av inkomstskattelagen” uttalat att direktägda lägenheter s.k. ägarlägenheter omfattas av begreppet småhus. Det innebär att sådana lägenheter kan vara ursprungsbostad under förutsättning att lägenheten är en privatbostad. Ställningstagandet kan även omfatta tidigare års taxeringar, se Skatteverkets ställningstagande 2007-12-17 (dnr 131 649571-07/111) ”Ägarlägenheter – Tillämpningsinformation”.

Bosättningskrav

Med permanentbostad avses enligt 47 kap. 3 § IL en bostad där den skattskyldige varit bosatt

- under minst ett år närmast före avyttringen
- eller under minst tre av de senaste fem åren före avyttringen.

Med ”bosatt” menas där man rätteligen enligt 6−14 §§ folkbokföringslagen ska vara folkbokförd.

Om bostaden är belägen utomlands ska bosättningsvillkoren bedömas som om bostaden varit belägen i Sverige.

Reglerna betyder att uppskov inte medges vid avyttring av andra bostäder än permanentbostäder. En försäljning av en fritidsbostad medför inte rätt till uppskov.

Stadgandet om bosättning under minst ett år närmast före avyttringen medför att ettårsregeln inte kan användas om man flyttat från bostaden före avyttringsdagen (köpekontraktsdagen). Vanligt förekommande är att säljaren bor kvar en tid efter avyttringen men denna tid kan inte medräknas i bosättningstiden.

Det finns inget krav på att man ska ha ägt bostaden under hela bosättningstiden. Vid exempelvis ombildning från hyresrätt till bostadsrätt får även den tid som man bebott lägenheten med hyresrätt medräknas (jfr prop. 1993/94:45 s. 71).

När det gäller bosättning under minst tre av de senaste fem åren behöver ifrågavarande tre år inte vara en sammanhängande period. Det är den sammanlagda bosättningstiden under de senaste fem åren som ska vara minst tre år.

Om den skattskyldige redan har förvärvat den nya bostaden före avyttringen av ursprungsbostaden, kan frågan om ursprungsbostaden var en permanentbostad bedömas efter förhållandena vid förvärvet av ersättningsbostaden, 47 kap. 3 § IL.

Exempel

Birgitta äger en villa som hon bott i från december 2005 till januari 2007. Då flyttade hon till en nyförvärvad bostadsrätt. I november 2008 säljer hon villan.

Birgitta bodde inte i villan när hon sålde den och hon hade inte heller bott i den under minst tre av de senaste fem åren. Men eftersom hon hade bott i villan minst ett år när hon förvärvade bostadsrätten, räknas villan som permanentbostad för henne.

Flera ursprungsbostäder

Utifrån definitionen av vad som utgör en permanentbostad så är det möjligt att inneha mer än en bostad som uppfyller kravet för permanentbostad. Detta gällde även i den tidigare uppskovslagstiftningen. Regeringsrätten har i en dom (RÅ 1990 ref. 36) prövat om detta skulle kunna innebära att två olika bostäder kan utgöra ursprungsbostäder till en och samma ersättningsbostad. Regeringsrätten fann att detta inte var möjligt. Samma bör

därför gälla enligt nuvarande uppskovsregler. Man får i så fall fritt välja vilken bostad som ska anses utgöra ursprungsbostad.

Av RÅ 2003 ref. 34 framgår att endast en av två skilda fastigheter kan utgöra ursprungsbostad även om de under samma tidsperiod faktiskt används som en gemensam bostad.

Bostad som består av flera bostadsrätter

Om försäljningen av en bostad omfattar flera bostadsrätter, kan uppskov med beskattningen endast avse en av de avyttrade bostadsrätterna. Skatteverkets ställningstagande 2006-06-16 (dnr 131 376035-06/111).

Dödsbo

Bostad som vid avyttringen innehas av dödsbo kan inte vara permanentbostad, 47 kap. 3 § IL. Se även 29.5.

Arbete och bosättning utomlands

Den som är bosatt och arbetar utomlands för svenska statens räkning kan enligt 14 § folkbokföringslagen folkbokföras på sin fastighet i Sverige. Denna folkbokföring jämställs med bosättning i uppskovshänseende. Bosättningskravet för ursprungsbostaden kan därmed vara uppfyllt även om fastighetsägaren rent faktiskt bott utomlands och inte på ursprungsbostaden, RÅ 2005 ref. 35. Se också Skatteverkets ställningstagande 2005-05-23 (dnr 130 300993-05/111).

Expropriation

I vissa tvångsfall kan en bostad få räknas som ursprungsbostad trots att säljaren inte varit bosatt där minst ett år. Förutom att det ska vara fråga om en privatbostad, fordras då bara att den skattskyldige bor i bostaden vid avyttringen. Detta gäller följande fall. Se 47 kap. 4 § IL.

a. Vid avyttring genom expropriation eller liknande förfarande eller annars under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen. Förutsättningen är att det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat. Om en fastighet blir inlöst enligt t.ex. naturvårdslagen är det fråga om sådan expropriation som kan göra att uppskovsreglerna blir tillämpliga. Däremot omfattas varken ersättning enligt naturvårdslagen m.fl. för inskränkning i förfoganderätten till en fastighet eller avyttring för jordbruks- eller skogsbruksrationalisering av regeln. Se prop. 1993/94:45 s. 49.

b. Vid avyttring till staten därför att bostaden pga. flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

29.1.2 Ersättningsbostaden

Den nya bostaden måste vara av visst slag och förvärv och bosättning ska ske inom viss tid för att uppskov ska kunna erhållas.

Krav på den nya bostaden

Som ersättningsbostad kan räknas egendom som vid förvärvet utgör

- småhus med mark som är småhusenhet,
- småhus på annans mark,
- småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
- tomt om där uppförs ett småhus, eller
- bostad i privatbostadsföretag,

Bedömningen görs vid förvärvstidpunkten. Om exempelvis ett hyreshus förvärvats medför inte en senare ombyggnad under förvärvsåret till småhus att fastigheten kan utgöra en ersättningsbostad, KRNG 2000-02-07 mål nr 7374-1999.

Om ett förvärvat småhus byggs om till hyreshus diskvalificerar detta inte fastigheten från att kunna räknas som en ersättningsbostad eftersom bedömningen görs vid förvärvstidpunkten. Detta oavsett om fastigheten blir näringsfastighet för förvärvsåret. Det finns nämligen inget krav på att småhuset eller bostadsrätten ska utgöra en privatbostad för förvärvsåret. Bostaden kan också vara uthyrd i sådan omfattning att den inte blir privatbostad men kan ändå vara en ersättningsbostad (prop. 1993/94:45 s. 42).

Dold äganderätt

Enligt Skatteverkets uppfattning är dold äganderätt i en ny bostad inte ett giltigt förvärv av ersättningsbostad, Skatteverkets ställningstagande 2005-11-15 (dnr 131 608749-05/111).

Kooperativ hyresrätt

Likaså kan förvärv av ny bostad i form av en kooperativ hyresrätt inte anses grunda rätt till uppskov, Skatteverkets ställningstagande 2005-04-22 (dnr 130 218477-05/111).

Nybyggnation på ofri grund

Skatteverket anser att uppförande av byggnad på annans mark kan utgöra förvärv av ersättningsbostad om byggnaden vid fastighetstaxeringen blir ett småhus. Förvärvet anses har skett vid utgången av året före det år som byggnaden fastighetstaxeras som småhus, Skatteverkets ställningstagande 2006-05-31 (dnr 131 303880-06/111).

Oäkta bostadsrätt

Genom lagändring gäller numera att förvärv av bostad i s.k. oäkta bostadsföretag jämställs i vissa fall med förvärv av bostad i privatbostadsföretag (prop. 2003/04:19). Begränsning har dock gjorts till bostadsföretag som tillhandahåller bostäder i fastigheter där fastighetsskatt på bostadsdelen inte utgår pga.

bestämmelsen i 3 § 2 st. lagen om statlig fastighetsskatt eller att byggnaden på fastigheten ännu inte åsatts något värdeår, dvs. är under uppförande.

Ersättningsbostad inom EES-området

När det gäller utländska motsvarigheter omfattar de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen motsvarande utländska företeelser om inte annat anges, 2 kap. 2 § IL. Med ersättningsbostad avses således även en tillgång inom EES-området som vid förvärvet är sådan egendom som anges ovan vid kantrubrik ”Krav på den nya bostaden”, 47 kap. 5 § IL.

Ett småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av uppskovsreglerna, 2 kap. 9 § IL. Vid tillämpningen av uppskovsbestämmelserna avses med privatbostadsföretag också motsvarande utländsk juridisk person hemmahörande inom EES, 2 kap. 17 § IL.

Skatteverket har vidare i ställningstagande 2007-10-30 (dnr 131 649571-07/111) ansett i utlandet direktägda lägenheter, s.k. ägarlägenheter, likställda med småhus och kan således vara sådan ersättningsbostad som anges i 47 kap. 5 § IL och privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL.

De ändrade reglerna för beskattning av uppskov innebär att medgivna uppskov vid 2006 och tidigare års taxeringar kan återföras till beskattning i Sverige även för utländska ersättningsbostäder. På grund därav anser Skatteverket att prövning av rätt till uppskov med kapitalvinst på ursprungsbostad som har avyttrats före 1 januari 2006, kan avse en ersättningsbostaden inom EES-området, om bostaden är belägen i en stat som vid förvärvstidpunkten var en EES-stat. Skatteverkets ställningstagande 2006-10-09 (dnr 131 571875-06/111).

Flera ersättningsbostäder

Om säljaren av en ursprungsbostad inom gällande tidsram förvärvar flera bostäder, som var och en uppfyller kraven för att vara en ersättningsbostad, kan han fritt välja vilken som ska utgöra hans ersättningsbostad. Han har även rätt att ändra sig och genom omprövning åberopa annan ersättningsbostad än den som tidigare legat till grund för beräkningen av uppskovsbeloppet, Skatteverkets ställningstagande 2005-06-10 (dnr 130 336194-05/111).

Förvärv av flera bostadsrätter

Om förvärvet av en bostad omfattar flera bostadsrätter, kan endast en av dessa utgöra ersättningsbostad. Skatteverkets ställningstagande 2006-06-16 (dnr 131 376035-06/111).

Detta gäller även när en ”gammal” bostadsrätt upphört i privatbostadsföretaget genom att delas och återköp gjorts av de nybildade bostadsrätterna. Se Skatteverkets ställningstagande 2006-06-19 (dnr 131 380192-06/111).

Friköp av bostadsrättshus

Vid s.k. friköp av fastighet från bostadsrättsförening avyttrar medlemmen sin bostadsrätt till föreningen och får köpa ”sitt” småhus från föreningen. Avyttringen av bostadsrätten och köpet av fastigheten får anses utgöra byte av bostad även då medlemmen bor kvar i samma bostad. Avdrag för uppskovsbelopp kan erhållas för kapitalvinsten på bostadsrätten om övriga förutsättningar för uppskov är uppfyllda, Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08 (dnr 131 520784-05/111).

Köp, arv och gåva

Förvärv av ersättningsbostad kan ske genom köp men även genom arv, gåva och bodelning om ersättning erlagts vid förvärvet, SRN 2002-09-17 (rättsfallsprotokoll 21/02) och RÅ 1986 ref. 127 I och II.

Förhandsavtal

Enligt 5 kap. Bostadsrättslagen finns möjlighet för bostadsrättsförening att ingå avtal om att i framtiden upplåta en lägenhet med bostadsrätt. Även om förhandsavtalet är bindande för parterna samt kan förknippas med förskottslikvid är Skatteverket av den uppfattningen att avtalet inte kan anses innebära att förvärv skett av bostad som kan anses utgöra ersättningsbostad. Förvärvet anses ske när upplåtelseavtalet tecknas.

29.1.3 Tidsram för förvärv och bosättning

Den nya bostaden måste enligt 47 kap. 5 a § IL ha förvärvats

Förvärvstidpunkt

- tidigast kalenderåret före det år då ursprungsbostaden avyttrades och
- senast kalenderåret efter det år ursprungsbostaden avyttrades

Om en ursprungsbostad avyttras år 2007 måste den nya bostaden förvärvas under tidsperioden 1 jan. 2006–31 dec. 2008 för att kunna utgöra en ersättningsbostad.

Förvärv tidigare än året före avyttringsåret

En fastighet som förvärvats tidigare än året före avyttringsåret kan utgöra ersättningsbostad (prop. 2001/02:43), 47 kap. 5 a § 2 st. IL. En förutsättning är att man utför ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Dessa arbeten ska dessutom företas tidigast den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttras och senast den 2 maj andra året efter nämnda avyttring. Fastigheten ska, om den kommer att utgöra ersättningsbostad, anses förvärvad den 1 januari året före det år ursprungsbostaden avyttras. Av specialmotiveringen till nämnda lagrum framgår att

detta innebär att fastighetens karaktär ska bedömas utifrån förhållandena vid samma tidpunkt.

Avstyckning

SRN har i beslut 1997-03-26 (dnr 7795-96/6100) ansett att avstyckning från egen fastighet tidsmässigt ska härledas till tidpunkten för anskaffningen av stamfastigheten.

Krav på bosättning

Den skattskyldige måste ha bosatt sig i ersättningsbostaden senast den 2 maj andra året efter avyttringen av ursprungsbostaden, 47 kap. 9 § 2 st. IL. Det finns däremot inget krav på en viss bosättningstid.

Ej dispens från bosättningskravet

Det finns inga undantag eller dispensmöjligheter från kravet på bosättning senast den 2 maj. Detta oavsett om en bosättning efter denna tidpunkt beror på omständigheter som den skattskyldige inte kan råda över.

29.1.4 Begäran om avdrag för uppskovsbelopp

Avdrag yrkas i deklarationen

Den som vill ha uppskov med beskattning av kapitalvinst vid försäljning av ursprungsbostad ska framställa yrkande om avdrag för uppskovsbelopp i inkomstdeklarationen för det år som försäljningen av ursprungsbostaden redovisas. Beroende på förutsättningarna görs yrkandet för antingen preliminärt eller slutligt uppskov. I den mån det först under följande år föreligger förutsättningar för att medge ett slutligt uppskov måste begäran fullföljas med sådana uppgifter som är nödvändiga för att beräkna storleken på uppskovsbeloppet samt uppgifter om ersättningsfastigheten, 3 kap. 11 § LSK. Denna skyldighet föreligger även när ersättningsbostaden är belägen utanför Sverige men inom EES-området.

29.2 Beräkning av uppskovsbeloppet

29.2.1 Slutligt uppskovsbelopp

Om ersättningsbostaden förvärvas senast samma år som ursprungsbostaden avyttras och bosättning sker senast den 2 maj året därpå föreligger förutsättningar för att yrka avdrag för ett slutligt uppskovsbelopp. Om ersättningen för ersättningsbostaden motsvarar eller överstiger ersättningen för ursprungsbostaden kan avdrag medges för ett uppskovsbelopp som motsvarar kapitalvinst ökad med ev. tidigare uppskovsbelopp, 47 kap. 7 § 2 st. 1 p. IL.

Exempel

Lars säljer sin ursprungsbostad för 1 miljon kr. Kapitalvinsten uppgår till 300 000 kr. Han köper samma år en

ersättningsbostad för 1 200 000 kr. Lars får uppskov med beskattningen av hela kapitalvinsten. Uppskovsbeloppet motsvarar hela kapitalvinsten.

Billigare ersättningsbostad

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden medges inte uppskov med beskattningen av hela kapitalvinsten. Metoden för beräkningen av uppskovsbeloppet vid förvärv av billigare ersättningsbostad är ändrad för avyttringar efter den 1 januari 2008. Uppskovsbeloppet får i dessa fall inte uppgå till ett större belopp än kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp och minskad med skillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden. Överskjutande del tas upp till beskattning, 47 kap. 7 § 1 st. 2 p. IL.

Exempel

Samma förutsättningar som i föregående exempel men Lars ersättningsbostad kostar bara 800 000 kr.

Uppskovsbeloppet beräknas då enligt följande

300 000 - (1 000 000 - 800 000) = 100 000

För avyttringar före 1 januari 2008 gäller att avdrag medges för ett uppskovsbelopp som motsvarar så stor del av kapitalvinsten ökad med ev. tidigare uppskovsbelopp i proportion till hur stor del ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. Jfr avsnitt 29.2.4.

Byggkostnader

Vid jämförelsen av ersättningarna för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden är det enligt 47 kap. 13 § IL möjligt att till ersättningen för en ersättningsbostad, som är en fastighet, lägga utgifter för ny-, till- eller ombyggnad motsvarande utgifter från förvärvsdagen till och med den 2 maj året efter avyttringsåret. Observera att denna möjlighet gäller inte för ersättningsbostad som är bostadsrätt. I den mån utgifter belöper även på tid därefter är man hänvisad att yrka om preliminärt uppskov. Se avsnitt 29.2.2. Även om det inte är möjligt att till ersättningen för en ersättningsbostad, som är en bostadsrätt, lägga utgifter för ny-, till- eller ombyggnad, är utgifterna dock avdragsgilla vid en framtida avyttring. Se avsnitt 28.2.2.2.

Beträffande vad som avses med ersättning och när åtgärder ska vara utförda, se avsnitt 29.3.

Byggkostnader för tidigare förvärvad fastighet

En fastighet som förvärvats tidigare än året före det år som ursprungsbostaden avyttrats kan också utgöra en ersättningsbostad. En förutsättning är att ny-, till- eller ombyggnad görs på fastigheten. Som ersättning för ersättningsbostaden kan inte inräknas den ursprungliga anskaffningsutgiften utan endast utgifter för ny-, till- eller ombyggnad som lagts ned mellan den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttrades och den 2 maj andra året efter denna avyttring, 47 kap. 13 a § IL.

Exempel

Gert avyttrar under 2008 sin villa i Halmstad för 1 miljon kr. Vinsten uppgår till 700 000 kr. Han använder en del av pengarna för att bygga om sin sommarstuga till permanentbostad. Stugan köpte han för 500 000 kr under 1996. Under 2008 renoverar han stugan för 200 000 kr genom att byta köksinredning, kyl, frys och spis. Vidare byter han alla innertak samt golv. Han bygger om stugan genom att inreda den tidigare sängkammaren till nytt badrum. Kostnad 100 000 kr. Han gör även en tillbyggnad som bl.a. innehåller en ny sovrumsdel för familjen. Kostnad 200 000 kr. Han bygger dessutom ett nytt garage för 100 000 kr. Gert bosätter sig i den ombyggda stugan i februari 2009. Han vill ha uppskov med så stor del av kapitalvinsten på den avyttrade villan som möjligt.

Till ersättning för ersättningsbostaden kan endast hänföras utgifter för ny-, till- och ombyggnad dvs. 100 000 för garage, 200 000 kr för tillbyggnad av sovrumsdel samt 100 000 kr för ombyggnad till nytt badrum eller sammanlagt 400 000 kr.

Uppskovbeloppet beräknas enligt följande

700 000 - (1 000 000 - 400 000) = 100 000 kr

Kapitalvinst som ska beskattas vid 2009 års taxering blir 600 000 kr (700 000 - 100 000), varav 440 000 kr (22/30) utgör skattepliktig kapitalvinst.

29.2.2 Preliminärt uppskovsbelopp

Slutligt eller preliminärt uppskov

Om ingen ersättningsbostad förvärvats före utgången av det år då ursprungsbostaden avyttrats eller om bosättning inte skett senast den 2 maj året därpå är förutsättningarna inte uppfyllda för att erhålla ett slutligt uppskov för det år då ursprungsbostaden avyttrades. Den skattskyldige kan då yrka avdrag för

ett s.k. preliminärt uppskovsbelopp. Detta uppgår till ett belopp motsvarande kapitalvinsten efter justering för eventuella tidigare medgivna uppskov, 47 kap. 8 § IL. Även om den tilltänkta ersättningsbostaden är billigare än den avyttrade bostaden saknas möjligheter att begränsa det preliminära uppskovet, prop. 1993/94:45 s. 44.

Avdrag för ett preliminärt uppskovsbelopp kan också ske om ersättningsbostaden är en fastighet och förvärvaren har haft eller avser att lägga ned utgifter för ny-, till- eller ombyggnad under tiden 2 maj året efter avyttringsåret och den 2 maj andra året efter avyttringsåret. Detta beräknas på samma sätt som enligt 8 § dvs. till ett belopp motsvarande kapitalvinsten efter justering för eventuella tidigare medgivet uppskovsbelopp, 47 kap. 7 § p. 3 IL. Med fastighet avses även byggnad på ofri grund, 2 kap. 6 § IL.

Exempel

Ulf avyttrar under år 2008 sin villa för 1 000 000 kr. Villan förvärvades 1999 för 700 000 kr. Kapitalvinsten blir 300 000 kr. Ulf yrkar avdrag för ett preliminärt uppskovsbelopp då han inte har förvärvat någon ersättningsbostad under året. Ulf medges vid 2009 års taxering avdrag för ett preliminärt uppskovsbelopp med 300 000 kr.

29.2.3 Slutligt uppskovsbelopp året efter preliminärt uppskov – 2009 års taxering

Om ersättningsbostad inte anskaffas året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades eller att bosättning inte skett senast den 2 maj året därpå ska uppskovet återföras till beskattning. Detta ska göras vid taxeringen året efter det att ett avdrag för preliminärt uppskovsbelopp medgetts, 47 kap. 9 §.

Särskilt tillägg

Härvid ska ett särskilt tillägg göras motsvarande 10 % av det återförda beloppet, 47 kap. 10 § IL.

Motsvarande gäller om en del av medgivet avdrag för preliminärt uppskovsbelopp måste återföras pga. att ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden. Se avsnitt 29.2.1.

Exempel

Gustaf sålde sin bostadsrätt i november 2007 med en vinst på 300 000 kr. Han avser att förvärva en ersättningsbostad men den 31 december 2007 har han ännu

inte gjort det. Han medges vid 2008 års taxering ett avdrag för preliminärt uppskovsbelopp med lika stort belopp som kapitalvinsten, 300 000 kr. Under 2007 flyttar han till en hyreslägenhet och anskaffar därför inte någon ersättningsbostad. I deklarationen 2009 ska han återföra 330 000 kr (300 000 plus 10 %).

Exempel

Göta säljer sin villa i oktober 2007 för 1 miljon kr. Kapitalvinsten uppgår till 200 000 kr. I stället köper hon en annan äldre villa för 800 000 kr som hon tänker bygga till för 300 000 kr. I deklarationen vid taxeringen 2008 får hon ett avdrag för preliminärt uppskovsbelopp som är lika stort som kapitalvinsten 200 000 kr.

Tillbyggnaden drar ut på tiden så att endast arbete för 100 000 kr utförts före den 2 maj 2009. Det belopp hon kan räkna som vederlag för ersättningsbostaden blir då 800 000 + 100 000 = 900 000 kr. I deklarationen 2009 ska Göta som inkomst av kapital ta upp det preliminära uppskov hon medgavs föregående år med nominellt belopp (3/3 = 200 000) minskat med det som hon slutligen ska få göra avdrag för. Eftersom ursprungsfastigheten avyttrades före den 1 januari 2008 ska uppskovsbeloppet proportioneras och får då inte överstiga så stor del som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. Belopp att återföra blir då 20 000 kr ((200 000 - 180 000 (900 000/1 000 000 x 200 000)). Därtill ska hon ta upp det särskilda tillägget 10 % av det återförda beloppet eller 2 000 kr. Sammantaget återför hon 22 000 kr som inkomst i kapital.

29.2.4 Begränsning av uppskovsbelopp

Vid avyttring av privatbostad som sker efter den 1 januari 2008 eller senare får varken preliminärt eller slutligt uppskovsbelopp överstiga 1 600 000 kr. I de fall den skattskyldige äger endast del av bostaden, begränsas uppskovsbeloppet till 1 600 000 kr multiplicerat med ägd andel av bostaden. Denna regel finns intagen i 47 kap. 8 § andra st. IL och tillämpas första gången vid 2009 års taxering.

Om kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp överstiger det maximala beloppet ska den överskjutande delen tas upp till beskattning vid den taxering då

avyttringen av bostaden redovisas. Begränsningen gäller dock bara för uppskov som är knutna till försäljningar som sker efter den 1 januari 2008. Äldre uppskov kan uppgå till högre belopp. För äldre uppskovsbelopp får de nya reglerna betydelse först när det gamla uppskovsbeloppet tas upp till beskattning på grund av avyttring av ersättningsbostaden och ett avdrag för nytt uppskovsbelopp ska göras.

Uppskovstaket träder in redan vid preliminära uppskov. Sedan kan det vid prövningen av slutligt uppskov bli aktuellt med ytterligare reducering av uppskovsbeloppet pga. köp av billigare ersättningsbostad.

Det har ingen betydelse att en bostad är ursprungsbostad för en delägare men inte för en annan delägare utan taket baseras på ägarandelen multiplicerat med 1 600 000 kr. En delägare kan alltså inte utnyttja annan delägares utrymme.

Uppskovstaket reduceras inte vid delavyttringar av bostaden utan säljaren kan tillgodogöra sig hela det tak som belöper på hans andel. Om exempelvis hälften av en helägd bostadsrätt avyttras är taket ändå 1 600 000 kr.

Exempel

Bosse säljer under år 2007 sin villa för 3 000 000 kr med en vinst på 2 000 000 kr. Avdrag för preliminärt uppskovsbelopp medges vid 2008 års taxering med 2 000 000 kr. Under år 2008 förvärvar Bosse en ersättningsbostad för 2 500 000 kr. Avyttringen har skett innan de nya bestämmelserna ska tillämpas och avdrag för slutligt uppskovsbelopp medges i 2009 års taxering med 2 000 000 x (2 500 000/3 000 000) = 1 666 666 kr samt 366 667 kr ska återföras (333 334 + särskilt tillägg 10 %). Om Bosse i stället säljer villan under år 2008 medges avdrag för slutligt uppskovsbelopp i 2009 års taxering med 1 600 000 kr och överskjutande del tas upp till beskattning med 400 000 kr.

29.2.5 Uppskov med beskattningen av del av kapitalvinsten

Den skattskyldige kan enligt bestämmelserna i 47 kap. 7 § IL välja ett lägre uppskovsbelopp än vad som kan medges m.h.t. hur ersättningarna för ursprungs- och ersättningsbostaden förhåller sig till varandra, 47 kap. 7 § p. 1−2. Möjligheten att välja ett lägre uppskovsbelopp finns också när ett preliminärt uppskovsbelopp enligt 47 kap. 9 § IL ska återföras till beskatt-

ning. Uppskovsbeloppet får dock inte understiga beloppsgränsen i 47 kap. 6 § IL, 50 000 kr/10 000 kr.

29.3 Vad är ersättning?

Uppskovsbeloppet baseras på en jämförelse mellan ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden. Vad som menas med ersättning framgår av 47 kap. 12 och 13 §§ IL.

Ersättning för ursprungsbostad

Ersättningen för ursprungsbostaden är försäljningspriset minskat med mäklararvode, försäkring mot dolda fel och liknande försäljningsutgifter. Om det är en bostadsrätt ska också andel i inre reparationsfond räknas bort.

Ersättning för ersättningsbostaden

Ersättningen för ersättningsbostaden är inköpspriset eller erlagt vederlag vid benefikt förvärv med tillägg för utgifter för inköp och lagfart. Ersättningen för en *fastighet* ökas också med utgifter för utförda åtgärder avseende ny-, till- och ombyggnader från förvärvsdagen till och med den 2 maj andra året efter avyttringen av ursprungsbostaden.

Exempel

Erik har under år 2008 sålt en bostadsrätt för 750 000 kr och gjort en vinst på 200 000 kr. Mäklaren har erhållit 50 000 kr som försäljningsprovision. Erik köper ett äldre småhus för 400 000 kr som han reparerar för 300 000 kr. Dessutom bygger han till huset och bygger ett nytt garage för sammanlagt 230 000 kr. Kostnaderna för den nya bostaden är alltså 930 000 kr.

När det gäller uppskov får Erik räkna inköpspriset 400 000 kr och ny- och tillbyggnadskostnaderna 230 000 kr, sammanlagt 630 000 kr som ersättning för ersättningsbostaden. Renoveringskostnaderna beaktas däremot inte.

Ersättningen för ursprungsbostaden uppgår till 700 000 kr (750 000 - 50 000).

Erik kan medges avdrag för ett uppskovsbelopp beräknat enligt följande:

200 000 – (700 000 – 630 000) = 130 000 kr.

Tillval av inredning o.d. vid förvärv av nybyggd bostadsrätt

Utgift för tillval av inredning och utrustning av nyproducerad bostadsrätt enligt avtal tecknat med byggentreprenören utgör inte en anskaffningsutgift för bostadsrätten. Den får i stället ses som en utgift för förbättring av bostadsrätten. Sådan utgift ska inte ingå i jämförelseersättningen för ersättningsbostaden vid beräkning av uppskovsbelopp. Om utgift för tillval framgår av upplåtelseavtalet och betalas till privatbostadsföretaget ska den dock anses utgöra ersättning för ersättningsbostad. Detta bör gälla även när utgiften framgår av annat avtal som tecknas med privatbostadsföretaget senast vid förvärvstidpunkten. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-02-20 (dnr 131 665455-07/111).

Lantbruks-fastighet

När ersättningsbostaden är en småhusenhet på en förvärvad jordbruks- och/eller skogsfastighet måste inköpspriset för lantbruksfastigheten fördelas på bostadsdel (småhusenheten) respektive övrig del (åker, skog, ekonomibyggnader etc.). Fördelningen görs normalt efter förvärvsårets taxeringsvärden. Om småhusenhetens taxeringsvärde exempelvis utgör 40 % av hela fastighetens taxeringsvärde blir ersättningen för ersättningsbostaden 40 % av inköpspriset.

Förvärv vid skilda tillfällen

Andelar i samma fastighet eller bostadsrätt kan förvärvas vid skilda tillfällen och genom skilda avtal. De skilda förvärven behandlas då som förvärv av en och samma ersättningsbostad, om de sker inom den tidsperiod som gäller för anskaffning av ersättningsbostaden. Detta innebär att vid beräkning av högsta möjliga uppskovsbelopp ska ersättningarna för de skilda förvärven läggas samman vid jämförelsen med ersättningen för ursprungsbostaden. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-06-19 (dnr 131 337970-08/111).

Exempel

Anette säljer en ursprungsbostad under 2008 för 3 000 000 kr med en vinst på 600 000 kr. Under 2007 köpte hon tillsammans med sin sambo en ny bostad. Hennes andel av köpeskillingen var 1 300 000 kr. Under slutet av 2008 beslutar de sig för att gå skilda vägar och Anette köper hans andel av den nya bostaden för 1 500 000 kr. I ansökan om uppskov anses Anette ha köpt en ersättningsbostad för 2 800 000 kr. Anettes uppskovsbelopp blir 600 000 - (3 000 000 - 2 800 000) = 400 000 kr.

Del av ersättningsbostad överlåts

Som ersättningsbostad räknas inte en bostad, eller del därav, som har överlåtits före det beskattningsår för vilket slutligt uppskov ska beslutas. Har del av den nya bostaden avyttrats under ett tidigare år ska uppskovet baseras på ersättningen för den kvarvarande andelen av bostaden som innehas vid ingången av det beskattningsår för vilket slutligt uppskov beslutas.

Om del av ersättningsbostaden har överlåtits under samma beskattningsår för vilket slutligt uppskov beslutas, får avdrag för uppskovsbelopp baseras på hela ersättningen för ersättningsbostaden. Eftersom del av ersättningsbostaden har överlåtits medför detta även att del av det medgivna uppskovet ska återföras till beskattning vid samma taxering.

Alternativt får beräkning av uppskovsbeloppet baseras endast på den delen av ersättningsbostaden som fortfarande innehas vid utgången av det beskattningsår för vilket slutligt uppskov beslutas. Uppskovet beräknas då med hänsyn till ersättningen för den kvarvarande andelen av ersättningsbostaden och det finns inte heller något uppskovsbelopp att återföra avseende den överlåtna delen av bostaden. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-06-19 (dnr 131 337978-08/111).

Ursprungsbostad säljs i omgångar

Skilda kapitalvinster avseende samma ursprungsbostad får läggas samman vid tillämpning av reglerna om avdrag för uppskovsbelopp om den skattskyldige begär detta. Detta förutsätter att ersättningsbostaden är anskaffad inom den tidsperiod som gäller för respektive försäljning av ursprungsbostaden. En sådan sammanläggning innebär att ersättningarna för de skilda försäljningarna av ursprungsbostaden läggs samman vid jämförelsen med ersättningen för ersättningsbostaden. Takbeloppet för högsta möjliga uppskovsbelopp beräknas efter ägarandelen vid den första försäljningen. Om uppskov inte kan medges i sin helhet anses beskattningsbart belopp i första hand avse kapitalvinst för den senare försäljningen. Se Skatteverkets ställningstagande 2008-06-19 (dnr 131 337974-08/111).

Benefika fång

Det uppställs inget krav i 47 kap. IL att ersättningsbostaden ska förvärvas genom ett oneröst fång (köp, byte eller liknande). Uppskov enligt den tidigare uppskovslagen kunde medges även vid förvärv genom gåva eller arv, (RÅ 1986 ref. 127 I–II). Motsvarande får anses gälla även med nuvarande uppskovsregler. Se avsnitt 29.1.2.

Ersättning för ersättningsbostaden baseras i så fall på eventuellt utgivet vederlag. Häri ingår även t.ex. övertagna skulder. Som ersättning räknas enligt ovan även utgift för ny-, till- eller

ombyggnad när den benefikt förvärvade ersättningsbostaden är en fastighet.

29.4 Återföring av uppskovsbelopp

29.4.1 Avyttring av ersättningsbostaden

Vid avyttring av ersättningsbostaden återförs uppskovsbeloppet till beskattning genom att det läggs till vinsten eller förlusten vid kapitalvinstberäkningen för ersättningsbostaden, 45 kap. 33 § IL, 46 kap. 18 § IL.

Det korrigerade resultat som därefter framkommer kan antingen generera ett nytt uppskov eller beskattas.

Exempel

Urban säljer sin bostadsrätt under 2008 för 1 300 000 kr, vilken hade förvärvats under 2004 för 1 400 000 kr. Vid förvärvet 2004 erhölls uppskov med beskattningen av kapitalvinst. Uppskovsbeloppet fastställdes till 600 000 kr.

Vid beräkningen av skattepliktigt resultat av kapitalvinstberäkningen ska uppskovsbeloppet på 600 000 kr återföras innan eventuellt nytt avdrag för uppskovsbelopp kan yrkas.

1 300 000 - 1 400 000 + 600 000 = + 500 000 kr.

Om ersättningsbostaden är belägen utomlands och ägaren inte är obegränsat skattskyldig i Sverige, är ägaren skattskyldig i inkomstslaget kapital för uppskovsbeloppet när bostaden avyttras (begränsad skattskyldighet), 3 kap. 18 § p. 8 IL, 47 kap. 11 § och 11 a § IL.

Exempel

Urban (i exemplet ovan) köper och bosätter sig under 2008 på en fastighet i Frankrike som omräknat i svensk valuta kostar 1 000 000 kr. Bostaden uppfyller de krav som anges i de svenska uppskovbestämmelserna och utgör en ersättningsbostad.

Uppskov medges med 200 000 kr ((500 000 - (1 300 000 - 1 000 000)) av 500 000 kr. Mellanskillnaden på 300 000 kr (500 000 - 200 000) redovisar Urban till beskattning under inkomst av kapital vid 2009 års taxering.

29.4.2 Avyttring av del av ersättningsbostaden

Vid avyttring av del av ersättningsbostaden ska den del av uppskovsbeloppet, som belöper på den avyttrade delen, återföras till beskattning, 47 kap. 11 § 2 st. IL. Beräkningen av återfört belopp görs då med utgång från marknadsvärdet för hela tillgången, enligt följande formel:

$$\text{uppskovsbeloppet} \times \frac{\text{ersättningen för den avyttrade delen}}{\text{marknadsvärdet på hela tillgången}}$$

29.4.3 Frivillig återföring

Den som har ett uppskovsbelopp får även frivilligt återföra uppskovsbeloppet, helt eller delvis, utan samband med avyttring av ersättningsbostaden. Återfört belopp får då inte understiga 20 000 kronor per år, 47 kap. 9 a § IL. I de fall återstående uppskovsbelopp understiger 20 000 kr medges dock återföring av ett lägre belopp även i de fall ersättningsbostaden inte avyttrats.

Beloppet tas upp till beskattning i den omfattning som skulle gälla för en kapitalvinst om ersättningsbostaden hade avyttrats under det beskattningsår för vilket återföringen sker, 41 kap. 3 § p. 6 IL, 47 kap. 9 a § och 11 a § IL. Det innebär att om ersättningsbostaden under innehavet t.ex. skiftat karaktär till näringsfastighet ska 90 % av det återförda beloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

Frivillig återföring till beskattning kan inte ske i de fall avdrag medgetts för ett s.k. preliminärt uppskovsbelopp. Frivillig återföring av uppskovsbeloppet kan dock medges efter det att slutliga uppskovsbeloppet fastställs året efter ett preliminärt uppskov.

Ej kvittat mot underskott i näringsverksamhet

En frivillig återföring kan inte kvittas mot underskott av näringsverksamhet, eftersom kvittning endast kan ske mot kapitalvinst under samma år som egendomen avyttras, 14 kap. 22 § IL, 45 kap. 32 § IL och 46 kap. 17 § IL.

Vid frivillig återföring av uppskovsbeloppet tas något särskilt tillägg enligt 47 kap. 10 § IL inte upp till beskattning. Särskilt tillägg utgår enbart vid återföring till beskattning enligt bestämmelserna i 47 kap. 9 § IL och inte vid återföring enligt 47 kap. 9 a §.

29.4.4 Benefik överlåtelse av ersättningsbostaden

Från och med 2009 års taxering likställs arv, testamente, gåva och bodelning vid tillämpning av 47 kap. 11 § IL med avyttring och uppskovsbeloppet ska då återföras till beskattning av överlåtaren. Regeln innebär ett avsteg från kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL.

Uppskovsbeloppet får dock föras vidare till nästa ägare vid övergång av bostad genom arv eller testamente till make eller sambo eller hemmavarande barn under 18 år. Uppskovsbeloppet får även föras vidare i de fall bostaden övergår vid bodelning i anledning av att samboförhållande upphör eller på grund av äktenskapsskillnad eller makes eller sambos död.

Dödsboet eller överlåtaren ska, i de fall uppskovsbeloppet får föras vidare, i sin inkomstdeklaration för överlåtelseåret lämna uppgift om storleken på det uppskovsbelopp som belastar bostaden. Av uppgiften ska också framgå såväl beteckningen på ersättningsfastigheten eller bostadsrättsföreningens namn som förvärvarens namn, adress och person eller organisationsnummer, 3 kap. 12 § LSK.

Från och med 1 januari 2008 går det således inte längre att överlåta en ersättningsbostad genom; gåva, bodelning under pågående äktenskap, arv eller testamente till någon som inte är make eller sambo eller hemmavarande barn under 18, utan beskattningskonsekvenser för överlåtaren.

I de fall enbart del av ersättningsbostad övergår genom en benefik överlåtelse som utlöser beskattning, ska uppskovsbelopp återföras enligt formeln.

$$\text{uppskovsbeloppet} \times \frac{\text{marknadsvärdet på den avyttrade delen}}{\text{marknadsvärdet på hela tillgången}}$$

För överlåtelser före 1 januari 2008 gäller att om en bostad har förvärvats benefikt (arv, testamente, gåva, bodelning) övertar den nya ägaren den gamla ägarens anskaffningsutgift (44 kap. 21 § IL) men också eventuellt uppskov, 47 kap. 11 § IL. Den nya ägaren träder in i den gamla ägarens skattemässiga situation för bostaden.

29.5 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostad

Som huvudregel gäller inte uppskovsmöjligheterna för dödsbon. I följande två situationer kan uppskov komma i fråga för ett dödsbo, 47 kap. 14 § IL.

- Om den som avyttrat ursprungsbostaden avlider innan han förvärvat en ersättningsbostad, förutsatt att hans make eller sambo förvärvar en ersättningsbostad och själv uppfyller bosättningskraven (både för ursprungsbostaden och för ersättningsbostaden).
- Om den som förvärvat en ersättningsbostad avlider innan han bosatt sig där, förutsatt att hans make eller sambo själv uppfyller bosättningskraven (både för ursprungsbostaden och för ersättningsbostaden). I detta fall fordras det dessutom att ersättningsbostaden när den efterlevande bosätter sig där, antingen ägs av dödsboet eller har övergått till den efterlevande genom arv, testamente eller bodelning med anledning av den andres död.

Det krävs dessutom att efterlevande make eller sambo samtycker till att bostaden ska anses som ersättningsbostad, 47 kap. 15 § IL.

29.6 Schablonintäkt

Som ett led i finansieringen av slopad fastighetsskatt ska en schablonintäkt beräknat efter 1,67 % av uppskovsbeloppet (preliminärt eller slutligt) vid beskattningsårets ingång tas upp till beskattning under inkomst av kapital. Ändringen, som finns intagen i 47 kap. 11 b § IL, tillämpas första gången vid 2009 års taxering, vilket innebär att intäkten då ska beräknas på samtliga uppskovsbelopp den 1 januari 2008, dvs. även uppskovsbelopp fastställda vid tidigare års taxeringar.

Schablonintäkten är inte avdragsgill i något inkomstslag. Det är en inkomst som tas upp till beskattning, på vilken statlig inkomstskatt tas ut. Skatten är inte avdragsgill (9 kap. 4 § IL). Eftersom schablonintäkten ska tas upp i inkomstslaget kapital (41 kap. 3 § IL) finns det dock inget hinder mot att intäkten kvittas mot utgiftsräntor m.m. i inkomstslaget kapital.

Beräkningstidpunkt 1 januari

Schablonintäkten beräknas på uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång, dvs. uppskovsbeloppet den 1 januari under beskattningsåret. Det innebär att vid ingången av det

beskattningsår för vilket uppskov yrkas, alltså det år när en ursprungsbostad säljs, så finns inget uppskovsbelopp varför ingen schablonintäkt påförs. Därefter sker beräkningen av schablonintäkten på det uppskovsbelopp som gäller den 1 januari året efter det år som ursprungsbostaden avyttrades och per den 1 januari för varje år som uppskovsbeloppet finns kvar.

Beräkningstidpunkt och frivillig återföring

Eftersom schablonintäkten beräknas på uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång kommer en frivillig återföring som görs inte att påverka schablonintäkten för det beskattningsår när återföringen sker. Återföringen reducerar det utgående uppskovsbeloppet och påverkar uppskovsbeloppets storlek vid ingången av det nästföljande beskattningsåret.

Preliminärt uppskov

Även ett preliminärt uppskov utgör ett uppskovsbelopp för vilket schablonintäkt ska beräknas per den 1 januari året efter det år ursprungsbostaden avyttrades, som för ett ”vanligt” uppskov.

Om ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden måste en del av det preliminära uppskovet återföras enligt bestämmelserna i 47 kap. 9 § p.2 IL och för detta tvingande återföringsbelopp ska ett särskilt tillägg påföras med 10 % enligt 47 kap. 10 § IL. För att beloppet inte ska beskattas två gånger ska inte schablonintäkt beräknas på en sådan tvingande återföring av ett uppskovsbelopp, 47 kap. 11b § andra stycket IL. Underlaget för schablonintäkten vid beskattningsårets ingång anses då uppgå till ett motsvarande lägre belopp enligt följande exempel:

> År 1 medges preliminärt uppskov med 1 000 000 kr. År 2 köps en ersättningsbostad som är billigare, varför definitivt uppskov medges med 800 000 kr. Vid taxeringen år 3 återförs 220 000 kr (200 000 + 10 %) till beskattning och schablonintäkt tas upp med 1.67 % på 800 000 kr.

Om den som har ett preliminärt uppskov väljer ett lägre slutligt uppskovsbelopp gäller på samma sätt som för en frivillig återföring att det påverkar det utgående uppskovsbeloppet och får betydelse vid ingången av det följande beskattningsåret. Om situationen är sådan att en del måste återföras (se föregående exempel) så kan valet av ett lägre uppskovsbelopp inte undanröja påförandet av tillägget på 10 %. Exempel:

> Om den skattskyldige i ovannämnda exempel väljer ett uppskovsbelopp på 500 000 kr så utgör underlaget för schablonintäkten vid taxeringen år 3 fortfarande

800 000 kr, men underlaget vid taxeringen år 4 utgör 500 000 kr.

Utländsk ersättningsbostad

Den räntebeläggning av uppskovsbeloppet som i inkomstskattelagen betecknats som schablonintäkt är inte en inkomst i skatteavtalens mening. Skatteavtalen är därför inte tillämpliga på schablonintäkten utan den kan beskattas i Sverige även om en person bor utomlands och har hemvist i ett land som Sverige har skatteavtal med. Se Skatteverkets ställningstagande 2007-12-20 (dnr 131 745783-07/111).

30 Kapitalvinst – delägarrätter

48 kap. IL

prop. 1999/2000:2 del 1 s. 221–226 och del 2 s. 570–586, 1999/2000: SkU 2

SFS 2004:66, prop. 2002/03:150

Sammanfattning

Avyttring av aktier, teckningsrätter, fondaktierätter, andelar i investeringsfonder och ekonomiska föreningar, vinstandelsbevis och konvertibler i svenska kronor samt terminer och optioner avseende aktier eller aktieindex samt liknande värdepapper beskattas som delägarrätter.

Kapitalvinstbeskattning sker vid avyttring, se 30.2, om inte förutsättningar föreligger för tillämpning av reglerna om andelsbyten, (avsnitt 31) eller skalbolag, (del 3 avsnitt 17.6) samt i vissa fall vid konkurs, likvidation o.d.

Vid beräkning av vinst ska genomsnittsmetoden användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Alternativt får 20 % av försäljningspriset dras av som omkostnadsbelopp för marknadsnoterad egendom. Fondaktierätt (delrätt enligt 1975 års aktiebolagslag) och teckningsrätt samt inlösenrätt och säljrätt, som erhållits på grund av aktieinnehav e.d., anses anskaffad för noll kronor (48 kap. 13 § IL).

Kapitalförluster på marknadsnoterad egendom som beskattas som delägarrätter får dras av fullt ut mot kapitalvinster på annan sådan egendom och till 70 % därutöver. För onoterade aktier finns vissa specialregler (avsnitt 30.3.2). Förluster på andelar i marknadsnoterade räntefonder är avdragsgilla fullt ut.

Kapitalförluster är i övrigt avdragsgilla med 70 %. Allmänna bestämmelser om beskattning av kapitalvinst finns i 41 kap. 1–2 §§, 42 kap. 1 § och 44 kap. IL (avsnitt 26).

30.1 Egendom som beskattas som delägarrätter

I 48 kap. IL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av aktier och andra aktierelaterade värdepapper. Till dessa delägarrätter hör t.ex. följande värdepapper.

Aktier
Andelar
Ägarandel i aktiebolag av olika slag, stamaktier, preferensaktier, A- och B-aktier etc., andelar i ekonomiska föreningar m.m.

Interimsbevis
Bevis som utfärdas då en aktie tecknats och betalats men innan aktien registrerats (6 kap. 9 § ABL). I ett kontobaserat system utfärdas inte särskild handling, utan aktieägaren erhåller besked om att han erhållit en interimsaktie, som efter registrering hos PRV ersätts av ”den slutliga” aktien. Interimsaktie kallas ibland för betald tecknad aktie (BTA). (Observera att interimsaktien inte är av samma slag och sort som ”den slutliga” aktien.)

Särskilt depåbevis
Särskilt depåbevis (SDB) anses som en särskild förvaltningsform för utländska värdepapper och bör behandlas som det underliggande värdepappret.

Andelar i investeringsfonder
Hit hör inte endast andelar i aktiefonder utan även t.ex. andelar i räntefonder (avsnitt 30.5) och andelar i andra fonder som placerar i annan egendom än delägarrätter.

Teckningsrätter
Med teckningsrätt menas aktieägarens företrädesrätt till teckning av aktier, teckningsoptioner eller konvertibler (11 kap. 4 § ABL).

Fondaktierätter
Fondaktierätter medför rätt för aktieägare att delta i fondemission (11 kap. 4 § ABL).

Bestämmelserna om delägarrätter tillämpas också på annan egendom vars värde är beroende av värdet på aktie e.d.

Vinstandelsbevis, svenska kronor
Skuldebrev vars ränta är helt eller delvis beroende av vinsten i det utgivande bolaget eller av utdelningen till aktieägarna. Ett vinstandelsbevis kan även vara konvertibelt (11 kap. 11 § ABL).

Kapitalandelsbevis, svenska kronor
Skuldebrev som avser lån där det belopp som bolaget ska betala tillbaka är beroende av utdelningen till aktieägarna eller av bolagets resultat eller finansiella ställning (11 kap. 11 § ABL).

Konvertibel, svenska kronor
Skuldebrev som på vissa villkor kan bytas mot aktier i bolaget. Det kan vara både ett vanligt skuldebrev och ett vinstandelsbevis (15 kap. ABL).

Teckningsoption
Rätt att på vissa villkor teckna aktier i ett aktiebolag. Reglerna avser både rätt att teckna aktier i det egna bolaget och rätt att

teckna aktier i annat bolag (inköpsrätter), och både fristående optioner och sådana som utgetts tillsammans med skuldebrev i optionslån. RR har i RÅ 2002 ref. 92 jämställt teckningsrätter med teckningsoptioner i vissa avseenden.

Skuldebrev som emitteras tillsammans med option beskattas enligt reglerna för fordringar om det inte är konvertibelt e.d.

Köp- eller säljoption

Rätt att köpa eller sälja aktier eller annan egendom, som beskattas som delägarrätter, eller rätt till kontantavräkning knuten till värdet på delägarrätt eller aktieindex. Standardiserade köp- och säljoptioner avseende och aktieindex hör hit.

Termin

Avtal om överlåtelse av aktier eller annan egendom som behandlas som delägarrätter med leverans och betalning vid en viss framtida tidpunkt, alternativt kontantavräkning som är knuten till värdet på delägarrätt, aktieindex e.d. Hit hör aktieterminer och aktieindexterminer.

Även andra tillgångar med liknande konstruktion och verkningssätt som de ovan nämnda ska beskattas enligt reglerna för delägarrätter. Som exempel kan nämnas följande.

Aktieindex-obligationer

En aktieindexobligation är en obligation, som vanligtvis löper utan vanliga räntebetalningar. I stället erhåller långivaren en avkastning som bestäms av ett aktieindex av visst slag. Detta index bestäms för varje lån för sig i enlighet med lånevillkoren. Ofta utgår man från index från någon av de mer välkända börserna, t.ex. FT-SE, S&P, OMX eller en kombination av dessa. Avkastningen blir beroende av hur utvecklingen av dess index utvecklar sig och i vissa fall bestäms den med en viss relation till ett index, och då ofta till ett högre tal uttryckt i procent, t.ex. 140 % av utvecklingen av index. Indexberäkningen sker med utgångspunkt i emissionsdagen och avslutas en tid före återbetalningsdagen. Skulle index ha gått ner från emissionstidpunkten fram till slutdagen återbetalas lånet normalt till sitt nominella belopp.

För vissa aktieindexobligationer finns emellertid en garanterad avkastning på t.ex. 3 %. Denna utgör vanlig ränta. Vidare finns det ett fåtal aktieindexobligationer där avkastningen betalas ut årligen. Den ska ses som annan intäkt av tillgång, se avsnitt 30.4.3.

Tidigare gällde att obligationer noterade på OM Räntebörsen (f.d. SOX-börsen) inte skulle anses vara marknadsnoterade eftersom någon handel på börsen inte förekom. Sedan dess har

förhållandena ändrats så att avslut förekommer i viss utsträckning på OM Räntebörsen och även internhandel förekommer.

Övervägande antalet aktieindexobligationer torde numera få anses vara marknadsnoterade. (Se även SvSkT 1993 s. 81 och 1995 s. 331).

Omvända konvertibler

I RÅ 2001 ref. 21 I har Regeringsrätten tagit ställning till hur omvända konvertibler beskattas. Dessa utgör fordringar med en hög, fast avkastning, t.ex. 19 % eller 25 % som betalas ut antingen löpande eller vid löptidens slut. De löper normalt under ett till tre år. Om viss aktie, vissa aktier eller visst aktieindex sjunkit görs återbetalningen i dessa aktier eller i ett kontantbelopp som motsvarar minskningen i värde på den underliggande egendomen eller aktieindexet.

Värdepappret ansågs vara aktierelaterat, vilket innebär att det ska beskattas enligt reglerna för delägarrätter.

Den fasta avkastningen ska behandlas som ränta och inte som kapitalvinst. Vid överlåtelse under löptiden är reglerna för upplupen ränta tillämpliga.

Om inlösen sker mot aktier eller ett mindre kontant belopp än det nominella värdet uppkommer kapitalförlust på fordringen.

Aktiekorgsbevis

I RÅ 2000 not. 8 bedömdes en s.k. aktiekorg som ett aktierelaterat instrument av Skatterättsnämnden och i RÅ 2001 not. 160 om swap på egna aktier gjorde Regeringsrätten samma bedömning.

Liknande konstruktioner

Värdepapper som till sin konstruktion eller sitt verkningssätt liknar ovannämnda värdepapper beskattas också som delägarrätter. Detta gäller både dem som liknar delägarrätter (nämns i 48 kap. 2 § 1 st. IL) och dem som liknar övriga värdepapper som vid beskattningen ska behandlas som delägarrätter (2 st. samma lagrum).

Av betydelse vid bedömningen om ett värdepapper ska behandlas som en delägarrätt är om avkastningen eller värdet direkt eller indirekt beror på det utgivande företagets ekonomiska utveckling.

