

16 Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst

10 kap. IL

Prop. 1989/90:110, Del 1, s. 295, 300, 304–308, SkU30

Prop. 1993/94:90 s. 81–82, SkU10

SOU 1997:2, 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:

- kap. 10 innehåller allmänna bestämmelser om avgränsningen av inkomstslaget, definitioner, beskattningstidpunkten och resultatet (överskott eller underskott),
- kap. 11 reglerar vad som ska tas upp – och inte ska tas upp – i inkomstslaget tjänst, och
- kap. 12 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.

Till inkomstslaget tjänst räknas 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.

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 § andra stycket, 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).

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 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 §, och
5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §.

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. 5–6 §§ 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, eller
5. på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring.

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).

16.3 Beskattnings tidpunkten

Kontantprincipen

Huvudregeln är att inkomster ska tas upp till beskattning när de blir tillgängliga för lyftning 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 kostnad för dem. Denna s.k. kontantprincip fick i IL en språkligt ändrad och förkortad lydelse. Någon saklig ändring var dock inte avsedd (prop. 1999/2000:2 del 