Vid skattereformen 1990 anfördes följande i prop. 1989/90:110 s. 722.

> ”Slutligen sägs att även andra finansiella instrument än de som räknats upp omfattas av aktievinstreglerna om instrumentet till sin konstruktion eller verkningssätt liknar de uppräknade. Detta innebär en presumtion för

> att ett nykonstruerat instrument ska beskattas som aktierna om det eller något underliggande instrument är hänförligt till denna kategori. Vid bedömning av om ett instrument ska anses vara liknande till sin konstruktion eller verkningssätt kan t.ex. vägas in om det i sina olika beståndsdelar är identiskt med några av de uppräknade instrumenten. Det ligger i sakens natur att stora krav på förutsebarhet måste upprätthållas vid den typ av analogitolkning som påbjuds genom detta stadgande."

Både svenska och utländska värdepapper av ovannämnda slag ska kapitalvinstbeskattas enligt reglerna för delägarrätter. För kapitalandelsbevis, vinstandelsbevis och konvertibler krävs att de ska avse svenska kronor. Det finns däremot inget som hindrar att de är utgivna av utländska företag.

Andelar i handelsbolag kapitalvinstbeskattas enligt reglerna i 50 och 51 kap. IL.

Aktier och andelar i privatbostadsföretag beskattas enligt reglerna för bostadsrätter medan aktier och andelar i oäkta bostadsföretag beskattas enligt reglerna för delägarrätter (avsnitt 7.1).

För aktier i fåmansföretag finns särskilda bestämmelser (del 3 avsnitt 10).

30.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

Beskattning ska ske vid avyttring oavsett innehavstid och oavsett hur egendomen förvärvats.

Från och med den 1 juli 2003 gäller att om vissa juridiska personer avyttrar näringsbetingade aktier ska kapitalvinstbeskattning inte ske, se del 3, avsnitt 22. För fysiska personer finns däremot inget liknande undantag.

Avyttring

Med avyttring av tillgångar avses överlåtelse av äganderätt mot ersättning, t.ex. försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 § IL).

Det innebär att om aktier eller andra delägarrätter säljs, löses in av bolaget eller byts bort mot annan egendom, t.ex. aktier i ett annat bolag, så föreligger en avyttring som utlöser kapitalvinstbeskattning.

Till avyttring räknas också att fordringar, t.ex. konvertibler, kapitalandelsbevis och vinstandelsbevis samt andra aktieanknutna fordringar som aktieindexobligationer och omvända konvertibler

säljs eller löses in (44 kap. 4 § p. 1 IL). (Konvertering till aktie är emellertid i vissa fall undantaget, se avsnitt 30.4.1.)

Om en medlem i en ekonomisk förening avgår ur föreningen anses han ha avyttrat andelen (44 kap. 5 § IL).

Omstämpling av aktier

Det förekommer att aktier av ett slag stämplas om till aktier av ett annat slag. I den mån omstämplingen inte innebär någon omfördelning av ekonomiska värden mellan aktieägarna så föreligger ingen avyttring. Om exempelvis röststarka A-aktier stämplas om till mera röstsvaga B-aktier så utlöses inte kapitalvinstbeskattning (RÅ 1984 1:1). Om däremot omstämplingen innebär en förmögenhetsöverföring mellan aktierna ska de bortbytta anses avyttrade och kapitalvinstbeskattning ska ske (RÅ 2000 ref. 44, där B-aktiernas förtursrätt till utdelning slopats och RÅ 2005 ref. 76, där preferensaktier i enlighet med bestämmelse i bolagsordningen byttes ut mot stamaktier).

I andra fall där ingen omstämpling skett utan förmögenhetsöverföringen gjorts med andra medel har avyttring inte ansetts föreligga, men beskattning skett ändå. Se exempelvis RÅ 2000 ref. 56 där aktieägarna i ett bolag avsåg att ha differentierad utdelning beroende på hur det gått under året i vars och ens verksamhetsgren. De beskattades för den del av utdelningen som översteg minimiutdelningen som för lön.

I RÅ 2003 ref. 75 ansåg Regeringsrätten att beskattning inte ska ske då rösträtten för ett aktieslag sätts ned mot att aktieägarna erhåller teckningsoptioner med rätt att teckna aktier i bolaget till ett värde som understiger marknadsvärdet. I ett likartat mål (RÅ 2004 not. 139) fann Regeringsrätten att beskattning inte heller ska ske då rösträtten för ett aktieslag (A-aktierna) sätts ned mot att aktieägarna erhåller omvandlingsrätter med rätt att omvandla B-aktier till A-aktier. Man fann också att omvandlingsrätterna ska behandlas som delägarrätter, att anskaffningsutgiften för A-aktierna ska proportioneras mellan A-aktierna och omvandlingsrätterna, samt att schablonregeln inte är tillämplig vid avyttring av omvandlingsrätter.

Konkurs

Avyttring anses också i vissa fall föreligga när *svenskt* aktiebolag eller svensk ekonomisk förening *försätts i konkurs*.

För andra företag anses avyttring föreligga när företaget som gett ut värdepappret upplöses genom konkurs eller träder i likvidation eller upplöses på motsvarande sätt. En andel i ett utländskt företag får dock anses avyttrad redan när det utländska företaget försätts i konkurs om det utländska före-

taget hör hemma inom EU/EES-området och motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Kapitalförlusten anses även i dessa fall definitiv när det utländska företaget försätts i konkurs, vilket innebär att avdrag medges vid konkursutbrottet. Se vidare ställningstagande 2004-12-01 (dnr 130 657566-04/111).

Bestämmelsen omfattar alla värdepapper bolaget gett ut, t.ex. aktier i bolaget, konvertibler, optionsskuldebrev, optionsrätter m.m. Beträffande andra värdepapper som inte är lämpade för omsättning på allmänna marknaden och som inte är utgivna är det mera tveksamt om avyttring föreligger vid konkursinträdet (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 510). För dem gäller i annat fall vanliga regler, dvs. att de måste säljas e.d. för att förlusten ska kunna dras av.

Regeringsrätten fann i RÅ 2002 ref. 105 och not. 213 att ett villkorat aktieägartillskott inte var sådant finansiellt instrument som avsågs i 24 § 2 mom. SIL och som skulle anses avyttrat då bolaget gick i konkurs. I RÅ 2002 ref. 105 fann Regeringsrätten beträffande ett kommanditbolag att för att ett finansiellt instrument ska föreligga måste i vart fall krävas att fordringen genom bolagets försorg dokumenterats och konkretiserats gentemot den berättigade genom en utfärdad handling eller på något annat sätt. Detta krav var emellertid inte uppfyllt i det aktuella fallet och avdrag medgavs inte.

Om ett svenskt bolag försätts i konkurs anses alla de värdepapper bolaget gett ut som avyttrade och omkostnadsbeloppet för dem får dras av som en kapitalförlust i sin helhet.

Om värdepappret efter konkursinträdet säljs vidare till någon annan är omkostnadsbeloppet 0 kr (44 kap. 34 § 1 st. IL). Det ursprungliga omkostnadsbeloppet har ju redan dragits av som förlust vid konkursinträdet. Hela ersättningen vid försäljningen blir således kapitalvinst.

Om utdelning erhålls eller om ackord träffas ska den ersättning som erhålls pga. det tas upp som kapitalvinst till den del den motsvarar avdraget för kapitalförlust vid konkursutbrottet. Om avdrag bara gjordes för viss del av förlusten, t.ex. 70 %, ska bara motsvarande del av ersättningen tas upp som vinst. Om beslutet om konkurs upphävs eller om den avslutas med överskott ska avdraget för kapitalförlust vid konkursinträdet återföras till beskattning. Det gamla omkostnadsbeloppet blir sedan åter omkostnadsbelopp för värdepapperna i bolaget.

Dock måste justering göras för återföring som gjorts pga. utdelning i konkursen eller ackord.

Bestämmelsen om att avyttring ska anses föreligga torde också omfatta t.ex. inköpsrätter som bolaget gett ut till aktieägarna som utdelning. Eftersom någon utdelningsbeskattning inte sker förrän vid försäljning eller utnyttjande av rätten finns dock ingen förlust att dra av eftersom aktieägaren inte kan anses ha disponerat utdelningen (41 kap. 8 § IL).

Likvidation

Likvidation kan vara antingen frivillig eller göras i form av tvångslikvidation. Frivillig likvidation beslutas av bolagsstämma (25 kap. 1 § ABL) och tvångslikvidation beslutas av Bolagsverket eller allmän domstol (25 kap. 12, 17, 21, 50 och 51 §§ ABL).

Om bolag trätt i likvidation efter ingången av 1994 anses aktie eller motsvarande värdepapper avyttrad vid tidpunkten för beslutet om likvidationen (44 kap. 7 § IL). Har det då uppstått en vinst ska den beskattas när vinstens storlek med tillräcklig säkerhet kan beräknas (prop. 1989/90:110 s. 397). Föreligger en förlust medges avdrag först när denna blir definitiv, dvs. normalt när likvidationen är avslutad (44 kap. 26 § 2 st. IL), vilket i allmänhet får anses vara fallet när bolaget blivit upplöst vid likvidatorernas slutredovisning (25 kap. 41 § ABL). Kan förlustens storlek bestämmas vid en tidigare tidpunkt, ska avdrag emellertid medges då (RÅ 1998 ref. 25). Redovisningen av förlusten ska dock ske enligt de regler som gällde när likvidationen beslutades (samma lagrum).

Har utskiftning skett utan att bolaget anses upplöst, sker kapitalvinstberäkning på sedvanligt sätt enligt de regler som gällde avyttringsåret. Uppstår vinst ska denna beskattas. Om omkostnadsbeloppet är högre än det utskiftade beloppet, får förlust inte dras av eftersom den inte är definitiv, utan överskjutande del sparas till nästa utskiftningstillfälle. Om likvidationen avslutas utan att ytterligare belopp utskiftas, uppstår en förlust motsvarande den sparade delen av omkostnadsbeloppet.

Före 1994 gällde att aktie ansågs avyttrad först när bolag upplösts genom likvidation. Har bolag trätt i likvidation under 1993 eller tidigare och har likvidationen inte avslutats vid ingången av 1994 har alltså avdrag för förlust inte medgetts. Enligt nu gällande regler ska emellertid avyttringen anses ha skett när likvidationsbeslutet fattades.

Då det saknas övergångsbestämmelser som reglerar sådana situationer, får man utgå från de regler som gällde tidigare. Har alltså ett bolag trätt i likvidation före ingången av 1994, anses aktie eller motsvarande värdepapper avyttrad när bolaget upplöses.

Om ett värdepapper som bolaget givit ut säljs efter det att likvidationen påbörjats, är omkostnadsbeloppet det som återstår efter tidigare vinstberäkningar pga. utdelningar i likvidationen (44 kap. 33 § IL).

Upphör likvidationen utan att bolaget upplöses så anses återstående del av omkostnadsbeloppet, dvs. det belopp som inte dragits av mot utdelningar i likvidationen, som anskaffningsutgift för framtiden, se del 3 avsnitt 1.4.3.

Tvångsinlösen

En aktieägare som innehar mer än 90 % av aktierna i ett aktiebolag har enligt 22 kap. 1 § ABL rätt att lösa in resterande aktier av minoritetsaktieägarna. Den som kan få sina aktier tvångsinlösta har också rätt att själv påkalla inlösen av majoritetsaktieägaren.

Kan man inte komma överens om priset, ska en skiljenämnd tillsättas. Om det är ostridigt att majoritetsaktieägaren har rätt att lösa in återstående akter, är minoritetsaktieägarna skyldiga att till majoritetsaktieägaren överlåta sina aktier oaktat betalning då ännu inte skett (22 kap. 12 § ABL). Som förutsättning gäller att moderbolaget ställer godkänd säkerhet för lösenbeloppet jämte ränta. Har säkerhet ställts, är majoritetsaktieägaren – sedan skiljenämnden i en särskild dom fattat beslut härom – ägare till aktierna. Genom *förhandstillträdet* anses minoritetsaktieägaren ha avyttrat aktierna. Härigenom har den rätt som betingats av aktieinnehavet bytts ut mot en fordran på ett belopp, som vid tidpunkten för förhandstillträdet ännu inte är känt. Har majoritetsaktieägaren förvärvat större delen av sina aktier genom erbjudande till en större krets av personer, ska lösenbeloppet motsvara vederlaget till dessa, om inte särskilda skäl föranleder annat. Detta innebär att avyttringspriset ofta motsvaras av den ersättning som moderbolaget lämnat de aktieägare som accepterat moderbolagets publika erbjudande.

Om intäktens storlek är beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, ska enligt 44 kap. 28 § IL tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då beloppets storlek blir känt. I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110 s. 397) anges att skattskyldigheten inträder först då de omständigheter inträffat som krävs för att kunna beräkna

kapitalvinsten. Enligt Skatteverkets uppfattning kan underlaget för beräkning av kapitalvinsten i normalfallet inte fastställas förrän skiljemännens dom föreligger. Under sådana omständigheter uppskjutes också beskattningen till denna tidpunkt. Ändras denna dom efter överklagande, får rättelse ske i efterhand.

I samband med förhandstillträdet avregistreras aktieinnehavet hos VPC med notering om ”tvångsinlösenaktier” (TIA). När tvångsinlösenförfarandet avslutats tas denna notering bort och innehavaren underrättas om åtgärden.

Det bör påpekas att vid tvångsinlösensituationerna har alltså avyttring skett vid förhandstillträdet, medan beskattningstidpunkten i förekommande fall skjutits upp. När sedan beskattning ska ske, tillämpas de regler som gällde vid avyttringen (44 kap. 28 § IL).

För tvångsinlösenprocesser som är inledda under 2006 eller senare gäller den nya aktiebolagslagen (2005 års ABL). Enligt 22 kap. 15 § ABL får skiljemännen, om ett avgörande om förhandstillträde har vunnit laga kraft, på yrkande av part eller den gode mannen meddela en särskild skiljedom över belopp som har medgetts av majoritetsaktieägaren. Har sådan skiljedom avkunnats, bör en kapitalvinst kunna fastställas. Erhåller de förutvarande minoritetsaktieägarna senare ytterligare ersättning, bör denna deklareras som tillkommande köpeskilling.

Utskiftning

Utskiftade belopp i samband med upplösning av ett aktiebolag eller ekonomisk förening hanteras huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet.

Vid minskning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas kvotvärde utan indragning av aktier eller vid minskning av reservfonden, ska det utskiftade beloppet beskattas som utdelning. Detta gäller såväl svenskt aktiebolag som utländsk juridisk person (42 kap. 17 § IL). Utskiftning på andelar i ideell och ekonomisk förening beskattas också som utdelning till den del det utbetalade beloppet överstiger inbetald insats (42 kap. 18–19 §§ IL). Se även del 3, avsnitt 1.4.

Inlösen, återköp

Inlösen är en form av utskiftning och innebär att aktiebolaget löser in aktier i samband med minskning av aktiekapitalet. Aktieägarna erhåller då oftast kontanter men även sakegendom kan skiftas ut.

Denna form av utskiftning behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet. (Undantag gäller dock för inlösen av kvalificerade andelar i fåmansföretag. För dessa gäller enl. 57 kap. 2 §

IL att inlösen av aktie och överlåtelse av aktie till bolaget beskattas som utdelning, se del 3, avsnitt 10).

Det har även förekommit att noterade bolag löst in egna aktier och aktieägarna har erhållit aktier i andra bolag. Regeringsrätten har i dom (RÅ 1997 ref. 43 I) angående överklagat förhandsbesked bl.a. angett att avskiljandet av aktierna för inlösen inte kunde anses innebära att dessa aktier avyttrats. De inlösta aktierna ansågs inte vara av samma slag och sort som moderaktierna vid en tillämpning av genomsnittsmetoden. Vidare skulle omkostnadsbeloppet för samtliga aktier omedelbart före avskiljandet fördelas på inlösenaktierna och de andra aktierna. Fördelningen skulle ske med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid avskiljandet.

Inlösenrätter

Det har också förekommit några fall med inlösen av en del av bolagets aktier, varvid inlösenpriset märkbart översteg aktiens noterade värde. Se RÅ 1997 ref. 43 II. Förfarandet tillgick så att för envar aktie i bolaget erhölls en inlösenrätt. Om villkoren var sådana att t.ex. var tionde aktie kunde lösas in, erfordrades tio inlösenrätter för inlösen av en aktie. Genom att inlösenpriset var högre än marknadsvärdet på aktien, erhöll varje inlösenrätt ett visst värde. Inlösenrätterna var under en tid föremål för handel. Avyttring av inlösenrätt ska enligt domen behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet och om den inte utnyttjas, ska den anses avyttrad. Även inlöst aktie anses avyttrad. Vid inlösen inkomståret 2005 och tidigare gällde att moderaktiens anskaffningsutgift skulle fördelas på denna och inlösenrätterna med utgångspunkt i marknadsvärdena vid utfärdande av inlösenrätterna. Fr.o.m. inkomståret 2006 har i förenklingssyfte införts nya regler som innebär att ingen del av anskaffningsutgiften för moderaktien ska fördelas på inlösenrätterna. Numera har således inlösenrätter som erhållits på grund av ett aktieinnehav anskaffningsutgiften noll kronor. Anskaffningsutgiften för inlösenrätterna får varken enligt de äldre eller nya reglerna bestämmas enligt schablonregeln.

Inlösenrätter ses som säljoptioner (44 kap. 12 § IL). Om någon köpt inlösenrätter och använt dessa för inlösen av aktier läggs anskaffningsutgiften för inlösenrätterna till anskaffningsutgiften för de inlösta aktierna (44 kap. 19 § IL). Eftersom schablonregeln i 48 kap. 15 § IL anger att omkostnadsbeloppet för marknadsnoterade delägarrätter får bestämmas till 20 % av ersättningen vid avyttringen efter avdrag för försäljningsutgifter, så torde rättsläget vara det att utgiften för inlösenrätter ska inkluderas i schablonen.

Om tiden för att utnyttja en inlösenrätt går ut utan att rätten utnyttjas ska den anses avyttrad för noll kr och en eventuell anskaffningsutgift för rätten får då dras av som kapitalförlust. Se vidare ställningstagande 2005-04-14 (dnr 130 196570-05/111).

Säljrätter, återköp

Numera kan vissa publika bolag återköpa egna aktier från aktieägarna. Detta beskattas som en vanlig försäljning.

Ofta används benämningen säljrätter i stället för inlösenrätter. Detta förändrar inte den rättsliga bedömningen utan om konstruktionen är densamma som vid inlösen så gäller samma regler som för inlösenrätter. Se även undantaget för kvalificerade aktier.

Fusion

Vissa fusioner utlöser inte kapitalvinstbeskattning. Reglerna gäller även vid ombildning av föreningsbank till bankaktiebolag (SFS 1992:1061). Anskaffningsutgiften påverkas inte (37 kap. 29 § 1 st. och 42 kap. 21 § IL).

Av 44 kap. 8 § IL framgår emellertid att huvudregeln annars är att ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det upplöses genom fusion eller fission.

Se vidare del 3, avsnitt 16.

Optioner

Om tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att utnyttjande skett ska detta jämställas med avyttring (44 kap. 4 § p. 4 IL).

Se vidare avsnitt 38 om terminer och optioner.

Teckningsrätter, fondaktierätter

Även för teckningsrätter gäller att förfall innebär att de ska anses avyttrade. Om de köpts på marknaden blir således anskaffningsutgiften avdragsgill som kapitalförlust (RÅ 2002 ref. 92). Troligen gäller detsamma för fondaktierätter som köpts på marknaden.

Om teckningstiden för utnyttjande av en teckningsoption förlängs ska avyttring av den gamla i byte mot en ny anses föreligga, se RÅ 2003 not. 107.

Andel i investeringsfond

Om andel i investeringsfond inlöses ska kapitalvinstberäkning ske (avsnitt 30.5). Detsamma gäller vid upplösning av fonden (44 kap. 6 § IL).

Avyttring föreligger inte – utnyttjande av rättighet

Om man *säljer* en rätt mot vederlag ska försäljningen ses som en avyttring och transaktionen kapitalvinstbeskattas. Om man däremot *utnyttjat* rätten utlöses inte kapitalvinstbeskattning (44 kap. 10 § IL).

I lagtexten räknas följande rättigheter upp

– teckningsrätt; uttrycket avser den rätt som tillkommer aktieägare att teckna aktier och rätt att teckna konvertibler och optioner i det egna bolaget, oavsett om aktieägaren själv innehar rätten eller om någon annan innehar den,

– fondaktierätt; rätt till fondaktie som utgått pga. aktieinnehav vid fondemission,

– företrädesrätt att teckna vinstandelslån eller kapitalandelslån; rätt för aktieägare att teckna sådana lån i bolaget,

– köpoption; rätt att köpa egendom samt

– optionsrätt; rätt för aktieägare att teckna aktier i egna bolaget.

Kapitalvinstbeskattning sker inte heller vid utnyttjande av t.ex. rätt att sälja egendom. Däremot ska själva försäljningen kapitalvinstbeskattas och anskaffningsutgiften för rätten ska då läggas till anskaffningsutgiften för egendomen.

Observera att lagtexten behandlar vad som ska kapitalvinstbeskattas. Beskattning som för utdelning kan komma ifråga när en aktieägare erhållit rätt att köpa aktier i ett annat bolag för underpris (inköpsrätt). Skillnaden mellan det erlagda priset och marknadsvärdet är utdelning. På samma sätt kan en konvertibelinnehavare i en sådan situation bli beskattad för förtäckt ränta (avsnitt 24.3.1 och 24.4.2).

Beträffande utnyttjande av företrädesrätt att teckna vinstandelslån eller kapitalandelslån behandlar bestämmelsen i 44 kap. 10 § IL kapitalvinstbeskattningen. Att inte heller någon utdelningsbeskattning ska ske framgår av 42 kap. 15 § IL.

– konvertering

Konvertering av konvertibler som getts ut av ett aktiebolag enligt 15 kap. ABL, dvs. byte av skuldebrev mot aktier, kapitalvinstbeskattas inte. Detta gäller för både vanliga konvertibellån och för konvertibla vinstandelslån och konvertibla kapitalandelslån (44 kap. 10 § IL) men inte för andra konvertibler, t.ex. s.k. omvända konvertibler som getts ut av någon annan än det bolag vars aktier är underliggande egendom för konvertiblerna, se RÅ 2001 ref. 21.

– utflyttning

Vid utflyttning från Sverige ska kapitalvinstbeskattning i vissa fall ske, se Handledning för internationell beskattning.

30.3 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust

30.3.1 Beräkningssättet

Huvudregeln för beräkning av kapitalvinster och kapitalförluster framgår av avsnitt 26.3.

Vid försäljning av delägarrätter får man från försäljningspriset dra av försäljningsutgifter som courtage o.d. samt andra utgifter man haft pga. försäljningen.

Om skillnaden mellan transaktionskostnader och förvaltningsutgifter, se avsnitt 24.4.1.

Har ytterligare medel skjutits till genom ovillkorligt aktieägartillskott får också detta belopp dras av. RR har emellertid i RÅ 2002 ref. 107 funnit att omvandling av värdelöst villkorat aktieägartillskott till ovillkorat inte utgör tillskott och därför inte ökar anskaffningsutgiften för aktierna. Detsamma gäller omvandling av annan värdelös fordran på bolaget till ovillkorat tillskott. Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08 om förluster på fordringar på eget bolag vid konkurs (dnr 131 478187-05/111) .

Upplupen ränta

Vid beräkning av kapitalvinst för sådana räntebärande värdepapper som ska beskattas som delägarrätter (konvertibler, kapitalandelsbevis och vinstandelsbevis) ska kompensation för upplupen ränta fr.o.m. inkomståret 1994 behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (avsnitt 26.3.1).

Benefikt fång

Har värdepapperna förvärvats genom arv, gåva e.d. anses egendomen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförligt fång som skett närmast dessförinnan (avsnitt 26.3.2).

Omkostnadsbelopp

Från bruttointäkten medges avdrag med omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses vanligtvis utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter) (44 kap. 14 § IL).

– genomsnittsmetoden

Vid försäljning av aktier o.d. används genomsnittsmetoden vid beräkning av den avdragsgilla delen av omkostnadsbeloppet (48 kap. 7 § IL).

Har A förvärvat tio aktier för 100 kr/st. och tio aktier för 120 kr/st blir det genomsnittliga omkostnadsbeloppet

$$\frac{10 \times 100 + 10 \times 120}{20} = 110 \text{ kr/st}$$

Säljer A tio aktier drar han av 10 x 110 kr = 1 100 kr. Av det ursprungliga omkostnadsbeloppet återstår 10 x 110 kr = 1 100 kr (eller 10 x 100 + 10 x 120 = 2 200; 2 200 - 1 100 = 1 100 kr).

Om han sedan köper ytterligare tio aktier för 130 kr = 1 300 kr blir det genomsnittliga omkostnadsbeloppet

$$\frac{10 \times 110 + 10 \times 130}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

Eller

$$\frac{1\,100 + 1\,300}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

Genomsnittsberäkning görs för varje enskilt försäljningstillfälle. Har man sålt, köpt och sålt en aktiesort under samma beskattningsår måste man således göra två genomsnittsberäkningar.

Beräkningen görs separat för värdepapper av samma slag och sort. För aktiers del innebär det att man räknar anskaffningsutgiften för exempelvis A-aktier för sig, B-aktier för sig och preferensaktier för sig.

Av 48 kap. 13 § IL framgår att fondaktiebevis eller teckningsrättsbevis som grundas på aktieinnehav i ett bolag anses anskaffade för noll kronor.

Har teckningsrättsbevis eller motsvarande erhållits på grund av innehav av annat värdepapper än aktie, t.ex. konvertibel, gäller detsamma (se 2 st. samma lagrum).

Av prop. 1989/90:110 s. 723 framgår att bestämmelsen i första stycket i dåvarande 27 § 2 mom. SIL (nuvarande 48 kap. 13 § IL) överensstämmer med bestämmelsen i äldre 36 § anv. p. 3 b st. 9 KL om beräkning av anskaffningsutgift för teckningsrätt till konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt. Denna äldre bestämmelse tillämpades så att anskaffningsutgiften för de konvertibler etc. som förvärvades med utnyttjande av teckningsrätten och anskaffningsutgiften för de aktier som förvärvats genom konvertering av konvertibeln eller genom teckning pga. en optionsrätt inte heller inkluderade något värde för förvärv av teckningsrätten. Anskaffningsutgiften för moderaktierna hänfördes i sin helhet till dessa.

Motsvarande gäller vid fondemission och nyemission av annat slags aktier än moderaktierna. Om någon pga. innehav av A-

aktier genom fondemission förvärvat B-aktier, är B-aktiernas anskaffningsutgift noll kr. Om någon pga. innehav av A-aktier tecknar B-aktier i en nyemission, är B-aktiernas anskaffningsutgift vad som erläggs vid förvärvet. I båda fallen behåller A-aktierna sin ursprungliga anskaffningsutgift.

Har aktier erhållits genom sådan utskiftning från ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § IL övertar de mottagna aktierna andelens anskaffningsutgift (48 kap. 9 § IL).

Ärvda aktier
Gåvoaktier

Den som övertagit ärvda aktier, övertar också den avlidnes anskaffningsutgift. Har någon själv köpt aktier och dessutom erhållit aktier av samma slag och sort genom arv, gåva e.d., kan det vara svårt att känna till vad som en gång i tiden erlagts för dem. Om det kan göras sannolikt när de ursprungligen köptes kan en uppskattning göras utifrån prisnivån på aktien vid denna tidpunkt efter omräkning för senare emissioner och andra förändringar i aktieinnehavet. Beträffande nyare förvärv går det att få fram förvärvstidpunkten genom sitt kontoförande institut (bank) om man har VP-konto alternativt depåbank eller fondkommissionär om man har depåkonto och sedan kan anskaffningsutgiften uppskattas med ledning av kursen den dagen. Beträffande förvärv som skett tidigast vid 1980-talets mitt kan anskaffningsutgiften i brist på bevisning uppskattas till 20 % av försäljningspriset för de flesta marknadsnoterade aktier. För äldre innehav får en bedömning göras från fall till fall. Då innehavet är mycket gammalt kan anskaffningsutgiften vara mycket låg. Något belopp måste emellertid ha betalats för förvärvet av aktierna. Se även övergångsbestämmelserna nedan.

Schablonregel

För marknadsnoterade delägarrätter finns en alternativ regel för beräkning av anskaffningsutgiften. Denna får bestämmas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsutgifter (48 kap. 15 § IL). Deklaranten får själv avgöra om han vill tillämpa denna schablonregel.

Från år 2008 gäller att vid avyttring av andelar som avnoterats på grund av inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs ska beskattning ske som om andelen fortfarande varit marknadsnoterad.

Regeln gäller för marknadsnoterade delägarrätter utom optioner och terminer (avsnitt 38.1 och 38.2) samt teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som erhållits pga. innehav av aktier, konvertibler e.d. i bolaget (RÅ 2002 ref. 92). Den får däremot tillämpas på teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som köpts.

Med marknadsnoterad menas att värdepappret är upptaget till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES-området eller, utan att vara upptaget till handel på en sådan marknad, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. En notering hos ett privat kreditinstitut kan alltså vara att anse som marknadsnotering men endast under förutsättning att både skattskyldiga och skattemyndigheter kan få del av noteringarna (prop. 1989/90:110 s. 722 f).

RSV har i ställningstagande 1998-11-18 (dnr 10145-98/900) lämnat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering. Skatteverket har vidare i ställningstagande 2005-02-21 (dnr 130 90533-05/111) kommit fram till att om ett värdepapper är inregistrerat vid börs men utan att det finns noteringar om handel över börsen ska det inte anses vara marknadsnoterat.

För att ett värdepapper eller annat finansiellt instrument ska anses marknadsnoterat räcker det inte med att annat instrument utgivet av samma bolag är marknadsnoterat eller att det underliggande instrumentet är marknadsnoterat.

Om schablonregeln använts vid en delförsäljning och genomsnittsmetoden ska användas vid nästa, ska det genomsnittliga omkostnadsbeloppet minskas till den del det belöper på de sålda aktierna (prop. 1975/76:180 s. 157, prop. 1989/90:110 s. 426 och 456). Det sammanlagda omkostnadsbelopp som dras av vid försäljning av ett visst slag av aktier kan då komma att överstiga det verkliga omkostnadsbeloppet för aktierna, men detta ligger i schablonregelns konstruktion och förekommer också vid försäljning av hela innehavet.

Exempel

A köper 10 aktier för 20 kr styck, dvs. 200 kr totalt. Han säljer en aktie för 110 kr. Som omkostnadsbelopp drar han av 20 % av 110 kr = 22 kr. Vid ett senare tillfälle säljer han ytterligare en aktie för 90 kr.

Vid beräkning av genomsnittligt omkostnadsbelopp, ska det totala omkostnadsbeloppet på 200 kr minskas med de 20 kr som belöper på den tidigare sålda aktien. Återstoden, 180 kr, delas på de 9 aktier som finns kvar och genomsnittligt omkostnadsbelopp blir fortfarande 20 kr.

Gamla aktier, andelar i investeringsfonder och ekonomiska föreningar

I 76 § ILP finns en särskild regel om anskaffningsutgift för aktier, andelar i investeringsfonder och andelar i ekonomiska föreningar som inte är marknadsnoterade och som innehafts sedan den 1 april 1971.

För dessa får man tillämpa en äldre övergångsbestämmelse (p. 3 till SFS 1976:343).

> ”För sådana andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och svenska värdepappersfonder som förvärvats före den 2 april 1971 och som inte är marknadsnoterade får anskaffningsutgiften vid beräkningen av kapitalvinst eller kapitalförlust bestämmas till tre fjärdedelar av det värde till vilket andelen skulle tas upp vid taxeringen till statlig förmögenhetsskatt år 1976 eller, i fråga om aktie som var noterad på börs eller föremål för liknande notering den 31 december 1975 och andelar i värdepappersfonder, till två tredjedelar av detta värde.”

För att övergångsbestämmelserna ska vara tillämpliga krävs att aktien eller andelen inte är marknadsnoterad vid avyttringen. Om den innehafts sedan den 1 april 1971 får man som anskaffningsutgift ta upp tre fjärdedelar av deklarationskursen vid utgången av 1975. Vid bestämmande av innehavstiden bortses från benefika överlåtelser.

Även om aktien inte var marknadsnoterad vid avyttringen, kan den ha varit marknadsnoterad vid utgången av 1975. Det bör i detta fall vara två tredjedelar av deklarationsvärdet vid utgången av 1975 som utgör anskaffningsutgift. Aktier och andelar värderades det året till 100 % av noterad kurs.

Av den ursprungliga bestämmelsen framgår att regeln om övertagande av anskaffningsutgiften vid arv, gåva o.d. var tillämplig. Detta följer idag av den allmänna bestämmelsen i 44 kap. 21 § IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 730).

En på så sätt bestämd anskaffningsutgift ska ingå i genomsnittsberäkningen enligt ovan.

> *Exempel*
>
> En person har ärvt 100 aktier i det icke marknadsnoterade bolaget A. Föregående onerösa förvärv var före 1971. Aktiernas anskaffningsutgift beräknad på grundval av värdet vid utgången av 1975 var 200 kr/st. Vid ett senare tillfälle köper personen ifråga ytterligare

100 aktier av samma slag och sort för 300 kr/st. Genomsnittlig anskaffningsutgift blir 250 kr/st.

Fondaktierätt, teckningsrätt, inlösenrätt och säljrätt

När avyttring sker av en fondaktierätt, teckningsrätt, inlösenrätt eller säljrätt som erhållits på grund av aktieinnehav, anses den anskaffad för noll kronor (48 kap. 13 § IL). Om den säljs är schablonregeln i andra stycket inte tillämplig (48 kap. 15 § IL och lagrådets yttrande prop. 1989/90:110 del 2 s. 138).

Bestämmelsen gäller inte inköpsrätter, dvs. rätter att köpa eller teckna aktier i ett annat bolag än det man har aktier i. I sådana fall kan utdelningsbeskattning komma ifråga. Detta gäller även då man fått en rätt att teckna eller köpa annan egendom, t.ex. konvertibler i ett annat bolag e.d. (avsnitt 24.3.2).

Bestämmelsen gäller både om fondaktierätten eller teckningsrätten säljs och om den utnyttjas för förvärv av värdepapper och detta senare säljs.

Regeln gäller även teckningsrätter till konvertibel- och optionslån. Dessa kan i undantagsfall utdelningsbeskattas, nämligen då det rena skuldebrevsvärdet överstiger emissionskursen. Utdelningsbeskattat belopp torde i så fall vara avdragsgillt som anskaffningsutgift då regeln i 48 kap. 13 § IL tar sikte på hur anskaffningsutgiften för moderaktien ska proportioneras. Likaså bör man kunna dra av andra utgifter för förvärvet som erlagt courtage etc.

Uppdelning (lex Asea)

Uppdelning av aktiebolag enligt de s.k. lex Asea-reglerna innebär att verksamheten i ett bolag har delats upp genom att bolaget delar ut aktier i ett dotterbolag till sina aktieägare (avsnitt 24.3.2). Enligt huvudregeln ska då utdelningsbeskattning ske. Genom bestämmelserna i 42 kap. 16−16 a §§ IL (lex Asea) är utdelningen emellertid skattefri i vissa fall. Under sådana omständigheter ska moderaktiens omkostnadsbelopp fördelas (48 kap. 8 § IL). Man utgår från det genomsnittliga omkostnadsbeloppet på aktierna i moderbolaget. Om kursen på dessa aktier sjunker med exempelvis 40 % pga. utdelningen, ska 40 % av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet överföras till de utdelade dotterbolagsaktierna.

Exempel

Aktier i bolaget A har köpts för 100 kr per aktie. Marknadsvärdet på aktierna i bolaget var före utdelningen 200 kr. Efter det att bolaget A delat ut samtliga aktier i dotterbolaget B till sina aktieägare, sjunker marknadsvärdet på bolaget A:s aktier till 120 kr, dvs. med 40 %.

40 % av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget A, dvs. 40 % x 100 kr = 40 kr, flyttas till aktierna i bolaget B och utgör anskaffningsutgift för dessa aktier. Återstoden, 100 - 40 = 60 kr, utgör det nya omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget A.

Bestämmelsen har utformats så att proportionering ska göras med ledning av marknadsvärdeförändringen på moderaktierna vid uppdelningen. I undantagsfall kan förhållandena vara sådana att proportionering bör göras med hänsyn till summan av marknadsvärdena på aktien i det ursprungliga bolaget efter delningen och den utdelade aktien i förhållande till marknadsvärdet på det ursprungliga aktien före delningen. Problemet med hur detta ska bestämmas behandlas i prop. 1990/91:167 s. 21 f och s. 27. Skatteverket kan på begäran utfärda allmänna råd om fördelningen.

För den som köpt rätten till utdelning av aktier i dotterbolaget, blir den erlagda ersättningen för rätten till utdelning anskaffningsutgift för dessa aktier. Har rätt till flera utdelningar köpts, utgörs anskaffningsutgiften för de utdelade aktierna av den del av vederlaget som belöper på dem vid det tillfälle då aktierna delades ut. Jämför med lydelsen i 42 kap. 13 § IL.

Har aktien sålts efter avstämningsdagen men innan utdelningen faktiskt erhållits, ska omkostnadsbeloppet proportioneras eftersom den utdelade aktien erhållits på grund av innehavet av ursprungsaktien.

För den som sålt aktierna i moderbolaget före avstämningsdagen och behållit rätten till utdelning, blir anskaffningsutgiften för de utdelade aktierna moderaktiernas proportionerade omkostnadsbelopp.

Uppdelning (partiell fission)

Skatteregler för partiella fissioner har införts fr.o.m. den 1 januari 2007. En partiell fission definieras i inkomstskattelagen som en omstrukturering där ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag (38 a kap. 2 § IL). Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas till ägarna i det överlåtande företaget, antingen i form av andelar i det övertagande företaget eller i form av pengar.

Ersättningen till andelsägarna i det överlåtande företaget ska behandlas som utdelning, men inte föranleda beskattning hos mottagaren om den utgår i form av andelar i det övertagande företaget (42 kap. 16 b § IL). Anskaffningsutgiften för andelar-

na i det överlåtande företaget ska fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar i det övertagande företaget. Bestämmelserna om hur fördelningen ska gå till finns i 48 kap. 18 a § IL och är i princip utformade på samma sätt som de som gäller vid uppdelning enligt de s.k. lex Asea-reglerna (se ovan).

Av 48 kap. 18 b § IL framgår att om en ägare i det överlåtande företaget äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för den partiella fissionen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), ska avyttringar anses ske i följande ordning.

1. gamla andelar
2. mottagna andelar
3. nya andelar.

Om andelarna som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren (48 kap. 18 c §).

Om det överlåtande företaget vid en partiell fission är ett fåmansföretag tillämpas även särskilda regler för andelsägarna (se del 3 avsnitt 10.8).

30.3.2 Skattepliktig/avdragsgill andel

En kapitalvinst är som huvudregel skattepliktig i sin helhet, medan en kapitalförlust som huvudregel är avdragsgill endast till 70 %.

Onoterade andelar

Från huvudregeln att kapitalvinster är skattepliktiga i sin helhet finns följande undantag.

Kapitalvinster på onoterade andelar, som inte är kvalificerade, tas upp till fem sjättedelar, dvs. beskattas med 25 %.

Hur kapitalvinster och kapitalförluster på kvalificerade andelar ska beskattas framgår av del 3 avsnitt 10.

Avdragsbegränsningen till 70 % för kapitalförluster avser varje affär för sig. Om två försäljningar gjorts samma år, den ena med vinst och den andra med förlust, är förlusten bara avdragsgill till 70 %.

Aktier, marknadsnoterade delägarrätter

Från huvudregeln att bara 70 % av förluster är avdragsgilla finns några undantag.

Kapitalförlust på marknadsnoterade delägarrätter, utom andelar i räntefonder, får dras av i sin helhet ifrån vinster på motsvarande egendom (48 kap. 20 § IL, prop. 1989/90:110 s. 431–432) medan kapitalförlust på onoterade andelar först ska kvoteras till fem sjättedelar innan den får kvittas mot vinster på nämnda typ av egendom (48 kap. 20 § IL Förlust som inte kan kvittas mot en kapitalvinst kvoteras enligt huvudregeln till 70 % (48 kap. 24 § IL).

30.4 Konvertibler, optionslån och aktieindexobligationer

Konvertibler, teckningsoptioner och köp- och säljoptioner avseende aktier kapitalvinstbeskattas på samma sätt som delägarrätter. Detsamma gäller företrädesrätter att teckna konvertibler eller teckningsoptioner. Dessa kallas i lagtexten teckningsrätter. Optionsskuldebrev, dvs. skuldebrev som getts ut enligt 1975 års ABL tillsammans med teckningsoptioner eller köpoptioner, beskattas däremot enligt reglerna för fordringar.

Reglerna om kapitalvinstbeskattning vid

- terminsaffärer,
- blankningsaffärer och
- skattskyldighet efter utflyttning ur riket

gäller i förekommande fall även konvertibler och optionsrätter.

30.4.1 Konvertibler

Konvertibler utges av aktiebolag och är normalt löpande skuldebrev som på vissa villkor kan konverteras (bytas ut) mot aktier (15 kap. ABL). Rätten att konvertera är begränsad till viss tid.

Företrädesrätter, teckningsrätter

Bolagets aktieägare har ofta företrädesrätt (teckningsrätt) att teckna konvertibler (15 kap. 1 § ABL). Om konvertiblerna utges till en annan grupp av personer, t.ex. anställda, i en riktad emission föreligger däremot ingen teckningsrätt i skattelagstiftningens mening (jfr prop. 1984/85:193 s. 39).

Emissionspris

Den som utnyttjar sin företrädesrätt måste betala teckningskursen för konvertibeln. Denna teckningskurs kan både överstiga och understiga konvertibelns nominella belopp. Tecknandet utlöser normalt inte några beskattningskonsekvenser

(44 kap. 20 § IL). Om emissionsvillkoren är sådana att det rena skuldebrevsvärdet vid emissionstillfället överstiger emissionspriset, kan en aktieägare som deltar i emissionen komma att bli beskattad för mellanskillnaden som för utdelning. Däremot sker ingen beskattning på grund av att konverteringsrätten har ett värde (prop. 1984/85:193 s. 47).

Löpande ränta på konvertibeln beskattas när räntan blir tillgänglig för lyftning.

Om en konvertibel inte byts ut mot aktier inlöses den vid löptidens slut. Beskattning sker då enligt reglerna för delägarrätter. Skillnaden mellan vad som är ränta och vad som är kapitalvinst bedöms enligt samma regler som för andra skuldebrev (avsnitt 24.3.1).

Konvertering

Konvertibeln kan under en i lånevillkoren angiven tidsperiod bytas ut mot aktier. Om konvertibeln har utgetts till underkurs ska mellanskillnaden erläggas kontant vid konverteringen eftersom aktier inte får ges ut till underkurs. Kapitalvinstbeskattning sker inte på grund av utbytet (44 kap. 10 § IL).

Försäljning utlöser beskattning

Försäljning av teckningsrätter, konvertibler eller aktier som erhållits genom konvertering beskattas enligt reglerna för delägarrätter.

Även köpare av teckningsrätt eller konvertibler kan teckna konvertibler eller byta konvertibeln mot aktier utan beskattningskonsekvenser. Om han däremot säljer sådana värdepapper sker kapitalvinstbeskattning.

Anskaffningsutgift

Huvudregeln är att man vid beräkning av anskaffningsutgiften summerar vad som erlagts under innehavstiden vid köp, teckning av lån och vid konvertering (44 kap. 20 § IL).

Ingen del av utgiften för en moderaktie medräknas i anskaffningsutgiften för egendom som förvärvas genom att utnyttja teckningsrätt (48 kap. 13 § IL). För aktieägare är anskaffningsutgiften för teckningsrätter således noll kr. Säljer han teckningsrätten utgör hela försäljningsintäkten kapitalvinst.

Andra kostnader

Avdrag medges också för transaktionskostnader i form av t.ex. courtage. Om en aktieägare erhållit förmånen att få teckna konvertibler till ett pris som understiger det rena skuldebrevsvärdet (se ovan vid kantrubriken ”Emissionspris”) ska det beskattade förmånsvärdet läggas till anskaffningsutgiften.

Genomsnitts-metoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig även för konvertibler. Beräkningen görs för samtliga konvertibler av samma slag som de avyttrade. Med samma slag avses konvertibler i samma bolag med samma villkor, se ovan avsnitt 30.3.1.

Genomsnittsberäkningen får inte göras för aktier och konvertibler gemensamt.

Schablonregeln

Schablonregeln är tillämplig på sådana konvertibler som är marknadsnoterade (avsnitt 30.3.1).

Schablonregeln kan däremot inte användas för teckningsrätter.

Konvertibla vinstandelsbevis

Konvertibla vinstandelsbevis är konvertibla skuldebrev där hela eller en del av räntan är beroende av bolagets vinst eller utdelning. Denna ränta ingår i den noterade kursen på samma sätt som gäller för utdelning på aktier.

Noterade konvertibla vinstandelsbevis följer samma beskattningsregler som vanliga konvertibler.

Sammanställning över anskaffningsutgift. (Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten.)

Slag av försålt värdepapper	Aktieägare	Annan med inköpt		Annan som utan teckningsrätt tecknat konvertibel
		a) teckningsrätt	b) konvertibel	
Teckningsrätt	0 kr	Köpeskillingen	-	-
Konvertibel	Emissionspriset	Köpeskillingen för teckningsrätten + emissionspriset	Köpeskillingen	Emissionspriset
Aktie förvärvad via konvertering	Emissionspriset för konvertibeln	Köpeskillingen för teckningsrätten + emissionspriset för konvertibeln	Köpeskillingen för konvertibeln	Emissionspriset för konvertibeln

30.4.2 Optionslån

Ett optionslån består i skatterättsligt hänseende av en skuldebrevsdel (optionsskuldebrev) och en eller flera optionsrätter att teckna eller köpa en aktie till ett visst pris. Optionsrätterna kallas teckningsoptioner om de avser rätt att deltaga i nyemission i bolaget, och köpoptioner om de avser rätt att köpa redan befintliga aktier. Teckningsoptioner kunde tidigare (t.o.m. år 2005) endast ges ut tillsammans med ett optionsskuldebrev men kan numera även ges ut som fristående värdepapper (14 kap. ABL). Beträffande andra optioner, se avsnitt 38.1. Rätten att köpa eller teckna aktier är begränsad till viss tid.

Teckningsrätter

Samma regler gäller för teckningsrätter till teckningsoptioner och optionslån som för teckningsrätter till konvertibler (avsnitt 30.4.1).

Teckning av lån

Om företrädesrätt för deltagande i emission av optionslån utnyttjas till teckning av lånet, ska emissionspriset för lånet erläggas till bolaget. Någon kapitalvinstbeskattning sker inte (44 kap. 10 § IL). Emissionsvillkoren kan vara sådana att skuldebrevets marknadsvärde vid emissionstillfället överstiger emissionspriset. En aktieägare som deltar i emissionen ska i så fall beskattas vid emissionstillfället för mellanskillnaden som för utdelning. Detsamma gäller om en optionsrätt till köp erhålls till underpris. Någon beskattning sker emellertid inte om en optionsrätt till nyteckning har ett värde, jfr nyemission (prop. 1984/85:193 s. 47–48 och avsnitt 24.3.3).

Teckning/köp av aktie

Om optionsrätten utnyttjas till teckning eller köp av aktie ska emissionspriset (teckningspriset, köpeskillingen) erläggas. Någon kapitalvinstbeskattning sker inte när optionsrätten utnyttjas (44 kap. 10 § IL).

Försäljning utlöser beskattning

Försäljning av teckningsrätt, optionsrätt, skuldebrev eller aktie förvärvad via optionsrätt medför kapitalvinstbeskattning. Beskattningen av optionsrätten sker därvid på följande sätt.

Skuldebrev och optionsrätt kan säljas tillsammans som en unit. De kan också åtskiljas och säljas var för sig, vilket är vanligare.

Försäljningen av skuldebrevet beskattas enligt reglerna för fordringsrätter. Försäljning av optionsrätt beskattas alltid enligt reglerna för delägarrätter vare sig den avskiljts eller inte (prop. 1990/91:54 s. 216).

Anskaffningsutgift

Huvudregeln är att man lägger samman vad som erlagts under innehavstiden vid eventuella köp, emissioner och aktieteckningar. Någon del av anskaffningsutgiften för moderaktien räknas inte med utan anskaffningsutgiften för teckningsrätt, som förvärvats på grund av moderaktie är noll kr (48 kap. 13 § IL, jfr avsnitt 30.4.1). Har man köpt teckningsrätt till deltagande i emissionen, utgör denna utgift del av anskaffningsutgiften för optionslånet.

Anskaffningsutgiften för skuldebrev med optionsrätt (teckning av optionslånet) delas upp mellan de två värdepapperna på följande sätt (48 kap. 14 § IL).

Skuldebrevet anses förvärvat för sitt marknadsvärde vid emissionen. Anskaffningsutgiften för optionen räknas som den

totala anskaffningsutgiften minskad med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet (restvärdet). Skulle marknadsvärdet på skuldebrevet överstiga emissionspriset, ska hela priset hänföras till skuldebrevet (prop. 1984/85:193 s. 31).

Huvudregeln gäller också när skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom köp e.d.

Om skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom teckning pga. en köpt teckningsrätt, ingår köpeskillingen för teckningsrätten i anskaffningsutgiften som ska fördelas mellan skuldebrev och optionsrätt enligt bestämmelsen i 44 kap. 14 § IL. Eftersom skuldebrevsvärdet normalt understiger emissionspriset för lånet, kommer denna köpeskilling att i de flesta fall hänföras till optionsrätten. Om skuldebrevets marknadsvärde överstiger emissionspriset kan inte utdelningsbeskattning ske hos den som köpt teckningsrätten. En del av köpeskillingen för teckningsrätten kommer att hänföras till skuldebrevet och resten till optionsrätten.

Fördelningen ska ske på samma sätt även om det skuldebrev som utgetts tillsammans med optionsrätten är ett konvertibelt skuldebrev eller vinstandelsbevis (prop. 1984/85:193 s. 31 och RÅ 1983 1:77 I 1) och 2).

Om ett skuldebrev är förenat med flera optionsrätter skulle tidigare skillnaden mellan emissionspriset och marknadsvärdet på skuldebrevet fördelas mellan optionsrätterna med ledning av deras marknadsvärde (äldre 36 § anv. p. 2 b sista stycket KL). Lagtext saknas numera, men rättsläget torde vara detsamma (jfr RÅ 1983 1:77 II 5).

Utöver utgifter vid emission etc. får avdrag göras för andra transaktionskostnader som t.ex. courtage (prop. 1984/85:193 s. 42).

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig för optionsrätter (jfr avsnitt 30.4.1).

Ej schablonregeln

Schablonregeln är inte tillämplig på optionsrätter (48 kap. 15 § IL).

Schablonregeln får inte heller användas för teckningsrätter för vilka anskaffningsutgiften är noll kr, dvs. sådana som förvärvats pga. aktieinnehav e.d. Om däremot teckningsrätterna köpts får schablonregeln tillämpas.

Avyttring teckningsoptionen

Om optionen förfaller anses den avyttrad (44 kap. 4 § p. 4 IL och RÅ 2002 ref. 92). Förlusten är därmed avdragsgill. Om optionsrätten utnyttjas för teckning av aktier som sedan säljs med förlust är förlusten också avdragsgill.

Om teckningsoptionens löptid förlängs får den anses avyttrad i byte mot en ny option. Detta gäller oavsett om lösenpriset ändras eller inte, se RÅ 2003 not. 107.

Sammanställning över anskaffningsutgift. (Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten).

Slag av försålt värdepapper	Aktieägare	Annan med inköpt a) teckningsrätt	b) optionsrätt	Annan som utan teckningsrätt tecknat lån
Teckningsrätt	0 kr	Köpeskillingen	-	-
Optionsskuldebrev	Skuldebrevets marknadsvärde vid emissionen	Skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet	-	Skuldebrevets marknadsvärde vid emissionen
Optionsrätt a) till nyteckning av aktie	Restvärdet	Restvärdet	Köpeskillingen	Restvärdet
b) till köp av aktie	Restvärdet	Restvärdet	Köpeskillingen	Restvärdet
Aktie a) via optionsrätt till nyteckning	Restvärdet + nyttecknings-priset för aktien	Restvärdet + nyttecknings-priset för aktien	Köpeskillingen för optionsrätten + nyteckningspriset för aktien	Restvärdet + nyteckningspriset för aktien
b) via optionsrätt till köp av aktie	Restvärdet + köpeskillingen för aktien	Restvärdet + köpeskillingen för aktien	Köpeskillingarna för optionsrätten och aktien	Restvärdet + köpeskillingen för aktien

Med restvärde avses den del av emissionspriset som överstiger skuldebrevets marknadsvärde. Om skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom teckning pga. en köpt optionsrätt, avses med restvärde den del av köpeskilling och emissionspris som överstiger skuldebrevets marknadsvärde.

30.4.3 Aktieindexobligationer

Ej garanterad avkastning

Om ingen del av avkastningen är garanterad och den betalas ut vid löptidens slut ska hela värdeökningen beskattas som kapitalvinst. Ingen del anses utgöra ränta (RÅ 1994 ref. 26 I).

Garanterad avkastning

Om däremot någon del av avkastningen är garanterad beskattas denna del som ränta (RÅ 2003 ref. 48).

Löpande utbetalningar

Av detta rättsfall framgår också att om avkastningen utbetalas löpande under obligationens löptid ska den garanterade avkastningen beskattas som ränta.

Om en sådan obligation säljs under löptiden ska den garanterade avkastningen brytas ut och behandlas som upplupen ränta. Återstoden ingår i kapitalvinstberäkningen för obligationen.

Marknadsnoterad

Vid kapitalvinstberäkning på marknadsnoterad aktieindexobligation, får schablonregeln användas. Kapitalvinst och kapitalförlust får kvittas fullt ut enligt de regler som allmänt gäller för delägarrätter.

30.5 Andelar i investeringsfonder

Lagen (2004:46) om investeringsfonder har den 1 april 2004 ersatt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Genom lagändringen har det nya övergripande samlingsnamnet investeringsfond införts i stället för det tidigare namnet värdepappersfond.

Införandet av den nya lagen har inte inneburit några förändringar av beskattningsreglerna

30.5.1 Vilka slag av investeringsfonder finns?

Investeringsfond

Med svensk investeringsfond menas en fond bestående av fondpapper eller andra värdepapper.

Fonden ska ha uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som tillskjutit kapitalet, dvs. andelsägarna. Svensk investeringsfond är enligt 6 kap. 5 § IL eget skattesubjekt, men är inte en juridisk person. Delägarna bestämmer inte över fondens förvaltning, utan denna sköts av ett fondbolag. Vidare är delägarna inte ansvariga för fondens förpliktelser. Samäganderättslagen är inte tillämplig.

Investeringsfonder kan i beskattningshänseende indelas i olika huvudgrupper.

Aktiefonder

Aktiefonder är sådana investeringsfonder som huvudsakligen placerar i aktier och andra delägarrätter.

Det finns olika slag av aktiefonder.

– aktiesparfonder

Aktiesparfonder bildades i samband med att det gamla skattesparandet infördes 1978. Dessa fonder behandlas numera som vanliga aktiefonder. Anskaffningsutgiften för de andelar som anskaffats i samband med det tidigare skattesparandet får beräknas efter särskild schablon.

– allemansfonder

Sparandet i allemansfonder inleddes 1984 och har under årens lopp varit föremål för olika ändringar i beskattningen. Numera är de ur beskattningssynpunkt likställda med övriga aktiefonder, bortsett från beräkning av schablonmässig anskaffningsutgift (se tabell i avsnitt 1.5.2).

Räntefonder

En räntefond är en svensk eller utländsk investeringsfond vars innehav endast består av fordringar och andra värdepapper i

svenska kronor eller ränteindex. För att en fond skattemässigt ska anses som räntefond måste andelarna vara marknadsnoterade (48 kap. 21 § IL). Räntefonder innehåller regelmässigt vissa likvida medel. Dessa är normalt placerade i bank eller motsvarande och kan därför också betecknas som fordringar i svenska kronor.

Blandfonder

Blandfonder har annan sammansättning av sina värdepapper än aktiefonder och räntefonder. Deras innehav av aktier understiger alltså 75 % av fondförmögenheten. De särbehandlas numera inte skattemässigt utan andelarna beskattas på samma sätt som andelar i aktiefonder.

SICAV-bolag

Ett SICAV-bolag är ett utländskt bolag med säte i Luxemburg som har likartad placeringsinriktning som fonder. De har ibland flera olika slag av egendom i bolaget där man kan välja vad man vill placera i. De kallas ibland paraplyfonder.

Försäkringspremiefonder

Hösten 1989 introducerades försäkringspremiefonder. Dessa är avsedda för premiemedel avseende unit-linked-försäkringar, dvs. försäkringar där försäkringstagaren styr placeringen av försäkringsmedlen under försäkringens löptid (SFS 1989:1079).

De allmänna reglerna i lagen om investeringsfonder gäller även för allemans- och försäkringspremiefonder i den mån den speciella lagstiftningen inte säger annat.

Fondandelar

Alla andelar i en fond är lika stora och ger lika rätt till den egendom som ingår i fonden. Värdet på denna egendom varierar vilket innebär att värdet på fondandelarna också varierar. Fondandelsvärdet beräknas och offentliggörs normalt varje dag.

Delägarna i fonden registreras normalt i ägarregistret av fondbolaget. Bekräftelse på registrering sänds till delägaren.

Delägaren kan i allmänhet inlösa sin andel när han vill. Han får då ut ett kontant belopp motsvarande andelens värde. I vissa fonder, t.ex. så kallade hedgefonder, kan man emellertid bara gå ut och in vid vissa tillfällen, oftast en gång per månad. Detta hänger samman med att placeringarna i fonden görs för en månad i taget.

I vissa fonder betalas utdelning till andelsägarna, i andra fonder lämnas ingen utdelning, utan hela vinsten erhålls som kapitalvinst vid inlösen av andelarna i fonden.

30.5.2 Beskattningen

Utländska investeringsfonder

Andelar i utländska investeringsfonder som är jämförbara med de svenska beskattas fr.o.m. 2002 års taxering på samma sätt som dessa (SFS 2000:1354). Av 6 kap. 10a § och 16a § IL framgår nämligen att utländska investeringsfonder i vissa fall ska anses som skattesubjekt. Detta innebär också att andelsägarna beskattas på samma sätt som om fonden varit svensk.

Alla utländska s.k. fonder är emellertid inte att betrakta som investeringsfonder enligt den svenska skattelagstiftningen. Regeringsrätten fann i RÅ 2003 not. 67 att fastighetsfonder förvaltade av ett tyskt bolag (GmbH) inte var sådan utländsk fond som skulle beskattas som svensk värdepappersfond. Främsta skälet var att de inte placerade i värdepapper utan i fastigheter och att de därför inte var fondföretag vare sig i UCITS-direktivets mening (artikel 1, punkt 3, 85/611/EEG, 88/229/EEG, 2001/107/EG och 2001/108/EG) eller jämförbara med svenska värdepappersfonder (jfr 1 § 1 st. 1 lagen (1990:1114) om värdepappersfonder i dess dåvarande lydelse).

Beskattningstidpunkt

När andel i en investeringsfond inlöses ska kapitalvinstbeskattning ske (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 524).

Avyttring ska också anses ha skett då utskiftning sker i samband med att fonden upplöses. Ersättningen utgörs av vad fondandelsägaren erhållit. Bestämmelsen gäller alla slag av fonder. Detta innebär bl.a. att om en person flyttar sitt andelsinnehav från en fond, t.ex. en aktiefond, till en annan, anses andelarna i den första fonden avyttrade och kapitalvinstbeskattning ska ske.

Dagen för delägarens begäran om inlösen får anses som avyttringsdag, eftersom fondbolaget är bundet av denna begäran och måste, om än ibland med viss fördröjning, lösa in andelen.

Sammanläggning, delning

Sammanläggning eller delning av investeringsfonder leder inte till att kapitalvinstbeskattning utlöses (48 kap. 18 § IL). Vid sammanläggning kommer det ursprungliga omkostnadsbeloppet att utgöra anskaffningsutgift för de nya fondandelarna. Vid delning ska det gamla omkostnadsbeloppet delas upp på de nya fondandelarna i proportion till de nya fondernas värde vid delningstillfället. Beträffande sammanläggning av utländska investeringsfonder har Regeringsrätten i RÅ 2006 ref. 38 kommit fram till att bestämmelsen i 48 kap. 18 § IL inte är tillämplig på dessa. Om två utländska fonder som faller in under UCITS-direktivet läggs samman och om

fondbolagen erhållit tillstånd till detta från sitt hemlands tillsynsmyndighet ska sammanslagningen emellertid på grund av EG-rätten inte leda till att andelsägarna i fonden beskattas för kapitalvinst. Detta gäller även om sammanläggningen avser fonder som enligt svensk rätt inte hade tillstånd till sammanläggning. Skatteverket har anpassat sig till Regeringsrättens bedömning vilket framgår av Skatteverkets ställningstagande 2008-09-08 (dnr 131 526846-08/111).

Justering av antalet andelar

Ibland kan det förekomma att det i samma fond finns både andelar som ger utdelning och andelar som inte ger utdelning. Eftersom varje andel måste vara lika stor så kommer de andelsägare som inte får utdelning att få fler andelar vid en justering efter utdelningstillfället. Detta innebär inte att någon beskattning ska ske utan förfarandet är jämförbart med en split eller en fondemission (Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 november 2002, RSV:s rättsfallsprotokoll 29/02).

Beräkningssätt

Vinsten beräknas till inlösenpriset minskat med förvärvspriset och kostnaderna. Om endast en del av innehavet i fonden säljs ska genomsnittsmetoden användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Av 48 kap. 7 § 2 st. IL framgår att genomsnittet beräknas separat för varje förvaltare för sig.

Omkostnadsbelopp

Som huvudregel gäller att man som omkostnadsbelopp tar upp den faktiska utgift man haft för förvärvet. I omkostnadsbeloppet ska också inräknas återinvesterad del av de utdelningar man har erhållit från fonden under innehavstiden.

Även schablonregeln får användas om andelarna var marknadsnoterade vid avyttringstidpunkten (48 kap. 15 § IL).

Som anskaffningsutgift för andel i annan investeringsfond än allemansfond och som förvärvats före den 1 januari 1995 får fysisk person ta upp andelens marknadsvärde den 31 december 1992 (stickvärdet). Detsamma gäller fondandelsbevis, vars innehavare registrerats efter utgången av 1994. Motsvarande värde för andel i fond som ny- eller ombildats under 1993 eller 1994 är det först noterade marknadsvärdet (48 kap. 16 § IL).

– allemansfonder

Vinst och förlust vid avyttring eller inlösen av andelar i allemansfonder tas upp till hela beloppet. Som omkostnadsbelopp tas den faktiska anskaffningsutgiften upp.

För andelar i allemansfonder finns en särskild övergångsbestämmelse i 48 kap. 16 § 2 st. IL. Om andelen förvärvats före den 1 januari 1991, får värdet den 31 december 1990 tas upp som anskaffningsutgift för den andelen. Valfrihet före-

ligger för den skattskyldige och är den verkliga anskaffningsutgiften högre får denna dras av i stället. I en genomsnittsberäkning kan sålunda både verklig anskaffningsutgift och värdet vid utgången av 1990 ingå för olika andelar. Observera att regeln om att anskaffningsutgiften får tas upp till marknadsvärdet vid utgången av 1992 inte gäller för allemansfonder.

– räntefonder

För marknadsnoterade andelar i räntefonder gäller att kapitalvinsten eller kapitalförlusten skattemässigt ska tas upp respektive dras av fullt ut (48 kap. 21 § IL).

För andelar i investeringsfonder gäller att ersättning för upplupen ränta vid överlåtelsen ingår i vinstberäkningen om räntekompensation lämnats under inkomståret 1991–1993. (Övergångsbestämmelserna p. 10 till SFS 1993:1543 numera 65 § ILP). Fr.o.m. inkomståret 1994 gäller nya regler för beskattning av räntekompensation (se avsnitt 24.4.2.1 vid kantrubriken ”Räntekompensation”). Dessa regler gäller även vid överlåtelse av andel i räntefond. En förutsättning är dock att den upplupna utdelningen på andelen särnoteras samt att räntekompensationen avser tid efter 1993.

– försäkringspremiefonder

Andelar i försäkringspremiefonder kan flyttas från ett slag av egendom till ett annat inom fonden utan att avyttring av fondandelen ska anses föreligga. Inlösen får bara ske för utbetalning enligt försäkringsavtalet eller för täckning av försäkringstagarens kostnader för försäkringen.

För försäkringstagaren behandlas försäkringen och placeringen i försäkringspremiefonden skattemässigt på samma sätt som andra livförsäkringar (prop. 1989/90:110 s. 562).

Kapitalförluster

Kapitalförlust på marknadsnoterad andel i aktiefond och blandfond får dras av fullt ut mot kapitalvinster enligt samma regler som gäller för andra delägarrätter. I övrigt är endast 70 % av förlusten avdragsgill. Det bör observeras att vinst eller förlust på marknadsnoterad andel i räntefond ska tas upp respektive dras av fullt ut.

Andelar i investeringsfonder

Slag av fond	**Omkostnadsbelopp**
Aktiefonder – marknadsnoterade (ej allemansfonder)	 – genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
– ej marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.92
Allemansfonder – marknadsnoterade	 – genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.90
– ej marknadsnoterade (företagsanknutna)	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.90
F.d. aktiesparfonder (numera inlösta eller omgjorda till vanliga fonder) – marknadsnoterade	 – genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
Räntefonder – marknadsnoterade	 – genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
Övriga fonder – marknadsnoterade	 – genomsnittsmetoden – 20 % av försäljningspriset – marknadsvärdet 31.12.92
– ej marknadsnoterade	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.92

31 Uppskov med beskattning vid aktiebyte (andelsbyte)

48 a kap. och 49 kap. IL

prop. 2005/06:39

prop. 2003/04:33

prop. 2002/03:15

prop. 2001/02:46 s. 58–65

prop. 1998/99:15 s. 176–200

SOU 1998:1 s. 187–210

Sammanfattning

När ett företag köper aktierna i ett annat företag är det inte ovanligt att detta sker mot ersättning i form av aktier i det köpande företaget. Aktieägarna får då vanligtvis ingen eller endast obetydlig ersättning i form av kontanter. Om tillräcklig betalning för aktierna i form av pengar inte erhålls, för att betala skatt på kapitalvinst, skulle omstruktureringar i näringslivet kunna försvåras. Därför finns uppskovsregler. Dessa innebär att beskattningen av kapitalvinst kan få skjutas upp till dess att de mottagna aktierna avyttras.

31.1 Allmänt

Före 1999 fanns det två uppskovssystem dels strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL, dels lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL). Strukturregeln var tillämplig när det köpande företaget var svenskt eller hemmahörande utanför EU medan IGOL var tillämplig när det köpande företaget var hemmahörande inom EU. Strukturregeln fick dock tillämpas, i stället för IGOL, om den skattskyldige begärde det.

Strukturregeln

Enligt strukturregeln kunde uppskov med reavinstbeskattningen medges om aktier avyttrades till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag. Som förutsättning gällde att vederlaget utgjordes av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. En kontant ersättning på högst 10 % av de mottagna aktiernas nominella värde tilläts. Tekniskt innebar uppskovet att endast den kontanta delen av vederlaget beskattades omedelbart. De mottagna aktierna övertog det skattemässiga omkostnadsbeloppet för de avyttrade aktierna. Reavinst kom på så sätt att beskattas när de mottagna aktierna avyttrades.

IGOL

Även enligt IGOL krävdes att vederlaget skulle utgå i form av andelar i det köpande företaget. En kontantdel på 10 % tolererades utan att det hindrade uppskovet. Kontantdelen beskattades omedelbart. Tekniskt medgavs uppskovet genom att skattemyndigheten fastställde reavinsten på de avyttrade andelarna vid tidpunkten för avyttringen. Beskattningen skedde dock först när de mottagna andelarna avyttrades.

Andelsbyteslagen

För att uppnå ett enhetligt system ersattes strukturregeln och IGOL fr.o.m. 1999 av lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Det enhetliga systemet utformades med utgångspunkt i den teknik som användes i IGOL. Andelsbyteslagen gällde vid 2000 och 2001 års taxeringar.

IL

Med tillämpning fr.o.m. 2002 års taxering överfördes bestämmelserna i andelsbyteslagen, i sak oförändrade, till 49 kap. IL.

Två parallella system

Det enhetliga uppskovssystemet vid andelsbyten ersattes från 2002 av två parallella system, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten och uppskovsgrundande andelsbyten. Framskjuten beskattning fick tillämpas redan vid 2002 års taxering om den skattskyldige begärde det och förutsättningar och villkor var uppfyllda.

Framskjuten beskattning

Reglerna om framskjuten beskattning innebär en återgång till den teknik som användes i strukturregeln och gäller endast när en fysisk person är säljare.

Det krävdes ursprungligen att den avyttrade andelen var marknadsnoterad och att varken den eller den mottagna andelen var kvalificerad. Den förutsättningen har tagits bort vilket innebär en utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning med verkan från den 1 januari 2003 och med möjlighet till retroaktiv tillämpning om den skattskyldige begär det.

Uppskovsgrundande andelsbyten

Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten gäller efter den i föregående stycke beskrivna lagändringen endast när en juridisk person avyttrar andelar eller när de avyttrade andelarna är lagerandelar.

Andel

Reglerna om andelsbyten får tillämpas inte bara vid avyttring av aktier i svenska aktiebolag. Även andelar i svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker och svenska ömsesidiga försäkringsföretag liksom andelar i vissa utländska företag omfattas. Ordet andelar används därför som en samlingsbeteckning för aktier och andra andelar.

31.2 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Förutsättningar

Bestämmelserna om framskjuten beskattning gäller endast fysiska personer och dödsbon. Om villkoren för framskjuten beskattning är uppfyllda ska bestämmelserna tillämpas oavsett om den skattskyldige begär det eller inte. Det innebär att själva andelsbytet inte behöver deklareras av den skattskyldige (prop. 2001/02:46 s. 63). Om den avyttrade andelen var kvalificerad gäller särskilda bestämmelser, se nedan. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång gäller reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten, se nedan.

För att ett andelsbyte överhuvudtaget ska föreligga krävs att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag och att ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Begreppet andel omfattar endast delägarrätter till kapitalet i företaget. Konvertibler, teckningsoptioner och liknande värdepapper faller således utanför (prop. 1998/99:15 s. 276 och RÅ 2000 not. 159).

Fusion/fission

Reglerna får tillämpas även vid fusion eller fission. Det innebär att säljaren ska anses avyttra sina andelar till det övertagande företaget vid en fusion eller fission (48 a kap. 4 § IL).

Ersättning

Ersättningen ska vara marknadsmässig och en del av denna får lämnas i pengar. T.o.m. inkomståret 2005 gällde att den del av ersättningen som bestod av pengar fick uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde. Om nominellt värde saknades på de mottagna andelarna gjordes beräkningen av kontantersättningen på den del av det inbetalade kapitalet som belöpte på andelarna. Fr.o.m. inkomståret 2006 har kontantgränsen slopats helt (48 a kap. 2 § 2 p. IL).

I RÅ 2002 ref. 27 ansågs uppskov kunna medges då en person bytt hälften av sina aktier mot aktier i ett annat bolag samtidigt som den andra hälften av aktierna avyttrats mot kontant betalning. Enligt RR:s mening saknades anledning att inte godta ett på detta sätt avgränsat andelsbyte. Efter tillkomsten av denna dom har flera svenska börsnoterade bolag köpts upp på det sätt som beskrivs i domen.

Uppskovstekniken

Kontant ersättning ska tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. Den skattemässiga anskaffningsutgiften för den avyttrade andelen övergår på den mottagna andelen (48 a kap. 10 § st. 1 IL). Kapitalvinst utöver kontantersättningen beskattas när den mottagna andelen avyttras (44 kap. 26 § IL). Kapitalförlust ska på motsvarande sätt dras av (44 kap. 2 § IL). Skatteverkets uppfattning om tillämpligheten av den s.k. schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL vid framskjuten beskattning framgår av ställningstagande 2004-10-21, dnr 130 615327-04/111.

Om de mottagna andelarna är av olika slag (t.ex. stamrespektive preferensaktier) och av denna anledning värda olika mycket, bör anskaffningsutgiften fördelas på de mottagna andelarna i proportion till värdet av dessa vid bytestillfället.

I RÅ 2002 ref. 78 ansågs skadestånd motsvarande värdet av del av erhållna vederlagsaktier innebära en partiell återgång av andelsbytet.

Säljaren

Säljaren ska vara bosatt i Sverige eller vistas här stadigvarande (48 a kap. 5§ IL). Obegränsad skattskyldighet i Sverige på grund av väsentlig anknytning medför inte rätt till framskjuten beskattning.

Köparen

Det köpande företaget ska vara en juridisk person (48 a kap. 6 § IL). Beträffande svenska juridiska personer ska köparen vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag. När det gäller utländska företag krävs att det är fråga om sådan utländsk juridisk person som omfattas av definitionen för utländskt bolag i 2 kap. 5 a § IL. Även andra utländska företag kan omfattas. Det ska då vara fråga om företag som är skattemässigt hemmahörande i stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer samt är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i fusionsdirektivet 90/434/EEC.

Den avyttrade andelen

Aktier i svenska aktiebolag liksom andelar i sådana företag som kan vara köpare omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning.

Röstmajoritet

Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då avyttringen har ägt rum innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 % av rösterna. Beträffande lokutionen ”inneha andelar”, jfr RÅ 2002 ref. 19.

Om det föreligger särskilda skäl kan det vara tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. I ett icke överklagat förhandsbesked den 23 oktober 2003 (RSV:s rättsfallsprotokoll nr 32/2003) ansågs särskilda skäl föreligga då andelsbytet inte använts för skatteundandragande eller skatteflykt.

Efterföljande andelsbyte

Om en andel som mottagits vid ett andelsbyte byts vid ett efterföljande nytt andelsbyte ska en då mottagen andel anses förvärvad för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen (48 a kap. 10 § IL).

Utflyttning

Om säljaren inte längre uppfyller villkoret om kvalificerad bosättning i Sverige ska den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt (48 a kap. 11 § IL). En fysisk person som varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige ska alltså ta upp kapitalvinsten det år bosättningen eller vistelsen i Sverige upphör. Den mottagna andelen ska då anses avyttrad för det marknadsvärde som gällde vid andelsbytet. Kapitalvinsten fastställs således i efterhand. Om utflyttning sker till land inom EU eller EES-området ska dock utflyttningen enligt Skatteverkets uppfattning inte utlösa någon beskattning (ställningstagande 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

Säljaren kan dock begära att avskattning ska ske. Av samma ställningstagande framgår att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL bör anses kunna bli tillämplig på de bortbytta aktierna. Före 2008 gällde detta endast om de bortbytta aktierna var svenska.

Uppskovsbelopp vid andelsbyte kan beskattas när mottagna aktier ärvs av en begränsat skattskyldig person om denna säljer de mottagna aktierna inom en tioårsperiod från året för utflyttningen (ställningstagande 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111). Av samma ställningstagande framgår också att om reglerna om framskjuten beskattning varit tillämpliga på andelsbytet är kapitalvinst på mottagna aktier som ärvs av en begränsat skattskyldig person skattepliktig under samma tioårsperiod. Före 2008 gällde detta endast om de mottagna aktierna var svenska.

Benefik överlåtelse

Om en andel som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Som anskaffningsutgift för förvärvaren räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren hade avyttrat andelen på dagen för äganderättsövergången (44 kap. 21 § IL).

Turordning

En turordning gäller vid avyttring av andelar i det köpande företaget om säljaren vid tidpunkten för andelsbytet redan har andelar i det köpande företaget (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar). Senare avyttringar ska då anses ske i följande ordning

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar och
3. nya andelar.

Motsvarande turordningsregler tillämpas när äganderätten övergår på annat sätt än genom avyttring (48 a kap. 15 § IL).

Genomsnittsmetoden

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller om de är kvalificerade ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren (48 a kap. 16 § IL).

Lättnadsbelopp

Om de mottagna andelarna är marknadsnoterade och inte är kvalificerade ska sparat lättnadsutrymme läggas till anskaffningsutgiften vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Om de mottagna andelarna är marknadsnoterade och kvalificerade ska sparat lättnadsutrymme beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 12 § IL. Bestämmelserna tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. Bestämmelserna tillämpas också om den skattskyldige begärt att punkterna 3 och 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen ska tillämpas på ett andelsbyte som skett före den 1 januari 2003 (48 a kap. 10 § IL).

31.2.1 Kvalificerade andelar

Utvidgning av reglerna

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten utvidgades fr.o.m. 2003, och med möjlighet till viss retroaktiv tillämpning, till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade för säljaren.

Bakgrunden till ändringen var den kritik som riktats mot reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Dessa regler innebar att kapitalförlust på mottagna andelar inte kunde kvittas mot uppskovsbelopp i inkomstslaget tjänst. Om de mottagna andelarna blivit värdelösa t.ex. genom konkurs hade säljaren totalt sett gjort en kapitalförlust men trots detta tvingats skatta av en kapitalvinst, i form av den del av uppskovsbeloppet som avsåg inkomst av tjänst.

Tekniken för framskjuten beskattning utvidgades därför till att omfatta onoterade och kvalificerade andelar. Vad som gäller om de avyttrade andelarna är kvalificerade redogörs för i del 3, avsnitt 10.7.

31.3 Uppskovsgrundande andelsbyten

Förutsättningar

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten tillämpas endast för juridiska personer, för delägare i svenska handelsbolag och för obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL gäller bestämmelserna även för fysisk person.

För avyttringar före den 1 januari 2003 omfattar reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten även fysisk person med avseende på kvalificerade andelar. Enligt övergångsbestämmelserna till de utvidgade reglerna om framskjuten beskattning får dock de reglerna tillämpas retroaktivt med avseende på kvalificerade andelar om den skattskyldige begär det.

För att ett uppskovsgrundande andelsbyte ska föreligga krävs att en säljare avyttrar andel i ett företag till ett annat företag och att marknadsmässig ersättning lämnas i form av andel i det köpande företaget. Begreppet andel omfattar endast rena delägarrätter till kapitalet i företaget. Konvertibler, teckningsoptioner och liknande faller således utanför (prop. 1998/99:15 s. 276).

Ersättning

Ersättningen ska vara marknadsmässig och en del av denna får lämnas i pengar. T.o.m. 2005 gällde att den del av ersättningen som bestod av pengar fick uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde. Om nominellt värde saknades på de mottagna andelarna gjordes beräkningen av kontantersättningen på den del av det inbetalade kapitalet som belöpte på andelarna (49 kap. 2 § p.2 IL). En viss ersättning i form av pengar vid ett andelsbyte är ofta nödvändig

för att reglera värdeskillnader mellan bortbytta och mottagna andelar. Fr.o.m. 2006 har kontantgränsen slopats helt.

Uppskovsbelopp

Så stor del av kapitalvinsten som motsvarar ersättningen i pengar tas upp. Återstående del av den skattepliktiga kapitalvinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som är hänförligt till en andel fastställs vid taxeringen. Det beloppet benämns uppskovsbelopp (49 kap. 14 § IL).

Beskattning av uppskovsbelopp

Uppskovsbeloppet tas, med vissa undantag som anges nedan, upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till en mottagen andel övergår till annan. Även då en mottagen andel upphör att existera ska uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (49 kap. 19 § 1 st. IL).

Eftergift av uppskovsbelopp

Genom lag som trätt i kraft den 1 juli 2003 har beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade aktier avskaffats i bolagssektorn om det avyttrade bolaget inte är ett skalbolag (25 a kap. 3–18 §§ IL). Om en mottagen andel som är näringsbetingad avyttras ska som en följd härav uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning. Detta gäller dock inte om den mottagna andelen erhållits som ersättning för lagerandelar (49 kap. 19 a § IL).

Om uppskovsbeloppet avser en kapitalvinst som beräknats enligt skalbolagsbestämmelsen i 25 a kap. 9 § IL ska beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Detta gäller dock inte om mer än tre år förflutit från den uppskovsgrundande avyttringen eller om särskilda skäl talar emot det (49 kap. 19 b § IL).

Kvittning

Det är tillåtet att kvitta kapitalvinst vid ett andelsbyte mot kapitalförlust på andra andelar som avyttrats under samma år. Det överskjutande beloppet utgör då grund för uppskovsbelopp.

Det går även bra att ta upp uppskovsbelopp till beskattning under senare år för kvittning mot förlust på andra andelar. Vidare gäller att förlust vid avyttring av mottagna andelar får kvittas mot uppskovsbelopp (prop. 1998/99:15 s. 277).

Fördelning av uppskovsbelopp

Om någon avyttrar andelar av olika serier i ett bolag och som ersättning erhåller andelar av en enda serie i ett annat bolag föreligger två olika avyttringar eftersom de avyttrade andelarna inte är av samma slag. Hur uppskovsbeloppet då ska fördelas på de mottagna andelarna prövades för ett antal olika situationer i RÅ 2000 ref. 23.

Av rättsfallet framgår att uppskovsbeloppet ska fördelas lika på samtliga mottagna andelar. Någon fördelning av uppskovsbelopp på de andelar som mottagits i utbyte för A- respektive B-andelar ska således inte ske. Vidare framgår att det är möjligt för den skattskyldige att yrka uppskov för kapitalvinst på endast den ena serien. Inget hindrar heller att uppskov yrkas för endast viss del av kapitalvinsten eller att del av vinsten först kvittas mot förlust på andra andelar. I alla situationerna ska uppskovsbeloppet fördelas lika på samtliga mottagna andelar.

Om en skattskyldig erhållit uppskov och under ett senare år väljer att ta fram viss del av uppskovsbeloppet till beskattning ska det uppskovsbelopp som finns kvar fördelas om med lika belopp på kvarvarande mottagna andelar. Även detta framgår av RÅ 2000 ref. 23.

I det ovan nämnda rättsfallet byttes andelar av serie A och B mot en enda serie andelar. Byts A-andelar mot A-andelar och B-andelar mot B-andelar får det anses föreligga två olika andelsbyten. Om uppskov yrkas för vinst på A-andelarna fördelas uppskovsbeloppet med lika belopp på samtliga mottagna A-andelar. För vinst på B-andelarna fördelas uppskovsbeloppet med lika belopp på samtliga mottagna B-andelar. Detta har SRN kommit fram till i ett förhandsbesked 1999-11-10 (ej överklagat).

Optioner

I RÅ 2000 not. 159 skulle andelar och teckningsoptioner i ett bolag samtidigt bytas mot andelar i ett annat bolag. För de bortbytta andelarna skulle erhållas 60 andelar i det köpande bolaget och för de bortbytta teckningsoptionerna skulle erhållas 30 andelar i det köpande bolaget. Regeringsrätten konstaterade att uppskovsbeloppet avseende den vinst som uppkom på de bortbytta andelarna skulle hänföras enbart till de 60 andelar som erhölls i utbyte mot de avyttrade andelarna. Teckningsoptioner kan nämligen inte anses vara avyttrade andelar (jfr 49 kap. 2 och 11 §§ IL).

Ett uppköpserbjudande kan lämnas på så sätt att säljaren erbjuds att avyttra sina andelar både enligt ett andelsbytesalternativ och enligt ett kontantalternativ. SRN har i ett förhandsbesked 1999-11-10 (ej överklagat) funnit att villkoret om penningersättningens storlek ska anses avse de fall då en skattskyldig som ersättning, för en och samma andel, får både andel i det köpande företaget och pengar. Om däremot en del andelar samtidigt byts mot kontanter och andra mot nya andelar ska

det sist nämnda bytet omfattas av uppskovsmöjligheten. Förhandsbeskedet gällde byte av marknadsnoterade andelar.

I ett förhandsbesked var omständigheterna att samtliga andelar, genom ett och samma avtal, avyttrades mot ersättning till hälften i pengar och till hälften i andelar. SRN:s majoritet fann att rätt till uppskov med beskattningen av vinsten förelåg för de andelar som ersattes med andelar i det köpande företaget. RR konstaterade att det saknades anledning att inte godta ett på detta sätt avgränsat andelsbyte. Hinder förelåg därför inte mot att medge uppskov såvitt gällde de aktier som bytts mot aktier i det köpande bolaget (RÅ 2002 ref. 27).

Tilläggsköpeskilling

Om tilläggsköpeskilling utgår ett senare år i form av pengar kan denna enligt Skatteverkets mening medföra att ett tidigare medgivet uppskov måste omprövas. Detta gäller under förutsättning att tilläggsköpeskillingen avser de ursprungligen avyttrade andelarna.

Om tilläggsköpeskillingen utgår i form av ytterligare andelar och uppskov yrkas för kapitalvinsten är det Skatteverkets uppfattning att uppskovsbeloppet ska räknas om och fördelas med lika belopp på samtliga mottagna andelar av samma slag och sort.

Transaktionstyper

Även transaktionstyper som saknar direkt motsvarighet i svensk rätt kan omfattas av andelsbytesreglerna. Det framgår av ett förhandsbesked den 17 mars 2000 (ej överklagat). Ett amerikanskt bolag skulle gå samman med ett annat amerikanskt bolag genom en särskild form av fusion (reverse triangular merger) enligt lagstiftningen i delstaten Delaware. Förfarandet skilde sig avsevärt från fusion enligt svenska regler. Som en följd av fusionen skulle sökanden frånhändas sina andelar (depåbevis) och som ersättning få andelar (depåbevis) i det övertagande bolaget. SRN fann att förfarandet skulle ses som en avyttring av andelar i utbyte mot andra andelar dvs. som ett andelsbyte.

Säljaren

Säljaren ska vara skattskyldig för vinst på andelarna här i riket (49 kap. 8 § IL). Om säljaren är ett handelsbolag gäller vad ovan sagts delägarna i bolaget.

Köparen

Av 49 kap. 9 § IL framgår att det köpande företaget ska vara en juridisk person. Beträffande svenska juridiska personer ska köparen vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. När det gäller utländska företag krävs att

det är fråga om sådan utländsk juridisk person som omfattas av definitionen för utländskt bolag i 2 kap. 5 a § IL. Även andra utländska företag kan omfattas. Det krävs då att företaget är skattemässigt hemmahörande i en stat som är medlem i EU samt bedrivs i någon av de utländska associationsformer och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i fusionsdirektivet (90/434/EEC).

Den avyttrade andelen

Aktier i svenska aktiebolag liksom andelar i sådana företag som kan vara köpare omfattas av uppskovsmöjligheten.

Röstmajoritet

För att stärka skyddet mot skatteflyktsbetonade förfaranden gäller ett villkor avseende bestämmande inflytande för det köpande företaget. Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då överlåtelsen ägt rum innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 % av rösterna, jfr RÅ 2002 ref. 19.

Om det föreligger särskilda skäl kan det vara tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. Som exempel på särskilda skäl nämns i SOU 1998:1, s. 196 att ett utländskt företag inte lyckats förvärva alla aktier i ett svenskt företag vid ett andelsbyte och därför överlåter de förvärvade aktierna till ett svenskt bolag i koncernen för att kunna tvångsinlösa återstående aktier. Det utländska företaget har då inte kvar röstmajoriteten vid årets utgång. I en sådan situation får röstvillkoret ändå anses uppfyllt. I ett icke överklagat förhandsbesked den 23 oktober 2003 (RSV:s rättsfallsprotokoll nr 32/03) ansågs särskilda skäl föreligga då andelsbytet inte använts för skatteundandragande eller skatteflykt.

Vid fusion eller fission upphör andelarna i det överlåtande företaget att existera. Kravet på röstmajoritet vid utgången av avyttringsåret gäller därför inte vid fusion eller fission (49 kap. 12 § IL).

Förlust

Om ett andelsbyte leder till förlust är reglerna för uppskovsgrundande andelsbyten inte tillämpliga (49 kap. 13 § 1 st. IL). Avdragsrätten för förlust bedöms enligt allmänna regler det beskattningsår då andelsbytet sker. Någon möjlighet att senarelägga avdrag för en kapitalförlust genom uppskov föreligger inte.

Kontantersättning och kapitalvinst

Av samma bestämmelse framgår att om ersättning har lämnats i form av pengar ska den delen av ersättningen understiga kapitalvinsten för att reglerna ska vara tillämpliga. Om

kontantvederlaget uppgår till 100 och vinsten uppgår till 90 kan således uppskov inte medges.

Turordningsregler

En säljare vid ett uppskovsgrundande andelsbyte innehar kanske vid tidpunkten för avyttringen redan andelar i det köpande företaget (gamla andelar). Likaså kan ytterligare andelar köpas till efter andelsbytet (nya andelar). Eftersom endast avyttring av de mottagna andelarna ska utlösa beskattning av uppskovsbelopp gäller särskilda turordningsregler. Avyttring ska enligt 49 kap. 28 § IL anses ske i följande ordning

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar och
3. nya andelar.

I RÅ 2000 not. 159 fann RR att vid samtidig avyttring av andelar och teckningsoptioner mot andelar var det fråga om två skilda avyttringar och förvärv. Uppskovsbeloppet skulle fördelas endast på de andelar som erhållits i utbyte mot andelar. En fråga i förhandsbeskedet som inte överprövades av RR var om den skattskyldige vid en senare avyttring av andelarna ägde rätt att välja om han avyttrat andelar med eller utan vidhängande uppskovsbelopp. SRN besvarade frågan med ja. Bedömningen gjordes mot bakgrund av att turordningsreglerna inte innehåller någon särskild bestämmelse för sådana andelar som mottagits samtidigt med ”mottagna andelar”.

Turordningsregeln avser enligt sin ordalydelse endast avyttringsfall. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det att om en person som har både gamla och mottagna (dvs. uppskovsbelastade) andelar överlåter en del av sina andelar benefikt, har denne valfrihet vad gäller vilka andelar som ska anses ha överlåtits.

Genomsnittsmetod

Enligt 48 kap. 7 § IL bestäms omkostnadsbeloppet för aktier och andra delägarrätter enligt en genomsnittsmetod. Som omkostnadsbelopp räknas det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter av samma slag och sort.

Andelar som tagits emot vid ett andelsbyte och som är belastade med ett uppskovsbelopp ska inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren. De ska således, vid genomsnittsberäkning, inte läggas samman med andra andelar i det köpande företaget (49 kap. 29 § IL). Detta gäller dock bara om andelarna inte är marknadsnoterade. Om andelarna är marknads-

noterade ska de genomsnittsberäknas med andra marknadsnoterade andelar av samma slag och sort oavsett om vissa av dem belöper med uppskov medan andra inte gör det.

Fondemission, split m.m.

Om kapitalet i det köpande företaget fördelas på flera andelar genom fondemission, split eller liknande förfaranden, fördelas uppskovsbeloppet på den tidigare mottagna andelen och de nybildade andelarna. Om mottagna andelar sammanläggs ska ny andel anses som mottagen andel varvid ursprungligt uppskovsbelopp övergår på den nya andelen (49 kap. 30–31 §§ IL).

Efterföljande andelsbyte

Ett uppskov får föras vidare vid efterföljande andelsbyten. Vidareföring får ske även om en efterföljande avyttring inte uppfyller villkoren i 49 kap. 13 § IL dvs. att en kapitalvinst ska ha uppkommit och att vinsten ska överstiga den kontanta ersättningen. Däremot måste villkoren i 49 kap. 8–12 §§ IL vara uppfyllda. Vid ett efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte övergår det ursprungliga uppskovsbeloppet på de andelar som tas emot vid det nya andelsbytet om den skattskyldige begär det. Avyttras även ”gamla andelar” i det tidigare köpande företaget vid ett sådant andelsbyte övergår uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar (49 kap. 24 § IL).

Benefika fång

Uppskovsbelopp får föras vidare till ny ägare om mottagen andel övergår genom arv, testamente, bodelning eller gåva (49 kap. 25 § IL). I den situationen ska således uppskovsbelopp inte skattas av trots att andel byter ägare. Förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation enligt en kontinuitetsprincip.

Förvärvaren ska för kvalificerade andelar eller om andel är lagertillgång hos förvärvaren i sin självdeklaration lämna uppgift om det antal andelar som förvärvats, tjänste- resp. uppskovsbelopp som belöper sig på varje andel samt identifikationsuppgifter för den från vilken andelarna förvärvats (2 kap. 16 och 16 a §§ LSK).

En fråga vid benefika förvärv är hur uppskovsbelopp ska beräknas när någon har mottagna andelar med visst uppskovsbelopp och sedan genom ett benefikt fång förvärvar andelar av samma slag och sort men med ett annat uppskovsbelopp. Ska uppskovsbeloppen slås samman och fördelas på samtliga mottagna andelar eller ska separata uppskovsbelopp gälla för de genom olika förvärv mottagna andelarna?

I RÅ 2000 ref. 23 gjorde RR vissa uttalanden om särskiljande av uppskovsbelopp på mottagna andelar av samma slag och sort. Med hänvisning till de principer som RR givit uttryck för är det Skatteverkets uppfattning att uppskovsbelopp i en situation som beskrivits ovan ska fördelas med lika belopp på samtliga mottagna andelar av samma slag och sort.

En annan fråga är hur man ska hantera uppskovsbelopp om förvärvaren vid ett benefikt fång är skattemässigt bosatt utomlands. Han kan då inte inträda i överlåtarens skattemässiga situation eftersom kvalificerad bosättning i Sverige är ett villkor för uppskov (49 kap. 8 § IL). RR har kommit fram till att ett dödsbo inte ska ta upp uppskovsbeloppet som intäkt när äganderätten till aktierna övergår genom arv till en i Sverige begränsat skattskyldig fysisk person (RÅ 2003 ref. 50).

Skatteverket är dock av den uppfattningen att, vilket framgår av ställningstagande 2008-12-01 (dnr 131 705981-08/111), uppskovsbeloppet kan beskattas hos arvtagaren vid en senare avyttring med stöd av tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL.

Utflyttning

En utflyttning från Sverige skulle, i frånvaro av en avskattningsregel, innebära att Sverige förlorar beskattningsrätten till uppskovsbeloppet. Om en fysisk person som har avyttrat en andel som är lagertillgång eller tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL inte längre har sitt bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här ska därför uppskovsbeloppet tas upp som intäkt (49 kap. 26 § IL).

Sker utflyttning till ett annat land inom EES-området ska dock uppskovsbeloppet inte tas upp enbart p.g.a. utflyttningen. Detta framgår av Skatteverkets ställningstagande 2008-11-11 (dnr 131 657877-08/111) och RÅ 2008 not. 71. I stället gäller att uppskovsbeloppet kommer att beskattas om avyttring av aktierna sker inom den i 3 kap. 19 § IL stipulerade 10-års perioden. Ibland kan dock ett skatteavtal komma att medföra att beskattning inte kan ske enligt nämnda tioårsregel.

Underpris

Uttagsbeskattning kan underlåtas när en tillgång i näringsverksamhet överlåts utan ersättning eller till underpris. Som villkor gäller bl. a. att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga även vid överlåtelse av andelar. Om uttagsbeskattning inte ska ske inträder köparen i överlåtarens skatteposition såvitt avser uppskovsbelopp (49 kap. 21 § IL).

Uttagsbeskattning

Om uttagsbeskattning sker av en mottagen andel ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt (49 kap. 20 § IL). Uttagsbeskattning kan ske även i en situation då äganderätten till en mottagen andel inte övergår till annan. Det kan vara fråga om en andel som ingår i en förvärvskälla som på grund av ett skatteavtal inte längre ska beskattas i Sverige.

Lagerandelar

Om de avyttrade andelarna utgjort lagertillgång hos säljaren gäller, som i övriga fall, att ersättning i pengar tas upp till beskattning det beskattningsår då andelsbytet sker. Samtidigt ska det skattemässiga värdet på de avyttrade andelarna tas upp som intäkt. Uppskov kan komma ifråga för den del av intäkten som överstiger kontant ersättning, minskad med de avyttrade andelarnas skattemässiga värde, fördelad på de mottagna andelarna. Detta gäller även om de mottagna andelarna kommer att bli kapitaltillgångar (49 kap. 17 § IL).

Anskaffningsvärde

Från det köpande företagets synvinkel jämställs ett andelsbyte med att andelar köps för ett vederlag som består av andelar i det egna företaget jämte eventuell kontantlikvid.

Anskaffningsvärdet för de andelar som förvärvas av det köpande företaget kommer därför att utgöras av marknadsvärdet på de andelar som lämnats som vederlag jämte eventuell kontantlikvid. Det resultatet anses följa av allmänna principer och har inte särskilt lagreglerats.

31.3.1 Handelsbolag

Uppskov delägarna

Är säljaren ett svenskt handelsbolag ska kapitalvinsten fördelas på delägarna och tas upp som intäkt hos dem (49 kap. 15 § IL). Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag är det delägarna i det översta bolaget som kan medges uppskov (49 kap. 7 § IL).

Eventuell kontant ersättning fördelas mellan delägarna och tas upp till beskattning av dem. Den del av kapitalvinsten som inte utgör pengar fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en mottagen andel fördelas därefter på delägarna och utgör uppskovsbelopp.

Om andel i handelsbolaget bytt ägare under året är det Skatteverkets uppfattning att det är delägarna vid beskattningsårets utgång som kan ha rätt till uppskov.

Beskattning av uppskov

Uppskovsbeloppet tas upp till beskattning det beskattningsår då äganderätten till mottagen andel övergår till annan. Detsamma gäller när äganderätten till en delägares andel i handels-

bolaget övergår till annan eller andelen i handelsbolaget upphör att existera (49 kap. 19 § IL). Uppskovsbelopp ska inte tas upp vid avyttring av en mottagen andel om andelen är näringsbetingad och villkoren i 25 a kap. 6 § är uppfyllda för det fall andelen är marknadsnoterad. Detta gäller under förutsättning av att den mottagna andelen inte utgjort ersättning för lagerandel eller andel i kooperativ förening som utgjort tillgång i näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § IL. Uppskovsbeloppet får inte heller avse en kapitalvinst som ska skalbolagsbeskattas (49 kap. 19 a och 19 b §§ IL).

Verksamhetsavyttring

Om andelar ingår i en verksamhet som överlåts genom en verksamhetsavyttring föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast bestämmelserna om verksamhetsavyttring i 38 kap. IL är tillämpliga i ett sådant fall. En förutsättning är att yrkande om undantag från omedelbar beskattning enligt reglerna om verksamhetsavyttring har framställts.

31.4 Partiella andelsbyten

Marknadsmässig ersättning ska ha lämnats för att uppskovsreglerna ska vara tillämpliga. Till den del ett marknadsmässigt vederlag inte har lämnats tillämpas därför andelsbytesreglerna bara i fråga om överlåtelsens onerösa moment.

Exempel

Antag att ett företag A äger 100 andelar i C, marknadsvärde 100. A heläger dessutom B med ett aktiekapital 100 fördelat på 100 andelar. Andelarna i C ska föras över till B mot vederlag i form av nyemitterade andelar i B. Antag vidare att B nyemitterar 25 andelar som är värda 25 och erhåller andelar i C, värda 100, som likvid. Före transaktionen har A 100 andelar i B värda 1 kr per styck. Efter transaktionen har A 125 andelar i B värda 1,60 kr per styck (200/125).

Transaktionen ska i detta fall anses sammansatt av två deltransaktioner, nämligen ett andelsbyte och ett ovillkorligt kapitaltillskott. Endast 25 andelar i C har avyttrats genom ett andelsbyte.

Till den del transaktionen utgör ett andelsbyte gäller bestämmelserna om andelsbyten (prop. 1998/99:15, s. 276).

Till den del transaktionen utgör ett kapitaltillskott måste en bedömning göras mot bakgrund av reglerna om uttagsbeskattning.

32 Kapitalvinst – svenska fordringsrätter o.d.

41 kap. 11 § IL

42 kap. 8 § IL

44 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL

48 kap. 3 § och 21–24 §§ IL

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 570–571, 573–574 och 584–585

Sammanfattning

Avyttring av fordringar i svenska kronor utom sådana som ska beskattas som delägarrätter beskattas enligt reglerna för svenska fordringsrätter i 48 kap. IL. Obligationer, förlagsbevis, premieobligationer m.m. samt ränteoptioner och ränteterminer hör hit.

Skattskyldigheten inträder alltid vid avyttringstillfället oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Kapitalvinst och kapitalförlust beräknas med ledning av faktiska intäkter och kostnader. Är fordringarna av samma slag och sort ska anskaffningsutgiften beräknas enligt genomsnittsmetoden. Upplupen ränta som erläggs vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev (räntekompensation) beskattas separat och ingår inte i kapitalvinstberäkningen.

Kapitalvinster är alltid skattepliktiga till 100 %. Detta gäller oavsett om fordringen är marknadsnoterad eller ej.

För andra marknadsnoterade skuldebrev än premieobligationer är kapitalförlust avdragsgill fullt ut utan kvotering till 70 %.

För premieobligationer och icke marknadsnoterade skuldebrev är kapitalförlust avdragsgill till 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av kapitalvinst resp. kapitalförlust finns i 41 kap. 1–2 §§, 42 kap. 1 § och 44 kap. IL. Se avsnitt 26.

32.1 Vilken egendom beskattas som fordringar?

I 48 kap. 3 § IL finns definitionen av vad som avses med fordringar i svenska kronor och instrument hänförliga till sådana fordringar. Undantagna är emellertid de fordringar som beskattas enligt reglerna för delägarrätter. Dit hör

- vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis i svenska kronor,
- konvertibler i svenska kronor,
- konvertibla vinstandelsbevis i svenska kronor och
- andra finansiella instrument som till konstruktion eller verkningssätt liknar dessa.

Andelar i investeringsfonder beskattas i huvudsak enligt reglerna för delägarrätter. Beträffande förluster gäller särskilda regler för sådana fonder som innehåller skuldebrev i SEK (48 kap. 21 § IL).

Övriga fordringar i svenska kronor utanför näringsverksamhet beskattas däremot enligt bestämmelserna för fordringar. Dit hör t.ex.

- obligationer,
- förlagsbevis,
- premieobligationer,
- optionsskuldebrev,
- andra skuldebrev,
- fordringar som inte hänför sig till något skuldebrev,
- optioner och terminer avseende fordringar i svenska kronor och ränteindex (ränteoptioner och ränteterminer).

Fordringar i utländsk valuta hänförs till 48 kap. 4 § IL. Se avsnitt 33.

32.2 Beskattningstidpunkten

Avyttring

Avyttring utlöser kapitalvinstbeskattning. Se avsnitt 26.2.2 och 30.2.

Samma princip gäller som för delägarrätter.

Försäljning och inlösen av en fordran ska kapitalvinstbeskattas hos borgenären. Till avyttring räknas att innehavaren av en fordran får betalt för denna (44 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL).

I R77 1:20 = RÅ 1977 1:39 hade ett skuldebrev förvärvats för en köpeskilling som understeg skuldebrevets nominella belopp pga. att den var osäker. Varje amortering ansågs utgöra avyttring till gäldenären av en fordringsrätt. Reavinst ansågs uppkomma när de avyttrade fordringsrätternas sammanlagda belopp överstigit köpeskillingen för skuldebrevet (jfr även RÅ 1977 Aa 61–63). Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-02-15 (dnr 131 90551-05/111).

Konkurs m.m.

Om en vanlig fordran inte återbetalas pga. gäldenärens obestånd, anses fordringsrätten inte avyttrad utan förlusten är en icke avdragsgill kapitalförlust. Om fordran är ett värdepapper som är utgiven av ett företag anses avyttring föreligga i samband med konkurs (44 kap. 8 § IL). I sådana fall kan avdragsgill kapitalförlust uppstå. RR har i RÅ 2004 ref. 142, ansett att en fordran som har dokumenterats genom bolagets (gäldenärens) aktiva medverkan i form av en revers uppfyller kraven på att vara ett värdepapper. Fordran ansågs därför vara avyttrad när bolaget försattes i konkurs. Se även RÅ 2005 not. 166. I RÅ 2002 ref. 105 ansåg domstolen att en fordran som inte dokumenterats och konkretiserats genom en utfärdad handling inte kunde ses som ett värdepapper.

Frågor kring förlust på fordringar finns beskrivna i avsnitt 26.2.1 och i Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08 (dnr 131 478187-05/111). Observera att i vissa fall kan avdrag medges om en fordran (regressfordran) på ett bolag säljs efter det att bolaget upplösts efter en konkurs (regeringsrättens dom den 5 november 2008, mål nr 4041-06 och 3891-05).

32.3 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust

32.3.1 Beräkningssättet

Vid beräkning av vinst respektive förlust vid avyttring av en fordran tar man upp det erhållna vederlaget som intäkt. Avdrag sker för anskaffningsutgiften m.m., se avsnitt 26.3.

Räntekompensation

Erhållen kompensation för upplupen men inte betald ränta beskattas som ränteintäkt och lämnad räntekompensation som ränteutgift. Avdrag medges det år räntan på skuldebrevet förfaller till betalning eller dessförinnan när skuldebrevet säljs (41 kap. 11 § IL). Se vidare avsnitt 24.5.

Skillnaden mellan kapitalvinst och ränta finns beskriven i avsnitt 24.3.1.

Genomsnittsmetoden

Om man säljer en del av ett antal skuldebrev av samma slag och sort ska genomsnittsmetoden användas för att beräkna anskaffningsutgiften (48 kap. 7 § IL), se avsnitt 30.3.1. Genomsnittsberäkningen omfattar ersättning för upplupen ränta bara om denna ska ingå i kapitalvinstberäkningen men inte annars.

Om fordringen erhållits genom ett benefikt förvärv får mottagaren tillgodoräkna sig en anskaffningsutgift motsvarande det avdrag överlåtaren skulle ha fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen (44 kap. 21 § IL).

Anskaffningsutgiften för en fordring utgörs av vad som erläggs som betalning vid förvärvet av fordringen även om fordringen är värd mindre (RÅ 2001 ref. 57). Kontanter i svenska kronor värderas till nominellt belopp.

Beträffande anskaffningsutgiften för skuldebrev utgivet i optionslån, hänvisas till avsnitt 30.4.2.

Det finns ingen möjlighet att ta upp ett alternativt schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde (jfr 48 kap. 15 § IL).

Realräntobligationer

Realränteobligationer ges ut av Riksgäldskontoret till underkurs och är därmed delvis att anse som ett diskonteringspapper. Avkastningen, dvs. skillnaden mellan emissionspris och nominellt belopp, är satt med hänsyn till marknadsräntan den dag obligationen tecknades. Det utgår alltså ingen formell ränta under löptiden. På lånets slutdag återbetalas det nominella beloppet jämte ett belopp som motsvaras av inflationen under löptiden (indextillägg). Enligt RÅ 1995 ref.

71 ska både realränta och indextillägg behandlas som ränta. Detta gäller både vid inlösen och vid avyttring före ordinarie inlösentidpunkt.

För att inte räntedelen vid överlåtelse ska bli beskattad även som vinst så gör man på följande sätt vid vinstberäkningen. Ett belopp som motsvarar det beskattade räntebeloppet läggs till omkostnadsbeloppet för den avyttrade obligationen. Skillnaden mellan ersättningen för obligationen och omkostnadsbeloppet blir vinst eller förlust vid försäljningen.

Om beräknat räntebelopp skulle bli negativt, ska omkostnadsbeloppet minskas med motsvarande belopp vid kapitalvinstberäkningen.

Vid köp från tredje man görs en beräkning av hur mycket realränta och indextillägg som belöper på obligationen. Vid avyttring görs en ny beräkning. Skillnadsbeloppet är i princip ränta (ränteintäkt, i undantagsfall ränteutgift).

Marknadsobligation

Av RÅ 2008 ref. 3 framgår att en så kallad marknadsobligation ska behandlas som en enhet vid beskattningen samt att dess skatterättsliga karaktär bör bestämmas med hänsyn till förhållandena vid emissionstidpunkten. I det fall då annat index än aktieindex väger tyngre ska obligationen inte beskattas som en delägarrätt enligt 48 kap. 2 § IL utan som en svensk fordringsrätt.

32.3.2 Skattepliktig/avdragsgill del

Ej marknadsnoterade fordringar och premieobligationer

Kapitalvinst är skattepliktig till 100 % medan enligt huvudregeln kapitalförlust är avdragsgill till 70 % (48 kap. 24 § IL).

Förluster som är att betrakta som personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla, se RÅ 1985 not. 204 där ett belopp lånats ut till en god vän utan samband med förvärvsverksamhet och utan säkerhet. Avdrag för förlust vägrades. Se även avsnitt 26.3.3.

Inte heller fiktiva förluster får dras av utan ett krav är att förlusten är verklig.

Marknadsnoterade fordringar utom premieobligationer

Kapitalförlust på marknadsnoterade fordringar i svenska kronor utom premieobligationer är avdragsgilla fullt ut (48 kap. 23 § IL).

33 Kapitalvinst – utländsk valuta o.d.

41 kap. 1–2 §§ IL

42 kap. 1 § IL

44 kap. 16 § IL

48 kap. 4, 6, 17, 24 §§ IL

54 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 532, 574, 581 f., 584 f. och 612–614

prop. 1990/91:54 s. 202–204, 308, 311–312, 315–317, SkU10

Sammanfattning

Vad beskattas?

Vid avyttring av utländsk valuta och av fordringar i utländsk valuta ska kapitalvinstbeskattning ske. Även konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis i utländsk valuta beskattas enligt dessa regler.

Vidare hör valutavinster på skulder i utländsk valuta och vinster på optioner och terminer avseende utländsk valuta eller valutaindex till denna grupp.

Beskattningstidpunkten

Beskattning sker vid avyttringar, t.ex. växling av valuta, användning av utländsk valuta som betalningsmedel i andra sammanhang, uttag från bankkonto i utländsk valuta, försäljning och inlösen av skuldebrev eller annan fordran i utländsk valuta.

Undantag görs för utländsk valuta avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet (48 kap. 6 § och 54 kap. 4 § IL). Då ersättning för avyttrad egendom växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen ingår valutakursvinsten eller -förlusten i vinsten/förlusten för den sålda egendomen (44 kap. 16 § IL).

Beskattning av vinster på skulder sker vid betalningen som t.ex. vid amortering eller då skulden mot vederlag övertas av annan låntagare.

Vinstberäkning

Av 44 kap. 13–14 §§ IL framgår att vid kapitalvinstberäkningen tas ersättningen för egendomen minskad med försäljningsutgifterna, beräknade i svenska kronor, upp som intäkt. Avdrag görs för anskaffningsutgiften och eventuella andra kostnader, också beräknade i svenska kronor. Genomsnittsmetoden är tillämplig om det finns flera skuldebrev av samma slag och sort (48 kap. 7 § IL).

Beträffande skulder tar man som intäkt upp det värde det återbetalade beloppet hade vid det tillfälle lånet togs. Avdrag medges för värdet vid återbetalningstillfället (54 kap. 3 § IL).

Om lånet tagits upp vid flera tillfällen ska genomsnittsmetoden användas för beräkning av värdet vid utlåningstillfället.

Vinster 100 %

Vinster är alltid skattepliktiga fullt ut.

Förluster 70 %

Förluster är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Fullt avdrag medges i vissa fall. Se avsnitt 33.3.3.

Utländsk valuta o.d. behandlas även i Handledning för internationell beskattning.

33.1 Egendom som beskattas som utländsk valuta

Utländsk valuta, fordran i utländsk valuta

Kapitalvinst vid avyttring av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta ska beskattas enligt bestämmelserna i 48 kap. IL.

Bestämmelserna omfattar försäljning av alla slag av sedlar och mynt i utländska valutor samt av fordringar i alla slag av utländska valutor.

Med fordringar avses såväl sådana som manifesterats genom ett skuldebrev, t.ex. privata reverser, obligationer, förlagsbevis, optionsskuldebrev och bankböcker, som andra fordringar.

Till utländska fordringar hänförs vidare (till skillnad från vad som gäller för motsvarande skuldebrev i svenska kronor) konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och konvertibla vinstandelsbevis i utländsk valuta (48 kap. 4 § IL).

Finansiella instrument knutna till utländsk valuta

Till denna grupp hänförs även finansiella instrument vars underliggande egendom är utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index beroende av

sådan valuta. Hit hör valutaoptioner och valutaterminer samt valutaindexterminer och optioner.

Skulder i utländsk valuta

Enligt 54 kap. 1 § IL är kursvinster och kursförluster på skulder i utländsk valuta skattepliktiga respektive avdragsgilla. Hit räknas även korglån. Särskilda regler gäller för finansiella instrument i samband med konkurs eller likvidation.

Undantag trettiodagarsregeln

Om någon sålt egendom mot vederlag i utländsk valuta och sedan växlar denna till svenska kronor, skulle enligt huvudregeln två kapitalvinstbeskattningar ske, en för försäljningen av egendomen och en för växling av den utländska valutan till svenska kronor.

I 44 kap. 16 § IL finns emellertid ett undantag som säger att om växling sker inom trettio dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen. Kapitalvinsten eller kapitalförlusten på valutan räknas således in i vinsten/förlusten på egendomen och beskattas enligt de regler i IL som gäller för egendomen. Detta innebär också att en förlust på valutan får dras av i sin helhet från vinst på egendomen utan begränsning till 70 %. Om den sålda egendomen avser marknadsnoterade aktier får en förlust på valutan också dras av fullt ut från vinster samma år på marknadsnoterade delägarrätter eller andra aktier (prop. 1990/91:54 s. 311–312).

Om endast en del av köpeskillingen växlas in inom 30 dagar ska avyttringsdagens kurs användas för återstoden vid beräkning av kapitalvinsten för den sålda egendomen.

Tidsfristen på trettio dagar beräknas från avyttringen och inte från betalningen.

Någon motsvarande regel finns inte beträffande anskaffningsutgifter. Om förvärvet av valutan skett samma dag som förvärvet av egendomen, torde någon kursvinst eller kursförlust emellertid knappast hinna uppstå, utan växlingskursen kan användas som förvärvspris på egendomen (jfr prop. 1990/91:54 s. 315–316).

33.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

33.2.1 Beskattningsutlösande händelser – fordringar och valuta

Avyttring utlöser kapitalvinstbeskattning.

Växling

Beträffande utländsk valuta sker beskattning när man växlar en valuta mot annan valuta. Detta gäller både svenska kronor och annan utländsk valuta. Vid växling av t.ex. EUR till USD sker alltså en kapitalvinstberäkning av avyttringen av EUR i svenska kronor. Värdet av erhållna USD beräknat i svenska kronor utgör försäljningspris. Värdet av EUR beräknat i svenska kronor utgör samtidigt anskaffningsutgift för USD. I båda fallen görs sedan tillägg för transaktionskostnader.

Användning som betalningsmedel

Beskattning sker också när man använder valutan till att köpa annan egendom, t.ex. värdepapper, eller när man använder den som betalningsmedel i andra sammanhang, t.ex. för att betala en tjänst.

Inlösen av fordran

Fordringar i utländsk valuta anses avyttrade dels vid försäljning e.d. av fordringen, dels när gäldenären betalar sin skuld (44 kap. 4 § 1 p. IL). Amortering på en skuld ska anses som delavyttring av en fordran sedd ur långivarens synvinkel (RÅ 1977 ref. 39). I dessa fall är det endast valutakursförändringen som blir föremål för beskattning. Detta gäller även om betalningen sker i samma valuta som fordringen avser. Byte har då skett från en fordran på den ursprunglige gäldenären till utländsk valuta. Om betalning sker med t.ex. en check, får denna ses som en fordran på en bank e.d. Byte har då skett från en fordran till en annan.

Beträffande konton i utländsk valuta utgör varje uttag en avyttring av det uttagna beloppet och varje insättning ett förvärv av det insatta beloppet. Detta gäller även när räntan på kontot sätts in.

Undantag för resevaluta

Av praktiska skäl har resevaluta och liknande undantagits från beskattning. Undantaget omfattar även resecheckar. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är därför inte skattepliktig respektive avdragsgill (48 kap. 6 § IL). Undantaget gäller dock bara för normala personliga levnadskostnader och tillämpas inte vid t.ex. inköp i utlandet av mer värdefulla kapitaltillgångar.

Det är avsikten med innehavet som avgör om kapitalvinst är skattepliktig eller kapitalförlust avdragsgill. Detta innebär att även återväxling vid hemkomsten av resevaluta som blivit över efter resan inte ska beskattas eftersom valutan förvärvats i avsikt att användas för personliga levnadskostnader under utlandsresan.

Med hänsyn till att valutakurser vid köp av valuta är högre än kurserna vid försäljning, är förlust vanligare än vinst.

Motsvarande bestämmelse för skulder i utländsk valuta, se nedan under avsnitt 33.2.2. avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader finns i 54 kap. 4 § IL. Denna får betydelse då resekostnader betalas med t.ex. ett kreditkort.

Med tillfällig vistelse avses normalt högst sex månader (prop. 1990/91:54 s. 208 samt 316–317). Av förarbetena framgår emellertid att längre tid kan komma ifråga för den som pga. svensk offentlig tjänst o.d. är obegränsat skattskyldig i Sverige, t.ex. svenska diplomater utomlands. Undantaget gäller emellertid endast för personliga levnadskostnader. Vid inköp i utlandet av mera värdefulla kapitaltillgångar är undantaget inte tillämpligt.

33.2.2 Beskattningsutlösande händelser – skulder

Beskattning sker när skulden betalas, dvs. när fordringsförhållandet upphör, helt eller delvis (54 kap. 2 § IL).

Vid amorteringar sker beskattningen för den del av skulden som amorterats.

Ett gäldenärsbyte på onerös grund beskattas på samma sätt som vanlig inlösen av lånet.

Omsättning av lån i samma valuta bör normalt inte utlösa kapitalvinstbeskattning (prop. 1990/91:54 s. 208).

Ett undantag från beskattning har gjorts för lån som är avsett för den skattskyldiges personliga levnadskostnader i 54 kap. 4 § IL. Detta får betydelse när resekostnader betalas med t.ex. ett kreditkort.

33.2.3 Beskattningstidpunkt

Vid överlåtelse av fordran sker beskattning vid avyttringen.

Vid betalning av fordran gäller däremot följande. Skattskyldighet för kursvinst respektive avdragsrätt för kursförlust inträder för det beskattningsår då återbetalning sker. Detta gäller både fordringar och skulder, dvs. både borgenär och gäldenär.

Vid amorteringar beskattas vinst respektive medges avdrag för förlust på varje betalning för sig.

33.3 Hur beräknas skattepliktig vinst och avdragsgill förlust?

33.3.1 Beräkningssättet – fordringar och valuta

Varje avyttring och tillgång beskattas för sig.

Utländsk valuta

När utländsk valuta avyttras ska som intäkt tas upp det belopp i svenska kronor som erhålls eller värdet av den egendom som erhålls i utbyte, t.ex. annan utländsk valuta (44 kap. 13 § IL).

Avdrag görs för erlagd köpeskilling i svenska kronor. Om byte skett är det värdet av den egendom som lämnats i utbyte räknat i svenska kronor som är avdragsgill anskaffningskostnad (44 kap. 14 § IL).

Exempel

Har någon växlat 7 000 NOK till 1 000 USD och sedan växlat de 1 000 USD till 1 000 EUR anses USD avyttrade för värdet i svenska kronor av de 1 000 EUR som erhölls i stället. Anskaffningskostnad är värdet i svenska kronor av de NOK som erlades vid förvärvet av USD. På motsvarande sätt är värdet av 1 000 USD vid växlingen till 1 000 EUR anskaffningskostnaden för de förvärvade EUR.

Fordringar i utländsk valuta

Överlåtelse av fordran beskattas enligt bestämmelserna i 44 kap. IL och betalning av skuld beskattas enligt 54 kap. IL (prop. 1990/91:54 s. 316).

Vid överlåtelse tillämpas reglerna om genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL.

Vid återbetalning ska långivaren som intäkt ta upp värdet i svenska kronor av det återbetalade beloppet vid återbetalningen. Avdrag medges för beloppets värde vid utlåningstillfället.

Om en fordran i USD bytes mot en annan fordran i USD, är det värdet den dagen den första fordringen avyttras som är försäljningspris för den avyttrade egendomen och anskaffningsutgift för den förvärvade fordringen.

Anskaffningsutgift

För individualiserad egendom används den verkliga anskaffningsutgiften.

För egendom som det finns många likadana enheter av, t.ex. valuta eller marknadsnoterade skuldebrev, används genomsnittsmetoden för att beräkna avdragsgill anskaffningsutgift (avsnitt 30.3.1).

Kapitalvinstbeskattningen av fordringar omfattar även andra vinster än kursvinster. Om någon förvärvat t.ex. en osäker fordran till lågt pris och sedan får betalt fullt ut är mellanskillnaden en skattepliktig kapitalvinst.

Om en gäldenär inte betalat vad han är skyldig, gäller att så länge betalning inte skett, har inte heller någon avyttring av den delen av fordran skett, och avdrag för kapitalförlust kan därför inte medges. Av 44 kap. 8 § IL framgår dock att avyttring anses föreligga i vissa fall då bolag gått i konkurs eller likviderats (avsnitt 30.2).

Tillämplig kurs

Om växling skett, tillämpas den faktiskt använda växelkursen vid kapitalvinstberäkningen. Om växling inte skett, t.ex. genom att en depå i utländsk valuta används för ett flertal transaktioner, bör man tillämpa den fixkurs som fastställs av finansmarknadens parter varje bankdag. Fixkurser bestäms för varje normalt förekommande valuta. Uppgift om fixkurser lämnas av marknadens informationssystem (PMI-systemet) och kan erhållas hos bankkontor eller via Text-TV. Saknas fixkurs för en viss valuta, kan man tillämpa en genomsnittskurs mellan transaktionsdagens köp- och säljkurs enligt officiell kurslista. Om endast en kurs finns noterad används den. Om ingen kurs är noterad den dagen används de senast noterade kurserna (prop. 1990/91:54 s. 315–316).

33.3.2 Beräkningssättet – skulder

Låntagaren ska som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid den tidpunkt lånet erhölls. Avdrag medges för beloppets värde vid återbetalningen.

Exempel

A lånar 20 000 USD av B när kursen är 7 kr.

Han betalar tillbaka 10 000 USD när kursen är 6 kr. A gör en vinst på (7 - 6) x 10 000 = 10 000 kr. B gör motsvarande förlust på (6–7) x 10 000 = -10 000 kr. När kursen stigit till 8 kr betalar A igen återstående 10 000 USD. A gör en förlust på (7 - 8) x 10 000 kr. B gör motsvarande vinst på (8 - 7) x 10 000 kr.

Det innebär att om kursen på lånevalutan stigit under lånetiden har gäldenären gjort en förlust. Har den sjunkit har han gjort en vinst.

Om lånet tagits upp i olika omgångar ska genomsnittsmetoden användas för intäktsposten.

Exempel

Lån år 1 på 10 000 USD à 7 kr. Lån år 2 på 10 000 USD à 5 kr. Genomsnittlig inkomst: 6 kr/USD. Om avbetalning sker år 3 med 10 000 USD och kursen är 5:50 kr blir vinsten: (6 - 5:50) x 10 000 = 5 000 kr. Om kursen vid slutbetalningen är 6:50 blir förlusten: (6 - 6:50) x 10 000 = -5 000 kr.

Det är bara den vinst som är hänförlig till valutakursändringar som ska beskattas. Vinster som beror på annat, t.ex. att lånet inlöses för tidigt till underkurs, är inte skattepliktiga och motsvarande förluster är inte avdragsgilla.

Om skulden övertagits i samband med benefikt förvärv inträder förvärvaren i låntagarens situation och tar över hans ingångsvärde på skulden (54 kap. 2 § 2 st. IL).

33.3.3 Skattepliktig/avdragsgill del

Vinster är alltid skattepliktiga fullt ut. Förluster är däremot bara avdragsgilla till 70 % (48 kap. 24 § samt 54 kap. 6 § IL).

Undantag gäller dock för t.ex. förluster på en valuta i ett korglån, som kan kvittas fullt ut mot vinster på andra valutor inom korgen. Full kvittning kan också ske vid vissa optionsaffärer, se avsnitt 38.3.

Undantag gäller även i det fall valutakursförlusten enligt 30-dagarsregeln ska räknas in i vinsten vid försäljning av egendom, se avsnitt 33.1.

Förluster som uppstår vid amortering av skuld får inte kvittas fullt ut mot vinster på samma skuld, utan förlusterna är endast avdragsgilla till 70 %.

34 Avyttring av andelar i handelsbolag

50 kap. IL

prop. 1988/89:55

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 594–600

prop. 2001/02:140

prop. 2002/03:96

prop. 2008/09:37

Sammanfattning

När en fysisk person eller ett dödsbo avyttrar sin andel i ett handelsbolag ska beskattning av kapitalvinsten normalt ske i inkomstslaget kapital. Beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet om andelen är en lagertillgång samt, i vissa fall, om avyttringen innebär en omvandling av näringsinkomster till kapitalvinst. Om delägaren avyttrar en andel i ett s.k. skalbolag kan frågan om kapitalvinsten ska tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet för delägaren aktualiseras.

Beskattning kan dessutom förekomma i inkomstslaget tjänst.

När en annan juridisk person än dödsbo avyttrar sin andel i ett handelsbolag sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet.

En bolagsdelägare ska årligen justera, och i inkomstdeklarationen redovisa, sin anskaffningsutgift (benämndes tidigare det justerade ingångsvärdet, JIV). Justeringen görs bl.a. med hänsyn till gjorda tillskott och uttag ur bolaget samt delägarens andel av bolagets inkomst och underskott.

Om en fysisk person har ett underskott som ska rullas till nästa år, så justeras anskaffningsutgiften först det år då underskottet kan utnyttjas.

När bolagsandelen avyttras, eller överlåts benefikt, beskattas en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen som kapitalvinst.

Kapitalförluster är som regel avdragsgilla med 70 %.

De flesta bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL gäller också i fråga om andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

Om överlåtelser av andelar i utländska handelsbolag och utländska juridiska personer, se Skatteverkets Handledning för internationell beskattning.

34.1 Avyttring av andelar eller inkråm

Verksamheten i ett handelsbolag kan avyttras på två sätt. Bolagsdelägarna kan antingen avyttra sina andelar i bolaget eller också kan bolaget överlåta rörelsen (inkråmet), dvs. de tillgångar och skulder som finns i verksamheten.

Andelsavyttring

Avyttring av andelarna i handelsbolaget innebär inte att handelsbolagets verksamhet upphör utan att bolaget överförs till nya ägare. Bolagets redovisning påverkas inte av avyttringen.

Om köparna betalar ett högre pris för andelarna i handelsbolaget än vad som motsvarar det skattemässiga värdet på bolagets tillgångar medges inte avdrag för den överskjutande anskaffningsutgiften förrän de nya ägarna i sin tur överlåter sina andelar.

Avyttring av bolagets rörelse

Om bolaget avyttrar sitt inkråm beskattas delägarna för eventuell vinst vid avyttringen som regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttringen betraktas nämligen som ett led i bolagets verksamhet. Visserligen är handelsbolaget som sådant kvar hos delägarna efter avyttringen, men sedan tillgångarna väl avyttrats, kan bolaget likvideras. En avveckling av bolaget genom likvidation innebär en avyttring av andelarna och medför att delägarna ska kapitalbeskattas.

Köparen av handelsbolagets tillgångar får, till skillnad från den som förvärvar andelarna i bolaget, utgå från det pris som betalas för inventarier, lager m.m. Priset ska fördelas på de olika tillgångarna och utgör deras respektive anskaffningsutgift och därmed avskrivningsunderlag. Åsatt värde på t.ex. en maskin utgör således avskrivningsunderlag på tillgången hos förvärvaren. Värdet på en tillgång kan dock inte bestämmas till ett högre värde än det verkliga värdet.

Val av alternativ

Sättet för avyttringen är således av stor betydelse eftersom de skattemässiga skillnaderna mellan att avyttra andelarna eller inkråmet är relativt stora. För säljarna är det i allmänhet fördelaktigast att avyttra andelarna eftersom vinsten av avyttringen för fysiska personer oftast ska tas upp i inkomstslaget kapital. Köparen torde däremot föredra att förvärva handelsbolagets inkråm eftersom detta normalt innebär högre avskrivningsunderlag.

34.2 Allmänt

Beskattning i kapital

Avyttring av andelarna i ett handelsbolag beskattas som regel i inkomstslaget kapital när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel om den är en kapitaltillgång. De allmänna bestämmelserna i 44 kap. IL om kapitalvinster och kapitalförluster samt de särskilda bestämmelserna om avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. IL ska tillämpas vid beräkningen av kapitalvinsten.

Beskattning i tjänst

Beskattning i inkomstslaget tjänst av en del av kapitalvinsten kan, enligt 50 kap. 7 § IL, aktualiseras när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel i handelsbolaget som i sin tur, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet. En redogörelse för vad som avses med begreppet kvalificerad andel finns i del 3, avsnitt 10.2.1.

Man har övergångsvis för åren 2008 och 2009 återinfört hälftendelningen av kapitalvinst så att hälften ska tas upp i inkomstslaget tjänst och hälften i inkomstslaget kapital. Denna bestämmelse ska också få tillämpas retroaktivt på avyttringar som skett under år 2007 (prop. 2007/08:19). Enligt p. 3 och 4 i övergångsbestämmelserna till denna nya lagstiftning ska denna hälftendelning inte tillämpas vid vissa interna andelsöverlåtelser och inte heller i vissa fall av återköp. I dessa fall sker beskattningen helt i inkomstslaget tjänst.

Beskattning i näringsverksamhet

Avyttring av andelar i handelsbolag ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet när

- fysiska personer eller dödsbon avyttrar andelar som är lagertillgångar,
- fysiska personer avyttrar andelar och bestämmelserna i 51 kap. IL är tillämpliga (avsnitt 35),
- avyttringen avser andel i s.k. skalbolag,
- juridiska personer utom dödsbon avyttrar andelar samt när

– handelsbolag avyttrar andelar i ett annat handelsbolag.

Andelar som är lagertillgång

Avyttring av andelar i handelsbolag som är lagertillgångar beskattas enligt de bestämmelser som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet.

Andelar som är kapitaltillgångar

När en andel som är en kapitaltillgång i näringsverksamhet avyttras, ska, enligt 14 kap. 9 § IL, bestämmelserna i 44 kap. 26–32 §§ IL om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas. I 15 kap. 1 § 2 st. och 16 kap. 1 § 2 st. IL finns dessutom ytterligare hänvisningar till ett antal bestämmelser som rör kapitalvinster och kapitalförluster. Hänvisningarna innebär att samma bestämmelser i stort sett gäller vid beskattningen av kapitaltillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet som i kapital. Detta gäller bl.a. i fråga om

– beräkning av vinstens eller förlustens storlek,

– anskaffningsutgiften vid förvärv genom benefika fång samt

– vad som avses med begreppet avyttring.

34.3 Avyttringsbegreppet

Med avyttring av en tillgång avses, enligt 44 kap. 3 § IL, försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgång. Det ska alltså röra sig om överlåtelse av äganderätten av tillgången mot ersättning.

Inlösen och upplösning

En uttrycklig bestämmelse finns i 50 kap. 2 § 1 st. IL om att inlösen av andel eller upplösning av bolag ska anses som avyttring och således kapitalvinstbeskattas. Detta gäller således även i det fallet att något vederlag inte erhållits. Av motiven till motsvarande bestämmelse i lagen om statlig inkomstskatt angavs bl.a. följande (prop. 1988/89:55 s. 27).

> ”Av första stycket framgår att en delägare som har fått sin andel inlöst – t.ex. i samband med utträde ur bolaget – ska anses ha avyttrat andelen. I första stycket slås också fast att en upplösning av bolaget skattemässigt ska behandlas som en avyttring. Det gäller oberoende av orsaken till att bolaget upplösts. En reavinstbeskattning av delägarna kan bli aktuell t.ex. om bolaget upplöses på grund av att bolagsavtalet slutits för bestämd tid och verksamheten inte fortsätter därefter eller på grund av att antalet bolagsmän gått ned till en och bolaget likviderats. Ska skifte ske anses bolaget upplöst i och med skiftet.”

Benefika överlåtelser

Som avyttring behandlas även det fallet att en andel överlåts benefikt om den justerade anskaffningsutgiften hos den föregående ägaren är negativ (50 kap. 2 § 2 st. IL, avsnitt 34.7).

Bodelning

Vid bodelning beskattas överlåtaren av egendomen vid tidpunkten för bodelning. För sambor omfattar bodelningen emellertid inte andelar i handelsbolag.

Inget byte …

Enbart omständigheten att ansvaret för ett kommanditbolags förpliktelser ändrades genom att komplementär övergick till att bli kommanditdelägare och kommanditdelägare övergick till att bli komplementär ansågs inte innebära att någon avyttring skulle anses ha skett (SRN:s förhandsbesked den 28 oktober 2003).

34.4 Tidpunkten för beskattning

Kapitalvinstbeskattning aktualiseras när en handelsbolagsdelägare avyttrar sin andel. Av huvudregeln i 44 kap. 26 § 1 st. IL framgår att vinsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

Tilläggs-köpeskilling

Om förhållandena är sådana att kapitalvinstens storlek beror på någon händelse i framtiden ska 44 kap. 28 § IL tillämpas. Bestämmelsen innebär att den vinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp (tilläggsköpeskilling) ska tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tilläggsköpeskillingen kan fastställas. Beräkningen av kapitalvinsten ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid tidpunkten för avyttringen

Utflyttning

Andelar i handelsbolag omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 19 § IL och beskattning av en bolagsdelägares avyttring kan således aktualiseras upp till tio år efter att delägaren flyttat ut. Det kan dock noteras att skatteavtalen kan ange en kortare tidsperiod, se Handledning för internationell beskattning

34.5 Kapitalvinster och kapitalförluster

Inkomstslaget kapital, delägaren är fysisk person

Kapitalvinster på andelar i handelsbolag i inkomstslaget kapital är skattepliktiga fullt ut.

Av 50 kap. 9 § IL framgår att kapitalförluster i inkomstslaget kapital på andelar i handelsbolag är avdragsgilla med 70 %. Enligt 44 kap. 26 § 2 st. IL kan kapitalförluster dras av som kostnad först det beskattningsår då förlusten är definitiv.

Inkomstslaget näringsverksamhet, delägaren är juridisk person

Kapitalvinster vid avyttring av andelar i handelsbolag som ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet är skattepliktiga i sin helhet.

Kapitalförlust

I 25 kap. 7–11 §§ IL finns bestämmelser om att kapitalförluster ska dras av ett senare år om avyttringen görs till företag som är i intressegemenskap med säljaren.

I inkomstslaget näringsverksamhet är kapitalförlust på andel i handelsbolag *för vilken avdrag ska göras*, avdragsgill i sin helhet (50 kap. 10 § IL).

När ett handelsbolag avyttrar en andel i ett annat handelsbolag är kapitalförlust *för vilken avdrag ska göras* avdragsgill till 70 %. Var innehavet av den sålda andelen betingat av rörelse som bedrivs av det avyttrande bolaget eller av någon som kan anses stå detta bolag nära, ska kapitalförlusten dras av i sin helhet (50 kap. 11 § IL).

När reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar tillkom, infördes samtidigt vissa avdragsförbud och avdragsbegränsningar för kapitalförluster som uppkommer vid avyttring av andelar i handelsbolag och för förluster som uppkommer vid handelsbolags avyttringar av vissa tillgångar.

Redogörelse för dessa avdragsförbud och avdragsbegränsningar, som finns för juridiska personer som är delägare i handelsbolag, finns i del 2 avsnitt 22 och del 3 avsnitt 27.

34.5.1 Avdrag endast för verklig förlust

Kapitalförluster är, enligt 44 kap. 23 § IL, bara avdragsgilla när de kan karaktäriseras som verkliga. Såväl förluster i inkomstslaget näringsverksamhet som i kapital kan under vissa förutsättningar anses som fiktiva och är av det skälet inte avdragsgilla.

Innebörden av kravet på att förlusten ska vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att ägaren tillgodogjort sig värden ur det ägda handelsbolaget utan beskattningskonsekvenser (RÅ 1999 ref. 13). För att avdrag för förluster på andelar i handelsbolag ska vägras måste förlusten emellertid bl.a. bero på det skattefria uttaget. I annat fall kan förlusten vara avdragsgill fullt ut. I RÅ 1999 ref. 35, där Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet, anförde nämnden bl.a. följande:

> ”Vid uttag av kapitalvinstbeskattad egendom, t.ex. en fastighet, kan avräkningspriset bestämmas av parterna till ett belopp som understiger marknadsvärdet på fastigheten. Detta underpris påverkar inte det justerade ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget. Ett avdrag för förlusten motsvaras i princip av att värdestegringen på fastigheten beskattas vid en framtida avyttring. Att reaförluster kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte kan lagstiftaren sägas i viss mån ha beaktat genom att avdragsrätten gjorts begränsad till 70 % av förlusten, jfr prop. 1989/90:110, del 1, s. 477. Mot denna bakgrund bör underpriset inte föranleda någon reducering i rätten till avdrag för den förlust som uppkommer på andelarna såsom inte verklig.”

Om ett handelsbolag ägs av en juridisk person och en likvidation leder till förlust på andelen för delägaren är innehållet i rättspraxis liknande (se del 3, avsnitt 1.7.1.1).

Regeringsrätten har i RÅ 2005 ref. 56 berört frågan om verklig förlust vid tillämpningen av övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP. Regeringsrätten fann att den i målet aktuella kapitalförlusten har sin grund i att AB A tillämpat övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP, i vilken föreskrivs att om saldot blir negativt vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften ska den anses vara noll. I detta fall uppkommer kapitalförlusten således på grund av lagtextens lydelse. Med hänsyn härtill kan bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL inte anses utgöra något hinder mot avdragsrätt för den i målet aktuella kapitalförlusten. AB A ansågs berättigat till avdrag för kapitalförlusten.

Avdrag har medgetts för kapitalförlust vid upplösning av ett handelsbolag som ägdes av aktiebolag. Handelsbolagets fastigheter hade utskiftats till aktiebolaget till underpris (skattemässiga värden). Samma kapitalförlust skulle ha uppkommit även om utskiftningen skulle ha skett till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (RÅ 2002 ref. 87) (se också avsnitt 34.5.2).

Utgången i ovannämnda dom har lett till ett stort antal transaktioner där fastigheter överförts, genom underprisöverlåtelse, till handelsbolag som delägs av utländskt koncernbolag. Härefter sker en extern avyttring av andelarna i handelsbolaget. Denna avyttring sker till marknadsvärdet. Det köpande bolaget likviderar härefter handelsbolaget och gör ett uttag av fastigheten till bokfört värde och avdrag görs för för-

lusten på handelsbolagsandelen. Konstruktionen kallas ”handelsbolagslösningen” eller ”Pandoras ask”. Förfarandet har prövats av Skatterättsnämnden i förhandsbesked 2006-03-31.

34.5.2 Ny lagstiftning fr.o.m. den 18 april 2008

Genom ny lagstiftning, SFS 2008:1063 (prop. 2008/09:37), som ska gälla på överlåtelser som skett efter den 17 april 2008 har man tagit bort möjligheten att handelsbolag kan vara förvärvare eller överlåtare vid underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. Detta medför att överlåtelser till eller från ett handelsbolag numera måste ske till marknadspris. I det fall en överlåtelse sker till underpris ska således uttagsbeskattning ske. Sådana skapade förlusttransaktioner som nämnts ovan ska inte längre vara möjliga.

Den nya lagstiftningen innehåller också i ikraftträdandebestämmelserna p. 4 en regel som behandlar fallet om ett företag innehar en andel i ett handelsbolag och handelsbolaget före den 18 april 2008, men efter den 30 juni 2003, till underpris, enligt reglerna i 23 kap., överlåtit en tillgång. Då ska, när företaget avyttrar sin andel i handelsbolaget, den justerade anskaffningsutgiften för andelen minskas med skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och den erlagda köpeskillingen. Överlåtelsen av tillgången ska ha skett under företagets innehavstid av andelen och minskningen av den justerade anskaffningsutgiften ska göras med företagets andel av skillnaden.

34.6 Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften

Av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL framgår bl.a. att en kapitalvinst ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgiften för avyttringen och tillgångens omkostnadsbelopp.

Av 44 kap. 14 § IL framgår att med omkostnadsbeloppet avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffningen (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter).

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna i handelsbolag ska anskaffningsutgiften justeras årligen enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL. Justeringen görs för varje delägare för sig.

Bestämmelserna innebär att anskaffningsutgiften ska ökas med

- delägarens tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som delägarens andel av bolagets inkomster.
- 28 % av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL,
- 72 % av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 § IL och
- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 § IL.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften minskas med

- delägarens uttag ur handelsbolaget,
- belopp som dragits av som delägarens andel av handelsbolagets underskott,
- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
- 28 % av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL och
- 72 % av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL.

Värdet på andelens anskaffningsutgift efter ovan angivna justeringar benämns med IL:s terminologi *den justerade anskaffningsutgiften, JAU*.

34.6.1 Tillskott och uttag

Tillskott och uttag redovisas per räkenskapsår. Om delägaren avyttrar sin andel efter räkenskapsårets utgång ska tillskott och uttag tas upp även för tiden efter bokslutsdagen fram till dagen för avyttringen.

Delägarens eget arbete i handelsbolaget utgör inte något tillskott.

Apportegendom

Som tillskott anses inte bara kontanta medel utan även andra tillgångar. Om en delägare tillskjuter t.ex. lager och inventarier vid bolagets bildande räknas det som tillskott. Värdet på till-

skottet kan vanligen läggas till grund för delägarens anskaffningsutgift. Så är alltid fallet när den tillskjutna egendomen är av sådan art att bolagsdelägarens taxering direkt påverkas av avräkningsprisernas storlek, t.ex. beträffande varulager och inventarier. Huvudregeln är alltså att utgiften för anskaffningen av apportegendom är det värde som tillgångarna åsatts i bolagets räkenskaper vid bolagsbildningen (RÅ 1960 ref. 31). Används något annat värde får tillgångarna dock högst värderas till ett belopp som motsvarar tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för tillskottet. Här kan man dock lägga märke till att reglerna i 23 kap. IL inte medger underprisöverlåtelser från en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag.

RÅ 1996 ref. 71 gällde överföring av en tillgång till underpris från ett handelsbolag till ett aktiebolag. De bägge bolagen ägdes av samma fysiska personer. Regeringsrätten ansåg att då uttag av tillgången skett ur ett handelsbolag till underpris utan uttagsbeskattning ska övervärdet på tillgången inte påverka anskaffningsutgiften. Detta innebar att övervärdet inte heller beskattades vid en eventuell avveckling av handelsbolaget. Skatterättsnämnden, till vars bedömning Regeringsrätten anslöt sig, anförde bl.a. följande:

> ”Vid bedömningen av om en viss transaktion innefattar ett tillskott/uttag enligt 28 § SIL måste hänsyn tas till de inkomstskattemässiga effekterna av transaktionen (jfr vad som sägs i prop. 1988/89:55 s. 29 f om effekterna på ingångsvärdet av en delägares användning av handelsbolagets bil). Lika litet som ett tillskott kan anses ha skett om undantagsregeln i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL tillämpas vid en överlåtelse till handelsbolaget, kan ett uttag anses ha skett om regeln tillämpas vid en överlåtelse som företas av bolaget.”

Genom SFS 2008:1063 har möjligheten slopats för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL som förvärvare eller överlåtare. Denna lagändring har trätt i kraft den 1 januari 2009 men tillämpas retroaktivt på överlåtelser efter den 17 april 2008 (ikraftträdandebestämmelserna p.1 och 2) (se också avsnitt 34. 5. 2).

Transaktioner där handelsbolag är överlåtare eller förvärvare ska numera ske till marknadspris. Resonemangen i ovan nämnda rättsfall är således inte längre tillämpliga.

Som uttag ur handelsbolaget avses delägarnas eller deras närståendes förmåner i form av bostad eller privat användning av

bolagets bil. Det belopp som ska reducera anskaffningsutgiften är marknadsvärdet av den uttagna förmånen. Enligt 61 kap. 2 § IL avses med marknadsvärdet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat motsvarande förmåner mot kontant betalning. När det gäller bilförmån kan den beräknas till bolagets faktiska utgifter för den utgivna förmånen.

Bolag på obestånd

För de delägare som på grund av sitt solidariska betalningsansvar tvingas betala bolagets skulder i en obeståndssituation föreligger ett tillskott motsvarande det betalade beloppet. Betalningen höjer således deras anskaffningsutgift på bolagsandelarna.

Om bolaget upplöses genom konkurs kan bolagets skuldansvar inte längre göras gällande av borgenärerna. Bolagsdelägare kan dock fortfarande vara betalningsansvariga för de skulder som kvarstår efter upplösningen. Den ansvarsbefrielse som bolaget får genom upplösningen, och som beloppsmässigt kan motsvara delägarnas skuldansvar, kan ses som ett tillskott från delägarnas sida och får beaktas vid beräkningen av anskaffningsutgiften. Eftersom borgenärerna kan efterge sina fordringar i en obeståndssituation är det endast det kvarstående betalningsansvaret efter upplösningen som påverkar anskaffningsutgiften. Endast den del av det övertagna betalningsansvaret som en delägare efter uppgörelsen med borgenärerna slutligen åläggs betalningsansvar för ska således öka anskaffningsutgiften på andelen.

Om kapitalvinstbeskattning sker innan betalningssvårigheterna uppkommer och delägarna tvingas betala bolagets skulder i efterhand kan beskattningen korrigeras, i sista hand genom resning (prop. 1988/89:55 s. 19).

34.6.2 Inkomster och underskott

Bolagets resultat beräknas per beskattningsår. Det är det skattemässiga resultatet som har betydelse vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften, inte det bokföringsmässiga resultatet. Om ett handelsbolag avyttrar en fastighet som är kapitaltillgång med förlust är denna avdragsgill till 63 % för en delägare som är fysisk person eller dödsbo. Endast 63 % av kapitalförlusten ska då minska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget.

Avyttringar under året

När en andel avyttras under beskattningsåret förekommer det att köparen och säljaren kommer överens om att fördela

handelsbolagets resultat per överlåtelsedagen. Utgångspunkten är att den delägare som äger andelen vid beskattningsårets utgång också ska ta upp hela årsresultatet till beskattning. Om parterna kan visa att ett annat förhållande ska gälla kan dock resultatet delas upp. En uppdelning av andelsresultatet mellan köpare och säljare kräver emellertid att ett särskilt delbokslut upprättas (RÅ 1962 Fi 933, RÅ 1971 Fi 922 och RÅ 1995 ref. 33 samt prop. 1992/93:151 s. 12).

34.6.2.1 Särskilt om fysiska personer

Underskott i näringsverksamhet är i allmänhet inte direkt avdragsgillt för fysiska personer utan ska rullas till ett senare år. Underskott som dras av ett senare år (= när det medför att den inkomst från handelsbolaget som ska öka anskaffningsvärdet blir lägre än den annars skulle ha blivit) minskar anskaffningsutgiften för andelen först det år avdraget görs. Om däremot ett underskott av nystartad eller konstnärlig verksamhet har dragits av direkt (del 3, avsnitt 2.2.3.5) påverkas anskaffningsutgiften. Detsamma gäller om avdrag för underskott i näringsverksamhet gjorts mot kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 598).

Underskott av kapital från handelsbolaget – i praktiken är det kapitalförluster på fastigheter eller bostadsrätter – hänförs till inkomstslaget kapital hos delägarna och är avdragsgillt från delägarens egna kapitalinkomster. Underskottet ska därför minska anskaffningsutgiften på andelen. Det saknar betydelse om delägarens egna kapitalinkomster inte är tillräckligt stora för att underskottet från handelsbolaget ska kunna dras av fullt ut. Det avgörande är att posten är avdragsgill i sig.

Utgångspunkten är således att sådana skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott som härrör från handelsbolaget ska räknas med. I vissa fall kan en delägare ha egna utgifter i anledning av handelsbolagets verksamhet. Det kan röra sig om utgifter för egenavgifter, resor till och från arbetet eller ökade levnadskostnader. Om dessa inte bokförs i bolaget utan betalas av delägaren och dras av i deklarationen ska man bortse från beloppet. Anskaffningsutgiften kommer annars att påverkas dubbelt dels genom uttaget av medel att bestrida kostnaden med, dels genom det belopp som sänker det skattemässiga resultatet.

Om handelsbolaget har ett underskott och delägaren har erhållit ersättningar som kan anses härröra från handelsbolagets verksamhet, t.ex. sjukpenning, ska ersättningarna kvittas mot underskottet. Underskottet får i sådana fall anses

avdraget och i anledning härav ska anskaffningsutgiften reduceras med motsvarande belopp.

34.6.2.2 Särskilt om juridiska personer

När en annan juridisk person än dödsbo, t.ex. ett aktiebolag, äger en andel i ett handelsbolag, ska handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets näringsverksamhet. Överskottet respektive underskottet från handelsbolaget ingår som en post i en sådan delägares näringsverksamhet tillsammans med övriga poster och ska öka eller minska anskaffningsutgiften på handelsbolagsandelen. Om aktiebolaget inte har tillräckligt stora egna inkomster för att ett underskott från handelsbolaget ska kunna dras av fullt ut saknar betydelse. Det avgörande är att posten är avdragsgill. Uppstår underskott i aktiebolaget kan detta utnyttjas nästa år men utgör då inte underskott från handelsbolaget och påverkar alltså inte anskaffningskostnaden (prop.1999/2000:2, del 2, s. 597 f). Regeringsrätten har i en dom 2007-11-09, mål nr 4371-06, prövat frågan om påverkan på anskaffningsutgiften i det fall avdragsrätten för ett underskott i ett aktiebolag har reducerats pga. att ett handelsbolag, som aktiebolaget är delägare i, har medgivits ackord. RR fann att begränsningen av bolagets rätt till avdrag för underskottet inte medför att underskottets påverkan på anskaffningsutgiften ska minskas.

Indirekt ägande

Om ett handelsbolag, HB 1, äger en andel i ett annat handelsbolag, HB 2, är bolagens olika verksamheter en verksamhet för delägarna i HB 1 om dessa är fysiska personer. För delägare som är juridisk person ingår handelsbolagens resultat i den enda verksamhet som personen bedriver. HB 1:s anskaffningsutgift på andelen i HB 2 ska, enligt 50 kap. 6 § IL, justeras enligt bestämmelserna i 5 § som om HB 1 var skattskyldig för HB 2:s inkomster. Det bör noteras att det då kan föreligga avdragsbegränsningar för vissa delägare om HB 2 är ett kommanditbolag eller om delägarna i HB 2 har kommit överens om att någon eller några av delägarna ska ha ett begränsat ansvar. Underskott kan endast dras av till belopp som svarar mot vad delägarna är ansvariga för. Resterande del rullas och kan dras av senare år.

För delägaren i HB 1 ska anskaffningsutgiften för andelen justeras med hänsyn till inkomster och underskott i båda bolagen.

Indirekt ägande har behandlats av regeringsrätten i RÅ 2006 ref. 14. I målet berörs hur den justerade anskaffningsutgiften

ska beräknas när en fysisk person äger en andel i ett kommanditbolag som i sin tur äger en andel i ett handelsbolag.

34.6.3 Negativ räntefördelning

Räntefördelning påverkar i praktiken inte den justerade anskaffningsutgiften på andelen. Anskaffningsutgiften höjs med inkomsterna av näringsverksamhet och kapital och sänks med underskottet av kapital och eventuella avdragsgilla underskott av näringsverksamhet, i båda fallen före räntefördelning. Om en negativ räntefördelning leder till att underskottet av näringsverksamheten minskar är även denna del av underskottet att anse som utnyttjat. Den justerade anskaffningsutgiften ska således minskas med det negativa fördelningsbeloppet till den del räntefördelningen har minskat ett underskott.

34.6.4 Expansionsfonder

Expansionsfonder anses härröra från bolaget och inte från delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 320). Om avdrag för avsättning till expansionsfond görs minskar den skattepliktiga inkomsten i motsvarande mån och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. En ökning ska dock göras med expansionsfondsskatten, dvs. med 28 % av avsättningen. Bestämmelsen innebär att delägaren kan göra uttag ur handelsbolaget i syfte att betala expansionsfondsskatt utan att anskaffningsutgiften påverkas av uttaget.

Exempel

Delägarens andel av bolagets överskott är 100 000 kr. Beloppet sätts av till expansionsfond och den skattepliktiga inkomsten uppgår därmed till 0. Delägaren gör ett uttag med 28 000 kr för att kunna betala expansionsfondsskatt och detta uttag minskar anskaffningsutgiften. Motsvarande belopp ska emellertid läggas till och någon förändring av anskaffningsutgiften uppkommer inte i anledning av uttaget.

När delägaren återför avsättningen till beskattning ska anskaffningsutgiften ökas med återföringen. På motsvarande sätt ska då anskaffningsutgiften minskas med expansionsfondsskatten på beloppet och anskaffningsutgiften ska ökas med (100 000 kr - 28 000 kr =) 72 000 kr. Efter det att den tillgodoförda expansionsfondsskatten lagts till som ett tillskott uppkommer ingen nettoeffekt i anledning av skatteåterbetalningen.

Överföring av expansionsfonder till handelsbolag

I samband med ombildning av en verksamhet kan det bli aktuellt med överföring av expansionsfond från enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL. Anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget har då inte tidigare påverkats av avsättningen. Den ska därför minskas med 72 % av den expansionsfond som förs över. Att reduceringen i det här fallet bara blir 72 %, i stället för 100 %, beror på att uttag av medel för att betala skatten med 28 % redan har gjorts i den enskilda näringsverksamheten.

Överföring av expansionsfonder till enskild näringsverksamhet

På motsvarande sätt ska anskaffningsutgiften ökas med 72 % av en expansionsfond som förs över från andel i ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med bolagets upplösning enligt 34 kap. 22 § IL.

34.6.5 Periodiseringsfonder

Avsättning till periodiseringsfonder minskar den skattepliktiga inkomsten och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. På motsvarande sätt leder återföring av en periodiseringsfond till en ökning. Någon annan justering ska inte göras. Även om avsättning och återföring av periodiseringsfonder ska göras av respektive delägare ska således posten anses som en bolagspost och inte som en post som ingår i delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 322). Se även del 2, avsnitt 18.4.2 och 18.4.4.

34.6.6 Tillskott av privat egendom

Överlåtelse till underpris till handelsbolaget av privat egendom som beskattas i inkomstslaget kapital för överlåtaren, utgör ett tillskott till bolaget. Tillskottet ska värderas enligt bestämmelserna i 53 kap. 5 § IL när anskaffningsutgiften för överlåtarens eller närståendes andelar i det handelsbolaget beräknas. Om ersättning inte har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med antingen

- ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller
- med marknadsvärdet om detta är lägre.

Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften i stället ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen.

34.7 Negativ justerad anskaffningsutgift

Om den justerade anskaffningsutgiften är negativ anses, enligt 50 kap. 3 § 2 st. IL, omkostnadsbeloppet uppgå till 0 kr och

ersättningen för andelen vid avyttringen ska ökas med det negativa beloppet. En negativ justerad anskaffningsutgift ska således vid en andelsavyttring beskattas som kapitalvinst.

Bestämmelsen innebär att det belopp säljaren ska ta upp som kapitalvinst inte alltid överensstämmer med köparens utgift för andelen.

Exempel

En andel i ett handelsbolag avyttras för 100 000 kr. Säljarens justerade anskaffningsutgift är negativ och uppgår till -20 000 kr. Säljaren beskattas för en kapitalvinst om

(100 000 + 20 000 =) 120 000 kr. Köparen har erlagt 100 000 kr för sin andel och detta belopp utgör köparens anskaffningsutgift för andelen.

I RÅ 2006 ref. 51 har frågan behandlats om negativ justerad anskaffningsutgift vid överlåtelse av andel i handelsbolag till eget aktiebolag utan ersättning.

Benefika överlåtelser

När en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska övergången, enligt 50 kap. 2 § 2 st. IL, behandlas som en avyttring om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Benefika överlåtelser utlöser således i sådana fall kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren. Av 50 kap. 4 § IL framgår att den nya ägarens anskaffningsutgift då blir 0 kr.

Om den justerade anskaffningsutgiften däremot är positiv sker ingen kapitalvinstbeskattning hos den tidigare ägaren utan förvärvaren övertar föregående ägares justerade anskaffningsutgift.

34.8 Redovisning i deklarationen

Delägare i fåmanshandelsbolag ska, enligt 3 kap. 21 § LSK, lämna de uppgifter som behövs för bl.a. tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskott eller underskott från företaget och vad delägaren har tillskjutit (tillskott) eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat (uttag). Uppgifterna ligger till grund för beräkning av delägarens justerade anskaffningsutgift och förändringar ska således årligen redovisas i deklarationen och löpande följas upp under hela innehavstiden.

Den justerade anskaffningsutgiften fastställs inte vid taxeringen genom särskilt beslut utan prövas först när andelen är

föremål för överlåtelse. Det är således vid överlåtelsetidpunkten som storleken på den justerade anskaffningsutgiften slutligen fastställs.

Om deklaration inte lämnats visst år

Om en delägare i ett handelsbolag inte deklarerat under något eller några år, ska den därefter först lämnade deklarationen innehålla de uppgifter som behövs för att beräkna den justerade anskaffningsutgiften för de år då deklaration inte lämnats.

Omprövning av tidigare års taxeringar

Omprövning av tidigare års taxeringar kan ske efter det aktuella taxeringsårets utgång i enlighet med bestämmelserna i TL. En omprövning kan påverka delägarens justerade anskaffningsutgift. Detta beror på att beräkningen av omkostnadsbeloppet, genom justering av anskaffningsutgiften, får betydelse för storleken på kapitalunderlaget för räntefördelning och taket för avsättning till expansionsfond. Om den justerade anskaffningsutgiften ändras i efterhand måste således även sådana räntefördelningar och avsättningar till expansionsfonder som blivit felaktiga i sin tur korrigeras.

34.9 Övergångsbestämmelser

4 kap. 92–94 §§ ILP

För att man inte ska behöva gå långt tillbaka i tiden för att räkna fram den justerade anskaffningsutgiften på gamla andelar finns särskilda regler i 4 kap. 92–94 §§ ILP för andelar som förvärvats före det vid 1989 års taxering aktuella räkenskapsåret (jfr tidigare upplagor av denna handledning).

35 Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall

51 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 600–604

35.1 Allmänt

Under första delen av 1990-talet började fysiska personer i ökad omfattning driva aktiv näringsverksamhet genom handelsbolag. I stället för att behålla handelsbolaget räkenskapsåret ut, och ta upp handelsbolagets resultat som inkomst av aktiv näringsverksamhet, avyttrades andelen i handelsbolaget kort före bokslutsdagen. Den kapitalvinst som uppkom beskattades i inkomstslaget kapital till en väsentligt lägre skattesats och utan att egenavgifter utgick.

Köparna var ofta skattefria stiftelser eller aktiebolag som i sin tur antingen kunde avyttra andelen eller likvidera handelsbolaget och kvitta den då uppkomna kapitalförlusten mot ett överskott i aktiebolaget och på så sätt minska sin skatt.

Exempel

Överskottet i handelsbolaget uppgår till 1 milj. kr och en handelsbolagsandel överlåts för motsvarande belopp. Förvärvaren tar ut överskottet ur handelsbolaget. Förvärvarens omkostnadsbelopp höjs med belopp motsvarande anskaffningsutgiften och överskottet samt sänks med uttaget. När handelsbolaget likvideras uppkommer en kapitalförlust på 1 milj. kr som kan kvittas mot överskottet från handelsbolaget och mot andra inkomster.

Anledningen till förlusten är att resultatet i handelsbolaget, i motsats till vad som gäller för t.ex. aktier, direkt påverkar kapitalvinsten på andelen.

Särskilda bestämmelser

I syfte att förhindra att inkomster av näringsverksamhet omvandlades till kapitalvinster på sätt som beskrivs ovan, infördes

år 1992 bestämmelser genom en särskild lag, lagen om (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL). Bestämmelserna finns numera i 51 kap. IL och går i korthet ut på att det finns två alternativa beskattningsmöjligheter.

- Säljaren kan ta upp kapitalvinsten på grund av avyttringen av andelen som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget (avsnitt 35.2).
- Säljaren och köparen fördelar årets resultat i bolaget mellan sig genom ett bokslut per överlåtelsedag eller tillträdesdag.
- Säljaren ska då även utträda ur bolaget (avsnitt 35.3).

I de bägge fallen ska kapitalvinsten på andelen beräknas enligt de vanliga bestämmelserna för avyttringar av andelar i handelsbolag.

Andelar som är lagertillgångar

Om andelarna i ett handelsbolag utgör lagertillgångar för ägarna beskattas en andelsavyttring i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom bestämmelserna i 51 kap. IL förutsätter att det ska uppkomma en kapitalvinst i inkomstslaget kapital är de särskilda bestämmelserna inte tillämpliga på sådana avyttringar.

35.2 Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna

Beskattning i inkomstslaget kapital

Av 51 kap. 1 § IL framgår att bestämmelserna bara ska tillämpas när

- en fysisk person eller dödsbo avyttrar sin andel i ett svenskt handelsbolag,
- det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital,
- förvärvaren inte är en obegränsat skattskyldig fysisk person, och
- verksamheten i handelsbolaget varit sådan som anges i 51 kap. 2 § IL, dvs. det ska röra sig om aktiv näringsverksamhet.

Inlösen

Eftersom bestämmelserna även ska omfatta inlösen gäller de även den som fått sin andel inlöst. Vid inlösen ska inlösenlikviden minskas med anskaffningsutgiften, justerad med delägarens tillskott och uttag, och tas upp som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Det beskattade beloppet ska öka

anskaffningsutgiften och kapitalvinsten på andelen sänks med motsvarande belopp.

Likvidation

De särskilda bestämmelserna tillämpas däremot inte vid likvidation av handelsbolag. Reglerna är inte heller tillämpliga vid benefika överlåtelser, såsom överlåtelser genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Verksamhets-kravet

Enligt 51 kap. 2 § 1 p. IL gäller bestämmelserna bara om verksamheten i handelsbolaget under räkenskapsåret är aktiv näringsverksamhet för överlåtaren. Bedömningen av om verksamheten varit aktiv eller passiv görs enligt de vanliga reglerna (del 3, avsnitt 2.2.3.4) och ska avse förhållandena före avyttringen.

Närstående

Bestämmelserna tillämpas också, enligt 51 kap. 2 § 2 p. IL, om någon närstående till överlåtaren varit delägare och verksamheten under räkenskapsåret varit aktiv näringsverksamhet för denne. Detsamma gäller om en närstående varit anställd hos handelsbolaget eller bedrivit näringsverksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. Dessa bestämmelser ska förhindra att en aktiv delägare överlåter sin andel i handelsbolaget genom en benefik överlåtelse till någon familjemedlem som sedan i sin tur avyttrar andelen. Bestämmelsen hindrar också kringgående genom att den aktive är anställd hos bolaget och en familjemedlem enbart äger en andel utan att vara aktiv i bolaget. Det kan dessutom noteras att även delägare i dödsbo är närstående om överlåtaren är ett dödsbo (avsnitt 35.4).

Inskjuten juridisk person

För att förhindra kringgående gäller bestämmelserna också om överlåtaren, eller någon närstående till honom, under räkenskapsåret på motsvarande sätt bedrivit näringsverksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. I RÅ 1994 not. 404 tillämpades SHBL vid avyttring av en andel i ett handelsbolag vars enda uppgift var att äga andelar i ett annat handelsbolag. Regeringsrätten motiverade sitt ställningstagande i målet med att bolagen utgjorde en förvärvskälla. Bestämmelsen hade då en något annan utformning än den i IL.

Avyttring med kapitalförlust

Om andelen avyttras med kapitalförlust är bestämmelserna i 51 kap. IL inte tillämpliga.

35.2.1 Vinsten tas upp i näringsverksamhet

Av 51 kap. 3 § IL framgår att huvudregeln vid avyttring av ifrågavarande slag är att överlåtaren ska ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av avyttringen som över-

skott av näringsverksamhet från handelsbolaget. Hela kapitalvinsten ska hänföras dit oavsett om verksamheten i handelsbolaget avsett aktiv eller passiv näringsverksamhet (prop. 1992/93:151 s. 12). Detta ska enligt Skatteverkets mening gälla även för eventuella kapitalinkomster hos bolaget under förutsättning att överlåtaren bedrivit aktiv näringsverksamhet i bolaget under året.

Av 51 kap. 5 § IL framgår att vid beräkningen ska andelens anskaffningsutgift inte heller ökas med det belopp som ska tas upp som överskott av näringsverksamhet.

Exempel 1

Avyttringspriset är 400 000 kr. Omkostnadsbeloppet inklusive tillskott och uttag under året uppgår till 0 kr. Ett belopp som motsvarar kapitalvinsten, 400 000 kr, ska tas upp hos överlåtaren som överskott av aktiv näringsverksamhet.

Kapitalvinstbeskattning

Överlåtaren ska dessutom beskattas för kapitalvinsten på andelen i inkomstslaget kapital. Utgångspunkten är att beloppet inte ska beskattas ytterligare en gång (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 603). En ökning ska således, enligt 51 kap. 5 § IL, göras med motsvarande belopp vid beräkningen av kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital.

Exempel 2 (fortsättning)

Det belopp som ska beskattas i näringsverksamhet, 400 000 kr, läggs till anskaffningsutgiften. Eftersom avyttringspriset, enligt förutsättningarna i exemplet, uppgick till motsvarande belopp uppkommer ingen kapitalvinst att ta upp till beskattning.

I vissa fall, t.ex. när det finns ett underskott i näringsverksamheten att dra av, kan det däremot uppkomma en kapitalvinst.

Exempel 3 (fortsättning)

I bolaget finns ett outnyttjat underskott om 100 000 kr. Underskottet är avdragsgillt från näringsinkomsten och denna uppgår efter avdrag till 300 000 kr. Eftersom avyttringspriset var 400 000 kr uppkommer en kapitalvinst om (400 000 kr - 300 000 kr =) 100 000 kr.

Årets resultat

I 51 kap. IL saknas bestämmelser om hur det aktuella årets resultat i handelsbolaget ska beräknas. Beräkningen ska göras

med tillämpning av de vanliga reglerna i IL vilket innebär att förvärvaren ska beskattas för handelsbolagets resultat.

Kedje-försäljningar

Av 51 kap. 3 § 2 st. IL framgår att om andelen tidigare under räkenskapsåret avyttrats en eller flera gånger från obegränsat skattskyldiga fysiska personer, ska beloppet som tas upp i näringsverksamhet ökas med summan av de kapitalvinster som uppkommit vid dessa tidigare avyttringar. Detta gäller även om någon av överlåtelserna skett benefikt. Det saknas regler för vad som gäller om någon i överlåtelsekedjan gjort en kapitalförlust. Enligt Skatteverkets uppfattning lämnar lagtextens ordalydelse inte något utrymme för att ta hänsyn till ett sådant förhållande.

En förutsättning för att bestämmelserna ska tillämpas är att någon av de tidigare överlåtarna varit verksam i bolaget före överlåtelsen i sådan omfattning att den utgör aktiv näringsverksamhet för honom. Som närstående ses i detta fall även närstående till tidigare innehavare under samma räkenskapsår.

Det saknas ytterligare bestämmelser för kedjeförsäljningsfallen. I analogi med vad som gäller vid bara en överlåtelse kan det därför finnas anledning att lägga det beskattade beloppet till anskaffningsutgiften för andelen hos den siste säljaren. Om en kapitalförlust skulle uppkomma är denna avdragsgill i inkomstslaget kapital med 70 %.

Exempel

A som är fysisk person säljer sin andel i HB B till C, som också är fysisk person, för 800 tkr vilket medför en kapitalvinst på 200 tkr. C säljer senare samma räkenskapsår andelen till AB D för 900 tkr, dvs. med en kapitalvinst på 100 tkr.

A beskattas i inkomst av kapital för 200 tkr.

C beskattas i inkomst av näringsverksamhet för 300 tkr (200 + 100).

C beräknar sin justerade anskaffningsutgift:

Köpeskilling	800
Beskattat i näringsverksamhet	300
Justerad anskaffningsutgift	1 100

C:s kapitalvinstberäkning:	
Ersättning	900
Omkostnadsbelopp	-1 100
Kapitalförlust	-200

Av kapitalförlusten drar C av 140 tkr (70 % x 200) i inkomst av kapital.

Tidigare ägare i överlåtelsekedjan berörs inte av bestämmelserna i 51 kap. IL utan beskattas som vanligt för sina avyttringar i inkomstslaget kapital. Det belopp som tas upp i näringsverksamhet hos den säljare som är sist i avyttringskedjan påverkar således inte storleken på de andra ägarnas kapitalvinster eller kapitalförluster.

Tilläggsköpeskilling

Enligt 51 kap. 4 § IL gäller bestämmelserna också för kapitalvinster på grund av tillkommande ersättning (tilläggsköpeskilling) som erhålls efter det räkenskapsår för handelsbolaget då avyttringen har skett. I andra fall än då tillkommande ersättning beräknas på grundval av bolagets resultat eller omsättning eller liknande gäller detta dock bara om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter avyttringen och det inte är uppenbart att verksamheten saknar betydelse för storleken av ersättningen. Vanliga regler ska således tillämpas om det är uppenbart att denna verksamhet saknat betydelse för tilläggsköpeskillingens storlek.

Avyttringar efter den 20 september 1999

Om en avyttring skett efter den 20 september 1999 gäller något annorlunda regler (prop. 1999/2000:6 s. 63). Sådan ersättning som betalas ut efter avyttringsårets utgång men som beror på handelsbolagets resultat eller omsättning e.d. för avyttringsåret ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om säljaren eller närstående till honom varit verksam i bolaget efter överlåtelsen eller ej. Denna tilläggsköpeskilling baseras på resultatet under det år då säljaren varit verksam i bolaget.

35.3 Fördelning av resultatet

Om överlåtaren, enligt överenskommelse med förvärvaren, tar upp överskott eller drar av underskott från i handelsbolaget, och vissa särskilda förutsättningarna är uppfyllda, ska de bestämmelser som redogjorts för i föregående avsnitt inte tillämpas.

Fördelning av resultatet

En fördelning av handelsbolagets resultat mellan överlåtaren och förvärvaren ska göras på ett sådant sätt att överlåtaren tillgodoförs den del av resultatet från handelsbolaget som enligt bolagsavtalet belöper på andelen för tiden fram till dagen för avyttringen eller tillträdet i de fall uppdelningen i stället ska göras per denna dag. Med hänsyn till att det är vanligt att överlåtaren arbetar i bolaget fram till denna tidpunkt finns i stället en alternativ möjlighet att beräkna resultatet fram till denna dag.

Det civilrättsliga bolagsavtalet reglerar fördelningen av resultatet mellan överlåtaren och övriga bolagsdelägare. Fördelningen kan dock inte göras godtyckligt. Det är resultatet, som med tillämpning av god redovisningssed kan anses hänförlig till tiden fram till dagen för avyttringen eller tillträdet, som ska hänföras till överlåtaren. Förvärvaren beskattas för den resterande tidsperioden fram till bokslutsdagen. Om första delen av året gått med underskott och bokslutet i slutet av året visar överskott, kommer förvärvaren att beskattas för summan av underskottet och överskottet. Om hela året gått med underskott kommer den senare delens underskott att hänföras till förvärvaren (prop. 1992/93:151 s. 20).

Särskilt bokslut

Ett särskilt bokslut ska, enligt 51 kap. 6 § 2 p. IL, upprättas över tiden från räkenskapsårets ingång fram till dagen för överlåtelsen eller tillträdet. Bokslutet ska upprättas som om handelsbolaget hade ett beskattningsår som avslutats vid den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt. Bokslutet och de uppgifter som ska lämnas till ledning för taxeringen ska ha godkänts skriftligen av förvärvaren. Det kan t.ex. röra sig om sådana uppgifter som avser intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital. För det särskilda bokslutet gäller således samma regler som för ett ordinarie bokslut.

Felaktig fördelning

Om fördelningen inte kan godkännas skattemässigt, eller inte uppfyller de ovan angivna formkraven, ska överlåtaren inte beskattas enligt 51 kap. 6–7 §§ IL. I stället ska överlåtaren ta upp ett belopp motsvarande kapitalvinsten i aktiv näringsverksamhet och, om fördelningen godtas av Skatteverket, för sin del av resultatet enligt vanliga regler (prop. 1992/93:151 s. 13). Motsvarande belopp ska då öka anskaffningsutgiften på andelen vid kapitalvinstberäkningen.

Verksam efter överlåtelsen

En uppdelning mellan överlåtare och förvärvare får inte, enligt 51 kap. 7 § 1 p. IL, göras om överlåtaren eller någon när-

stående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsedagen eller tillträdesdagen.

Avyttring av näringsfastighet eller närings-bostadsrätt

Samma principer som gäller ordinära näringsinkomster gäller även vinster och förluster på näringsfastigheter och närings-bostadsrätter. Har avyttring skett före det att andelarna avyttras eller före tillträdet av dessa ska överlåtaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommer med anledning av avyttringen av fastigheten eller bostadsrätten. I annat fall ska kapitalvinsten på andelarna redovisas i inkomstslaget närings-verksamhet.

Andelar i fåmansföretag

Någon uppdelning får heller inte göras om handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar som, om de hade ägts direkt av överlåtaren, skulle ha varit kvalificerade andelar. Beloppet ska då tas upp enligt 51 kap. 1–5 §§ IL och beskattning ske i näringsverksamhet.

Kapitalvinst-beskattning

Kapitalvinstbeskattningen sker på vanligt sätt. Den del som ska hänföras till näringsverksamhet för överlåtaren ska öka andelens anskaffningsutgift. Kapitalvinsten minskas således med motsvarande belopp.

Inlösen

Även i detta fall är bestämmelsen, enligt 51 kap. 6 § 2 st. IL, tillämplig vid inlösen. En fördelning får då ske mellan den delägare som löst in sin andel och kvarvarande bolagsdelägare. Det torde även krävas att ett särskilt bokslut upprättas per inlösendag.

35.4 Närståendekretsen

När bestämmelserna i 51 kap. IL ska tillämpas finns en något utvidgat närståendekrets jämförd med den som anges i 2 kap. 22 § IL. Enligt 51 kap. 8 § IL anses – förutom de personer som anges i 2 kap. 22 § IL – i detta fall även delägare i dödsbon som närstående om överlåtaren är ett dödsbo.

36 Kapitalvinst – andra tillgångar

52 kap. IL

prop. 1989/90:110 s. 473–477

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 604−608

Sammanfattning

Avyttring av sådan egendom som inte beskattas enligt de tidigare behandlade reglerna ska beskattas enligt reglerna i 52 kap. IL. Hit hör främst råvaror, råvaruoptioner och råvaruterminer, ädelstenar, ädelmetaller och annan egendom av olika slag. Fordringar hör inte hit.

Kapitalvinstbeskattning sker alltid vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Har den sålda egendomen innehafts för personligt bruk, får man som alternativ till verklig anskaffningsutgift dra av 25 % av försäljningspriset som schablonanskaffningsutgift. Kapitalvinster på sådan egendom på 50 000 kr per år är skattefria. Kapitalförluster är inte avdragsgilla.

Om egendomen inte innehafts för personligt bruk ska den verkliga anskaffningsutgiften dras av. Kapitalvinster är alltid skattepliktiga fullt ut och kapitalförluster är avdragsgilla till 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av kapitalvinst finns i 44 kap. IL (avsnitt 26).

36.1 Vilken egendom beskattas enligt 52 kap. IL?

I 45–51 kap. IL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av vissa slag av tillgångar

- fastigheter,
- bostadsrätter,

- aktier, andelar, andra delägarrätter samt värdepapper relaterade till dem,
- andelar i handelsbolag,
- svenska och utländska fordringsrätter och värdepapper relaterade till dem,
- utländsk valuta o.d.

I 52 kap. IL finns bestämmelser om beskattningen vid avyttring av andra tillgångar än den som särskilt reglerats i de tidigare lagrummen.

Den egendom som beskattas enligt 52 kap. IL överensstämmer inte helt med den egendom som tidigare beskattades som övrig lös egendom enligt bestämmelserna i äldre 35 § 4 mom. KL före 1990 års skattereform. I tillgångar för personligt bruk (personliga tillgångar) ryms ett något vidare begrepp än det tidigare uttrycket personligt lösöre (prop. 1999/2000:2 s. 606).

Fordringarna i svenska kronor har brutits ut och beskattas för sig. Obligationer, förlagsbevis, premieobligationer, optionsskuldebrev etc. ska således inte räknas hit längre. Konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis beskattas som delägarrätter oavsett om de är förenade med en optionsrätt eller inte.

Enligt 52 kap. IL beskattas försäljning som inte är yrkesmässig av t.ex.

- råvaror samt optioner och terminer avseende råvaror och el,
- nyttjanderätter, gruvrätter, copyrights, royalties och liknande rättigheter,
- ädelmetaller och ädelstenar,
- smycken,
- konst och andelar i konstkonsortier,
- samlingar av t.ex. frimärken och annat,
- antikviteter m.m.,
- båtar, husvagnar m.m.,
- andelar i dödsbon och
- kapitalförsäkringar.

Uppdelning i kapitalplacerings-objekt och personliga tillgångar

Grundtanken är att kapitalvinstberäkningen bör inriktas på vinster som enligt allmän rättsuppfattning är naturliga att beskatta. Mindre vinster vid försäljning av vanligt bohag i ett hem o.d. bör inte beskattas. Vinster på rena investeringsobjekt bör däremot beskattas fullt ut. En gräns dras därför mellan rena kapitalplaceringsobjekt och föremål som används för personligt bruk.

Av 52 kap. 2 § IL framgår att särskilda regler gäller för tillgångar som den skattskyldige innehaft för personligt bruk (personliga tillgångar). Med personliga tillgångar avses tillgångar som till *övervägande* del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Tillgångar kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av kapitalplacering. Om detta inslag dominerar ska egendomen däremot inte anses som personlig tillgång. Enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull medför inte att den ska anses som investeringsobjekt.

Kapitalplacering – exempel

Till kapitalplaceringsobjekten hänförs egendom som inte kan karaktäriseras som personliga tillgångar som t.ex. vissa nyttjanderätter, gruvrätter, immateriella rättigheter, copyrights, råvaror, terminer och optioner avseende råvara etc.

Rena investeringsobjekt som ädelmetaller och ädelstenar som inte infattats i smycken räknas också hit.

Till kapitalplaceringsobjekt räknas också sådan egendom som inte används för personligt bruk som t.ex. konst som förvaras i bankfack och andelar i konstkonsortier.

Personliga tillgångar − exempel

Som exempel på personlig tillgång nämns i propositionen (1989/90:110 s. 474) vanligt bohag i ett hem och normala bilar, båtar och smycken. Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personlig egendom, men avgränsningen får göras från fall till fall.

Time-share

Skatteverket anser att en s.k. time-sharerättighet som innehavaren anskaffar för sitt eller sin familjs semesterboende ska bedömas som en personlig tillgång. Detta innebär att förlust vid försäljning av en time-sharerättighet inte får dras av. Se vidare ställningstagande 2004-10-08 (dnr 130 591771-04/111).

Leasehold

Likaså anser Skatteverket att en brittisk s.k. leasehold är en nyttjanderätt som ska beskattas enligt reglerna om andra tillgångar. Om denna typ av nyttjanderätt är en personlig tillgång eller annan tillgång måste bedömas i det enskilda fallet. Leasehold som används för ägarens eller dennes familjs

boende är en personlig tillgång. Se vidare ställningstagande 2005-03-03 (dnr 131 113752-05/111).

36.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

Kapitalvinstbeskattning ska ske vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit.

Det har inte någon betydelse hur egendomen förvärvats. Även om egendomen anskaffats genom ett benefikt fång innebär en försäljning att en kapitalvinstberäkning ska göras.

36.3 Hur beräknas vinst och förlust?

36.3.1 Tillgångar som inte innehafts för personligt bruk

Verklig anskaffningsutgift m.m.

För individualiserad egendom dras verkliga anskaffnings- och förbättringsutgifter av på vanligt sätt.

Någon möjlighet att använda en schablonmässigt bestämd anskaffningsutgift finns inte.

Genomsnittsmetoden

Om försäljningen avser egendom som är en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde, t.ex. guld, ska genomsnittsmetoden användas för att beräkna avdragsgill anskaffningsutgift (jfr avsnitt 30.3.1).

Benefikt fång

Om tillgång förvärvats genom ett benefikt fång övertas överlåtarens anskaffningsvärde, (avsnitt 26.3.2). I de fall genomsnittsmetoden ska användas är det överlåtarens genomsnittliga anskaffningsutgift som övertas. Denna ska beräknas per förvärvsdagen.

Ingångsvärdet ska minskas med medgivna värdeminskningsavdrag o.d. (52 kap. 4 § IL).

Skattepliktig del

Kapitalvinst är alltid skattepliktig till 100 %. Innehavstiden har inte någon betydelse.

Avdragsgill del

Kapitalförlust är enligt huvudregeln i 52 kap. 5 § 1 st. IL avdragsgill till 70 % oavsett innehavstid.

Även för kapitalplaceringsegendom kan avdrag för förlust i vissa fall vägras på grund av att en personlig levnadskostnad föreligger, se RÅ 2000 ref. 45. Detta fall handlar om aktier och förlusten ansågs i det specifika fallet inte som en personlig levnadskostnad. Det framgår däremot av motiveringen att avdrag hade kunnat vägras i andra fall. Eftersom förluster på aktier kan utgöra personliga levnadskostnader kan man

troligen dra den slutsatsen att detsamma gäller för andra tillgångar som har karaktär av kapitalplaceringar.

36.3.1.1 Kapitalförsäkring

En kapitalförsäkring är en livförsäkring som i beskattningshänseende inte ska behandlas som en pensionsförsäkring. Vanligtvis är kapitalförsäkringen kopplad till ett visst sparande som försäkringstagaren eller de efterlevande alltid har rätt till.

Insättningar/inbetalningar till en kapitalförsäkring (premieinbetalningar) är inte avdragsgilla och ersättningar som betalas ut ur en kapitalförsäkring är skattefria (8 kap. 14 och 24 §§ IL). Från och med den 1 januari 2008 (SFS 2007:1122) ska inte kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av kapitalförsäkringar tas upp enligt 44 kap. 40 § IL.

För avyttringar före 31 december 2007 gäller att kapitalvinstbeskattning ska ske om en kapitalförsäkring avyttras till annan än försäkringsgivaren (RÅ 2003 ref. 1). Kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas som skillnaden mellan köpeskillingen, minskad med utgifter för avyttringen, och omkostnadsbeloppet. I omkostnadsbeloppet inräknas de premier som överlåtaren har betalt. Vid delåterköp av kapitalförsäkring ska omkostnadsbeloppet reduceras med samma andel som återköpet utgjorde av försäkringens värde vid återköpet. Vid utbetalning från kapitalförsäkring vars villkor innebär att förutbestämda löpande utbetalningar ska göras från försäkringen, ska omkostnadsbeloppet reduceras med summan av de utbetalade beloppen. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2008-10-30 (dnr 131 636845-08/111).

36.3.1.2 Tillgångar som innehafts för personligt bruk

Verklig anskaffningsutgift

Anskaffnings- och förbättringsutgifter m.m. för den sålda egendomen dras ifrån försäljningspriset på vanligt sätt (52 kap. 2 § 1 st. IL).

Schablon

Som alternativ anskaffningsutgift får den som redovisar egendomen ta upp 25 % av erhållet försäljningspris efter avdrag för försäljningsutgifterna (52 kap. 2 § 1 st. IL). Det står denne fritt att i stället använda verkliga ingångsvärdet.

Ingen genomsnittsmetod

Vid beräkning av verklig anskaffningsutgift används inte genomsnittsmetoden (52 kap. 3 § IL). För porslin, bestick, stolar och annan egendom där det kan finnas många av samma sort får den skattskyldige välja vilken eller vilka anskaffningsutgifter som ska dras av.

Benefikt fång

Om egendomen förvärvats genom ett benefikt fång övertas överlåtarens anskaffningsutgifter etc. (se avsnitt 26.3.2).

Skattepliktig del

Kapitalvinster är som huvudregel skattepliktiga till 100 % men vinster upp till 50 000 kr per år beskattas inte utan är skattefria. Regeln är utformad som ett grundavdrag. Dvs. har försäljning av flera olika personliga tillgångar skett så är det den sammanlagda vinsten som överstiger 50 000 kr som är skattepliktig. Detta grundavdrag gäller varje ägare. Eftersom 25 % av försäljningspriset får dras av som anskaffningsutgift, kan personlig egendom säljas för 66 666 kr varje år skattefritt.

Inget avdrag för kapitalförlust

Kapitalförlust är inte avdragsgill (52 kap. 5 §, 2 st. IL). Den förslitning av egendomen eller annan värdenedgång som föranleder förlusten får anses som en inte avdragsgill personlig levnadskostnad.

37 Överlåtelse av privata tillgångar till underpris

53 kap. IL

prop. 1999/2000:2, del 1 s. 237−239 och del 2, s. 608−612

prop. 2007/08:12

Sammanfattning

Om en fysisk person eller ett handelsbolag överlåter tillgångar som ska beskattas i inkomstslaget kapital till underpris till ett företag inom EES-området som överlåtaren eller någon närstående till honom är delägare i, ska avskattning av marknadsvärdet normalt inte ske. I stället överförs omkostnadsbeloppet till det förvärvande företaget. Verklig kapitalförlust får däremot dras av.

Vid överlåtelse till utländsk juridisk person som hör hemma i stat utanför EES ska däremot avskattning ske under vissa förutsättningar.

37.1 Inkomstslaget kapital

37.1.1 Inledning

I 53 kap. IL finns bestämmelser om överlåtelse av tillgångar till underpris. (Beträffande förarbetena hänvisas till förutom den i ingressen nämnda prop. 1999/2000:2 även till prop. 1998/99:15 s. 174f. och 298 f. samt till prop. 1998/99:113 s. 20 f. och 25.)

Bestämmelserna gäller för fysiska personer och handelsbolag. Det innebär att bestämmelserna blir tillämpliga både då personen ifråga själv överlåtit egendom och då vederbörande är delägare i ett handelsbolag som gjort överlåtelsen och den avser egendom som ska beskattas i inkomstslaget kapital, dvs. i praktiken fastigheter och bostadsrätter.

Lagtexten omfattar för handelsbolag både de fall då överlåtelse sker till ett bolag ägt av handelsbolaget och de fall då överlåtelse sker till ett bolag ägt av den fysiske personen eller någon närstående till denne.

Om aktiebolag e.d. överlåtit egendom utan vederlag till annat bolag kan uttagsbeskattning komma ifråga i stället. Detsamma gäller om en fysisk person överlåtit egendom som ingår i en näringsverksamhet.

37.1.2 Överlåtelse till aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller inom EES-området delägarbeskattad juridisk person

Avyttring för omkostnads-beloppet

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad egendom till eget bolag utan vederlag eller till ett pris som understiger både marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet för den, ska egendomen anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet.

Det innebär att om överlåtelsen skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet ska vanlig kapitalvinstbeskattning ske och dessa särskilda bestämmelser blir inte tillämpliga. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, men som motsvarar eller överstiger omkostnadsbeloppet för egendomen.

En överlåtelse av fastighet till ett bolag som helt eller delvis ägs av närstående mot ett vederlag som understiger taxeringsvärdet (och marknadsvärdet) kan enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen skattemässigt komma att behandlas som en gåva. Om vederlaget samtidigt även understiger omkostnadsbeloppet blir reglerna i 53 kap. tillämpliga, men inte i de fall vederlaget motsvarar eller överstiger omkostnadsbeloppet (RÅ 2001 ref. 2).

Tillgång

Bestämmelsen avser tillgångar som vid en avyttring kapitalvinstbeskattas, dvs. i praktiken fastigheter, bostadsrätter, aktier o.d., andelar i handelsbolag, fordringar i svensk och utländsk valuta samt annan lös egendom som inte ingår i näringsverksamhet.

För delägare i handelsbolag ska reglerna bara tillämpas för fysisk person och endast vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. För andra delägare beskattas ingen avyttring i kapital.

Till eget bolag

Bestämmelsen gäller bara vid överlåtelse till bolag i vilket överlåtaren eller närstående till honom direkt eller indirekt

äger aktie. Den är således tillämplig både då bolaget är helägt och då det ägs tillsammans med andra personer eller då närstående äger hela eller delar av bolaget.

Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, inkl. styvbarn och fosterbarn, avkomlings make samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

Ek. förening, handelsbolag, EES-företag

Bestämmelserna tillämpas också vid överlåtelse till ekonomisk förening, svenskt handelsbolag och inom EES-området delägarbeskattad juridisk person där man äger andelar. Här nedan används ordet andel som beteckning för sådana andelar eller aktier.

Ej vederlag

Bestämmelsen gäller bl.a. om överlåtelsen skett utan vederlag. Egendomen ska då anses avyttrad för dess omkostnadsbelopp. Detta innebär att överlåtaren får avdrag för hela sin anskaffningsutgift för den överlåtna egendomen. Någon vinst att beskatta uppkommer inte.

Samtidigt läggs ett motsvarande belopp till omkostnadsbeloppet för andelarna. Detta innebär i praktiken att omkostnadsbeloppet för den tillskjutna egendomen överförs till andelarna i bolaget. Avdrag kommer således att kunna göras i framtiden vid kapitalvinstbeskattning av andelarna.

Exempel 1

En person äger kapitalvinstbeskattad egendom med omkostnadsbeloppet 50 och samtliga aktier i ett aktiebolag med anskaffningsutgiften 100. Den kapitalvinstbeskattade egendomen tillskjuts aktiebolaget utan ersättning från bolaget.

Personen kapitalvinstbeskattas för 50 - 50 = 0 kr och omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget ökar till 150.

Lågt vederlag

Om överlåtelsen sker mot ett vederlag som understiger omkostnadsbeloppet (och marknadsvärdet) för den överlåtna egendomen ska avyttring också anses ha skett för ett värde motsvarande omkostnadsbeloppet. Avdrag medges således även i detta fall för hela anskaffningsutgiften för den överlåtna egendomen.

I detta fall ökas omkostnadsbeloppet för andelarna med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för den överlåtna egendomen och dess omkostnadsbelopp, dvs. med den del av omkostnadsbeloppet som man inte fått betalt för vid överlåtelsen.

Exempel 2

Om aktiebolaget i ovanstående fall lämnar ersättning för överlåtelsen med 10 blir situationen följande.

Personen beskattas för en kapitalvinst på 50 - 50 = 0 kr. Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 40 (100 + (50 - 10)) = 140.

Detta innebär att den del av omkostnadsbeloppet för den överlåtna egendomen som överstiger vederlaget förs över till aktierna i bolaget.

Förlustfallen

Om marknadsvärdet på egendomen understiger omkostnadsbeloppet ska egendomen i stället anses avyttrad för marknadsvärdet, vilket innebär att avdrag för kapitalförlusten kommer ifråga.

Även i detta fall höjs omkostnadsbeloppet för andelarna i bolaget på motsvarande sätt.

Exempel 3

Den överlåtna egendomen har ett omkostnadsbelopp på 50 och aktierna ett på 100. Marknadsvärdet på den överlåtna egendomen är 25. Inget vederlag lämnas.

Personen kapitalvinstbeskattas för 25 - 50 = -25, dvs. får avdrag för kapitalförlust med 25.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 25 till 125 (25 har ju redan dragits av som förlust).

Om vederlag utgått ska endast mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen läggas till.

Exempel 4

Marknadsvärdet på överlåten egendom är 25 och ersättning har utgått med 10.

Personen kapitalvinstbeskattas för 25 - 50 = - 25.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 25 - 10 = 15 till 115. (För återstående belopp har antingen vederlag eller avdrag för kapitalförlust erhållits.)

Fastighet

Vid överlåtelse av fastighet ska omkostnadsbeloppet för fastigheten sättas ned med medgivna avdrag för värdeminskning på byggnad eller markanläggning, skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt avskrivning i samband med ianspråktagande av ersättningsfond av byggnad eller markanläggning.

Utgifter för värdehöjande reparationer får inte räknas med och ska inte återföras till beskattning (2 kap. 32 § resp. 53 kap. 4 § IL). Enligt Regeringsrättens dom RÅ 2007 ref. 51 har begreppet omkostnadsbelopp för en näringsfastighet samma innebörd i 53 kap. 2 § som i 53 kap. 4 § IL, vilket innebär att reglerna i 53 kap. inte är tillämpliga vid en överlåtelse av en näringsfastighet till ett pris motsvarande skattemässigt värde, så som detta definieras i 2 kap. 32 § första och andra styckena IL. I ett sådant fall ska alltså värdehöjande reparationer återföras.

Motsvarande bestämmelser finns för det fallet att en bostadsrätt överlåts.

Villkorat aktieägartillskott

Regeringsrätten har i ett visst fall funnit att bestämmelsen i 53 kap. 3 § IL, att den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om detta är lägre, inte är tillämplig när en fysisk person som ett villkorat aktieägartillskott överlåter aktier till ett av honom delägt bolag (RÅ 2006 not. 162).

Andel i HB med negativ JAU

Av Regeringsrättens dom RÅ 2006 ref. 51 (förhandsbesked) framgår att en överlåtelse av en andel i ett handelsbolag inte omfattas av regleringen i 53 kap. 2 § IL om överlåtarens justerade anskaffningsutgift är negativ. I det aktuella fallet ägde A en andel i ett handelsbolag. A:s justerade anskaffningsutgift för andelen uppgick till ett negativt belopp. A hade för avsikt att överlåta andelen i handelsbolaget utan ersättning till ett av honom helägt aktiebolag. A åberopade bestämmelserna 53 kap. 2 och 3 §§ IL som stöd för att den negativa justerade anskaffningsutgiften inte skulle beaktas vid kapitalvinstberäkningen (jfr 50 kap. 3 § IL). Skatterättsnämnden anförde dock följande

> ”Eftersom den justerade anskaffningsutgiften avseende andelen i handelsbolaget är negativ vid tidpunkten för avyttringen anses omkostnadsbeloppet enligt 50 kap. 3 § IL vara noll. Ersättningen för andelen skall då ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Det innebär att förutsättningarna i 53 kap. 2 § IL för att tillämpa 3 § samma kapitel inte föreligger.”

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

37.1.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person utanför EES-området

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad tillgång till underpris till egen eller närståendes utländska juridiska person som hör hemma i en stat utanför EES-området ska beskattning ske som om avyttring skett till marknadsvärdet.

Detsamma gäller även vid överlåtelse till aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ägs direkt eller indirekt av en sådan utländsk juridisk person.

Tidigare gällde dessa regler även vid överlåtelse till utländska företag som hör hemma i en stat inom EES-området. Med anledning av att regeringsrätten i RÅ 2002 not. 210, som baserar sig på EG-domstolens dom den 21 november 2002, mål C-436/00, X och Y, funnit att sådan avskattning i det aktuella fallet inte var förenlig med gemenskapsrätten inom EG har dock reglerna ändrats för avyttringar som skett efter den 31 december 2007. Som framgått ovan gäller numera samma regler vid överlåtelse till företag inom EES-området som vid överlåtelse till svenska företag.

37.2 Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital

37.2.1 Förvärvarens anskaffningsvärde

För förvärvaren utgörs anskaffningsvärdet för den erhållna egendomen av det värde som den ansetts avyttrad för.

Om förvärvaren är ett företag inom EES-området utgörs anskaffningsvärdet av antingen omkostnadsbeloppet, eller, om detta är lägre, marknadsvärdet på den erhållna egendomen. Det innebär att i exempel 1 och 2 är anskaffningsvärdet 50 kr (omkostnadsbeloppet) samt i exempel 3 och 4, 25 kr (marknadsvärdet).

Om förvärvaren är en utländsk juridisk person utanför EES-området, utgörs anskaffningsvärdet av marknadsvärdet på den erhållna egendomen.

38 Optioner och terminer

41 kap. 1 och 2 §§ IL

42 kap. 1 § IL

44 kap. 4 § och 10–13, 15, 19–20, 30 och 31–32 §§ IL

48 kap. 2–3 och15 §§ IL

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 518–523, 527–534 och 540–541

Sammanfattning

En option är en rätt att köpa egendom (köpoption) eller en rätt att sälja egendom (säljoption) eller en rätt till kontantavräkning.

Innehavaren av en option kapitalvinstbeskattas för optionen vid kvittning, stängning genom kontantavräkning och förfall. Vid lösen av en köpoption genom leverans av egendom sker ingen beskattning och vid lösen av en säljoption genom leverans av egendom kapitalvinstbeskattas han för den avyttrade egendomen.

Utfärdaren av en option med en löptid på högst ett år, beskattas för resultatet av affären vid kvittning, stängning eller förfall. Vid lösen av en köpoption genom leverans av egendom kapitalvinstbeskattas han för den avyttrade egendomen. Vid lösen av en säljoption genom leverans av egendom sker beskattning av premien det år lösen skett. Utfärdaren av en option med en löptid på mer än ett år och sådana optioner som inte är lämpade för allmän omsättning, oavsett löptid, beskattas för den erhållna premien det år optionen utfärdas (44 kap. 31 § IL).

En termin är ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till bestämt pris eller rätt till kontantavräkning.

Om det sker en kontantavräkning eller en kvittning, beskattas den som erhåller betalning för vinsten medan den som betalar får avdrag som för kapitalförlust.

Leder terminen till att egendom överlåts, sker kapitalvinstbeskattning av säljaren. Den andra parten har gjort ett köp.

Optioner och terminer kallas ofta derivatinstrument.

Flera olika derivat behandlas även i del 2, se avsnitt 26.5.

38.1 Optioner

38.1.1 Definitioner

Vad är en option?

Option är ett vidsträckt begrepp. Populärt uttryckt är det en rättighet som innebär en förtur till något mot ett visst vederlag. Man erhåller t.ex. en rätt att köpa egendom till visst pris (aktier, obligationer e.d.) eller rätt att sälja egendom till visst pris.

En person utfäster således en rättighet till en annan person. Utfärdaren är bunden av sitt åtagande, men innehavaren av rättigheten är inte bunden utan kan utnyttja optionen eller låta bli.

	Köpoption	**Säljoption**
Innehavare	Rätt att köpa	Rätt att sälja
Utfärdare	Skyldighet att sälja	Skyldighet att köpa

I lagtexten finns en definition av vad som avses med begreppet option vid inkomstbeskattningen i 44 kap. 12 § IL.

Utfärdare och innehavare

Den som utlovar rättigheten kallas utfärdare. Den som erhåller rättigheten kallas innehavare. Både privatpersoner och bolag kan utfärda optioner. Full avtalsfrihet råder beträffande villkoren och det finns stora olikheter mellan olika slag av optioner.

Standardiserade optioner

De marknadsmässigt omsatta optionerna har standardiserade villkor i särskilda optionskontrakt för att möjliggöra handel.

Standardiserade optioner ska skiljas från de optionsrätter avseende köp eller teckning av aktier som getts ut tillsammans med skuldebrev, se avsnitt 30.4.2.

De standardiserade optioner som finns på marknaden avser normalt rätt att köpa eller sälja värdepapper inom viss tid, löptiden, och till visst pris, lösenpriset, eller rätt att erhålla ett kontantbelopp vid viss kursförändring.

Aktieoption

Aktieoptioner avser rätt att köpa eller sälja aktier.

Ränteoption

Ränteoptioner avser rätt att köpa eller sälja skuldebrev i svenska kronor.

Aktieindexoption

Aktieindexoptioner avser rätt att erhålla ett kontantbelopp, vars storlek beror på variationen på ett aktieindex. I Sverige handlas

mest med OMX-optioner som avser ett svenskt aktieindex (OMXS30).

Valutaoption

Valutaoptioner avser rätt att köpa eller sälja utländsk valuta. Det går för närvarande inte att handla med dessa på någon svensk börs.

Dessa standardiserade optioner har i allmänhet löptider på 3, 6, 12 eller 24 månader. Det finns numera ganska många optioner som har längre löptid än ett år. Bl.a. så handlas aktieoptioner och OMX-indexoptioner med löptider överstigande ett år.

Råvaruoption

Vidare finns *råvaruoptioner* som avser terminskontrakt avseende råvaror. Det går för närvarande inte att handla med dessa på någon svensk börs.

Warrant

En *warrant* är en option med lång löptid. Den underliggande egendomen är en enskild aktie, en aktiekorg eller ett aktieindex. När den underliggande egendomen avser aktier, krävs i regel mellan fem och tio warranter för att erhålla en hel aktie. Det har även blivit vanligare med warranter där den underliggande egendomen avser råvaror.

Utfärdande

Optionerna utfärdas mot betalning, en premie. Däremot kan de avslutas på olika sätt. Villkoren varierar från optionsslag till optionsslag.

Lösen genom leverans

Innehavaren kan välja att utnyttja sin rätt enligt optionen. Detta kallas för lösen. För en köpoption innebär det att han köper egendom av utfärdaren. För t.ex. en aktieoption rör det sig då om aktier. För en säljoption innebär lösen att han säljer egendom till utfärdaren.

Kvittning

Innehavaren kan också sälja optionen. Detta kallas för kvittning.

Även utfärdaren kan å sin sida välja att gå ur optionsförhållandet. Han kan t.ex. återköpa den av honom utfärdade optionen. Detta kallas också kvittning.

Stängning genom kontantavräkning

Slutligen kan parterna välja att låta optionen löpa tiden ut utan att göra något. I de fall aktiens värde, aktieindexvärdet etc. gått till innehavarens förmån sker då för vissa optioner en kontantavräkning som innebär att utfärdaren betalar ett på visst sätt beräknat kontant belopp till innehavaren. Detta kallas stängning.

Förfall

Innehavaren kan avstå från att utnyttja sin rätt. Så är i regel fallet om värdet på aktien, aktieindexet etc. gått till utfärdarens fördel.

I den situationen sker ingen kontantavräkning, utan optionen utslocknar utan någon transaktion. Detta kallas förfall. Någon betalning sker då inte.

Skattemässig definition

Den skattemässiga definitionen av optioner i 44 kap. 12 § IL omfattar såväl sådana som är avsedda för allmän omsättning som individuella avtal som t.ex. OTC-optioner, TM-optioner (Tailor Made optioner) o.d.

Det måste emellertid röra sig om självständiga, fristående avtal och inte om t.ex. anbud till presumtiv köpare e.d. som får ses som en del av köpeavtalet, jfr RÅ 1997 ref. 63 och RÅ 1999 ref. 14.

38.1.2 Beskattning av innehavaren

Kvittning, stängning genom kontantavräkning, förfall

Innehavaren av en option har köpt en rättighet (köpstart). Om han säljer den dvs. kvittar den (säljstopp) ska han kapitalvinstbeskattas.

Om en option löper tiden ut och kontantavräkning (stängning) sker, erhåller innehavaren av optionen ett kontantbelopp. Han anses då ha avyttrat optionen och kapitalvinstbeskattning sker på samma sätt som om han sålt den. Detsamma gäller om en option löper ut och förfaller värdelös utan kontantavräkning. Den ska då anses avyttrad och kapitalvinstbeskattning sker på vanligt sätt (44 kap. 4 § p. 4 IL).

Beskattning sker vid avyttring, dvs. dagen för kvittning, stängning eller förfall (44 kap. 26 § IL).

Kapitalvinster/kapitalförluster beräknas på vanligt sätt enligt 44 kap. 13 § IL. Som försäljningspris tar man upp kvittnings eller stängningslikviden. Vid förfall blir försäljningspriset 0 kr.

Avdrag görs för kostnaden för förvärvande av optionen jämte andra kostnader. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska genomsnittsmetoden, enligt 48 kap. 7 § IL användas. Schablonregeln (20 % av försäljningspriset) i 48 kap. 15 § IL får däremot inte tillämpas (jfr avsnitt 30.3.1).

Förluster är inte alltid fullt avdragsgilla (avsnitt 38.3 om kvittning).

Lösen genom leverans av egendom

Om innehavaren av en option löser optionen genom att begära leverans, utnyttjar han sin rätt att köpa eller sälja värdepapper. Han har då inte avyttrat *själva optionen* och ska inte kapitalvinstbeskattas för det (44 kap. 10 § IL och avsnitt 26.2.1).

Köpet av egendom, t.ex. aktier, genom utnyttjande av *en köp-option* beskattas inte heller, utan kostnaden för förvärv av optionen läggs till anskaffningsutgiften för egendomen.

Däremot ska lösen av en *säljoption* som innebär försäljning av egendom kapitalvinstbeskattas. Detta sker enligt de regler som gäller vid andra försäljningar av den egendom som lösen har avsett. Om det rör sig om en aktieoption är det således reglerna för försäljning av aktier som ska tillämpas, är det en valuta-option är det reglerna för utländsk valuta och är det en ränteop-tion är det reglerna för räntebärande värdepapper som gäller.

Kostnaden för förvärvande av optionen får dras av som en anskaffningsutgift vid kapitalvinstberäkningen. Det innebär att vinsten eller förlusten på optionsaffären ingår i kapitalvinst-beräkningen för den underliggande egendomen. Full kvittning mellan förluster och vinster på optionsaffären erhålls således i praktiken alltid mot vinster/förluster på försäljningen av den underliggande egendomen. Detta gäller även för råvaruop-tioner och valutaoptioner, där förlust annars bara är avdragsgill till 70 %.

Förlängning av tiden

RR har i dom RÅ 2003 not. 107 ansett att om en teckning-soptions löptid förlängs genom ett nytt avtal mellan parterna ska den anses bytt mot en ny teckningsoption. Man ska således anse att den är avyttrad och kapitalvinstbeskattning ska ske. Detta gäller oavsett om lösenpriset ändras samtidigt eller inte.

Troligen gäller detta även för optioner av annat slag.

38.1.3 Beskattning av utfärdaren

Utfärdaren av en option har åtagit sig en förpliktelse att vid en viss framtida tidpunkt eller inom viss tid köpa eller sälja egen-dom för ett bestämt pris. Som ersättning erhåller han vid utfär-dandet en premie (säljstart).

Kvittning, stängning genom kontantavräkning, förfall

Optionen kan återköpas (kvittning; kallas köpstopp) eller gå till stängning genom kontantavräkning eller förfall. Vinst eller förlust som då uppkommer är skattepliktig och avdragsgill helt eller delvis enligt 42 kap. 1 § IL.

Om optionens löptid är högst ett år och optionen lämpad för allmän omsättning inträder skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust det år utfärdaren frigörs från sina åtaganden (44 kap. 31 § IL). Nettot på affären beskattas.

Begreppet löptid får tolkas som den maximala löptid en option i den aktuella serien kan ha räknat från det faktiska utfärdandet till seriens senaste möjliga förfallodag och inte som tiden från det faktiska utfärdandet till det faktiska avslutandet av förpliktelsen.

När nettot av affären ska beskattas beräknas vinstens storlek på följande sätt. Den vid utfärdandet erhållna premien tas upp som intäkt. Kvittnings- eller stängningslikvid får dras av. Vid förfall uppkommer ingen kostnad vid förpliktelsens upphörande.

Överskott är skattepliktigt i sin helhet. Underskott är som huvudregel bara avdragsgillt till 70 % men får ibland kvittas fullt ut mot vissa bestämda intäkter, se avsnitt 38.3.

Av prop. 1989/90:110 s. 444 framgår att bestämmelsen om genomsnittsberäkning är tillämplig på kontantavräkningslikvider vid kvittning och stängning, men inte på erhållna premier. Eftersom man inte kan köpa tillbaka fler optioner än man utfärdat, kan man aldrig få fler utgifter än premieintäkter och genomsnittsmetoden används inte för dessa kostnader. Om någon utfärdat fler optioner än han återköpt, ska inte alla erhållna premier tas upp till beskattning. Genomsnittsmetoden är då inte tillämplig utan det är valfritt vilka premier som ska tas upp.

Högst ett år

Exempel

A utfärdar 20 optionskontrakt med kortare löptid än ett år för 1 000 kr styck i november år 1 och ytterligare 10 optionskontrakt för 1 200 kr styck i december år 1. Samma månad återköper han 10 kontrakt. Återstoden av kontrakten löper över årsskiftet och återköps i januari år 2.

För beskattningsåret 1 ska 10 premier tas upp till beskattning. Den skattskyldige får välja om han ska ta upp de högre premierna eller de lägre. Han kan också välja en kombination.

Mer än ett år

Om optionens löptid är längre än ett år eller om den är kortare men optionen inte är lämpad för allmän omsättning ska erhållen premie beskattas det år optionen utfärdas (44 kap. 31 § IL). I konsekvens med regeln om att kapitalvinster beskattas vid avyttringen och inte vid betalningen, innebär detta att beskattning ska ske för det år fondnotan är daterad, även om betalning sker ett senare år. Avdrag för kvittnings- eller stängningslikvid sker det år kvittning eller stängning skett även om betalningen görs ett annat år (prop. 1989/90:110 s. 441).

Lösen genom leverans av egendom

Vid lösen av en *köpoption* säljer utfärdaren egendom till innehavaren av optionen. Kapitalvinstbeskattning av försäljningen ska ske.

Om optionens löptid är högst ett år, ska premien för optionen alltid läggas till försäljningspriset för egendomen (44 kap. 32 § 1 st. IL). Detta innebär att vinsten/förlusten på optionsaffären ingår i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen. Eventuell förlust på lösentransaktionen blir på så sätt fullt kvittningsbar mot den erhållna premien.

Om optionens löptid är längre än ett år ska premien för optionen bara ingå i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen om lösen sker under samma kalenderår som optionen utfärdats (44 kap. 32 § 3 st. IL).

Vid lösen av en *säljoption* köper utfärdaren egendom av innehavaren av optionen. Denna egendom kan komma att säljas vid ett senare tillfälle.

Om optionens löptid är högst ett år och optionen är lämpad för allmän omsättning, ingår den erhållna premien i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen under förutsättning att försäljningen av den underliggande egendomen skett senast under det beskattningsår då *lösen* skett (44 kap. 32 § 2 st. IL). Köp och försäljning av den underliggande egendomen måste således ske samma år. Om den säljs senare ska den erhållna premien tas upp till beskattning det år lösen av egendomen skett. Kapitalvinstbeskattningen av den underliggande egendomen sker i så fall helt enligt vanliga regler och utan påverkan av att ett optionsförhållande förelegat.

Om optionens löptid är längre än ett år, ingår den erhållna premien i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen under förutsättning att försäljningen skett senast under det beskattningsår då optionen *utfärdats* (44 kap. 32 § 3 st. IL). Om försäljning sker senare ska den erhållna premien tas upp till beskattning det år utfärdandet skett och kapitalvinstbeskattningen av den underliggande egendomen påverkas inte av optionsförhållandet.

När den erhållna premien ska ingå i kapitalvinstbeskattningen görs detta tekniskt genom att premien dras av från anskaffningsvärdet för den lösta egendomen.

Om den underliggande egendomen säljs ett senare år får avdrag för en eventuell förlust ske enligt de allmänna reglerna (avsnitt 38.3).

Om man utfärdat flera optioner i samma serie och sedan löst bara en del av dem, är det valfritt vilka premier som ska ingå i kapitalvinstberäkningen för den underliggande egendomen, jfr förfarandet vid stängning genom kontantavräkning etc.

Om kvittning mot vinster och förluster på andra tillgångar, se avsnitt 38.3.

Innehavarens beskattning av en aktie- och aktieindexoption

	Kvittning	**Stängning**	**Lösen**	**Förfall**
	Optioner oavsett löptid			
Köpoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittningsdagen *	Kontantavräkning minus premien. Beskattas stängningsdagen *	Premien läggs till aktiens anskaffnings-utgift. Ingen beskattning förrän aktien säljs **	Intäkt (= 0 kr) minus betald premie. Beskattas dag då optionen förfaller *
Säljoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittningsdagen *	Kontantavräkning minus premien. Beskattas stängningsdagen *	Premien läggs till aktiens anskaffnings-utgift. Aktien beskattas på lösendagen **	Intäkt (= 0 kr) minus betald premie. Beskattas dag då optionen förfaller *

Utfärdarens beskattning av en aktie- och aktieindexoption

	Kvittning	**Stängning**	**Lösen**	**Förfall**
	Högst ett års löptid			
Köpoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittnings-dagen. *	Premien minus kontantavräkning. Beskattas stäng-ningsdagen. *	Premien läggs till aktiens försäljningspris. Premien och aktie-affären beskattas lösendagen. **	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas dag då optionen förfaller. *
Säljoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittnings-dagen. *	Premien minus kontantavräkning. Beskattas stäng-ningsdagen. *	Säljs aktien samma år minskas aktiens anskaffningsutgift med premien. ** Behåller man aktien, beskattas premien lösendagen. *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas dag då optionen förfaller. *
	Mer än ett års löptid			
Köpoption	Om kvittning sker samma år får betald premie dras från den erhållna premien. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Det år stängning sker redovisas kontant-avräkningsbeloppet. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Löses aktien samma år minskas aktiens anskaffningsutgift med premien, beskattas lösen-dagen. ** Om lösen sker senare år beskattas premien samma år som optionen utfärdas: *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas samma år som optionen utfärdas. *

Utfärdarens beskattning av en aktie- och aktieindexoption

	Kvittning	**Stängning**	**Lösen**	**Förfall**
Säljoption	Om kvittning sker samma år får betald premie dras från den erhållna premien. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Det år stängning sker redovisas kontant-avräkningsbeloppet. Premien beskattas samma år som optionen utfärdas. *	Säljs aktien samma år minskas aktiens anskaffningsutgift med premien, beskattas för-säljningsdagen. ** Säljs aktien senare år beskattas premien samma år som optionen utfärdas. *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas samma år som optionen utfärdas. *

* Kapitalförlust får kvittas mot vinst på aktier, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m.

om optionen är marknadsnoterad, annars till 70 %

** Kapitalförlust får kvittas mot vinst på aktier, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m.

om aktierna är marknadsnoterad, annars till 70 %.

Tablån är tillämplig på alla optioner som beskattas enligt reglerna för delägarrätter, t.ex. aktieoptioner, aktieindexoptioner avseende svenska aktier och aktieindex avseende utländska aktier.

Vid förfall sker beskattning på samma sätt som vid kvittning och stängning bortsett ifrån att något kontantavräkningsbelopp inte finns. Utfärdaren beskattas för erhållen premie, vid erhållandet eller vid förfall beroende på optionens löptid, och innehavaren får dra av den som en kapitalförlust.

38.1.4 Exempel på beskattning av svenska, standardiserade optioner

38.1.4.1 Aktieoptioner

De standardiserade aktieoptioner som f.n. finns i Sverige har löptider på 3, 6, 12, 24 eller 36 månader. Kvittning och lösen är möjlig men inte stängning.

Innehavaren

Innehavaren kapitalvinstbeskattas vid *kvittning*. Vid vinstberäkningen tas kvittningslikviden upp som försäljningspris och erlagd premie vid utfärdandet tas upp som anskaffningsutgift. Detta gäller för både köpoptioner och säljoptioner. Om

han bara säljer en del av sitt optionsinnehav ska genomsnittsmetoden användas vid beräkning av anskaffningsutgiften.

Om optionen *förfaller* värdelös, har optionen avyttrats och kapitalvinstbeskattning ska ske. Eftersom innehavaren inte erhållit något belopp blir försäljningspriset 0 kr. Anskaffningsutgiften utgörs av den erlagda premien vid förvärvet av optionen.

Om han *löser en köpoption*, köper han aktier av utfärdaren. Den premie han erlagt för optionen är avdragsgill som anskaffningsutgift när han senare säljer aktierna.

Om han *löser en säljoption*, säljer han aktier till utfärdaren. Han kapitalvinstbeskattas för försäljningen enligt de vanliga reglerna för aktieförsäljningar. Dessutom får han dra av erlagd premie för optionen som en anskaffningsutgift.

Kapitalförlust vid avyttring av aktierna får dras av fullt ut mot kapitalvinster enligt samma regler som gäller vid andra aktieförsäljningar.

Utfärdaren kort option

Utfärdaren av en kort option beskattas inte när han erhåller premien vid utfärdandet utan först när optionsförhållandet upphör (44 kap. 31 § 1 st. IL). Om han *kvittar* sig ur förhållandet erlägger han en kvittningslikvid. Han beskattas då för nettot på affären, premien minus kvittningslikviden. Beskattningstidpunkt är dagen för kvittningen. Detta gäller både för köpoptioner och för säljoptioner.

Om optionen *förfaller* beskattas han för erhållen premie. Beskattningstidpunkt är förfallodagen.

Vid *lösen* av en *köpoption* säljer utfärdaren aktier till innehavaren. Han kapitalvinstbeskattas för denna försäljning enligt de vanliga kapitalvinstreglerna för delägarrätter. Dessutom ska han lägga den premie han erhållit till försäljningspriset för aktierna. Förlust på försäljningen får kvittas enligt reglerna för delägarrätter.

Vid *lösen* av en *säljoption* köper utfärdaren aktier. Köpet av aktierna beskattas inte. Däremot ska den erhållna premien tas upp till beskattning då utfärdaren löses från sina åtaganden enligt optionen. Om han säljer aktierna samma kalenderår som premien ska tas upp till beskattning, ingår den i kapitalvinstberäkningen för aktierna. Han drar premien ifrån anskaffningsutgiften för aktierna och får på så sätt kvitta eventuell förlust på aktieaffären fullt ut mot premieintäkten.

Utfärdaren lång option

Utfärdaren av en lång option beskattas det år när han erhåller premien (44 kap. 31 § 2 st. IL).

Avdrag för ev. kvittningslikvid medges som en kapitalförlust, det år då kvittning sker. Om han *kvittar* sig ur förhållandet samma år som utfärdandet beskattas han för nettot på affären, premien minus kvittningslikviden. Beskattningstidpunkt är då dagen för kvittningen. Detta gäller både för köpoptioner och säljoptioner.

Vid *lösen* av en *lång köpoption* säljer utfärdaren aktier till innehavaren. Han kapitalvinstbeskattas för denna försäljning enligt de vanliga kapitalvinstreglerna för delägarrätter. Om lösen sker samma år som utfärdandet ska den premie han erhållit minska anskaffningsutgiften för aktierna (44 kap. 32 § 3 st. IL).

Vid *lösen* av en *lång säljoption* köper utfärdaren aktier. Köpet av aktierna beskattas inte. Om han säljer aktierna samma kalenderår som premien ska tas upp till beskattning, ingår den i kapitalvinstberäkningen för aktierna. Premien ska dras ifrån anskaffningsutgiften för aktierna (44 kap. 32 § 3 st. IL).

38.1.4.2 OMX-optioner

De standardiserade OMX-optionerna (OMXS30) i Sverige har löptider på 3, 6, 12, 24 eller 36 månader. Kvittning, stängning genom kontantavräkning och förfall är möjliga. Lösen kan inte förekomma.

Beskattningen vid *kvittning* och *förfall* är densamma som för aktieoptioner ovan. Detta gäller både innehavaren och utfärdaren.

Vid *stängning* är beskattningen densamma som vid kvittning.

38.1.5 Garant i en nyemission

En person kan ställa upp som garant vid en nyemission. Som emissionsgarant åtar sig denne att teckna en viss del av en nyemission för det fall emissionen inte skulle bli fulltecknad. För detta får garanten vanligtvis en ersättning (garantiprovision).

En person som utfärdar en säljoption avseende aktier åtar sig att förvärva aktier till ett bestämt pris. Eftersom det är exakt detta en person gör som ingår ett garantiåtagande för en nyemission, bör en emissionsgarant beskattas på samma sätt som den som utfärdar en säljoption avseende aktier.

Eftersom säljoptionen (garantiåtagandet) inte är lämpad för allmän omsättning ska premien (garantiprovisionen) tas upp som intäkt det beskattningsår garantiavtalet ingås (44 kap. 31 § 2 st. IL).

38.2 Terminer

38.2.1 Definitioner

Vad är en termin?

Terminsavtal har funnits under lång tid och inneburit att egendom sålts för leverans vid en framtida tidpunkt. Ibland har egendomen ifråga förvärvats först i samband med leveransen, i andra fall har den innehafts redan från början. Försäljningen har kapitalvinstbeskattats på vanligt sätt.

I 44 kap. 11 § IL definieras en termin på följande sätt:

> ”Med termin avses ett avtal lämpat för allmän omsättning om förvärv av aktier, obligationer eller andra tillgångar vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en framtida betalning, vars storlek beror på värdet av underliggande tillgångar, kursindex eller liknande.”

De bestämmelser i skattelagstiftningen som behandlar terminer avser således bara dem som uppfyller definitionens krav. Sådana affärer som sträcker sig över lång tid men som i praktiken bara är vanliga försäljningar är inte lämpade för allmän omsättning och behandlas inte enligt terminsreglerna utan enligt de vanliga reglerna för kapitalvinstbeskattning (avsnitt 26.2.2).

Vinster på terminsavtal är skattepliktiga och förluster avdragsgilla enligt 42 kap. 1 § IL. Sedan 1980-talet handlar man i Sverige också med standardiserade terminer. Dessa avslutas ibland med leverans av egendomen, ibland med en kontantavräkning, stängning. Betalning kan då gå i ena eller i andra riktningen. Beloppets storlek beror på en aktiekurs, ett aktieindex, en ränta e.d. Dessa terminer är finansiella instrument.

Forwards och futures

Ibland används uttrycken *forwards* och *futures* i stället för terminer. Uttrycken står för olika typer av terminer. Forwards regleras alltid på slutdagen. För futures görs avräkning varje dag. De senare kan dessutom säljas (kvittas) under löptiden vilket inte är möjligt med forwards.

Till skillnad från optioner är båda parter bundna av ett terminskontrakt. Båda måste fullfölja åtagandena.

CFD-kontrakt

Ett CFD-kontrakt är en form av derivatinstrument som har stora likheter med terminskontrakt då värdet på kontrakt utvecklas som den underliggande tillgången. Exempel på underliggande tillgångar som styr värdet på ingångna kontrakt

är främst aktier, aktieindex men även räntebärande papper, valutor och råvaror förekommer.

Enligt Skatteverkets uppfattning (ställningstagande 2008-04-09, dnr 131 588434-07/111) ska vinster och förluster med CFD-kontrakt enligt 41 kap. 2 § IL redovisas som kapitalvinst respektive kapitalförlust. Eventuell ränta och ersättning för utdelning ska ingå i kapitalvinstberäkningen. I de fall den underliggande tillgången består av aktier eller aktieindex får CFD-kontrakten anses utgöra delägarrätter. CFD-kontakt kan vara marknadsnoterade.

Handeln med CFD-kontrakt sker till största del över Internet där aktörerna erbjuder handel via hemsidor. När man ingår ett avtal med CFD-kontrakt ingår man ett avtal som innebär att man gör en vinst eller en förlust på kontraktet som om man köpt eller sålt den underliggande egendomen. Motpart är den aktör som tillhandahåller handelssystemet. Löptiden för ett CFD-kontrakt är normalt oändlig då kontrakten inte har något slutdatum. Ett kontrakt avslutas genom att en kontantavräkning sker och vinst och förlust räknas ut och betalas av den förlorande parten till den som vinner på kontraktet. Någon leverans av underliggande tillgång sker inte. Beskattningstidpunkten är när förpliktelsen upphör, se 44 kap. 4 § IL.

OMX-termin

I Sverige handlar man främst med *OMX-terminer* vars värdeutveckling beror på aktieindexet OMXS30. De hänförs till sådan egendom som beskattas som delägarrätter. OMX-terminskontrakten är s.k. futures med daglig kontantavräkning.

Därutöver finns *aktieterminer* avseende överlåtelse av aktier som också ses som delägarrätter. Dessa terminer är forwardskontrakt.

Ränteterminer baserar sig antingen på verkliga skuldebrev, ränteindex eller konstruerade obligationer. I det senare fallet varierar värdet på terminen med värdeförändringarna på en tänkt obligation med vissa fastlagda villkor. Detta får anses jämställt med ett ränteindex. Ränteterminer beskattas således enligt reglerna för svenska fordringsrätter då den underliggande egendomen är en sådan rätt. Är den en utländsk fordringsrätt kallas den normalt *valutatermin* och beskattas enligt reglerna för utländsk valuta.

Nettning

Parterna kan inte gå ur ett forwardskontrakt under löptiden utan måste vänta till kontraktets slutdag innan affären är slutgiltigt avslutad. För att låsa sin vinst eller sin förlust till ett visst belopp

ingår man i stället ett nytt terminskontrakt avseende samma slag av egendom. Den som exempelvis köpt genom ett terminskontrakt till ett visst pris, kan ingå ett nytt kontrakt som säljare med annat pris men med samma slutdag. Skillnaden mellan de två priserna är nettot av hans affär och det nettot kan inte förändras under tiden fram till slutdagen för kontrakten.

Kvittning

Parterna kan gå ur ett futureskontrakt genom kvittning. Detta innebär att i stället för som ovan köpa ett nytt kontrakt så säljer innehavaren sin future under innehavstiden.

38.2.2 Beskattningstidpunkt

Beskattnings-tidpunkt

I 44 kap. 4 § IL regleras att den som får betalt anses ha avyttrat en termin. Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-02-11 (dnr 131 74337-05/111) redogjort för sin syn på rätt beskattningsår för en terminsaffär. Skatteverket anser att för den part som får betalt så ska beskattningstidpunkten vara likviddagen.

Den som har en förpliktelse, dvs. den som ska betala, kan inte avyttra denna. För att reglera denna situation har en särskild regel införts i 44 kap. 30 § IL. Enligt denna inträder skattskyldighet respektive avdragsrätt det beskattningsår då terminsavtalet fullföljs eller upphör. En förpliktelse upphör inte förrän affären har slutreglerats. Detta innebär att beskattningstidpunkten även i dessa fall är likviddagen. Se även prop. 1989/90:110 s. 713.

Beträffande sådana terminsavtal som inte är lämpade för allmän omsättning, t.ex. OTC-terminer, TM-terminer (Tailor Made terminer) o.d. och som avslutas med kontantavräkning är i princip avtalsdagen rätt beskattningstidpunkt. Eftersom man inte känner det beloppsmässiga resultatet av avtalet förrän löptiden går ut kan beskattning emellertid av praktiska skäl inte ske förrän då.

38.2.3 Beskattning

Terminer beskattas i allmänhet enligt de regler som gäller för den underliggande egendomen. Aktie- och aktieindexterminer omfattas av de instrument som räknas upp i 48 kap. 2 § IL och beskattning sker således enligt aktievinstreglerna.

Stängning

Stängning kan ske både för forwards- och futureskontrakt. Om avtalet avslutas med kontantavräkning (stängning) är nettovinsten skattepliktig i sin helhet och nettoförlusten är avdrags-

gill. Detta gäller oavsett vilken av parterna i avtalet som betalar respektive får betalt.

Eftersom ett forwardskontrakt inte kan säljas under löptiden så nettas i stället kontraktet.

Nettning

Vid nettning ingås två motstående kontrakt som i praktiken låser in vinsten/förlusten till ett visst belopp. Båda kontrakten löper emellertid till sitt slut. Det innebär att någon beskattning inte ska ske pga. nettning utan beskattning sker först vid löptidens slut. Detta hänger samman med att vissa kostnader inte uppkommer förrän vid löptidens slut och det går därför inte att beräkna det slutliga resultatet förrän då (prop. 1989/90:110 s. 448).

Vid futureskontrakt sker en avräkning med betalning mellan parterna varje dag. Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-04-11 (dnr 131 192631-05/111) ansett att dessa betalningar får ses som förskott på den slutliga betalningen. Beskattning av ett futureskontrakt ska ske då detta avslutas, genom kvittning eller genom stängning.

Kvittning

Om ett futureskontrakt kvittas under löptiden, vilket innebär att kontraktet säljs, ska beskattningen ske det år då terminsavtalet upphör att gälla. Detta innebär att beskattning ska ske det år likviddagen infaller.

Lösen

Ett terminsavtal som avslutas med leverans är i praktiken en försäljning av en tillgång.

Köparen ska inte beskattas (44 kap. 10 § IL), medan säljaren beskattas på vanligt sätt enligt de regler som gäller för den sålda egendomen. Avser terminen t.ex. aktier är det reglerna för delägarrätter som ska tillämpas.

Beräkning av anskaffningsutgift

Skatteverket har i det tidigare nämnda ställningstagandet 2005-04-11 (dnr 131 192631-05/111) ansett att genomsnittsberäkning av anskaffningsutgiften inte behöver göras vid redovisningen av terminsaffärer. Detta med hänsyn till det sätt som lagtexten är uppbyggd. Detta innebär att då någon ingått ett antal kontrakt i samma serie vid olika tidpunkter till olika pris och endast kvittar en del, så har han i princip valfrihet att välja vilka kontrakt han kvittat sig ur först. Genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL är således inte tillämplig.

Schablonmässigt beräknad anskaffningskostnad (20 % av försäljningspriset) får inte användas vid stängning genom kontantavräkning eller kvittning (48 kap. 15 § IL).

Tablå över beskattning av aktieterminer och aktieindexterminer					
Köparen			**Säljare**		
Stängning	**Leverans**	**Kvittning (futures)**	**Stängning**	**Leverans**	**Kvittning (futures)**
Kapitalvinst/ förlust beskattas då fullgörandet ska ske.*	Ingen beskattning förrän aktien säljs. Då som vanlig aktieaffär**	Kapitalvinst/ förlust beskattas då kvittningen sker.*	Kapitalvinst/ förlust beskattas då fullgörandet ska ske.*	Kapitalvinst eller förlust beskattas vid full-görandet som en vanlig aktieaffär**	Kapitalvinst/ förlust beskattas då kvittningen sker.*

* Kapitalförlust på marknadsnoterad termin får kvittas mot vinst på aktier, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m., annars till 70 %. Förlust på icke marknadsnoterad termin får dras av till 70 %.

** Kapitalförlust på aktie får kvittas mot vinst på aktie, vissa marknadsnoterade delägarrätter m.m., annars till 70 %.

Tablån är tillämplig på alla terminer som beskattas enligt reglerna för delägarrätter, t.ex. aktieterminer och aktieindex-terminer.

38.3 Kvittningsregler

38.3.1 Förluster på optioner och terminer

Kapitalförluster på optioner och terminer är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Vissa undantag finns emellertid.

Aktieoptioner, aktieindexoptioner och terminer

För sådana marknadsnoterade optioner och terminer som hänförs till delägarrätter, får förluster kvittas mot vinster på aktier, andelar i utländska juridiska personer och på andra marknadsnoterade delägarrätter som uppkommit samma år utom kapitalvinster på marknadsnoterade andelar i räntefonder. Kvittning får däremot inte ske mot löpande avkastning på sådan egendom.

Denna kvittningsrätt gäller således för bl.a. Stockholmsbörsens aktieoptioner, aktieindexoptioner, aktieterminer, aktieindex-terminer och alla marknadsnoterade warranter. Dessutom gäller detta även andra marknadsnoterade optioner och terminer som baserar sig på aktier, andelar i aktiefonder, aktie-index, konvertibla skuldebrev eller annat som ska behandlas som delägarrätter vid kapitalvinstbeskattningen.

Överskjutande förlust är bara avdragsgill till 70 %.

För onoterade aktieoptioner och -terminer samt aktieindexoptioner och -terminer får bara 70 % dras av.

Ränteoptioner och ränteterminer

Vinster och förluster på marknadsnoterade ränteoptioner och ränteterminer får kvittas fullt ut mot vinster (48 kap. 23 § jämfört med 48 kap. 3 § IL).

Valutaoptioner och valutaterminer

För valutaoptioner och valutaterminer är förluster avdragsgilla till 70 % (avsnitt 33.3.3).

Råvaruoptioner och råvaruterminer

För råvaruoptioner och råvaruterminer är förluster avdragsgilla till 70 % (avsnitt 36.3).

Klassificering av derivatinstrument

Om en option eller en termin är konstruerad så att värdeutvecklingen följer egendom som beskattas enligt ett lagrum vid avyttring medan den underliggande egendomen beskattas enligt ett annat, kan problem uppkomma när man ska avgöra till vilket lagrum optionen eller terminen ska hänföras. Av prop. 1989/90:110 s. 430 framgår emellertid att en utgångspunkt vid gränsdragningen bör vara att alla finansiella instrument vars värdeförändring liknar aktiens ska beskattas på samma sätt som aktier. Detta innebär att det är den egendom som bestämmer värdeförändringarna på optionen eller terminen som är avgörande, inte den underliggande egendomen (avsnitt 30.1).

Om en options värdeförändringar t.ex. är knutna till ett aktieindex men underliggande egendom utgörs av räntebärande skuldebrev, ska optionen hänföras till sådan egendom som beskattas som delägarrätt. Detta innebär att kvittningsrätten för sådan egendom blir tillämplig.

Detsamma gäller för terminer. Om värdeförändringarna exempelvis är knutna till en valuta eller ett valutaindex, men underliggande egendom är ett räntebärande värdepapper, ska terminen hänföras till sådan egendom som beskattas enligt reglerna för utländsk valuta.

38.3.2 Förluster på den underliggande egendomen

I de fall kapitalvinstberäkningen görs gemensamt för optionsaffären och försäljningen av den underliggande egendomen, får full kvittning ofta ske av vinster och förluster på optionsaffären mot vinster och förluster på avyttring av den underliggande egendomen.

Detta gäller i följande fall.

- När innehavaren löst optionen och antingen köpt eller sålt egendom. Kostnaden för optionen räknas som en anskaffningskostnad. Detta gäller oavsett hur lång tid som förflyter mellan lösen och den dag egendomen avyttras.
- När utfärdaren sålt egendom pga. lösen av en köpoption med en löptid på högst ett år.
- När utfärdaren sålt egendom pga. lösen av en köpoption med längre löptid än ett år, om han sålt egendomen samma kalenderår som optionen utfärdades.
- När utfärdaren sålt egendom efter det att han förvärvat egendom genom lösen av en säljoption med en löptid på högst ett år, under förutsättning att försäljningen skett samma år som optionen lösts.
- När utfärdaren sålt egendom efter det att han förvärvat egendom genom lösen av en säljoption med en löptid på mer än ett år, under förutsättning att försäljningen skett samma år som optionen utfärdats.

I andra fall är kapitalförluster avdragsgilla enligt de vanliga regler som gäller för den sålda egendomen som om det varit en försäljning utan samband med någon optionsaffär.

Om optionspremien ingår i kapitalvinstbeskattningen på den underliggande egendomen, kommer karaktären på den underliggande egendomen att avgöra vilka bestämmelser som blir tillämpliga.

39 Blankningsaffär

44 kap. 9 och 29 §§ IL

prop. 1999/2000:2, del 2, s. 526–527 och 539–540

Sammanfattning

Den som lånar (blankaren) Den som lånar värdepapper för blankning ska beskattas för vinsten av blankningsaffären. Kapitalvinsten utgörs av försäljningspriset för de lånade värdepapperna minus anskaffningsutgiften för de återlämnade. Blankaren får avdrag för den ersättning han betalar för att han får låna värdepapperna.

Den som lånar ut Den som lånar ut värdepapper kapitalvinstbeskattas inte. Däremot beskattas han för den ersättning han får för att han lånar ut värdepapper.

39.1 Vad menas med blankning?

En blankningsaffär är en transaktion där en person lånar värdepapper från en annan och säljer dem till en utomstående till marknadspris. Före tidpunkten för återlämnandet köper han värdepapper motsvarande dem som han lånat. Detta kallas täckningsköp. Detta innebär att han säljer först och köper efteråt (prop. 1975/76:180 s. 164 och prop. 1989/90:110 s. 450).

Skillnaden mellan en terminsaffär och en blankningsaffär är att vid en terminsaffär sker inget lån av värdepapper. I stället säljer en person värdepapper med leverans vid en bestämd tidpunkt framöver. I anslutning till leveransen köper han värdepapper på marknaden.

I en blankningsaffär kan lånet av värdepapper ske både före och efter avyttringen av dem.

Man bör skilja mellan det fallet att den som lånar värdepapper (blankaren) tidigare äger likadana värdepapper och det fallet att han inte gör det.

Den som lånar betalar normalt en ersättning för lånet till långivaren.

Det kan också förekomma lån av värdepapper på mycket kort sikt, t.ex. pga. att någon som själv ska leverera ett visst slag av värdepapper inte har tillgång till dem. Detta kan bero på att han själv köpt dem nyligen men säljaren inte levererat i tid e.d.

Affärsidén

För blankaren uppkommer en vinst om värdet på lånade värdepapper under lånetiden sjunker med ett belopp som är högre än transaktionskostnaderna. Han satsar sålunda på en fallande kurs.

För den som lånar ut värdepapper ligger vinsten i att han får en intäkt trots att han efter transaktionen har kvar lika många värdepapper av samma slag och sort som tidigare.

Blankningsaffärer löper vanligen över en mycket kort tid.

39.2 Beskattningen

Den som lånar ut

I 44 kap. 9 § IL anges att med avyttring avses inte utlåning av delägarrätter och fordringsrätter för blankning.

Av denna bestämmelse följer

- att den som lånar ut värdepapperna inte ska beskattas för detta,
- att någon kapitalvinstbeskattning av fordringen på värdepapper under blankningsaffärens löptid inte ska ske samt
- att de vid återlämnandet erhållna värdepapperna vid en senare försäljning ska anses anskaffade för det pris som erlades för de utlånade värdepapperna.

Eventuell ersättning för utlåningen ska beskattas enligt 42 kap. 1 § IL (prop. 1989/90:110 s. 710).

Om en person lånar ut värdepapper för blankning och sedan under utlåningstiden både köper och säljer andra värdepapper av samma slag och sort, ska han räkna med anskaffningsutgiften för de utlånade värdepapperna vid genomsnittsberäkningen av anskaffningsutgifterna för de sålda värdepapperna (se Skatteverkets ställningstagande 2006-10-18 (dnr 131 613360-06/111).

Den som lånar (blankaren)

Blankarens beskattning behandlas i 44 kap. 29 § IL som uttryckligen nämner delägarrätter och fordringsrätter.

Den som blankar ett värdepapper anses ha avyttrat det till ett belopp som motsvarar försäljningsintäkten och han anses ha anskaffat det för den faktiska anskaffningsutgiften.

Han ska således inte beskattas som om han förvärvat de lånade värdepapperna och lämnat tillbaka dem, utan vinster räknas ut på samma sätt som om han gjort en terminsaffär, dvs. sålt värdepapper han inte ägde för att sedan köpa dem i anslutning till leveransen.

Om blankaren vid lånetillfället har likadana värdepapper som dem han lånat, ska de redan innehavda värdepapperna i första hand anses ha avyttrats. Kapitalvinstbeskattning ska således ske omedelbart när han säljer de lånade värdepapperna (prop. 1989/90:110 s. 452 och 713–714).

Anskaffningsutgiften torde i sådana fall, med hänsyn till att lånet enligt den lagtekniska konstruktionen ska ignoreras, utgöras av anskaffningsutgiften för de tidigare ägda värdepapperna. En genomsnittsberäkning ska alltså inte omfatta marknadsvärdet på de lånade värdepapperna vid lånetillfället.

Vid återlämnandet av de lånade värdepapperna ska någon beskattning inte ske. Anskaffningsutgift för de köpta och återlämnade aktierna utgör anskaffningsutgiften för de aktier han har kvar efter blankningsaffären.

Om blankaren däremot inte har likadana värdepapper som dem han lånat, ska beskattning ske först när täckningsköp och återlämnande har skett, dock senast för beskattningsåret efter det då avyttringen skedde.

Av prop. 1989/90:110 s. 452 och 714 framgår att blankaren i detta fall ska ta upp hela försäljningslikviden till beskattning. Avdrag för anskaffningsutgiften ska ske för det år då återlämnandet skett. Avdragsbegränsningen på 70 % kan då bli tillämplig om utrymme för full kvittning inte finns.

> *Exempel*
>
> Om blankaren har exempelvis 30 aktier tidigare och lånar 100 samt säljer 100, ska omedelbar kapitalvinstbeskattning ske av de 30. Återstående 70 som ingår i blankningsaffären kapitalvinstbeskattas vid återlämnandet av de 100 lånade aktierna.

Om en blankare lånar och säljer värdepapper för blankning och efter försäljningen köper fler av samma slag och sort än som ska återlämnas, ska genomsnittsmetoden tillämpas då blankningsaffärens resultat ska beräknas (se Skatteverkets ställningstagande 2006-10-18, dnr 131 613360-06/111).

Den ersättning blankaren betalar för att han får låna värdepapper är avdragsgill som en löpande kostnad enligt 42 kap. 1 §, 2 st. IL (prop. 1989/90:110 s. 451).

Uppköp under blankningstiden

I vissa fall kan inte blankaren lämna tillbaka de värdepapper han lånat. Det kan t.ex. röra sig om aktier i ett bolag som köpts upp under blankningstiden. Blankaren återlämnar kontanter eller kanske aktier i ett annat bolag som lämnats i utbyte. Vid betalning respektive återlämnande får i sådana fall de ursprungligen utlånade aktierna anses avyttrade. Ersättning är de kontanter eller värdet på de värdepapper blankaren återlämnar. Beskattning bör ske vid den slutliga regleringen av förhållandet mellan blankaren och utlånaren. Innan dess kan det vara svårt att bedöma hur denna slutreglering kommer att ske. De ursprungligen lånade aktierna kan exempelvis komma ut på marknaden igen.

Vinster och förluster är skattepliktiga respektive avdragsgilla enligt de regler som i övrigt gäller för den egendom blankningsaffären avser. Detta innebär att en förlust på marknadsnoterade aktier får kvittas fullt ut mot kapitalvinster på aktier, andelar i utländska juridiska personer samt på andra marknadsnoterade delägarrätter utom andelar i räntefonder.

Avser blankningsaffären en marknadsnoterad fordran i svenska kronor är förlust avdragsgill fullt ut (avsnitt 32.3.2).

40 Fastighetsskatt och fastighetsavgift

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

Lag (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift

prop. 1984/85:18

prop. 2007/08:27

prop. 2007/08:156

Sammanfattning

Den 1 januari 2008 trädde en ny lag i kraft om kommunal fastighetsavgift som ska tillämpas från och med 2009 års taxering. Fastighetsavgift tas ut på bebyggda småhusenheter, småhus på lantbruksenhet och för bostadsdelen i hyreshus. Vid 2009 års taxering uppgår fastighetsavgiften för småhus till 6 000 kr dock högst 0,75 % av taxeringsvärdet. För bostadsdelen i hyreshus tas avgiften ut med 1 200 kr per lägenhet dock högst 0,4 % av taxeringsvärdet. För andra skattepliktiga fastigheter gäller som tidigare att de är skattepliktiga till fastighetsskatt. Privatbostäder i utlandet är, sedan lagen trädde i kraft, inte skatte- eller avgiftspliktiga.

Fastighetsskatten eller fastighetsavgiften baseras på fastighetstaxeringen och tas ut med viss procent av taxeringsvärdet. För att fastighetsskatt eller fastighetsavgift ska kunna tas ut på en fastighet måste således ett taxeringsvärde ha åsatts året före taxeringsåret. Vilken procentsats som ska tas ut är beroende av vilken typ av fastighet det är.

Ett antal lagar och regler har upphört från och med den 1 januari 2008. Detta gäller följande specialregler:

- den tillfälliga frysningen av underlaget för fastighetsskatt vid taxeringen 2008 och 2009,
- den tillfälliga begränsningen av fastighetsskatt på markvärdet vid 2007–2009 års taxeringar,
- dämpningsregeln,
- reduceringsbelopp vid om- och tillbyggnad av bostadshyreshus,
- nedsättning av fastighetsskatten på grund av brand eller dyl.,
- skattereduktion för fastighetsskatt (begränsningsregeln).

En ny begränsningsregel har emellertid införts för pensionärer m.fl.

Reglerna om skattelättnad under en tioårsperiod, som funnits för nybyggda småhus och bostadshyreshus, har förts över till systemet med kommunal fastighetsavgift.

Underlaget för fastighetsskatt och fastighetsavgift fastställs av Skatteverket vid inkomsttaxeringen. Skatten eller avgiften tas ut per helt kalenderår och betalas av den som är ägare till fastigheten vid ingången av beskattningsåret. Någon fördelning av underlaget vid ägarbyte under inkomståret ska således inte längre göras.

40.1 Vilka fastigheter är avgiftspliktiga?

Kommunal fastighetsavgift ska enligt 1 och 3§§ lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift (FAvL) betalas för uppförda bostadsbyggnader med tillhörande tomtmark som utgör småhusenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet.

Fastighetsavgiften grundas på de taxeringsenheter och värderingsenheter för bostäder som beslutas vid fastighetstaxeringen enligt följande.

- småhusenhet (värderingsenhet för småhus med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)
- hyreshusenhet (den del som består av värderingsenhet för bostäder med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)
- lantbruksenhet (den del som består av värderingsenhet för småhus med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)

För obebyggd tomtmark och för bostadsbyggnader under uppförande betalas fastighetsskatt. Detsamma gäller tomtmark där

tomtmarken och bostadsbyggnaden inte ingår i samma taxeringsenhet, se avsnitt 40.2.

Privatbostäder i utlandet är sedan den 1 januari 2008 inte längre skatte- eller avgiftspliktiga.

Undantag

Från skatte- och avgiftsplikt undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt FTL året före taxeringsåret (3 kap. FTL). Om en fastighet inte åsätts något taxeringsvärde för beskattningsåret utgår ingen fastighetsavgift eller fastighetsskatt.

Avgiftsplikten grundar sig på fastighetstaxeringen

Utgångspunkten vid bedömning av om skatte- eller avgiftsplikt föreligger är hur fastigheten betecknats vid den fastighetstaxering som gäller året före taxeringsåret.

Om inte taxeringsvärde, klassificering e.d. ändrats vid särskild fastighetstaxering ett senare år, gäller fortfarande den fastighetstaxering som åsattes vid den senaste allmänna eller förenklade fastighetstaxeringen. En fastighetstaxering gäller från fastighetstaxeringsårets ingång (1 kap. 3 § 2 st. och 16 kap. 1 § FTL).

I fråga om skatte- och avgiftsplikten är det karaktären på fastigheten enligt 3 kap. FTL som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36.)

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten eller fastighetsavgiften är densamma oberoende av om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Det har inte heller någon betydelse om fastigheten tillhör en aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Småhusenhet

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter.

En småhusenhet kan också bestå av enbart ett småhus eftersom tomtmarken ägs helt eller delvis av annan. Vanligt exempel är fritidshus på arrenderad tomtmark där ägaren till fritidshuset betalar fastighetsavgift medan ägaren till tomtmarken betalar fastighetsskatt.

Begreppet omfattar således både permanenthus och fritidshus. För att fastighetsavgift ska tas ut krävs också att småhuset är uppfört.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter räknas också som småhus.

Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Fastighetsavgiften för lantbruksenhet avser bara uppförda bostäder med tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

Hyreshusenhet

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas i allmänhet som hyreshusenheter.

I hyreshus med både *bostäder* och *lokaler* gäller olika skattesatser för de olika delarna. Vid fastighetstaxeringen delas taxeringsvärdet för hyreshus upp på en bostadsdel och en lokaldel. Bostadsdelen och lokaldelen utgör därför alltid skilda värderingsenheter. För hyreshusenheter erläggs fastighetsavgift för den del av hyreshusenheten som avser värderingsenhet för bostäder som är uppförda med tillhörande mark.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. framgår av fastighetstaxeringen.

Uppförda

Att småhuset eller hyreshuset med bostäder måste vara uppfört för att fastighetsavgift ska utgå innebär att byggnaderna med tillhörande tomtmark inte får vara taxerade som byggnad under uppförande. Bostaden eller lägenheten ska vara i sådant skick att den kan tas i bruk. Avgörande för bedömningen är hur byggnaden är inrättad den 1 januari fastighetstaxeringsåret.

Fastighetsskatt utgår i stället i de fall där småhusenheter, småhus på lantbruksenhet och bostadsdelen av hyreshusenheter innehåller tomtmark med bostadsbyggnad under uppförande eller obebyggd mark som är avsedd att bebyggas med bostäder. Skatteverket är av uppfattningen att fastighetsskatt även ska betalas för tomtmark med tillhörande bostadsbyggnad om byggnaden inte åsatts något byggnadsvärde för småhus eller hyreshus vid fastighetstaxeringen beroende på att byggnadens värde understiger 50 000 kr, Skatteverkets ställningstagande 2008-04-17 (dnr 131 234616-08/111).

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en del av en fastighet taxerats som en enhet eller att flera delar av olika fastigheter taxerats som en enhet. Bestämmelserna i FSL och FAvL ska i dessa fall tillämpas på samma sätt som när en hel fastighet utgör en taxeringsenhet.

40.2 Vilka fastigheter är skattepliktiga?

Fastighetsskatt ska enligt 1 § och 3 § lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt (FSL) betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som

- småhusenhet som består av småhus under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där småhuset ägs helt eller delvis av annan person än markägaren.
- lantbruksenhet om där ingår värderingsenheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. Skatteplikten omfattar småhus under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där småhuset ägs helt eller delvis av annan person än markägaren.
- hyreshusenhet som utgörs av värderingsenheter för lokaler med tillhörande tomtmark, lokaler under uppförande med tillhörande tomtmark, bostäder under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där byggnaden för bostäder och/eller lokaler ägs helt eller delvis av annan person än markägaren.
- industrienhet
- elproduktionsenhet.

För uppförda småhus, småhus på lantbruksenhet och hyreshus (bostadsdelen), ska i stället kommunal fastighetsavgift betalas, se avsnitt 40.1.

Privatbostäder i utlandet är sedan den 1 januari 2008 inte längre skatte- eller avgiftspliktiga.

Undantag

Från skatte- och avgiftsplikt undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt FTL året före taxeringsåret (3 kap. FTL). Om en fastighet inte åsätts något taxeringsvärde för beskattningsåret utgår ingen fastighetsavgift eller fastighetsskatt.

Fastighetsskatten grundar sig på fastighetstaxeringen

Utgångspunkten vid bedömning av om skatte- eller avgiftsplikt föreligger är hur fastigheten betecknats vid den fastighetstaxering som gäller året före taxeringsåret.

Om inte taxeringsvärde, klassificering e.d. ändrats vid särskild fastighetstaxering ett senare år, gäller fortfarande den fastighetstaxering som åsattes vid den senaste allmänna eller förenklade fastighetstaxeringen. En fastighetstaxering gäller från fastighetstaxeringsårets ingång (1 kap. 3 § 2 st. och 16 kap. 1 § FTL).

I fråga om skatte- och avgiftsplikten är det karaktären på fastigheten enligt 3 kap. FTL som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36).

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten eller fastighetsavgiften är densamma oberoende av om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Det har inte heller någon betydelse om fastigheten tillhör en aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Småhusenhet

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter. Begreppet omfattar både permanenthus och fritidshus. Fastighetsskatt ska betalas i de fall småhus (med tillhörande tomtmark) är under uppförande, då tomtmarken är obebyggd och då tomtmarken är bebyggd med småhus som har annan ägare.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter räknas också som småhus. Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Fastighetsskatten omfattar bostäder under uppförande, obebyggd tomtmark samt tomtmark som är bebyggd med småhus som har annan ägare. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

Hyreshusenhet

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas i allmänhet som hyreshusenheter.

I hyreshus med både *bostäder* och *lokaler* gäller olika skattesatser för de olika delarna. Vid fastighetstaxeringen delas taxeringsvärdet för hyreshus upp på en bostadsdel och en lokaldel. Bostadsdelen och lokaldelen utgör därför alltid skilda värderingsenheter.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. framgår av fastighetstaxeringen.

Fastighetsskatt betalas för lokaler med tillhörande tomtmark, lokaler under uppförande med tillhörande tomtmark, bostäder under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomt-

mark samt tomtmark där byggnaden för bostäder och/eller lokaler ägs helt eller delvis av annan person än markägaren.

Industrienheter m.m.

Fastighetsskatt tas även ut på industrienheter och elproduktionsenheter.

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en del av en fastighet taxerats som en enhet eller att flera delar av olika fastigheter taxerats som en enhet. Bestämmelserna i FSL ska i dessa fall tillämpas på samma sätt som när en hel fastighet utgör en taxeringsenhet.

40.3 Vem är skyldig att betala skatt eller avgift?

Skattskyldig/ avgiftsskyldig

Skattskyldig till fastighetsskatt och/eller avgiftsskyldig till fastighetsavgift är den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare (2 § FSL och 2 § FAvL). Av 1 kap. 5 § FTL framgår bland annat att den som innehar fastigheten med fideikommissrätt, tomträtt eller med ständig eller ärftlig besittningsrätt anses som ägare.

Samtliga ägare av skattepliktiga och avgiftspliktiga fastigheter, både fysiska och juridiska personer, ska betala fastighetsskatt och/eller fastighetsavgift. Detta oavsett om de är skattskyldiga till inkomstskatt eller inte. Det innebär att exempelvis ideella föreningar och stiftelser, stat och kommun samt personer bosatta i utlandet betalar fastighetsskatt/fastighetsavgift för skatte- och avgiftspliktiga fastigheter. De är därmed också deklarationsskyldiga (2 kap. 2 § p. 5, 4 § p. 2 och 7 § p 4 LSK).

Tomträttshavare

Tomträttshavare anses som ägare av fastighet enligt 1 kap. 5 § FTL. Den som innehar en fastighet med tomträtt ska således betala fastighetsavgift eller fastighetsskatt för både byggnaden och tomten

Bostadsrättsföreningar m.fl.

För fastigheter som innehas av bostadsrättsföreningar ska ägaren, dvs. normalt föreningen, betala fastighetsskatten/ fastighetsavgiften, inte de olika bostadsrättsinnehavarna.

Handelsbolag

Om ett handelsbolag eller kommanditbolag äger en fastighet, ska fastighetsskatt/fastighetsavgift betalas av bolaget.

Dödsbon

Dödsbon är själva skattskyldiga för sina fastigheter.

Skatt/avgift per kalenderår

Fastighetsskatten och fastighetsavgiften ska betalas för helt kalenderår av den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL anses som ägare (2 § FSL och 2 § FAvL). Överlåts fastigheten under året är det ändå den som var ägare vid kalenderårets ingång som betalar fastighetsskatt eller fastighetsavgift för hela året. Ett köpekontrakt innehåller vanligen en klausul som anger att äganderätten ska övergå till köparen först vid en senare tidpunkt. Här kan exempelvis anges att ”äganderätten till fastigheten övergår först på tillträdesdagen” eller ”äganderätten till fastigheten övergår till köparen först sedan kvitterat köpebrev överlämnats”. När det finns en äganderättsklausul i köpekontraktet så är det denna klausul som avgör äganderättens övergång. Saknas sådan klausul anses äganderätten övergå redan på köpekontraktsdagen (RÅ 1993 ref. 16). Avtalad tillträdesdag saknar däremot betydelse.

Exempel

Om ett köpekontrakt daterat 2008-12-10 anger att äganderätten ska övergå 2009-01-15, är säljaren ägare till fastigheten vid ingången av år 2009 och det är säljaren som ska betala kommunal fastighetsavgift eller fastighetsskatt för hela år 2009.

Säljare och köpare av en fastighet kan avtala att köparen utöver köpeskillingen för fastigheten ska ersätta säljaren för fastighetsskatt/fastighetsavgift som belöper på tid efter äganderättsövergången. Detta påverkar inte att det är ägaren vid årets ingång som ska påföras underlaget för fastighetsskatt/ fastighetsavgift. En sådan ersättning ska inte heller påverka kapitalvinstberäkningen, se Skatteverkets ställningstagande 2008-01-28 (dnr 131 47088-08/111).

Innan de nya reglerna började gälla den 1 januari 2008 skedde en proportionering av underlaget för fastighetsskatt efter den tid man faktiskt ägt fastigheten.

Delägarskap

Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin del av fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt/fastighetsavgift ska därför fördelas i proportion till innehavd andel. Detta gäller både när man äger en ideell andel i en fastighet och när man äger ett bestämt område av fastigheten.

Dold äganderätt

Om en person är lagfaren ägare till en fastighet kan i själva verket en annan person vara delägare i fastigheten, så kallad dold äganderätt (RÅ 1992 ref. 41). Dold äganderätt godtas vid taxering till fastighetsskatt och fastighetsavgift.

40.4 Gemensamma principer för beräkning av underlag

40.4.1 Allmänna regler

För svenska fastigheter är det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet utgångspunkt vid beräkning av underlaget för fastighetsskatt. Även vid beräkning av fastighetsavgift har taxeringsvärdet betydelse. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som ska ligga till grund för fastighetsskatten/fastighetsavgiften. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens/fastighetsavgiftens storlek ska påverkas.

Ändring av fastighetsindelningen

Om en fastighet nybildas under året och därför ännu inte åsatts något taxeringsvärde kan fastighetsskatt eller fastighetsavgift inte tas ut.

Underlag för fastighetsskatt utgörs av det taxeringsvärde som gäller under ett visst kalenderår för en vid detta års ingång befintlig taxeringsenhet.

Sådant underlag ska inte jämkas för att en fastighet under året förändras genom fastighetsbildning (ombildas) eller upphör att existera (avregistreras). Underlag för fastighetsskatt/fastighetsavgift påverkas inte heller av en sådan förändring eller avregistrering.

40.4.2 Olika räkenskapsår

Fastighetsskatten och fastighetsavgiften beräknas för kalenderår.

Kalenderår

För den som har kalenderår som räkenskapsår eller i de fall fastigheten inte ingår i näringsverksamhet, beräknas fastighetsskatten/fastighetsavgiften således för kalenderåret.

Brutet räkenskapsår

Fastighetsskatt och fastighetsavgift tas ut på grund av innehav av fastighet vid ingången av kalenderåret. Vid ett förlängt räkenskapsår som innefattar två ingångar av kalenderår tas således dubbel fastighetsskatt/fastighetsavgift ut. Vid ett förkortat räkenskapsår som inte innefattar ingången av något kalenderår tas ingen fastighetsskatt/fastighetsavgift ut.

Om ett brutet räkenskapsår löper över ikraftträdandet, av de nya reglerna om fastighetsskatt/fastighetsavgift den 1 januari 2008, ska vid 2009 års taxering fastighetsskatt betalas för den del av räkenskapsåret som avser tid före ikraftträdandet och fastighetsavgift/fastighetsskatt för hela kalenderåret 2008.

Reglerna om begränsad fastighetsskatt på mark (markbegränsningsregeln), frysning av underlaget för fastighetsskatt och dämpningsregeln har upphört den 31 december 2007. Dessa regler kan bli tillämpliga på dem som har brutet räkenskapsår som omfattar 2007 (se Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 1, sid. 780).

Två räkenskapsår

Om två räkenskapsår taxeras samma taxeringsår, tas fastighetsskatt/fastighetsavgift ut för varje år för sig. Avdrag görs också för varje år för sig.

40.4.3 Avdrag vid inkomsttaxeringen

Privatbostadsfastighet

För privatbostadsfastigheter är fastighetsskatten/fastighetsavgiften inte avdragsgill.

Näringsfastighet

Fastighetsskatten/fastighetsavgiften räknas som en speciell skatt (16 kap. 17 § IL) och för näringsfastigheter är den en avdragsgill driftkostnad i näringsverksamheten. Säljare och köpare av fastighet kan avtala om att köparen ska kompensera säljaren för fastighetsskatt som denna påförs avseende tiden efter äganderättens övergång. Denna kompensation ska ses som en skattepliktig intäkt för säljaren och en avdragsgill kostnad för köparen om fastigheten utgör en näringsfastighet, se Skatteverkets ställningstagande 2008-01-28 (dnr 131 47088-08/111).

Undantag bostadsrättsföreningar

Bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag som är privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL beskattas inte för intäkter och kostnader som hör till fastigheten. De har därmed inte rätt till avdrag för fastighetsskatt och fastighetsavgift.

Jordbruksfastigheter

Eftersom fastighetsskatten/fastighetsavgiften belöper på bostadsdelen blir avdragsrätten beroende av om bostadsdelen ingår i näringsfastigheten eller om den brutits ut som privatbostad.

Tidpunkt för avdrag

Fastighetsskatt/fastighetsavgift tas ut för kalenderår. Avdrag medges för det beskattningsår på vilket skatten belöper.

Om två räkenskapsår ska taxeras samma taxeringsår, ska fastighetsskatten/fastighetsavgiften dras av var för sig på respektive räkenskapsår.

40.5 Underlag för fastighetsskatt

Taxeringsvärdet

För svenska fastigheter är det, det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet, som är utgångspunkten för uttag av fastighetsskatt. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som avses. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens storlek ska påverkas.

Småhusenhet

För småhusenheter som är bebyggda med bostäder tas fastighetsavgift ut, se avsnitt 40.6. Fastighetsskatt tas ut på småhusenheter om

- de är obebyggda,
- det finns byggnad som ägs av annan,
- det finns byggnad som är under uppförande.

I dessa fall är fastighetsskatten 1 % av underlaget för fastighetsskatt. Underlaget är fastighetens taxeringsvärde. Det samma gäller för småhus på lantbruksenhet. För småhusenheter med byggnad som ägs av annan betalar den som äger marken fastighetsskatt för denna medan den som äger byggnaden betalar fastighetsavgift för byggnaden.

Industrienhet

En industrienhet är en byggnad avsedd för industriell verksamhet samt tillhörande tomtmark. Till industrienhet räknas också täktmark och byggnad på täktmark. Fastighetsskatt tas ut på industrienheter med 0,5 % av taxeringsvärdet.

Vattenkraftverk

För en sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk ska fastighetsskatt tas ut med 2,2 % av taxeringsvärdet. Detta gäller från den 1 januari 2007 övergångsvis enligt lag (2006:2) om fastighetsskatt avseende vissa elproduktionsenheter vid 2007–2011 års taxeringar.

Vindkraftverk

För en sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk ska skatt tas ut med 0,2 % av taxeringsvärdet.

Hyreshus (Rättat)

För hyreshus tas fastighetsskatt ut med 1 % av taxeringsvärdet för lokaler med tillhörande tomtmark och för lokaler under uppförande med tillhörande tomtmark. Fastighetssskatten är 0,4% av taxeringsvärdet för hyreshusenheter med bostäder under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där byggnaden för bostäder och/eller lokaler ägs helt eller delvis av annan person än markägaren. För uppförda bostäder tas fastighetsavgift ut, se avsnitt 40.6.

40.6 Underlag för fastighetsavgift

Småhus

Kommunal fastighetsavgift utgör 6 000 kr för varje småhus med tillhörande tomtmark dock högst 0,75 % av taxeringsvärdet. Om en taxeringsenhet består av flera uppförda småhus ska jämförelsen ske för varje småhus med tillhörande tomtmark. Beloppet 6 000 kr jämförs således med ett belopp motsvarande 0,75 % av småhusets byggnadsvärde och tomtmarksvärde.

Detta innebär att en värderingsenhet småhus med tillhörande värderingsenhet tomtmark får en fastighetsavgift med 6 000 kr om taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter är 800 000 kr eller högre.

Om tomtmarken är gemensam för flera småhus och inget av dem har nedsatt fastighetsavgift på grund av nyproduktion, ska hela tomtmarksvärdet hänföras till det småhus som har det högsta byggnadsvärdet. Motsvarande ska gälla om tomtmarken är gemensam för flera småhus som på grund av nyproduktion har halverad avgift, se Skatteverkets ställningstagande 2008-07-10 (dnr 131 295054-08/111). Se vidare avsnitt 40.7 under kantrubriken ”Flera byggnader på samma taxeringsenhet”.

Hyreshus

Vid 2009 års taxering är fastighetsavgiften för bostadsdelen i ett hyreshus 1 200 kr per bostadslägenhet dock högst 0,4 % av taxeringsvärdet för värderingsenheten för bostäder med tillhörande värderingsenhet tomtmark (3 § FAvL). Med bostadslägenhet avses, enligt 4 § FAvL, en sådan lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad.

Indexering

Fastighetsavgiften indexeras med en kopplig till inkomstbasbeloppet. För 2009 och senare kalenderår ska fastighetsavgiften ökas eller minskas med ett belopp som motsvarar inkomstbasbeloppets förändring mellan år 2008 och det aktuella kalenderåret. Förändringen bestäms med två decimaler och avgiften bestäms till hela kronor.

Inkomstbasbeloppet 2008 var 48 000 kr. Inkomstbasbeloppet för 2009 uppgår till 50 900 kr. Fastighetsavgiften ska därmed vid 2010 års taxering indexeras med 106,04 %. Fastighetsavgiften för småhus uppgår därmed till högst 6 362 kr och för hyreshus blir avgiften högst 1 272 kr per bostadslägenhet.

40.7 Nedsättning av fastighetsavgift

Värdeår

För nybyggda bostäder i småhus, småhus på lantbruksenhet och bostadshyreshus utgår ingen fastighetsavgift eller reducerad fastighetsavgift. Dessa regler har knutits till värdeåret som åsätts vid fastighetstaxering. För att reglerna om nedsättning av fastighetsavgift ska bli aktuella krävs normalt att det för byggnaden beräknats ett värdeår som utgör året före fastighetstaxeringsåret, 6 § FAvL.

Värdeår = byggnadsår

Värdeår åsätts byggnad vid fastighetstaxeringen och utgångspunkten är att det motsvarar det år byggnaden uppfördes.

Exempel

Ett bostadshyreshus byggdes färdigt 2008. Vid fastighetstaxeringen 2009 åsätts värdeåret 2008. Detta värdeår gäller från den 1 januari 2009 och ligger till grund för beräkningen av fastighetsavgiften i deklarationen taxeringsår 2010. Med färdigt menas att det är inflyttningsklart till övervägande del, jämför Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2006:13, 9 §.

För hyreshus är det främst den återstående ekonomiska livslängden som har betydelse för värdeåret. Denna påverkas främst av om- och tillbyggnader och andra större byggnadsåtgärder.

Byggnation kan ändra värdeåret

Om en större byggnation skett efter det att byggnaden färdigställts kan ett nytt senare värdeår ha åsatts. Detta sker vid fastighetstaxeringen året efter byggnationen och gäller från det årets ingång.

För småhus ändras värdeåret av om- eller tillbyggnader som ökar småhusets boyta, se SKVFS 2008:4, 9 §.

Det nya värdeåret kan beräknas till ett årtal fr.o.m. det gamla värdeåret t.o.m. det år byggnationen skett.

Det vid fastighetstaxeringen åsatta värdeåret kan i undantagsfall frångås (prop. 1990/91:54 s. 193, prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11).

Värdeår saknas

I vissa undantagsfall åsätts inget värdeår.

Byggnad under uppförande

Om en byggnad uppförs över en tidsperiod som sträcker sig över ett kalenderårsskifte t.ex. mellan år 1 och år 2, åsätts byggnaden ett taxeringsvärde, s.k. värde för byggnad under uppförande, vid fastighetstaxering år 2. Detta värde baseras på nedlagda kostnader under år 1. Något värdeår åsätts emellertid inte eftersom byggnaden inte är färdig. Om huset byggs färdigt år 2 åsätts i stället i allmänhet ett värdeår vid fastighetstaxering år 3. Det kan emellertid inträffa att taxeringsvärdepåverkan år 3 är så låg jämfört med de kostnader som läggs ner under år 2 att det på grund av de spärregler som gäller vid särskild fastighetstaxering inte görs någon ny fastighetstaxering år 3. Den gamla fastighetstaxeringen från år 2 kommer då att gälla även år 3 och något värdeår åsätts inte.

För att avgiftslättnad de första tio åren efter nybyggnationen ändå ska erhållas har en särskild bestämmelse införts i 6 § FAvL. I sådana fall ska man utgå från det värdeår som skulle ha åsatts (år 3) om fastighetstaxering skett.

Nedsatt avgift för nybyggda bostadshus

Nybyggda småhus och bostadshyreshus har, även efter införandet av fastighetsavgift, hel eller halv avgiftsminskning i tio år, precis som tidigare har gällt för fastighetsskatten. Avgiftslättnaden börjar inkomståret efter nybyggnadsåret, under förutsättning att huset då har blivit taxerat och fått ett värdeår (nybyggnadsåret) vid fastighetstaxeringen.

Exempel

Ett hus byggs färdigt 2008. Vid fastighetstaxeringen 2009 åsätts byggnaden värdeåret 2008. Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 2009. Vid inkomsttaxeringarna 2010−2014 tas således ingen fastighetsavgift ut. Vid inkomsttaxeringarna 2015−2019 tas halv fastighetsavgift ut.

Den bostadsfastighet som inkomståret 2008 befinner sig i en tioårig lättnadsperiod som börjat med fastighetsskatten, fortsätter nu utan avbrott med avgiftsminskning av den nya fastighetsavgiften.

Om- eller tillbyggnader på äldre småhusfastigheter leder inte till avgiftsfrihet eller nedsatt avgift. Så sker bara om åtgärderna är så omfattande ytmässigt sett, att de i praktiken motsvarar en nybyggnad och byggnaden får ett värdeår som motsvarar året för tillbyggnaden.

Exempel

Tillbyggnaden sker år 2008. Vid fastighetstaxeringen 2009 åsätts värdeåret 2003. Någon avgiftsfrihet/nedsatt avgift erhålls då inte. Det hade krävts att byggnaden åsatts värdeåret 2008.

För nybyggda hyreshus som helt eller delvis innehåller bostäder betalas ingen fastighetsavgift på bostadsdelen under de fem första åren och halv fastighetsavgift på bostadsdelen under de följande fem åren. Detta gäller oavsett om byggnaden består av huvudsakligen bostäder eller inte.

Exempel

Ett hus med hälften bostäder, hälften lokaler byggs färdigt 2008. Vid fastighetstaxeringen 2009 åsätts byggnaden värdeåret 2008 och hela fastigheten taxeringsvärdet 4 000 000 kr, varav hälften avser bostäder.

Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 2009. Vid 2010−2014 års taxering tas ingen fastighetsavgift ut

på bostadsdelen. Vid 2015−2019 års taxering tas halv fastighetsavgift ut på bostadsdelen. (För lokaldelen med tillhörande tomtmark betalas fastighetsskatt.)

Nedsättning görs på den del av taxeringsvärdet som belöper på bostäder med tillhörande tomtmark. Det innebär att bostadsdelen av byggnaderna samt den del av tomtmarken som hänförs till bostäder kan få nedsatt avgift

Nedsättningen gäller endast kommunal fastighetsavgift och inte fastighetsskatt. För obebyggda tomter betalas därmed full fastighetsskatt. Detta gäller även en bebyggd tomt, om huset ägs av någon annan än den som äger tomten utan att tomträtt föreligger. Detta eftersom tomtmarken i det fallet inte ingår i samma taxeringsenhet.

Om det sker en förändring i fastighetsindelningen följer avgiftsfriheten bostadsbyggnaden. Det innebär att om exempelvis en avstyckning av enbart tomtmark görs kommer skattefriheten att stanna på stamfastigheten. Om däremot bostadshuset hör till den avstyckade nybildade fastigheten kommer skattefriheten att gälla den avstyckade fastigheten.

Det fanns tidigare en möjlighet att få nedsättning av fastighetsskatten när en eller flera bostäder eller lokaler inte kunde hyras ut eller stod tomma på grund av pågående byggnationer. Denna bestämmelse är sedan den 1 januari 2008 avskaffad.

Flera byggnader på samma taxeringsenhet

Om det finns flera byggnader på samma småhusenhet men med olika värdeår, görs bedömningen för varje byggnad för sig (jfr prop. 1989/90:110 s. 732).

Detsamma gäller om det finns flera byggnader med olika värdeår på samma lantbruksenhet.

Om byggnadsåtgärder vidtas i sådan omfattning att värdeåret påverkas utan att det därmed kommer att fastställas till året före fastighetstaxeringsåret går man inte miste om en redan påbörjad generell nedsättning av fastighetsavgiften. Denna löper således vidare på vanligt sätt.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns flera värderingsenheter småhus ska tomtmarken anses tillhöra det eller de småhus som inte har fått en minskad fastighetsavgift. Skulle samtliga småhus ha erhållit nedsättning av fastighetsavgiften så ska tomtmarken anses tillhöra de eller det småhus med lägst grad av nedsättning, 6 § FAvL. Om småhusen råkar ha samma grad av nedsättning (halverad avgift) ska tomtmarken hänföras

till det småhus som har högst byggnadsvärde, Skatteverkets ställningstagande 2008-07-10 (dnr 131 295054-08/111).

40.8 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer

Den tidigare lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt upphörde att gälla den 1 januari 2008 men har ersatts av lag (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift som trädde i kraft den 1 december 2008 och ska tillämpas första gången vid 2009 års taxering för hela inkomståret 2008.

Berättigade till skattereduktion

Lagen begränsar uttaget av fastighetsavgift genom skattereduktion för fysiska personer som har varit ägare till en s.k. reduktionsfastighet för vilken avgiftsskyldighet råder. Fastigheten ska ha innehafts under hela året före taxeringsåret. Reglerna omfattar pensionärer (personer som fyllt 65 år vid ingången av året före taxeringsåret), personer som får sjuk- eller aktivitetsersättning samt personer som får ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Reduktionsfastighet

Reduktionsfastigheten ska vara en småhusenhet eller ett småhus inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. Fastighetens ägare ska också ha varit bosatt på fastigheten under hela året före taxeringsåret.

Spärrbelopp

Begränsningen av fastighetsavgiften sker genom en skattereduktion. Lagen innebär att fastighetsavgiften inte ska överstiga fyra procent av den skattskyldiges inkomst det s.k. spärrbeloppet. Den skattskyldiges inkomst beräknas i detta fall till summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten och överskott i inkomstslaget kapital. Eventuellt underskott i inkomstslaget kapital beaktas inte.

Fastighetsavgiften kan som lägst reduceras till 2 800 kr för inkomståret 2008. För år 2009 och senare justeras beloppet med hänsyn till förändringen av prisbasbeloppet. För det fall att fastighetsavgiften överstiger spärrbeloppet ska den avgiftsskyldige tillgodoräknas en skattereduktion som motsvarar skillnaden mellan avgiften och spärrbeloppet. Skattereduktion kan numera inte tillgodoräknas dödsbon. En annan förändring gentemot vad som gällde tidigare är att det endast är den avgiftsskyldiges inkomst och inte hushållets gemensamma inkomst och förmögenhet som räknas med.

Ställningstaganden

1990-07-02 (D19-735-90), 319
1992-03-30 (20035-92/200), 401
1993-04-28 (12713-93/200), 381
1996-05-10 (3798-96/900), 409
1996-06-13 (3358-94/900), 409
1998-11-18 (10145-98/900), 673
2000-11-28 (10503-00/120), 339
2004-03-30 (130 281559-04/113), 525
2004-09-17 (130 538987-04/113), 373
2004-09-23 (130 558762-04/113), 385
2004-09-24 (130 568631-04/113), 531, 592
2004-10-06 (130 578665-04/111), 288
2004-10-08 (130 591771-04/111), 749
2004-10-21 (130 615327-04/111), 694
2004-10-26 (599103-04/111), 387
2004-10-27 (130 614124-04/111), 236
2004-11-08 (130 624867-04/111), 171
2004-12-01 (130 657566-04/111), 556, 663
2004-12-08 (130 696051-04/111), 349
2004-12-14 (130 645783-04/111), 417
2005-01-31 (130 19427-05/111), 101, 290, 526
2005-02-03 (130 11673-05/111), 372
2005-02-11 (131 74337-05/111), 773
2005-02-15 (131 90551-05/111), 709
2005-02-21 (130 90533-05/111), 673
2005-02-22 (130 90548-05/111), 233, 240
2005-02-24 (130 10669 05/111), 635
2005-03-02 (130 9471-05/111), 496
2005-03-03 (131 113752-05/111), 750
2005-03-18 (130 156509-05/111), 298
2005-03-31 (130 205744-05/111), 233, 236
2005-04-11 (131 192631-05/111), 774
2005-04-12 (130 199160-05/111), 242
2005-04-12 (131 186604-05/111), 468
2005-04-12 (131 192631-05/11), 563
2005-04-14 (130 196570-05/111), 668
2005-04-22 (130 218477-05/111), 638
2005-05-02 (130 225096-05/111), 230
2005-05-04 (130 103335-05/111), 104, 263
2005-05-13 (130 230419-05/111), 261
2005-05-23 (130 300993-05/111), 637
2005-05-30 (130 318874-05/111), 314
2005-06-03 (130 299804-05/111), 586, 623
2005-06-10 (130 336194-05/111), 639
2005-06-13 (130 341500-05/111), 262
2005-06-20 (130 278670-05/111), 336
2005-07-04 (130 367729-05/111), 359
2005-07-04 (130 386586-05/111), 316
2005-09-07 (130 443481-05/111), 258
2005-09-26 (130 362366-05/111), 226
2005-09-30 (131 518252-05/111), 367
2005-10-12 (131 521680-05/111), 464
2005-10-25 (131 522869-05/111), 385
2005-11-08 (130 520784-05/111), 592
2005-11-08 (131 478187-05/111), 556, 558, 670, 709
2005-11-08 (131 520784-05/111), 622, 640
2005-11-09 (601452-05/111), 625
2005-11-15 (131 608749-05/111), 638
2005-11-30 (130 628591-05/111), 242
2005-12-09 (131 628459-05/111), 365
2005-12-28 (131 672135-05/111), 385
2006-01-31 (131 29691-06/111), 441
2006-01-31 (131 63168-06/111), 226

2006-04-04 (131 207727-06/111), 548
2006-04-18 (131 212503-06/111), 525
2006-04-28 (131 233241-06/111), 236
2006-05-11 (131 291293-06/113), 530, 532
2006-05-31 (131 303880-06/111), 638
2006-06-13 (131 347574-06/111), 429
2006-06-16 (131 376035-06/111), 637, 639
2006-06-16 (131 380198-06/111), 625
2006-06-19 (131 380192-06/111), 622, 640
2006-10-06 (131 421488-06/111), 387
2006-10-09 (131 571875-06/111), 639
2006-10-18 (131 613360-06/111), 780, 781
2006-10-24 (131 318472-06/111), 441
2006-11-02 (131 644285-06/111), 216
2006-11-14 (131 671445-06/111), 355, 367
2006-11-17 (131 699788-06/111)., 526
2006-11-24 (131 718880-06/111), 328
2006-12-15 (131 741140-06/111), 550
2006-12-29 (131 3716-06/111), 369
2007-01-19 (131 784451-06/111), 460
2007-01-24 (131 1292-07/111), 630
2007-01-24 (131 45224-07/111), 219
2007-03-06 (131 164347-07/111), 388
2007-03-26 (131 175287-07/111), 561
2007-04-03 (131 171768-07/111), 518
2007-04-04 (131 230825-07/111), 100
2007-05-16 (131 315541-07/111), 356, 386
2007-05-25 (131 242815-07/111), 235
2007-06-14 (131 402279-07/111), 202
2007-06-21 (131 287635-07/111), 444, 468
2007-09-04 (131 545986-07/111), 361
2007-09-12 (131 557391-07/111), 268
2007-10-01 (131 238572-07/111), 218
2007-10-30 (131 649571-07/111), 635, 639
2007-10-30 (131-649571-07/111), 499
2007-11-06 (131 632949-07/111), 542
2007-11-16 (131-678347-07/111), 499, 509
2007-12-03 (131 677265-07/111), 550
2007-12-17 (131 649571-07/111), 635
2007-12-20 (131 745783-07/111), 655
2008-01-28 (131 47088-08/111), 790, 792
2008-02-29 (131 139638-08/111), 350
2008-04-03 (131 185310-08/111), 560, 561
2008-04-16 (131 99609-08/111), 575
2008-04-17 (131 234616-08/111), 786
2008-05-29 (131 311414-08/111), 383
2008-06-05 (131 344760-08/111), 356, 390
2008-06-09 (131 349547-08/111), 425
2008-06-19 (131 337970-08/111), 648
2008-06-19 (131 337974-08/111), 649
2008-06-19 (131 337978-08/111), 649
2008-07-10 (131 295054-08/111), 794, 798
2008-08-21 (131 484465-08/111), 223
2008-09-08 (131 526846-08/111), 687
2008-09-22 (131 555950-08/111), 397
2008-10-18 (131 608698-08/111), 464
2008-10-27 (131 574071-08/111), 360
2008-11-11 (131 657877-08/111), 695, 704
2008-11-11 (131 657884-08/111), 251
2008-11-11 (131 662138-08/111), 557
2008-11-14 (131 508944-08/111), 352
2008-12-01 (131 705981-08/111), 695, 704
2008-12-11 (131 689760-08/111), 106, 223
2008-12-12 (131 704346-08/111), 396
2008-12-23 (131 743885-08/111), 344
2009-01-26 (131 118545-09/111), 446, 448

Sökordsregister till IL

A

Ackumulerad inkomst	66 kap.
Aktiebolag	2 kap. 4§
Aktier, avyttring av	48 kap.
Aktiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Allframtidsöverlåtelser	45 kap. 6–9 §§
Allmänna avdrag	62 kap.
Andelar i HB, avyttring av	50 kap.
Andelar i HB, avyttring i näringsverksamhet	51 kap.
Andelsbyte	48 a kap. 2§
Andelshus	2 kap. 16§
Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	14 kap. 16§
Anskaffningsvärde för andelar förvärvade före 1990	43 kap. 17§
Anskaffningsvärde för byggnader	19 kap. 8–16§§
Anskaffningsvärde för lager och pågående arbeten	17 kap. 2 och 33§§
Arbete i bostaden	16 kap. 34–35§§
Arbetsgivaransvar	9 kap. 11§
Arbetsgivarorganisationer, avgifter till	16 kap. 13§
Arbetslöshet	11 kap. 35–36§§
Arbetsresor	12 kap. 26–30§§
Arbetsresor i näringsverksamhet	16 kap. 28§
Arv	8 kap. 2§
Arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter	26 kap. 14§
Avdrag i inkomstslaget tjänst	12 kap.
Avdrag i näringsverksamhet	16 kap.
Avgränsning av inkomstslaget kapital	41 kap. 1–5§§
Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	13 kap.
Avgränsning av inkomstslaget tjänst	10 kap. 1-4§§
Avkastningsskatt på pensionsmedel, avdrag för	16 kap. 17§
Avskattning vid karaktärsbyte	41 kap. 6§
Avyttring	44 kap. 3–10§§
Avyttring av näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar	25 a kap.
Avyttring av tillgångar för personligt burk	52 kap.

Avyttringar till företag i intressegemenskap	25 a kap.
B	
Barn	2 kap. 21§
Barn, ersättning till	60 kap. 2, 12, 14§§
Barnbidrag	8 kap. 9§
Barnpension	11 kap. 40§
Begravningshjälp	8 kap. 26§
Begränsat skattskyldiga	3 kap. 17–21§§
Beloppsspärren	40 kap. 10–13, 15–17§§
Benefika förvärv	44 kap. 21–22§§
Beskattningsbar förvärvsinkomst	1 kap. 5, 7§§
Beskattningstidpunkt kapitalvinster/förluster	44 kap. 26–32§§
- inkomstslaget tjänst	10 kap. 8–15§§
- kapital	41 kap. 8–11§§
- näringsverksamhet	14 kap. 2–9§§
Beskattningsår för - fysiska personer	1 kap. 13§
- inkomster i handelsbolag	1 kap. 14§
- juridiska personer	1 kap. 15 §
Beskattningsår vid fusioner och fissioner	37 kap. 19§
Beskickningspersonal; svensk	3 kap. 4§
Beskickningspersonal; utländsk	3 kap. 15§§
Bilförmån	61 kap. 5–11, 19§§
Bistånd	8 kap. 11–12§§
Blodgivning m.m.	8 kap. 29§
Bodelning	8 kap. 2§
Bostadsförmån	61 kap. 20–21§§
Bostadsbidrag	8 kap. 10§
Bostadsrätter, avyttring av	46 kap.
Brandförsäkring för all framtid	16 kap. 21§
Brott, förlust på grund av	16 kap. 20§
Byggnader	19 kap.
Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag	19 kap. 24–25§§
Byggnadsinventarier	19 kap. 19–21§§
Byggnadsrörelse	27 kap. 2–8, 18§§
Bär-, svamp- och kottplockning	8 kap. 28§
D	
Definitioner	2 kap.
Definition - inkomstslaget tjänst	10 kap. 5–7§§
- pension	10 kap. 5§§
- periodiskt understöd	10 kap. 6§
- försäkring i tjänsten	10 kap. 7§

Delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag	56 kap. 6§
Delägare i privatbostadsföretag, förmåner för	15 kap. 4§
Delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster	39 a kap. 5§
Delägarrätter, avyttring av	48 kap.
Dispens för pensionssparavdrag	59 kap. 8–12§§
Dödsbon	4 kap.
E	
EEIG	5 kap. 2§
Egenavgifter	2 kap. 26§, 12 kap. 36§
Egenavgifter, avdrag för	16 kap. 29–31§§, 62 kap. 5§
Ersättningsfonder	31 kap., 45 kap. 17–18§§
Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk	11 kap. 41§
Ettårsregeln	3 kap. 9–13§§
Europabolag	2 kap. 4 §
Europeiska universitetsinstitutet; personal vid	3 kap. 5§
EU-tjänstemän	3 kap. 6§
Expansionsfonder	34 kap.
F	
Familjebeskattning	60 kap.
Fast driftställe	2 kap. 29§
Fastighet	2 kap. 6§
Fastigheter, avyttring av	45 kap.
Fastigheter förvärvade före 1952	45 kap. 28–29§§
Fastighetsreglering	45 kap. 5§
Fastighetsägare	2 kap. 7§
Fissioner	37 kap.
Flyktingar	8 kap. 13§
Fordringsrätter, avyttring av	48 kap.
Forskning och utveckling	16 kap. 9§
Frukt- och bärodlingar	20 kap. 17–19§§
Fusioner	37 kap.
Fusion eller fission, utgifter för	16 kap. 7§
Fysiska personer; skattskyldighet för	3 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	56 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag; utdelning och kapitalvinst	57 kap.
Förbjudna lån; inkomstslaget tjänst	11 kap. 45§
Förbjudna lån; inkomstslaget näringsverksamhet	15 kap. 3§
Förbättringsutgifter för fastigheter	45 kap. 11–15§§

Förbättringsutgifter för bostadsrätter 46 kap. 8–12§§
Företag i intressegemenskap 17 kap. 22c§
Företagsledare 56 kap. 6§
Förklaringar av termer och uttryck 2 kap.
Förlustavyttring från HB till företag i intressegemenskap 46 kap. 16§
Förluster på grund av redovisningsskyldighet 12 kap. 33§
Förlust vid avyttring av HB-andel 50 kap. 9–11§§
Förmåner 11 kap. 2–28§§
Förpliktelser 44 kap. 15§
Försäkring av finansiella instrument 55 kap. 5–9, 11§§
Försäkringsaktiebolag 2 kap. 4 §
Försäkringsföretag 39 kap. 2–13§§
Försäkringsåterbäring 8 kap. 24§
Förvaltningsutgifter 42 kap. 6§
Förvärvsinkomst 1 kap. 5§
Föräldrapenning 11 kap. 31§

G

Garantiutgifter 16 kap. 3–6§§
Grundavdrag 63 kap.
Grundläggande bestämmelser 1 kap.
Grupplivförsäkringar 16 kap. 25§
Grupplivförsäkringar enligt vissa avtal 15 kap. 9§
Gåva 8 kap. 2§

H

Handel med fastigheter 27 kap. 2–8, 18§§
Handelsbolag 5 kap.
Handelsbolags avyttring till företag i intressegemenskap 45 kap. 31§
Handelsbolags överlåtelse till delägare m.fl. 45 kap. 30§
Hemresor 12 kap. 24§
Hittelön o.likn. 8 kap. 30§
Hobbyverksamhet, avdrag i 12 kap. 37§
Hyreshusenhet 2 kap. 15§
Hälso- och sjukvård m.m., avdrag för 16 kap. 22–24§§

I

Ideella föreningar 7 kap. 7–13§§
Industrienhet 2 kap. 15§
Inkomstslaget tjänst 10–12 kap.
Inkomster i annat än pengar 61 kap.
Inskränkningar i avdragsrätten under tjänst 12 kap. 2–4§§

Inställelse i domstol	8 kap. 27§
Inställelseresor	12 kap. 25§
Insättningsgaranti	55 kap. 2–4§§
Intäkter i näringsverksamhet	15 kap.
Inventarier	18 kap.
Inventarier vid fastighetsavyttring	45 kap. 10§
Investerarskydd	55 kap. 5–11§§
Investeringsfonder	6 kap. 5§, 39 kap. 14–20§§
Investmentföretag	39 kap. 14–20§§
J	
Juridisk person; definition	2 kap. 3§
Juridiska personer; skattskyldighet för	6 kap.
- obegränsat skattskyldiga	6 kap. 3–6§§
- begränsat skattskyldiga	6 kap. 7–17§§
K	
Kapitalförluster	44–54 kap.
Kapitalförluster på delägarrätter och fordringsrätter	48 kap. 19–27§§
Kapitalförsäkring	8 kap. 14§, 58 kap. 2–20, 34§§
Kapitalintäkter	42 kap.
Kapitalkostnader	42 kap.
Kapitalvinst näringsbeting andel	25 a kap.
Kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital	41 kap.2§
Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet	25 kap.
Kapitalvinster	44–54 kap.
Kommissionärsförhållanden	36 kap.
Kommunalförbund	7 kap. 2§
Kommunal inkomstskatt	65 kap. 3–4§§
Kommuner	7 kap. 2§
Kommunalt bidrag	44 kap. 18§
Koncernbidrag	35 kap.
Koncernbidragsspärren	40 kap. 10, 14, 18–19§§
Koncerninterna andelsavyttringar	25 kap. 6–27§§
Koncern, svensk	2 kap. 5§
Kontraktsnedskrivning	18 kap. 23§
Kooperativa föreningar	39 kap. 21–24§§
Kostförmån	61 kap. 3–4, 13–14§§
Kungahuset	3 kap. 16§
Kvotering i kapital	45 kap. 33§
Kvotering av kapitalvinst	46 kap. 18§
Kärnbränsle	16 kap. 6§

L
Lager 17 kap. 3–22§§
Landsting 7 kap. 2§
Lantbruksenhet 2 kap. 15§
Levnadskostnader m.m. 9 kap. 2–3§§
Livräntor 11 kap. 37§
Livräntor som ersättning 44 kap. 35–39§§
Lotterier 42 kap. 25§
Lotterivinster 8 kap. 3§
Lågbeskattade inkomster 39 a kap. 5-8§§
Lägenhetsutrustning 46 kap. 4§
M
Makar och sambor 2 kap. 20§
Make, ersättning till 60 kap. 3–11, 13–14§§
Marie Curiestipendium 11 kap. 46§
Markanläggningar 20 kap.
Markinventarier 20 kap. 15–16§§
Marknadsnoterad delägarrätt eller fordringsrätt 48 kap. 5§
Marknadsvärdet överskrids 44 kap. 17§
Medlemsavgifter 15 kap. 2§
Medlemsfrämjande förening 39 kap. 21a§
Mervärdesskatt, ingående 16 kap. 16§
Mervärdesskatt, utgående 15 kap. 6§
Mutor 9 kap. 10§
N
Nyttjanderättshavares förbättringar 19 kap. 26–29§§
Näringsbetingad andel 24 kap. 13–16§§
Näringsbetingade andelar, avyttring 25 a kap.
Näringsbidrag 29 kap.
Näringsbidrag; utgifter som täcks av 44 kap. 18§
Näringsbostadsrätt 2 kap. 19§
Näringsbostadsrätt blir privatbostadsrätt 41 kap. 7§
Näringsfastighet 2 kap. 14§
Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet 41 kap. 7§
Näringsverksamheter, en eller flera 14 kap. 10–13§§
Närstående 2 kap. 22§
O
Obegränsat skattskyldiga 3 kap. 3–16§§
Omedelbart avdrag för anskaffning 19 kap. 6§
Omkostnadsbelopp 44 kap. 14§

Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser	45 kap. 25§
Omkostnadsbelopp; fastigheter	45 kap. 11–29§§
Omkostnadsbelopp för bostadsrätter	46 kap. 5–14§§
Omkostnadsbelopp för delägarrätter och fordringsrätter	48 kap. 7–17§§
Omkostnadsbelopp för HB-andelar	50 kap. 3–6§§
Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser	45 kap. 24§
Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar	45 kap. 19–23§§
Optioner	44 kap. 12§
Organisationsutgifter	16 kap. 8§
Oriktig prissättning	14 kap. 19–20§§
P	
Partiell fission	38 a kap.
Passiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Pension	10 kap. 5§
Pensionsförsäkringar	42 kap. 4–5§§ 58 kap. 2–20, 34§§
Pensionssparande	62 kap. 8§
Pensionssparavdrag	59 kap.
Pensionssparkonton	42 kap. 4–5§§ 58 kap. 21–34§§
Pensionskostnader, arbetsgivares	28 kap.
Pensionsstiftelser	7 kap. 2§
Pensionsutgifter	58 kap. 4–16§§
Periodiska inkomster	3 kap. 23§, 6 kap. 19§
Periodiska understöd	11 kap. 47 §, 62 kap. 7§
Personalstiftelser	16 kap. 14§
Personalstiftelser, ersättning från	15 kap. 5§
Personskada; engångsbelopp vid	11 kap. 38–39§§
Prisbasbelopp	2 kap. 27§
Privat- eller näringsbostadsrätt?	46 kap. 3§
Privatbostad	2 kap. 8–12§§
Privatbostadsfastighet	2 kap. 13§
Privatbostadsföretag	2 kap. 17§, 39 kap. 25–27§§
Privatbostadsföretag, utdelning från	42 kap. 28§
Privatbostadsrätt	2 kap. 18§
Pågående arbeten	17 kap. 23–32§§
R	
Reparation och underhåll av andelshus	19 kap. 3§
Reparation och underhåll av byggnad	19 kap. 2§

Reparationsfond	46 kap. 4§
Representation	16 kap. 2§
Reseförmån	61 kap. 12–14§§
Reseskyddsförsäkringar	16 kap. 26§
Resor med egen bil i näringsverksamhet	16 kap. 27§
Resor med egen bil i tjänst	12 kap. 5§
Restvärdesavskrivning	18 kap. 13–22§§
Resultatet inkostslaget tjänst	10 kap. 16§
Resultatet av näringsverksamhet	14 kap.
Räkenskapsenlig avskrivning	18 kap. 13–22§§
Räntebidrag	42 kap. 26§
Räntefördelning	33 kap.
Ränteförmån	61 kap. 15–17§§
Räntor	42 kap. 7–11§
Räntor i näringsverksamhet	24 kap. 1–10§§
Räntor och avgifter, ej avdragsgilla	9 kap. 7–8§§
Räntor; skattefria	8 kap. 6–8§§
Rörelse	2 kap. 24§
S	
Sakskadeersättningar	8 kap. 22–23§§
Sambor	2 kap. 20§
Sambruksföreningar	39 kap. 28§
Samfällighet, inkomster i	15 kap. 10§, 42 kap. 29§
Samfälligheter	6 kap. 6§, 39 kap. 29§
Sanktionsavgifter	9 kap. 9§
Sexmånadersregeln	3 kap. 9–13§§
Sjukersättning o.likn.	8 kap. 15–20§§
Sjukpenning	11 kap. 30§
Sjukpenning i näringsverksamhet	15 kap. 8§
Sjukvårdsutgifter	11 kap. 42§
Självförvaltning	8 kap. 31§
Sjöinkomstavdrag	64 kap.
Skadeersättningar	45 kap. 26§
Skadestånd, arbetsrättsliga	16 kap. 15§
Skalbolag	49 a kap.
Skatteavtal	2 kap. 35§
Skatteberäkning	65 kap.
Skattefria inkomster	8 kap.
Skattemässigt värde	2 kap. 31–33§§
Skatter	1 kap. 3 och 4§§
Skatter, ej avdragsgilla	9 kap. 4§

Skatter, särskilda	16 kap. 17§
Skattereduktion	65 kap. 9–12§§
Skattesats för juridiska personer	65 kap. 14§
Skattskyldighet	3–7 kap.
Skattskyldighet enligt andra lagar	3 kap. 21§, 6 kap. 18§
Skogsavdrag	21 kap. 4–19§§
Skogsfrågor	21 kap.
Skogskonto och skogsskadekonto	21 kap. 21–40§§
Skyddskläder och skyddsutrustning	12 kap. 32§
Småhus	2 kap. 15§
Småhusenhet	2 kap. 15§
Sparbanker	39 kap. 30–31§§
Sparbankernas säkerhetskassa	39 kap. 30–31§§
Staten	7 kap. 2§
Statlig inkomstskatt	65 kap. 5–8§§
Statligt bidrag	44 kap. 18§
Statslåneräntan	2 kap. 28§
Stiftelser	7 kap. 3–6§§
Stipendier	8 kap. 5§
Strejkersättning	11 kap. 29§
Substansminskning	20 kap. 20–28§§
Svensk fordringsrätt	48 kap. 3§
Svensk koncern	2 kap. 5§
Svenska Filminstitutet, avgifter och bidrag till	16 kap. 11§
Sverige	2 kap. 30§
Säljoption	44 kap. 19§
Sökord	2 kap. 1§
T	
Taxerad förvärvsinkomst	1 kap. 5§
Taxerad inkomst	1 kap. 7§
Taxeringsenhet	2 kap. 15§, 45 kap. 3–4§§
Taxeringsvärde	2 kap. 15§
Taxeringsår	1 kap. 12§
Teckningsrätter o.likn.	44 kap. 20§
Tekniska museet, bidrag till	16 kap. 10§
Terminer	44 kap. 11§
Testamente	8 kap. 2§
Tjänsteinkomster	11 kap.
Tjänsteresor med bil	12 kap. 5§
Tjänsteställe	12 kap. 8 §
Tomträttsavgälder	42 kap. 27§

Tomtrörelse	27 kap. 9–18§§
Trossamfund	7 kap. 14§
Tävlingsvinster	8 kap. 3§
U	
Underhåll till patienter m.m.	8 kap. 25§
Underlaget för skatten	1 kap. 5–10§§
Underprisöverlåtelser	23 kap.
Underprisöverlåtelser av bostadsrätt från HB till delägare	46 kap. 15§
Underprisöverlåtelser från delägare till företag	53 kap.
Underskott i litterär, konstnärlig o.likn. verksamhet	62 kap. 4§
Underskott i nystartad verksamhet	62 kap. 3§
Underskott i näringsverksamhet	45 kap. 32§, 46 kap. 17§
Underskott i sparbanker	40 kap. 23§
Underskott i statliga kreditinstitut	40 kap. 22§
Underskott vid ackord	40 kap. 21§
Underskott vid konkurs	40 kap. 20§
Underskott, av andelshus	42 kap. 33§
Underskott, av avslutad verksamhet	42 kap. 34§
Underskott, tidigare års	40 kap.
Upphovsmannakonto	32 kap.
Uppskov med beskattning av andelsbyten	49 kap.
Uppskovsavdrag	47 kap.
Uppskovsgrundande andelsbyte	49 kap. 2§
Utbildning vid omstrukturering	12 kap. 31§
Utbildning, ersättning vid	11 kap. 33–35§§
Utdelning	42 kap. 12–24§§
Utdelning i näringsverksamhet	24 kap. 11–22§§
Utgift för arbeten i byggnadsrörelse	19 kap. 17§
Utgifter för skattefria inkomster	9 kap. 5–6§§
Utgifter innan näringsverksamheten startar	16 kap. 36§
Utgifter som inte får dras av	9 kap.
Uthyrning	42 kap. 30–32§§
Utlandet delägarbeskattade juridiska personer	5 kap. 2a§
Utländsk fordringsrätt	48 kap.4§
Utländska företeelser	2 kap. 2§
Utländska pensionsförsäkringar	11 kap. 43§
Utländska socialförsäkringsavgifter	62 kap. 6§
Utsläppsrätter	17 kap. 22b §
Utländska investeringsfonder	6 kap. 10 a §
Utländska skatter, avdrag för	16 kap. 18–19§§
Utländsk beskattning	65 kap. 15–16§§

Utländsk juridisk person	6 kap. 8, 12–17§§
Utländskt bolag	6 kap. 9§
Utländsk valuta, betalning i	54 kap.
Utrangering	19 kap. 7§
Utskiftningar	42 kap. 18–21, 23§§
Uttag ur näringsverksamhet	22 kap.
Utvecklingsbolag, bidrag till	16 kap. 12§
V	
Valutakurs	44 kap. 16§
Verkligt värde	17 kap. 2§
Verksamhetsavyttringar	38 kap.
Verksamhetsgren	2 kap. 25§
Vinstandelslån	24 kap.5§
Vårdbidrag	11 kap. 31, 32§§
Värdeminskningsavdrag	19 kap. 4,5§§, 45 kap. 16§

Sammanställning av termer och uttryck i IL

A	
allmänna saluvärdet	ersätts med marknadsvärdet
andel	beteckning på aktier, andel o.d.
andel av s.k. äkta bostadsföretag	ersätts med privat bostadsrätt/näringsbostadsrätt
anskaffningsutgift	ersätter anskaffningsvärde och ingångsvärde
anskaffningsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
arbetsresor	ersätter resor mellan bostad och arbetsplats
avdragsgill utgift	ersätts med en utgift som ska dras av
avliden	ersätts med död
avsättningar	ersätter reserveringar
B	
befriad från skattskyldighet	ersätts med inte skattskyldig/undantagen från skattskyldighet
begränsat skattskyldig	ersätter ej bosatt i Sverige
begära	ersätter yrka
bevilja dispens	ersätts med medge
bosatt i Sverige	avser den som är bosatt här. Omfattar inte stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning. Ersätts med ingår i obegränsat skattskyldig.
bostadsrättsförening mm	ersätts av privatbostadsföretag
D	
delägarrätter	ersätter till viss del finansiella instrument
dubbelbeskattningsavtal	ersätts med skatteavtal
död	ersätter avliden
E	
egendom	ersätts med tillgångar
ej bosatt i Sverige	ersätts med begränsat skattskyldig
erhålla	ersätts med få
ersättning	ersätter köpeskilling och vederlag
expansionsfond	ersätter expansionsmedel
expansionsfondskatt	ersätter expansionsmedelsskatt
expansionsmedel	ersätts med expansionsfond
expansionsmedelsskatt	ersätts med expansionsfondskatt

F

finansiella instrument	ersätts med delägarrätter, fordringsrätter eller värdepapper
finns	ersätter föreligga
fission	delas upp i kvalificerade respektive andra fissioner
fordringsrätter	ersätter till viss del finansiella instrument
fusion	delas upp i kvalificerade respektive andra fusioner
fysisk person	levande personer och dödsbon
få	ersätter erhålla
fåmansägt handelsbolag	ersätts med fåmanshandelsbolag
förbättrande reparation	ersätter värdehöjande reparation
förbättringskostnad	ersätts med förbättringsutgift
förbättringsutgift	ersätter förbättringskostnad
fördelningsunderlag	ersätts med kapitalunderlag för räntefördelning
föreligga	ersätts med finns
förlustföretag	ersätts med underskottsföretag
förpliktelse	ersätter åtagande
förrättning	ersätts med tjänsteresa
förvärvskälla	innebär att det finns en näringsverksamhet

G

gammalt underskott	har försvunnit, används inte
gottskriven	ersätts med tillgodoräknats
gällande ingångsvärde	ersätts med avdragsutrymme

H

handelsbolag	ersätts med svenska handelsbolag
honorärkonsul	ersätter olönad konsul
huvudsaklig	avser ca 75 %

I

i den mån	ersätts med till den del eller i den utsträckning
ingångsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
inkomst	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna inkomster
inkomst av	ersätts med överskott eller underskott
inte skattskyldig	ersätter befriad från skattskyldighet
intäkt	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna inkomster
inventarier	omfattar även immateriella rättigheter m.m.

J

juridisk person	omfattar inte handelsbolag eller dödsbon, omfattar däremot svensk värdepappersfond

justerat ingångsvärde	ersätts med justerad anskaffningsutgift
jämkas	ersätts med justeras
K	
kapitalförlust	ersätter realisationsförlust
kapitalvinst	ersätter realisationsvinst
kapitalunderlag för räntefördelning	ersätter fördelningsunderlag
karriärkonsulat	ersätter lönat konsulat
klart framgå	används där beviskraven är stängare än normalt
klart övervägande del	ca 60 % och uppåt
koncernintern andelsöverlåtelse	ersätts med koncernintern andelsavyttring
kontraktsavskrivning	ersätts med kontraktsnedskrivning
kostnad	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna utgifter
kvalificerad andel	omfattar andelar där inte utomstående äger del i företaget i betydande omfattning
köpeskilling	ersätts med ersättning
L	
lagertillgång	ersätter omsättningstillgång
landstingskommun	ersätts med landsting
lönat konsulat	ersätts med karriärkonsulat
M	
marknadsvärde	ersätter allmänna saluvärdet
make	särskilda regler för när makar behandlas som gifta
medge	ersätts med får, om det inte avser dispens
medgivna	ersätts med gjorda
N	
näringsbetingad andel	avser bara sådana andelar som avses i 24:13 IL
näringsverksamhet	avser inkomstslag och beräkningsenhet
närmast föregående beskattningsår	ersätts med det föregående beskattningsåret
O	
obegränsat skattskyldig	ersätter bosatt i Sverige
olönad konsul	ersätts med honorärkonsul
omkostnadsbelopp	slutsumman av det som ska dras av vid en kapitalvinstberäkning
omsättningstillgång	ersätts med lagertillgång
option	avser även sådan som inte lämpar sig för allmän omsättning
P	
personligt lösöre	ersätts med personliga tillgångar
privatbostadsföretag	ersätter bostadsrättsförening m.m.

privatbostadsrätt	ersätter en privat andel i ett s.k. äkta bostadsföretag
R	
realisationsförlust	ersätts med kapitalförlust
realisationsvinst	ersätts med kapitalvinst
reduceras	ersätts med minskas
reserveringar	ersätts med avsättningar
resor mellan bostad och arbetsplats	ersätts med arbetsresor
ringa	avses ca 5−10 %
rörelse	mer inskränkt än näringsverksamhet
S	
ska anses som en skattskyldig	innebär att denne ska inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation och motsvarande uttryck
skatt på förvärvsinkomst	finns inte för juridisk person, de har bara beskattningsbar inkomst
skatteavtal	ersätter dubbelbeskattningsavtal
skattekronor och skatteören	uttrycks istället i procent av beskattningsunderlaget
skattemässigt restvärde	ersätts med skattemässigt värde
skattepliktig inkomst	ersätts med inkomsten ska tas upp som intäkt
sparad lättnad	ersätts med sparat lättnadsutrymme
sparad utdelning	ersätts med sparat utdelningsutrymme
så gott som uteslutande	avser 90−95 %
T	
takbelopp	ersätts med kapitalunderlag för expansionsfond
termin	avser bara sådant som lämpar sig för allmän omsättning
tillgodoräknats	ersätter gottskriven
tillgångar	ersätter egendom
tillgänglig för lyftning	ersätts med den kan disponeras
tjänsteresa	ersätter förrättning
U	
undantagen från skattskyldighet	ersätter befriad från skattskyldighet
underskottsföretag	ersätter förlustföretag
utgift	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna utgifter
utgift som ska dras av	ersätter avdragsgill utgift
utgår	ersätts med betalas ut, lämnas
utgör	ersätts med är, vara, består av, bildar
(i) utlandet	ersätts med utomlands

utländskt dödsbo	dödsbo efter den som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Termen omfattar även situationer som räknades upp i punkt 1b av anv. till 22 § KL
V	
verksamhetsgren	del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse
vederlag	ersätts med ersättning
verksamhetsöverlåtelse	ersätts med verksamhetsavyttring
visa	ersätts med klart framgå om beviskravet är högre än normalt
värdehöjande reparation	ersätts med förbättrande reparation
värdepapper	ersätter till viss del finansiella instrument, avser även motsvarande papperslösa tillgångar
väsentlig	avses ca 40 %
Y	
yrka	ersätts med begära
ÅÄÖ	
åtagande	ersätts med förpliktelse
återläggning	ersätts med återföring
överlåtaren	ersätts med den tidigare ägaren vid arv och testamente
övervägande	mer än 50 %

Rättsfallsregister

EG-domstolen

EG 2007-01-30, C-150/04, 436
EG 2007-07-05, C-522/04, 436
EG, C-436/00, 179

Kammarrätterna

KRNG 1997-12-11, 2563–65-1995, 366
KRNG 1998-12-11, 7436-1996, 366
KRNG 2000-02-07, 7374-1999, 638
KRNG 2002-04-30, 807–808-2001, 373
KRNG 2007-11-28, 7533-05, 373
KRNJ 1997-03-04, 2515-1995, 386
KRNJ 1997-10-14, 867-1997, 372
KRNJ 2001-11-09, 3050-99, 379
KRNS 1987-03-13, 4813-1984, 399
KRNS 1993-12-20, 6585-1993, 430
KRNS 2005-02-21, 8250-02, 627
KRNS 2005-11-18, 5943-03, 380
KRNS 2006-01-25, 2346-05, 403
KRSU 1999-11-04, 1364-1998, 386
RRK K 1985 1:11, 432
RRK K72 1:37, 153
RRK K75 1:40, 153
RRK K81 1:5, 153

Regeringsrätten

RÅ 1927 Fi 28, 218
RÅ 1932 Fi 592, 588
RÅ 1932 Fi 701, 527
RÅ 1933 ref. 45, 527
RÅ 1934 ref. 9, 287
RÅ 1941 ref. 51, 576
RÅ 1942 Fi 1040, 576
RÅ 1943 ref. 9, 565
RÅ 1943:19, 513
RÅ 1943 Fi 379, 513
RÅ 1948 ref. 1, 541
RÅ 1948 ref. 50, 541
RÅ 1950 ref. 5, 578
RÅ 1950 not. 144, 577
RÅ 1950 Fi 167, 218
RÅ 1951 ref. 17, 244
RÅ 1952 ref. 50, 288
RÅ 1952 Fi 1392, 212
RÅ 1953 ref. 51, 541
RÅ 1953 Fi 774, 576
RÅ 1954 ref. 13, 432
RÅ 1956 Fi 2063, 411
RÅ 1956 Fi 1855, 218
RÅ 1957 ref. 48, 130
RÅ 1957 Fi 1084, 579
RÅ 1958 ref. 33, 527
RÅ 1959 Fi 975, 217
RÅ 1960 ref. 31, 730
RÅ 1960 ref. 36, 411
RÅ 1960 Fi 22, 62 I
RÅ 1960 Fi 152, 515
RÅ 1960 Fi 552, 287
RÅ 1961 ref. 19, 287
RÅ 1961 Fi 1760, 411
RÅ 1962 ref. 24, 284, 287
RÅ 1962 ref. 28, 153
RÅ 1962 ref. 46, 222
RÅ 1962 Fi 258, 287
RÅ 1963 ref. 32 I och II, 287
RÅ 1964 ref. 9, 414
RÅ 1964 ref. 12, 288

RÅ 1964 Fi 62, 405
RÅ 1964 Fi 351, 286
RÅ 1965 ref. 5, 428
RÅ 1965 ref. 19, 558
RÅ 1965 Fi 719, 153, 156
RÅ 1965 Fi 785, 411
RÅ 1966 ref. 23 I, 287
RÅ 1966 Fi 208, 411
RÅ 1966 Fi 219, 299
RÅ 1966 Fi 506, 576
RÅ 1967 ref. 45, 289
RÅ 1967 Fi 214, 541
RÅ 1968 Fi 509, 411
RÅ 1968 Fi 697, 527
RÅ 1968 Fi 1953, 415
RÅ 1968 Fi 2282, 405
RÅ 1969 ref. 32, 574
RÅ 1969 ref. 39, 541
RÅ 1969 ref. 41, 153
RÅ 1969 ref. 62, 592
RÅ 1969 Fi 304, 167
RÅ 1969 Fi 756, 574
RÅ 1970 ref. 6, 153
RÅ 1970 ref. 9, 531, 535
RÅ 1970 ref. 18, 541
RÅ 1970 ref. 22 I-II, 431
RÅ 1970 ref. 58, 382
RÅ 1970 Fi 6, 533, 541
RÅ 1970 Fi 809, 430
RÅ 1970 Fi 1212, 565
RÅ 1970 Fi 1984, 411
RÅ 1970 Fi 1413, 217
RÅ 1971 ref. 6, 299
RÅ 1971 ref. 48, 390
RÅ 1972 ref. 22, 579
RÅ 1972 Fi 659, 558
RÅ 1973 ref. 31 I–II, 428
RÅ 1973 ref. 31 III, 428
RÅ 1973 ref. 31 IV, 428
RÅ 1973 ref. 31 V, 428
RÅ 1973 ref. 45 I–III, 431
RÅ 1973 ref. 85, 402
RÅ 1973 1:52, 415
RÅ 1973 Fi 3, 381
RÅ 1973 Fi 4, 381
RÅ 1973 Fi A3, 381
RÅ 1974 1:85, 413
RÅ 1974 ref. 5, 217
RÅ 1974 ref. 10, 592
RÅ 1974 ref. 39, 531
RÅ 1974 ref. 69, 150
RÅ 1974 ref. 85, 415
RÅ 1974 ref. 95, 431
RÅ 1974 ref. 96, 431
RÅ 1974 A 529, 285
RÅ 1975 ref. 20, 432
RÅ 1975 ref. 50, 432
RÅ 1975 ref. 114, 406
RÅ 1975 Aa 9, 150
RÅ 1975 Aa 502, 541
RÅ 1976 ref. 53, 404
RÅ 1977 1:15, 121
RÅ 1977 1:39, 709
RÅ 1977 ref. 97, 430
RÅ 1977 Aa 24, 150
RÅ 1978 1:15, 62
RÅ 1978 1:19, 402
RÅ 1978 1:20, 402
RÅ 1978 1:24, 404
RÅ 1978 1:89, 536
RÅ 1978 2:9, 62
RÅ 1978 Aa 143, 244
RÅ 1978 Aa 158, 415
RÅ 1978 Aa 273, 527
RÅ 1979 1:9, 402
RÅ 1979 1:41, 419, 422
RÅ 1979 1:93, 360
RÅ 1979 Aa 26, 283
RÅ 1979 Aa 67, 534
RÅ 1980 1:2, 282
RÅ 1980 1:10, 299
RÅ 1980 1:14, 581
RÅ 1980 1:29, 592
RÅ 1980 1:32, 394
RÅ 1980 1:34, 151
RÅ 1980 1:35, 393
RÅ 1980 1:48, 420
RÅ 1980 1:57, 566

RÅ 1980 1:69 I och II, 538
RÅ 1980 1:69 III, 537
RÅ 1980 1:89, 394
RÅ 1980 ref. 61, 241
RÅ 1981 1:21, 406
RÅ 1981 1:22, 284
RÅ 1981 1:29, 574
RÅ 1981 1:31 I–VI, 287
RÅ 1981 1:48, 151, 160
RÅ 1981 Aa 144, 419, 420, 422
RÅ 1981 Aa 97, 299
RÅ 1982 1:10, 539
RÅ 1982 1:21, 554
RÅ 1982 1:26, 287
RÅ 1982 1:35, 287
RÅ 1982 1:56, 432
RÅ 1982 1:75, 395
RÅ 1982 1:77, 405
RÅ 1982 1:81, 126
RÅ 1982 Aa 72, 534
RÅ 1982 Aa 175, 360
RÅ 1982 Aa 184, 534
RÅ 1983 1:35, 197, 204
RÅ 1983 1:42, 519
RÅ 1983 1:52, 519
RÅ 1983 1:62, 530
RÅ 1983 1:68, 538
RÅ 1983 1:77 I 1 och 2, 682
RÅ 1983 1:77 II 5, 682
RÅ 1983 1:78, 383
RÅ 1983 1:78 I och II, 226
RÅ 1983 1:90, 554
RÅ 1983 ref. 73, 241
RÅ 1984 1:1, 662
RÅ 1984 1:13, 429
RÅ 1984 1:32, 164
RÅ 1984 1:34, 429
RÅ 1984 1:35, 299
RÅ 1984 1:37, 531, 536
RÅ 1984 1:39, 533
RÅ 1984 1:40, 223
RÅ 1984 1:40 I, 227
RÅ 1984 1:40 II, 222, 227
RÅ 1984 1:46, 180, 182, 204
RÅ 1984 1:62, 393
RÅ 1984 1:63, 286
RÅ 1984 1:66, 610
RÅ 1984 1:92, 185, 188, 194, 202, 204, 576
RÅ 1984 1:94, 536
RÅ 1984 1:99, 393
RÅ 1984 Aa 78, 554
RÅ 1984 Aa 117, 150, 160
RÅ 1984 Aa 189, 187, 204
RÅ 1984 not. 204, 570
RÅ 1985 1:3, 216, 391
RÅ 1985 1:10, 519
RÅ 1985 1:13, 184, 204
RÅ 1985 1:25, 197, 204
RÅ 1985 1:41, 282
RÅ 1985 1:42, 188, 204
RÅ 1985 1:44, 531
RÅ 1985 1:51, 182, 204, 574
RÅ 1985 1:68, 182, 204, 515
RÅ 1985 1:69, 188, 190, 204
RÅ 1985 Aa 58, 125
RÅ 1985 Aa 62, 189, 194, 202, 204
RÅ 1985 Aa 218, 188, 190, 204
RÅ 1985 not. 204, 711
RÅ 1986 ref. 11, 395
RÅ 1986 ref. 13, 360
RÅ 1986 ref. 33, 360, 398
RÅ 1986 ref. 36, 245
RÅ 1986 ref. 41, 393
RÅ 1986 ref. 44, 289
RÅ 1986 ref. 54, 179, 181, 189, 194, 202, 204
RÅ 1986 ref. 58, 222
RÅ 1986 ref. 59 I, 515
RÅ 1986 ref. 60, 429
RÅ 1986 ref. 87, 525, 540
RÅ 1986 ref. 97, 278
RÅ 1986 ref. 127 I och II, 640
RÅ 1986 ref. 127 I-II, 649
RÅ 1986 ref. 130, 428
RÅ 1986 ref. 130 I och II, 356
RÅ 1986 ref. 172, 272
RÅ 1986 ref. 179 I och II, 620

RÅ 1986 not. 826, 390
RÅ 1987 ref. 10, 299
RÅ 1987 ref. 23, 405
RÅ 1987 ref. 30, 380
RÅ 1987 ref. 56, 414
RÅ 1987 ref. 61, 215
RÅ 1987 ref. 78, 534
RÅ 1987 ref. 81, 227
RÅ 1987 ref. 89 I och II, 569
RÅ 1987 ref. 102, 567
RÅ 1987 ref. 131, 188, 204
RÅ 1987 ref. 145, 514, 519
RÅ 1987 ref. 175, 359
RÅ 1988 ref. 2, 517
RÅ 1988 ref. 17, 216, 391
RÅ 1988 ref. 22, 620
RÅ 1988 ref. 26, 401, 431
RÅ 1988 ref. 65, 519
RÅ 1988 ref. 75, 393
RÅ 1988 ref. 99 I–III, 228
RÅ 1988 ref. 127, 275
RÅ 1988 ref. 148, 567
RÅ 1988 not. 34, 218
RÅ 1988 not. 159, 197, 204
RÅ 1989 ref. 3, 188, 204
RÅ 1989 ref. 21, 100, 241
RÅ 1989 ref. 26, 427
RÅ 1989 ref. 31, 182, 185, 189, 194, 196, 202, 204
RÅ 1989 ref. 36, 391
RÅ 1989 ref. 44, 515
RÅ 1989 ref. 57, 223
RÅ 1989 ref. 62 I–II, 68
RÅ 1989 ref. 69, 391
RÅ 1989 ref. 77, 244
RÅ 1989 ref. 83, 177, 181, 189, 194, 202, 204
RÅ 1989 ref. 91, 573
RÅ 1989 ref. 101, 514, 521, 522
RÅ 1989 ref. 107, 413
RÅ 1989 ref. 127, 534
RÅ 1989 not. 66, 197, 204
RÅ 1989 not. 198, 289
RÅ 1990 ref. 11, 183, 185, 204
RÅ 1990 ref. 22, 177, 181, 188, 189, 190, 195, 204
RÅ 1990 ref. 36, 636
RÅ 1990 ref. 61 I och II, 399
RÅ 1990 ref. 73, 516
RÅ 1990 ref. 80, 527
RÅ 1990 ref. 89 I och II, 402
RÅ 1990 ref. 101, 72, 177, 182, 190, 195, 198, 202, 204
RÅ 1990 ref. 116, 621
RÅ 1990 not. 95, 197, 204
RÅ 1990 not. 382, 537
RÅ 1990 not. 500, 198, 204
RÅ 1991 ref. 35, 405, 420, 422
RÅ 1991 ref. 55, 403
RÅ 1991 ref. 98, 573, 588
RÅ 1991 not. 53, 215
RÅ 1991 not. 163, 289
RÅ 1991 not. 218, 399
RÅ 1991 not. 285, 218
RÅ 1992 ref. 3, 308
RÅ 1992 ref. 11, 240, 309
RÅ 1992 ref. 17, 537
RÅ 1992 ref. 21, 190, 198, 204
RÅ 1992 ref. 30, 151
RÅ 1992 ref. 41, 790
RÅ 1992 ref. 58, 177, 178, 204
RÅ 1992 ref. 76, 515
RÅ 1992 ref. 108, 214
RÅ 1992 not. 6, 394
RÅ 1992 not. 513, 109
RÅ 1992 not. 608, 329
RÅ 1993 ref. 16, 790
RÅ 1993 ref. 34, 429
RÅ 1993 ref. 36, 785, 788
RÅ 1993 ref. 43, 576
RÅ 1993 ref. 56, 244
RÅ 1993 ref. 58, 244, 245
RÅ 1993 ref. 66, 374
RÅ 1993 not. 372, 198, 204
RÅ 1994 ref. 4, 383, 397
RÅ 1994 ref. 26, 514
RÅ 1994 ref. 26 I, 683
RÅ 1994 ref. 49, 313

RÅ 1994 ref. 52, 182, 190, 198, 204
RÅ 1994 ref. 52 I, 69, 72
RÅ 1994 ref. 56, 72, 182, 190, 198, 204
RÅ 1994 not. 41, 247, 249
RÅ 1994 not. 55, 380, 382
RÅ 1994 not. 62, 244
RÅ 1994 not. 121, 277
RÅ 1994 not. 143, 393
RÅ 1994 not. 267, 218
RÅ 1994 not. 299, 62
RÅ 1994 not. 404, 741
RÅ 1994 not. 424, 287
RÅ 1994 not. 450, 398
RÅ 1994 not. 486, 182, 190, 198, 204
RÅ 1994 not. 733, 247
RÅ 1995 ref. 32, 182, 198, 204
RÅ 1995 ref. 33, 182, 190, 198, 204, 732
RÅ 1995 ref. 34, 204
RÅ 1995 ref. 35, 204
RÅ 1995 ref. 71, 711
RÅ 1995 ref. 71 III, 516, 517
RÅ 1995 ref. 84, 198, 205
RÅ 1995 ref. 95, 310
RÅ 1995 ref. 100, 290
RÅ 1996 ref. 71, 62, 730
RÅ 1996 ref. 75, 306
RÅ 1996 ref. 92, 246
RÅ 1996 not. 240, 182, 190, 198, 205
RÅ 1997 ref. 43 I, 667
RÅ 1997 ref. 43 II, 667
RÅ 1997 ref. 44, 517
RÅ 1997 ref. 63, 537, 762
RÅ 1997 ref. 67, 180, 181, 183, 195, 203, 205
RÅ 1997 ref. 71, 249, 251
RÅ 1997 not. 61 och prop. 1962:114 s. 70, 157
RÅ 1997 not. 249, 205
RÅ 1998 ref. 19, 70, 71
RÅ 1998 ref. 25, 557, 664
RÅ 1998 ref. 39, 376
RÅ 1998 not. 91, 100
RÅ 1998 not. 144, 230, 404
RÅ 1998 not. 166, 188, 205
RÅ 1998 not. 195, 180, 182, 190, 195, 203, 205
RÅ 1999 ref. 13, 726
RÅ 1999 ref. 14, 517, 537, 762
RÅ 1999 ref. 25, 298
RÅ 1999 ref. 35, 726
RÅ 1999 not. 12, 216, 433
RÅ 1999 not. 18, 71
RÅ 1999 not. 153, 199, 205
RÅ 2000 ref. 3, 532
RÅ 2000 ref. 4, 211
RÅ 2000 ref. 21, 180, 183, 195
RÅ 2000 ref. 21 I, 184, 190, 203, 205
RÅ 2000 ref. 21 I och II, 185
RÅ 2000 ref. 21 II, 180, 191, 196, 203, 205
RÅ 2000 ref. 23, 698, 699, 704
RÅ 2000 ref. 43, 334
RÅ 2000 ref. 44, 662
RÅ 2000 ref. 45, 570, 750
RÅ 2000 ref. 54, 177, 178, 205
RÅ 2000 ref. 56, 662
RÅ 2000 not. 8, 660
RÅ 2000 not. 76, 452
RÅ 2000 not. 87, 382
RÅ 2000 not. 159, 693, 699, 702
RÅ 2001 ref. 2, 576, 754
RÅ 2001 ref. 10, 241
RÅ 2001 ref. 12, 180, 184, 199, 205
RÅ 2001 ref. 21, 559, 669
RÅ 2001 ref. 21 I, 660
RÅ 2001 ref. 22, 317
RÅ 2001 ref. 25, 120
RÅ 2001 ref. 44, 233
RÅ 2001 ref. 57, 567, 710
RÅ 2001 ref. 66, 183, 200, 205
RÅ 2001 ref. 73, 238
RÅ 2001 ref. 74, 634
RÅ 2001 ref. 79, 181, 184, 186, 191, 199, 200, 205
RÅ 2001 not. 160, 660
RÅ 2001 not. 164, 465

RÅ 2001 not. 188, 183, 200, 205
RÅ 2001 not. 192, 420
RÅ 2002 ref. 10, 310
RÅ 2002 ref. 15, 89
RÅ 2002 ref. 19, 701
RÅ 2002 ref. 24, 181, 184, 186, 191, 196, 203, 205
RÅ 2002 ref. 27, 700
RÅ 2002 ref. 35, 387
RÅ 2002 ref. 53, 215, 347
RÅ 2002 ref. 73, 597
RÅ 2002 ref. 78, 694
RÅ 2002 ref. 92, 558, 659, 668, 672, 682
RÅ 2002 ref. 101, 567
RÅ 2002 ref. 102, 378
RÅ 2002 ref. 105, 555, 556, 663, 709
RÅ 2002 ref. 106, 556
RÅ 2002 ref. 107, 555, 558, 567, 670
RÅ 2002 not. 72, 177, 205
RÅ 2002 not. 96, 400
RÅ 2002 not. 133, 205
RÅ 2002 not. 210, 758
RÅ 2002 not. 213, 663
RÅ 2003 ref. 1, 751
RÅ 2003 ref. 12, 570
RÅ 2003 ref. 34, 637
RÅ 2003 ref. 43, 469, 541
RÅ 2003 ref. 48, 514, 683
RÅ 2003 ref. 50, 704
RÅ 2003 ref. 73, 366
RÅ 2003 ref. 75, 662
RÅ 2003 ref. 89, 109
RÅ 2003 ref. 92, 205
RÅ 2003 not. 41, 252
RÅ 2003 not. 56, 570
RÅ 2003 not. 67, 686
RÅ 2003 not. 90, 205
RÅ 2003 not. 104, 565
RÅ 2003 not. 107, 668, 683, 763
RÅ 2003 not. 108, 250
RÅ 2004 ref. 27, 70, 71, 72
RÅ 2004 ref. 33, 284
RÅ 2004 ref. 35 I, 249
RÅ 2004 ref. 35 II, 250
RÅ 2004 ref. 80, 200, 205
RÅ 2004 ref. 87, 205
RÅ 2004 ref. 101, 230
RÅ 2004 ref. 142, 556, 709
RÅ 2004 not. 139, 523, 662
RÅ 2005 ref. 3, 205
RÅ 2005 ref. 15, 464
RÅ 2005 ref. 35, 637
RÅ 2005 ref. 68, 465
RÅ 2005 ref. 69, 364
RÅ 2005 ref. 76, 662
RÅ 2005 not. 129, 253, 568
RÅ 2005 not. 132, 529
RÅ 2005 not. 166, 556, 709
RÅ 2006 ref. 38, 686
RÅ 2006 ref. 45, 205, 521
RÅ 2006 ref. 51, 736, 757
RÅ 2006 ref. 59, 362
RÅ 2006 ref. 60, 250
RÅ 2006 ref. 69, 460
RÅ 2006 not. 89, 205
RÅ 2006 not. 148, 518
RÅ 2006 not. 162, 757
RÅ 2007 ref. 49, 446, 448
RÅ 2007 ref. 51, 757
RÅ 2007 ref. 52, 177, 178, 205
RÅ 2007 ref. 72, 359
RÅ 2007 ref. 73, 378
RÅ 2007 ref. 76, 464
RÅ 2007 ref. 84, 176, 179, 205
RÅ 2007 ref. 85, 184, 191, 199, 200, 205
RÅ 2007 not. 65, 184, 191, 196, 203, 205
RÅ 2007 not. 118, 449, 459
RÅ 2007 not. 119, 447, 448
RÅ 2008 ref. 3, 711
RÅ 2008 ref. 20, 214
RÅ 2007 not. 177, 213, 252
RÅ 2008 not. 70, 251
RÅ 2008 not. 71, 704

RR 2007-10-23, 1539−1540-06, 385
RR 2007-12-28, 467-07, 464
RR 2008-04-24, 6324-06, 213
RR 2008-05-15, 7908-06, 372
RR 2008-05-26, 3797-06, 352
RR 2009-02-03, 5088-5089-07, 311
RRK R 1975 1:6, 431
RRK R72 1:62, 156
RRK R74 1:33, 592
RRK R75 1:4, 150

Skatterättsnämnden m.fl.

RN 1953 5:4, 513
RN 1966 4:7, 415
RN 1968 3:3, 287
RN 1969 2:4, 285
RN Serie I 1962 nr 6:11, 287
RN Serie I 1963 nr 7:12, 277
RN Serie I 1964 2:12, 287
RN Serie I 1964 3:4, 288
RN Serie I 1967 5:2, 287, 288
RN Serie I 1968 6:5, 578
RN Serie I 1968 7:3, 287

RSV Dt 1978:6, 415
RSV/FB Dt 1977:10, 576
RSV/FB Dt 1981:6, 579

SRN 1997-03-26, 7795-96/6100, 641
SRN 1999-11-10, 699
SRN 2002-09-17, 21/02, 640

Sakregister

Ackord, 558
Ackordsöverskott, 150
Ackumulerad inkomst, 147, 148
Advokat, 152
Advokatkostnader, rättegångskostnader, 429
AGB, 291
AGE, 292
Aktie, 657, 658
Aktiebolag, 82, 152
Aktiefond, 684, 689
Aktieindexobligation, 514, 659, 683
– delvis garanterad avkastning, 526
Aktieindexoption, 760
Aktiekorgsbevis, 660
Aktieoption, 760, 768
– förfall, 769
– innehavare, 769
– kvittning, 768
– lösen, 768
– premie, 769
– ufärdare lång option, 770
– utfärdare kort option, 769
Aktiesparfond, 684
Aktiespridning, 518
Aktietermin, 772
Aktieägarspridning, 518
Aktieägartillskott, 196
– omvandling, 555, 558
Aktiv och passiv näringsverksamhet, 88
Aktivitetsstöd, 276
Allemansfond, 684, 687, 689
Allframtidsupplåtelser, 590, 612
Allmän pensionsavgift
– skattereduktion, 136
Allmän pensionsplan, 456
Allmänna råd, 73
– enhetlighet, 72, 74
– följdriktighet, 72
– generella rekommendationer, 74
– informationer, 74
– lagenlighet, 72
– Skatteverkets allmänna råd, 74
– Skatteverkets meddelanden, 74
Allmänt avdrag, 123
– egenavgifter, 123
Amortering, 717
Andel i dödsbo, 748
Andelsbyten, 691
– benefik överlåtelse, 696
– benefika fång, 703
– efterföljande andelsbyte, 695, 703
– ersättning, 693, 697
– fondmission, split m.m., 703
– framskjuten beskattning, 692
– fusion, 693
– genomsnittsmetod, 696, 702
– handelsbolag, 705
– IOGL, 692
– kvalificerade andelar, 696
– kvittning, 698
– lagerandelar, 705
– röstmajoritet, 695, 701
– strukturregel, 692
– tilläggsköpeskilling, 700
– turordning, 696
– turordningsregler, 702
– underpris, 704
– uppskovsbelopp, 698

– uppskovsgrundande andelsbyten, 697
– utflyttning, 695, 704
– uttagsbeskattning, 705
– verksamhetsavyttring, 706
Andelshus, 86, 600
Andra intäkter av egendom, 526
Andra tillgångar, 747
Anskaffningsutgift, 563, 591, 670, 676, 679, 681
– blankning, 781
Anstånd, 178
Anställningsintervju, 270
Antikvitet, 748
Apportegendom, 730
Arbetsgivaransvar, 117
– avdrag, 117
Arbetskläder, 231
Arbetskonflikt, 273
Arbetsmarknadsutbildning, 275
Arbetsredskap, 229
– betalkort, 230
– dator, 230
– telefon, 231
– terminalglasögon, 231
– tidningar, 230
Arkitekt, 152
Arv, 576
Arv, gåva m.m, 99
Autosurf, 525
Avdrag för arbetsrum, 405
Avdrag för hemresor, 384
– bilavdrag, 386
– billigaste färdsätt, 385
– godtagbara kommunikationer, 386
– i samband med tjänsteresa, 387
– tåg och flyg, 385
– årskort, 385
Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar, 388
Avdrag för resor till och från arbetet, 389
– allmänt kommunikationsmedel saknas, 395
– bilen i tjänsten, 395
– byggnads- och anläggningsbranschen, 359
– båtresa, 391
– flera arbetspass, 390, 392
– flextid, 394
– färdväg, 393
– garage- vid arbetsplatsen, 396
– lärare, 393
– musiker, 399
– pendlingsstöd, 397
– resor, arbetsplats-sommarstuga, 390
– studiecirkelledare, 399
– taxi, 399
– tidsvinst, 392
– tidsvinst del av året, 393
– trängselskatt, 390, 392
– väg-, bro- och färjeavgift, 392
– värnpliktstjänstgöring, 395
– ålder, sjukdom, handikapp, 396
Avdrag senare beskattningsår, 470
Avdrag vid tjänsteresor
– avdragsschablon, 353
– bilar som omfattas av avdragsschablonen, 354, 356
– bilkostnader vid tjänsteresor, 353
– definition av uttrycket egen bil, 354
– förmånsbil, 354
– riksdagsledamöters resor med egen bil, 356
– utredning om körda mil, 356
– årskort, 356
Avdragsbegränsning
– blankning, 781
Avdragsberäkning, 463
– aktiv näringsverksamhet, 463
– saknar pensionsrätt i anställning, 463

Avdragsgrundande inkomster, 462
Avdragsutrymme, 465
– flera näringsverksamheter, 467
– näringsverksamhet, 465
– saknar pensionsrätt i anställning, 465
– tjänst, 465
– tjänst och näringsverksamhet, 465
Avgift i annat trossamfund, 134
Avgångsvederlag, 150, 160, 291
Avräkning av utländsk skatt, 145
Avskattning, 504
Avskattning av pensionsförsäkring, 453
Avyttring, 552, 661, 716, 750
– blankning, 780
Avyttring av andelar, 721
Avyttring av andelar i handelsbolag
– andelar som är kapitaltillgångar, 724
– avyttring av andelar eller inkråm, 722
– avyttringsbegreppet, 724
– beräkning av omkostnadsbeloppet, 729
– beskattning i kapital, 723
– beskattning i näringsverksamhet, 723
– beskattning i tjänst, 723
– den justerade anskaffningsutgiften, 728
– expansionsfonder, 734
– inkomster och underskott, 731
– kapitalförluster, 725
– kapitalvinster, 725
– negativ justerad anskaffningsutgift, 735
– negativ räntefördelning, 734
– periodiseringsfonder, 735
– redovisning i deklarationen, 736
– tidpunkten för beskattning, 725
– tillskott av privat egendom, 735
– tillskott, uttag, 729
– verklig förlust, 726
– överföring av expansionsfonder, 735
Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall, 739
– fördelning av handelsbolagets resultat, 745
– närståendekrets, 746
– särskilda bestämmelser, 740
– särskilt bokslut, 745
– vinst tas upp i näringsverksamhet, 741
Avyttring av fastighet, 571
– allframtidsupplåtelse, 590
– avyttringsdag, 578
– byte av fastighet, 588
– delavyttring, 582
– ersättning, 585
– ersättning för inventarier, 586, 591
– expropriationsfall, 579
– fastighetsreglering, klyvning och inlösen, 588
– fördelning av avyttringspris, 582
– försäljningsintäkt, 585
– försäljningsutgifter, 585
– förvärv före år 1952, 593
– förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning, 593
– karaktärsbyte och återföring, 603
– kontinuitetsprincipen, 573
– köp eller gåva, helhetsprincipen gäller, 574
– skattepliktig kapitalvinst, 588
– statligt räntebidrag, 600
– tillkommande köpeskilling, 578
– tomtmark, 583
– undantagsförmån, 586
– underpris, 579
– verklig förlust, 580
– övergångsbestämmelser, 618

Avyttringstidpunkt, 560
Bankgaranti, 536
Barn, 87
Barnbidrag, 103
Barnpension, 280
Begravningsavgift, 133
Begravningshjälp, 108
Begränsat skattskyldiga, 95, 127, 134, 467
– kontantprincipen, 127
– pensionssparavdrag, 467
– särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 29, 128, 468
Bemanningsföretag, 359
Benefikt fång, 670, 750, 752
Beskattning av fastigheter, 495
– fastighetsbegreppet i skattesammanhang, 495
– industrienhet, 506
– lantbruksenhet, 505
– privatbostads- eller näringsfastighet, 497
Beskattning av innehavare, 762
– förfall, 762
– kvittning, 762
– lösen genom leverans, 762
– stängning, 762
Beskattning av utfärdare, 763
– förfall, 763
– kvittning, 763
– lösen genom leverans, 765
– option löptid högst ett år, 763
– option löptid längre än ett år, 764
– premie, 763
– stängning, 763
Beskattningstidpunkt i tjänst, 211
– dispositionsrätten, 214
– drivmedel, 212
– förslitningsavdrag, 216
– hobbyverksamhet, 216
– huvudregel, 211, 216
– personaloptioner, 213, 217
– semesterersättning, 212
– tjänstehund, 216
– trohetsrabatt, 212
– tågresor, 212
– värdepapper, 213, 217
– årskort, 216
Beskattningsår, 51, 491
Betalningsmedel, 716
Bilförmån, 314
– arbetsredskap, 332
– avräkningsordning, 336
– avställd bil, 329
– beräkning av förmånsvärde, 325
– bevisfrågor, 317
– bilpool, 330
– del av året, 329
– delad dispositionsrätt, 336
– extrautrustning, 323
– husbil, 316
– justering, 330
– lätt lastbil, 332
– miljöbil, 327
– nybilspris, 321
– omfattande tjänstekörning, 328
– personbil, 334
– ringa omfattning, 316
– sexårsbil, 326
– taxi, 334
– testbil, 335
– tjänstebil, 318
Bistånd, 103
Blandat fång, 555, 564
Blandfonder, 685
Blankare, 779
Blankning, 491, 527, 779
– beskattning, 780
– inkomst för utlånaren, 491
– täckningsköp, 779
– uppköp, 782
Blodgivning, 109
Borgenslån, 537
Bostadsbidrag, 103
Bostadsförmån, 343, 346

– i privathem, 344
– schablonvärde, 344
– tjänstebostad, 345
Bostadsrätt, 510, 619
– anskaffningsutgift, 623, 629
– avsägelse, 621
– bostadsförening, bostadsaktiebolag, 510
– byte, 622
– delningsprincipen, 620
– dold äganderätt, 620
– ersättning, 622
– friköp, 622
– förbättringsutgifter, 624, 626, 629
– försäljningsintäkt, 622, 626, 628
– försäljningskostnader, 623
– hyra, 511
– inre reparationsfond, 623, 629
– kapitaltillskott, 625
– karaktär, 620
– konkurs, 621
– lägenhetsutrustning, 622
– lättnadsbelopp, 630
– löpande inkomstbeskattning, 511
– näringsbostadsrätt, 626
– ombildningar, 621
– ombyggnad, 624
– omkostnadsbelopp, 623, 626, 629
– oäkta, 628
– reparationer, 624
– underskott, 628
– uppskov, 627
– äkta bostadsföretag, 510
Boutredningskostnad, 533
Bredbandsanslutning, 615
Bruttolöneavdrag, 222
Byggnadstillbehör, 496
Byte, 555, 567
Båt, 748
Bär, 108
Böter, sanktionsavgifter, 116
CAP-avtal, 537
Certifikatförlustförsäkring, 430
CFD-kontrakt, 771
Copyright, 748
Courtage, 531
Dagbarnvård, 292
Dagbarnvårdares avdrag m.m., 418
Dagpenning, 276
Dator, 531
Datorlån, 347
Deklarationshjälp, 429, 533
– kostnader, 429
Deklarationsskyldighet
– dödsbon, 40
– ej skattskyldig stiftelse och ideell förening, 42
– enkelt bolag och partrederi, 43
– juridiska personer, 41
– konkursbo, 43
– staten, landsting, kommun m.m., 43
– svenska handelsbolag m.m., 42
Delavyttring, 582, 608
– ideel andel, 583
Delningsprincipen
– blandade fång, 565
Delägarrätt, 657
– liknande konstruktion, 660
Delägarrätter
– blankning, 780
Depåavgift, 531
Depåförsäkring, 448
Diskonteringspapper, 516, 542
Dispens, 443, 471
– dödsbo, 473
– försäkringsvillkor, 443
– i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, 472
– näringsverksamhet som upphör, 472
– obehöriga skatteförmåner, 444
– pensioneringsbehov, 443
Dispensbeslut, 458

– överklagande, 458
Djurskötsel, 157
Doktrin, 75
– läro- och handböcker, 75
– sammanställningar av rättspraxis, 75
– skatterättslig doktrin, 75
– Skatteverkets handledningar, 75
Dold äganderätt, 573
Dotterföretag, 200
Dryckspengar, 294
Dubbel bosättning, 371
– avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning, 371
– bostadsförmån, 376, 377
– grundprincip, 371
– långvariga byggprojekt, 373
– studerande, 372
– tillfälligt arbete, 372
– tillfälligt arbete övergår i fast anställning, 372
Dödsbo, 40, 96, 148, 163, 489, 501
EES-området, 81
Efterlevandepension, 447
– barn, 447
– make eller sambo, 447
– partnerskap, 448
– sjunkande belopp, 448
– varaktighet, 448
Eftertaxering, 177
EG-domstolen, 61
– curia.eu.int, 61
– EG-fördraget, 61
– EG-rätten, 61
– fördragsbrottstalan, 61
– förhandsavgöranden, 61
– kommissionen, 61
Egenavgifter, 89, 123, 178, 281, 406
Egendomslivränta, 586
Enfamiljshus, 500
Engångsbelopp, 278
Ersättning sakskada, 223
Ersättningsbostad, 637
– flera ersättningsbostäder, 639
– inom EES-området, 639
Ersättningsfond, 158, 491, 592, 605
EU-parlamentariker, 273
Expansionsfond, 159
Expansionsfondsskatt, 135
Expropriation, 579
Facktidskrift, 531
Fast driftsställe, 90
Fastighet, 83, 572, 756
Fastighet utomlands, 572
Fastigheter utomlands, 616
Fastighetsavgift, 783, 793
– avgiftspliktiga, 784
– avgiftsskyldig, 789
– brutet räkenskapsår, 791
– nedsättning, 794
– skattereduktion, 138, 798
– överlåts, 790
Fastighetsoption, 527
Fastighetsreglering, 588
Fastighetsskatt, 783, 792
– brutet räkenskapsår, 791
– skatteplikt, 787
– skattskyldig, 789
– överlåts, 790
Fastighetstillbehör, 496
Fastighetsägare, 84
Fission
– anskaffningsutgift, 676
– lex Asea, 675
Flytt av pensionsförsäkring, 453
– gamla avtal, 452, 453
Flyttningsersättning, 272
FN-personal, 228
Fondaktierätt, 657, 658, 668, 672, 675
Fondandel, 685
Fondemission, 523
Fordran i utländsk valuta, 714
Fordringar, 708
Fordringsrätter
– blankning, 780

Forwards, 771
Forwardskontrakt, 772
Fri försäkring under tjänsteresa, 225
Fri kost, 223, 307
– HVB-hem, 311
– justering, 309
– normal lunchmåltid, 309
– personalrestaurang, 312
– personlig assistent, 314
– praktikant, 311
– skolpersonal, 313
– snabbmat, 310
– vårdpersonal, 314
Fri skatt, 215
Frimärke, 748
Fritt drivmedel, 337
Fusion, 668
Futures, 771
Futureskontrakt, 774
– kvittning, 774
Fysiska personer, 40, 133, 148
Fysiska personers skatt, 77
– beskattningsbar förvärvsinkomst, 79
– förvärvsinkomst, 79
– kapitalinkomst, 79
– skattereduktion, 79
– taxerad förvärvsinkomst, 79
Fåmansbolag, 199
Förarbeten, att hitta i, 59
– lagrummet.se, 57
– riksdagen.se, 57, 60
Förbjudna lån, 282
Förbättringsutgifter, 593
Fördelningstid, 159
Föreskrifter, 72
– bemyndiganden, 72, 73
– konsekvensutredning, 73
– Skatteverkets föreskrifter (SKVFS), 73
– Skatteverkets författningssamling (SKVFS), 73
– verkställighetsföreskrifter, 73
Företagshälsovård, 260
Företrädesrätt till teckning, 199
Förfall, 761, 762, 763, 768
Författare, 153
Förhandsbesked, 64
– Allmänna ombud, 64
– fastställelse av förhandsbesked, 64
– prövningstillstånd, 64
– Skatterättsnämnden (SRN), 64
Förlagsbevis, 708
Förlust, 775
– aktieindexoption, 775
– aktieoption, 775
– aktietermin, 775
– blankning, 782
– ränteoption, 776
– räntetermin, 776
– valutaoption, 776
– valutatermin, 776
– verklig, 580
Förlust pga. redovisningsskyldighet, 405
Förluster i handelsbolag, 198
Förmåner, 305
Förmögenhetsskatt, 178
Förpliktelser, 562
Förskottsränta, 197, 542
Försäkrad, 445
Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder, 449
Försäkringsavtal, 450
– före den 2 februari 2007, 451
– inte pantsättas eller belånas, 450
– kontrolluppgifter, 450
– utformning, 450
– villkor som är oförenligt, 450
– åtagande att lämna kontrolluppgift, 450
– överlåtelse, 452
– överlåtelse till försäkringsgivare, 451
Försäkringsersättning, 104, 106, 614

– expropriation, 155
– för byggnad, 155
– sakskada, 107
– sjukdom och olycksfall, 104
Försäkringspremiefond, 685, 688
Försäkringssparande
– avdragsrätt, 438, 439
Försäkringstagare, 445
Försäljningspristävling, 227
Förtida inlösen av lån, 536
Förtäckt utdelning, 522
Förvaltningsutgift, 529
– avbetalningstillägg, 531
– aviseringsavgift, 530
– bankfacksavgift, 530
– bankgaranti, 531
– bolagsstämma, 532
– boutredningskostnad, 533
– Courtage, 531
– deklarationshjälp, 533
– depåavgift, 531
– expeditionskostnad, 531
– facktidskrift, 531
– fondförsäkring, 529
– förmyndararvode, 530
– förvaltare, 530
– god man, 530
– inkassokostnad, 530
– inteckningsutgift, 531
– konferens, 532
– kontorskostnad, 531
– kurs, 532
– porto, 531
Förvärvskälla, 490
Föräldrapenning, vårdbidrag, 274
Garant i nyemission, 770
– garantiprovision, 770
– garantiåtagande, 770
Genomsnittsberäkning
– blankning, 780
Genomsnittsmetoden, 563, 670, 680, 682, 750, 751
– blankning, 781
Genomsyn, 71
Glasögon och kontaktlinser, 432
God mansarvode, 530
Grundavdrag, 129, 131, 167
– dödsbo, 131
– förening, 131
– trossamfund, 131
Grupplivförsäkring, 267
Gruppsjukförsäkring, 268
Gruvrätt, 748
Gränsdragningen, 119
– kapital och näringsverksamhet, 121
– tjänst och kapital, 121
– tjänst och näringsverksamhet, 119
Gåva, 99, 574
– remuneratorisk gåva, 100
Gåva av utdelning, 521
Gåvoaktier, 672
Gåvor till anställda, 240
– remuneratorisk gåva, 240
Gäldenärsbyte, 717
Handelsbolag, 148, 152, 163, 462, 468, 616, 721
– ”tjänstepension” för delägare, 468
Handpenning, 491, 526
Helhetsbedömning, 71
Helhetsprincipen, 574
Hemortskommun, 77, 134
– begränsat skattskyldig, 78
– dödsbo, 78, 134
– utländsk stats beskickning m.m., 78
Hemresa, 295
Hittelön, 110
Hobby, 492
Hobbyverksamhet, 407
– biodling, 415
– förslitningsavdrag, 413
– hästar, 414

– idrott, 415
– kontanta utgifter, 416
– kulturell, 414
– mervärdesskatt, 417
– nystartad, 410
– redovisar hobby som näringsverksamhet, 410
– schablonavdrag, 417
– sociala avgifter, 417
– tjänst/kapital, 411
– tjänst/näringsverksamhet, 410
– underskott, 408
Hot i arbetet
– skydd, 223
Hund i tjänsten, 432
Husbåt, 496
Hushållsarbete
– skattereduktion, 141
Husvagn, 748
HVB-hem, 294
HYIP, 525
Hyresersättning, 297
Hyreshusenhet, 86
Hyresrätt, 153, 492
Hälso- och sjukvård, 256
– flygare, 259
– icke offentlig finansierad vård, 259
– läkemedel, 257
– offentligt finansierad vård, 258
– vaccinationer, 260
– vård utomlands, 259
Hörapparat, 432
Idrottsmäns avdrag, 425
Idrottsutövare, 298
Indexobligation, 513
Indextillägg, 513
Indirekt förmån, 223
Industritillbehör, 497
Ingenjör, 153
Inkomst av kapital, 149, 489
Inkomst av tjänst, 149
– engångsbelopp, 149
Inkomstskattelagen, 34
– kraftträdandebestämmelser, 35
– övergångsbestämmelser, 36
Inköpsrätt, 523, 664
Inlösen, 666, 716
Inlösen av lån, 492
Inlösenrätt, 667
Innehavare, 760, 762
Insatsemission, 543
Inställelse i domstol, 108
Inställelseresor, 389
Insättningsgaranti, 527
Inteckningskostnad, 530, 591
Interimsbevis, 658
Introduktionsersättning, 104
Inventarier, 157, 164
Investerarskydd, 527
Investeringsfond, 668, 689
– andel, 684
– beskattningstidpunkt, 686
– delning, 686
– sammanläggning, 686
– utländsk, 686
Investeringsfonder, 519
Jobbskatteavdrag, 140
Juridisk person, 82, 145
– statlig inkomstskatt, 145
Juridiska personers skatt, 80
– beskattningsbar inkomst, 80
– taxerad inkomst, 80
Kapitalandelsbevis, 658, 661, 670
Kapitalandelslån, 519
Kapitalförlust, 490, 492, 657, 677, 688, 752, 756, 775
– fordringar, 711
– kvittning, 569
– onoterade andelar, 548
Kapitalförsäkring, 104, 439, 751
Kapitalpension, 458
– avkastningsskatt, 459
– EG-rätten, 458
– Ekman-försäkring, 458
– etableringskravet, 458
– flytträtt, 460

– förmögenhetsskatt, 459
– kapitalförsäkring, 458
Kapitalplaceringsobjekt, 749
Kapitalvinst, 490, 491, 545, 588
– allmänt, 551
– byte, 567
– fåmansföretag, 160
– onoterade företag, 545
– svenska fordringsrätter, 707
– valutakursförändringar, 566
Karaktärsbyte, 603
Klassificering av derivatinstrument, 776
Klyvning, 505, 588
Kommissionärsavtal, 195
Kommunal inkomstskatt, 133, 178
Kommunalpolitiker, 429
Komplementhus, 498
Koncernbidrag, 194, 196
Konferensresa, 226
Konkurs, 662
– avyttring, 555
Konst, 748
Konstkonsortie, 748
Konstnär, 153
Konstnärsbidrag, 285
Konsumerat omkostnadsbelopp, 589, 613
Kontantprincipen, 211
Kontinuitetsprincipen, 573
Konvertering, 669
Konvertibel, 199, 514, 678
Konvertibla vinstandelsbevis, 680
Kostförmån, 307
Kreditinstitut, 83
Kvittning, 761, 762, 763
Kyrkoavgift, 134
Köp- eller säljoption, 659
Lager i jordbruk, 164
Lagtolkning, 57
– den objektiva metoden, 58
– den subjektiva metoden, 58
– departementspromemoria (Ds), 59
– EG-rättskonformt, 59
– förarbetsuttalanden, 58
– förutsebarhetsskäl, 59
– kommittébetänkande, 59
– kontext, 57
– lagstiftningens systematik, 57
– teleologiska metoden, 58
– ändamålstolkning, 58
Lantbruksenhet, 86
Leasehold, 749
Ledarhund, 432
Levnadskostnad, 113, 493
– kapitalavbetalning på skuld, 493
– kostnadsränta enligt skattebetalningslagen, 493
– ränta enligt studiestödslagen, 493
Lex ASEA, 520
Likvidation, 557, 664
Livförsäkring, 439
Livränta, 276, 492
– egendomslivränta, 276
– personskada, 278
Lotteri, 100, 493
Lotterivinst, 491, 525
Lån av värdepapper
– blankning, 779
Lånedator, 229
Läkarundersökning, 430
Lättnadsbelopp, 545
Lättnadsregler, 545
Löneunderlag, 200
Lösen, 774
Lösen genom leverans, 761, 762, 765
Makar, 151, 162
Makar och sambor, 87
Marknadsnoterad, 672
Marknadsobligation, 711
Marknadsvärdet, 305
– förmån av speciell natur, 306
– värderingsprinciper, 305
Medhjälpande maken, 152

Medlemsavgifter
– avdrag, 428
Minskning av aktiekapitalet, 524
Minskning av reservfonden, 524
Mutor, 116
Mätnings- och granskningsavgift, 430
Nationella domstolar, 61
– kammarrätterna, 61
– länsrätterna, 61
– Regeringsrätten (RR), 61
Nedläggning av verksamhet, 152, 162
Nettning, 773
Nollkupongare, 516
Nyckelpersoner, 270
Nyttjanderätt, 748
Näringsbostadsrätt, 87, 154
Näringsfastighet, 86, 498
Närstående, 88
Obegränsat skattskyldig, 467
Obegränsat skattskyldiga, 93
Obligation utan kupong, 515
Obligationer, 708
Obligationsöverkurs, 513
Offentliga utredningar, 55
– departementspromemoria (Ds), 55
– direktiv, 55
– kommitté, 55
– Statens Offentliga Utredningar (SOU), 56
– särskilt förordnad utredare, 55
Ombyggnad, 499
Omdisponering, 499
Omkostnadsbelopp, 563, 591, 612, 670
– anskaffningsutgift, 591
– fördelning av förvärvspris, 582
– förvärv före år 1952, 593
– förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning, 593
Omstämpling av aktier, 662
Omsättning av lån, 717
Omvandlingsrätt, 523, 662
Omvända konvertibler, 660
OMX-option, 770
OMX-termin, 772
– futures, 772
Option, 657, 668, 760
– kvittningsregler, 775
– löptid högst ett år, 764
Optioner och terminer avseende råvaror, 748
Optionslån, 680
Optionsskuldebrev, 708
Organdonation, 110
OTC-optioner, 762
OTC-termin, 773
Pantlåneavgift, 536
Parkering, 296
Parkeringsböter, 297
Partiell fission
– utdelning, 521
Partnerleasingavtal, 198
Passiv näringsverksamhet, 89
Patenträtt, 156
Pension, 160, 210, 440
Pensionsförsäkring, 198, 440, 493
– avgift för, 493
– avskattning, 453
– flytt, 453
– kvalitativa regler, 440
– kvantitativa regler, 440
– nya skatteregler 2007, 436
– återbetalning, 452
– återköp, 452
– övergångsbestämmelser, 474
– överlåtelse, 452
– överlåtelse till försäkringsgivare, 451
Pensionsförsäkringspremie, 539
Pensionssparande, 127, 438
– kapitalförsäkring, 439
– pensionsförsäkring, 127, 438
– pensionssparkonto, 127, 438
Pensionssparavdrag, 462
– allmänt avdrag, 462
– avdrag senare beskattningsår, 470

– avdragsberäkning, 463
– avdragsgrundande inkomster, 462
– avdragsutrymme, 465
– begränsat skattskyldig, 128, 468
– flera näringsverksamheter, 467
– handelsbolag, 462, 468
– kapital, 462
– näringsverksamhet, 462
– tjänst och näringsverksamhet, 465
– tjänstepensionsförsäkring, 462
– underskott i näringsverksamhet, 471
– årsskiftesbetalningar, 469
Pensionssparkonto, 456, 493
– avskattning, 457
– avslutning, 457
– efterlevandepension, 457
– förtida utbetalning, 452
– inbetalning på, 493
– pensionssparavtal, 457
– utbetalning, 456, 457
– ålderspension, 456
– återbetalning, 453
– överlåtelse, 457
Pensionsutgifter, 424
Periodiseringsfond, 158
Periodiskt understöd, 124, 194, 211, 282
– bindande förpliktelser, 125
– frivilliga periodiska understöd, 125
– föreskrift i testamente, 125
– juridiska personer, 125
– medlemmar i den skattskyldiges hushåll, 125
– skadestånd, 125
– tidigare anställd, 125
– underhållsbidrag till make, 125
– överlåtelse, 127
Personalförmåner, 233
Personaloptioner, 247
– anskaffningsutgift, 568
– beskattningstidpunkt, 247
– uppgiftsskyldighet, 253
Personalrabatt, 236
– koncern, 237
– kundtrohetsrabatt, 238
– ordinarie utbud, 237
– rabatt i efterhand, 238
– rabatt på affärsmässiga grunder, 237
– sedvanlig personalrabatt, 238
– uppgiftsskyldighet, 239
Personalvårdsförmåner, 232
Personlig levnadskostnad, 570
Personlig tillgång, 749
Personliga levnadskostnader, 717
Personskada, 149
Pokerspel, 526
Porto, 531
Prejudikat, 64
– notis, 65
– plenum, 65
– referat, 65
– rättsverkan, 64
Preliminär skatt
– ränta, 490
Premie, 768
Premieobligationer, 513, 708
Prisbasbelopp, 90
Pristävlingar, 288
– prestation, 289
Privatbostad, 84
Privatbostadsfastighet, 86, 498, 506
– avdrag, 507
– dödsbon, 501
– enfamiljshus, 500
– förmånsvärde, 506
– hyresintäkter, 507
– privatbostadsfastighet i utlandet, 507
– slottsregeln, 502
– tröghetsregel, 502

– tvåfamiljshus, 501
– uthyrning till arbetsgivare, 508
Privatbostadsföretag, 86
Privatbostadsrätt, 87
Propositioner, 56
– allmänna delen, 56
– lagrådet, 56
– lagrådsremiss, 56
– riksdagsprotokollet, 57
– riksdagsskrivelse (rskr), 57
– Skatteutskottets betänkanden (SkU), 56
Prövningstillstånd, 63
– av vikt för ledning av rättstillämpningen, 63
– synnerliga skäl, 63
Psykoanalys, 431
Publicering av lagförslag och författningar, 57
– Internet, 57
– kammarens protokoll, 57
– kommittédirektiv, 57
– lagrummet, se, 57
– motioner, 57
– propositioner, 57
– riksdagen.se, 57, 60
– riksdagsskrivelser, 57
– riksdagstrycket, 57
– skatteverket.se, 63
– Skatteverkets Intranät, 57
– Svensk författningssamling (SFS), 57
– utskottsbetänkanden, 57
Realisationsförlust, 194, 195
Realränteobligationer, 517, 710
Registrerat partnerskap, 87
Regressfordran, 537
Rehabilitering, 261
– arbetsgivarens avdragsrätt, 262
– förebyggande behandling, 261
Representation, 426
– inkomstslaget tjänst, 426
Reseförmån, 338
– flyg, 339
– trafik- och resebyråföretag, 338
– tåg, 339
Resekostnadsersättning, 301
Resevaluta, 716
Revisorsbehörighet, 429
Riksdagsledamot, 428
Royalty, 748
Rullning i tjänst, 219
Råvaror, 748
Råvaruoption, 761
Ränta, 491, 493
– avbetalningsköp, 535
– begränsat skattskyldiga, 538
– betalning för makes räkning, 538
– egen skuld, 537
– levnadskostnad, 533
– skattekonto, 535
– studielån, 535
Ränta, 533
Räntebegrepp, 533
Räntebeläggning, 492
Räntebidrag, 600
Räntefond, 684, 688
Räntefria lån, 515
Räntefördelning, 491
– fördelningsbelopp, 491
Ränteförmån, 339, 492
– svensk valuta, 341
– utländsk valuta, 342
Räntegaranti, 537
Ränteinkomst, 512
Räntekompensation, 514, 535, 543, 562
Ränteoption, 760
Räntetermin, 772
Ränteutgift, 492
Räntor, 102, 115
Rätt till ränta
– försäljning, 514
Rätt till utdelning, 522
Rättighet, 748

Rättsfallssammanställningar, 62
– Domstolsverket (DV), 62
– meddelanden från Riksskatteverket serie I, 62
– referatmål, 62
– Regeringsrättens Årsbok (RÅ), 62
– rättsfallsreferat från kammarrätterna (RK), 62
– rättsfallsreferat från Regeringsrätten (RR), 62
– rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK), 62
– Skattenytt, 62
– Skatteverkets rättsfallsprotokoll, 63
– Svensk Skattetidning, 62
Rättsfallstolkning, 66
– analogitolkningar, 67
– bevisning, 67
– EG-domstolens domar, 66
– förhandsavgörande, 66
– generaladvokatens yttranden, 66
– generell norm, 67
– motsatsslut, 67
– preambeln, 66
– språkversioner, 66
Rättshandlingars verkliga innebörd, 68
Rättspraxis, 65
– underrättspraxis, 65
Rörelse, 89
Sakskada, 223
Sakskador, 106
Sakutdelning, 519
Samlingar, 748
Samägande, 573
SAR, 252
Schablon, 750, 751
Schablonavdrag, 507
Schablonintäkt, 653
– beräkningstidpunkt, 653
– frivillig återföring, 654
– preliminärt uppskov, 654
– utländsk ersättningsbostad, 655
Schablonmetoden, 563
Schablonregeln, 672, 680, 682
Semesterbostad, 346
Semesterersättning, 151
SICAV-bolag, 685
Sjuk- och olycksfallsförsäkring, 475
Sjukpenning, 273
Sjukpension, 447
– nedsatt arbetsförmåga, 447
Självdeklaration, 43, 47
– allmän självdeklaration, 43, 45
– anstånd, 49
– byråanstånd, 49
– elektronisk självdeklaration, 45
– formkrav, 44
– föreläggande, 48, 49
– skyldighet att bevara underlag, 50
– särskild självdeklaration, 44, 46
– tidpunkt, 47
Självförvaltning, 110
Sjöinkomst, 136, 479
– bareboat charter, 480
– fjärrfart, 481
– fri kost, 483
– inre fart, 481
– klassificering av fartyg, 481
– kontrolluppgift, 487
– kostersättning, 482
– logi ombord, 485
– närfart, 481
– resor till och från fartyg, 483
– resor till passagerarfartyg, 484
– semesterlön, 479
– sjuklön, 479
– sjöinkomstavdrag, 479
– sjöman, 480
– skattereduktion, 136, 479
– tjänsteställe, 483
– utländskt fartyg, 486

– vederlagslön, 479
– ökade levnadskostnader, 485
Skadestånd, 299
– arbetsrättsligt, 299
– ideellt, 300
Skadestånd vid uppsägning, 151, 160
Skalbolag, 194
Skatteavtal, 92
Skatteflykt, 175
Skatteförmån, 181
Skattelagstiftning och förarbeten, 53
– de s.k. diskrimineringsförbuden, 55
– delegation, 53
– den primära rätten, 54
– den sekundära rätten, 54
– departementspromemoria (Ds), 56
– direktiv, 54
– EG:s rättsakter, 54
– EG-domstolen, 55
– EG-fördraget, 54
– EG-rätten, 54
– fri rörlighet, 55
– föreskrifter, 53
– författningar, 53
– förordningar, 53
– grundlagstiftningen, 54
– lagar, 53
– lagrådsremiss, 56
– normgivning, 54
– normgivningsmakten, 53
– regeringsformen, 53
– restkompentensen, 54
– riksdagens primärområde, 53
– riksdagsprotokollet, 57
– riksdagsskrivelse (rskr), 57
– skatteutskottets betänkanden (SkU), 56
– subdelegation, 53
– Svensk författningssamling (SFS), 57
Skattemässigt värde, 91
Skattereduktion, 490
– allmän pensionsavgift, 136
– arbetsinkomster, 139
– byggnadsarbete, 614
– hushållsarbete, 141
– kapital, 136
– kommunal fastighetsavgift, 138
– sjöinkomst, 136
– turordning, 144
Skattereduktion fackföreningsavgift, 114
Skatteverkets ställningstaganden, 75
– s.k. styrande skrivelser, 75
– skatteverket.se, 75
Skog, 156
Skogsavdrag, 202
Skogsbruk, 162, 163
Skogskonto, skogsskadekonto, 492
– ränta, 492
Skuldebrev, 657
Skulder i utländsk valuta, 715
Skuldsanering, 542
Skyddsutrustning och skyddskläder, 400
– arbetsbiträde, 401
– arbetsredskap, 401
– biltelefon, 404
– datoranläggning, 402
– facklitteratur, 404
– hyreskostnad, 403
– internetuppkoppling, 403
– musikinstrument, 402
– skyddskläder, 401
SLF, 169
– aktiv näringsverksamhet, 172
– avdrag, 173
– avlidit, 172
– avtalsförsäkringar, 170
– avtalsgruppsjukförsäkring, 172
– dödsbo, 172
– försäkringsersättning, 171

– passiv näringsverksamhet, 171, 172
– SLFL, 170
– trygghetsförsäkring, 172
– underlag, 173
– vinstandelsstiftelse, 171
Slottsregeln, 502
Slutligt underskott, 538
Smycke, 748
Småhus, 86
Småhusenhet, 86
Sparat lättnadsutrymme, 549
Split, 523
SRU, 47
Standardiserade optioner, 760
Statlig inkomstskatt, 135, 178
– dödsbo, 135
– kapitalinkomst, 135
– skiktgräns, 135
Statligt räntebidrag, 493
– för bostadsändamål, 491
– återbetalning, 493
Statslåneränta, 90
Statsministerns tjänstebostad, 232
statsrådsbil, 317
Statsrådsbil, 232
Stipendier, 102, 282
– facklig, 286
– från arbetsgivare, 284
– konstnärsbidrag, 285
– Marie Curie-stipendium, 282
– periodicitet, 285
– priser och belöningar, 286
– utbildningsstipendium, 283
Studiecirkelledare, 429
Studiestöd, 275
Stängning, 762
Stängning genom kontantavräkning, 761, 763
Svensk koncern, 83
Svenska allmänna skatter, 114
Svenska investeringsfonder, 82
Sverige, 91
Syntetiska optioner, 251
Säljrätt, återköp, 668
Särskild löneskatt, 169
Särskilt depåbevis, 658
Tailor Made optioner, 762
Tailor Made termin, 773
Taxering, 51
– beskattningsår, 51
– juridiska personer, 51
– taxeringsbeslut, 51
Taxeringsenhet, 86
Taxeringsvärde, 86
Teckning av lån, 681
Teckningsoption, 658
– avyttring, 682
Teckningsrätt, 523, 657, 658, 668, 669, 675, 681
Termin, 657, 771
– aktieindextermin, 659
– aktietermin, 659
– kvittningsregler, 775
Terminalglasögon, 231
Terminsaffär
– blankning, 779, 781
Terminsavtal, 774
TFA, 274
Tillgång för personligt bruk, 751
– anskaffningsutgift, 751
– benefikt fång, 752
– grundavdrag, 752
Tillgång inte för personligt bruk, 750
– anskaffningsutgift, 750
– benefikt fång, 750
– kapitalförlust, 750
Tilläggsköpeskilling, 561, 578
Time-sharerättighet, 749
Tjänstekort, 227
Tjänstepension, 228
Tjänstepensionsförsäkring, 444, 468
Tjänstepensionsinstitut, 444
Tjänsteresor, 353
– avdrag utöver schablonen, 355
– avdragsschablon, 353

– bilkostnader, 353
– förmånsbil, 354
– parkeringsavgifter, 356
– riksdagsledamöters resor med egen bil, 356
– utredning om körda mil, 356
Tjänsteställe, 358
TM-option, 762
TM-termin, 773
Tomtmark, 583
Tomträttsavgäld, 492, 535
Trettiodagarsregeln, 715
Treårsregeln, 160
Tröghetsregeln, 85, 502
Tvåfamiljshus, 501
Tvångsinlösen, 665
Tävlingsvinst, 101, 526
Undantagsförmån, 586, 592
Underpris, 555, 579, 753
Underskott, 195, 196, 197, 490
– näringsverksamhet, 617
Understöd mellan makar, 125
– dom och avtal, 125
– muntligt avtal, 126
– registrerad partner, 126
– sambo, 126
Understöd till och från juridisk person, 126
Uppdelning
– lex Asea, 675
– partiell fission, 676
Upphovsmannakonto, 492
– ränta, 492
Upplupen ränta, 670
Upplåtelse av nyttjanderätt, 154
Upplösning
– ekonomisk förening, 524
– ideell förening, 524
Uppskov vid bostadsbyten, 633
Uppskovsbelopp, 493, 641
– begränsning av uppskovsbelopp, 645
– preliminärt uppskov, 643
– slutligt uppskovsbelopp, 641
– särskilt tillägg, 644
– återfört, 491
Ursprungsbostad, 634
– bosättningskrav, 635
– flera bostadsrätter, 637
– flera ursprungsbostäder, 636
– inom EES-området, 635
Utbildning, 253
– fåmansföretag, 254
– omstrukturering, 253
– under pågående anställning, 255
Utdelning, 195, 491, 517, 545
– onoterade företag, 545
Utdelningsbolag, 198
Utdelningsfonder, 198
Utflyttning, 669
Utfärdare, 760, 763
Utgiftsränta, 533
Utländsk koncern, 200
Utländsk valuta, 199, 713
Utländska försäkringar, 441
– dispens, 442
– pensionsförsäkring, 441
Utländska investeringsfonder, 82
Utländska motsvarigheter, 81
Utländska pensionsförsäkringar, 281
Utländska socialförsäkringsavgifter, 124
– förordning (EEG) 1408/71, 124
– nordiska konventionen, 124
Utländska tjänstepensionsinstitut, 444
Utländskt bolag, 83
Utnyttjande av rättighet, 668
Utskiftning, 664, 666
Utvecklingsersättningar, 275
Valutakursförlust, 492
Valutakursvinst, 491, 552
Valutaoption, 761
Valutatermin, 772
Warrant, 761
– råvaror, 761
Verklig förlust, 569

Verksamhetens avveckling, 152
Verksamhetsgren, 89
Vetenskaplig, 152
Villkorliga aktieägartillskott, 519
Vinst
– blankning, 782
Vinstandelsbevis, 657, 658
Vinstandelslån, 195, 514
Vinstandelsstiftelse, 151, 300
– SLF, 171
Vinstbolag, 194
Vittnesersättning, 108
Värdeminskningsavdrag, 153
Värdepapper
– beskattningstidpunkt, 245
– från arbetsgivaren, 243
– förmånligt förvärv, 243
– förvärv, 243
Väsentlig anknytning, 94
Växling, 716
Yttre lösöre, 748
Ålderspension, 445
– förmånstagare, 447
– livsvarig, 445
– minst fem år, 446
– sjunkande belopp, 446
– temporär, 446
– ägs av arbetsgivare, 447
Ålderspensionsavgift, 170
Årskort, 227
– lokala kort, 227
– regionala kort, 227
Årsskiftesbetalningar, 469, 540
– bokföringsmässiga grunder, 469
– näringsverksamhet, 469
– pensionsförsäkringspremie, 469
– pensionssparkonto, 469
Återbetalning av lön, 217
Återbäring på grund av försäkring, 107
Återföring, 92
Återföring av uppskovsbelopp, 650
– avyttring av ersättningsbostad, 650
– benefik överlåtelse, 652
– frivillig återföring, 651
Återföring av värdeminskningsavdrag, 592, 600
Återköp, 452, 666, 668
– dispens, 452
– tekniska återköpsvärdet, 452
Ädelmetall, 748
Ädelsten, 748
Ägarlägenhet i utlandet, 499
Ärvda aktier, 672
Ökade levnadskostnader, 357
– avbruten måltid ambulansförare, 364
– avdragets beräkning, 364
– doktorander, 380
– flera arbetsplatser, 374
– gästforskare, 380
– långvariga byggprojekt, 373
– lärare, 380
– nattarbete, 367
– normalbelopp, 368
– reducering för kostförmån inrikes resa, 369
– reducering för kostförmån utrikes resa, 370
– reducering för kostförmån vid inrikes resa, 369
– tidsbegränsat arbete, 372
– tidsbegränsat förordnande, 373
– tjänsteresa, 357
– tjänsteresor, 357
– tjänsteställe, 358
– tjänsteställe arbete delvis i bostaden, 361
– traktamente, 365
– tremånadersregeln, 362
– utbildning, 379
– utrikes tjänsteresa, 368
– vuxenutbildning, 380
– övriga kurser, konferenser, studieresor, 381

Överlåtelse, 126, 753
- periodiskt understöd, 126
- privata tillgångar till underpris, 753
- utländsk juridisk person, 758

Överlåtelse av pensionsförsäkring, 452
- ackord, 452
- anställningsförhållande, 452
- bodelning, 452
- konkurs, 452
- utmätning, 452
- överlåtelse till försäkringsgivare, 451

Övervakare inom kriminalvården, 424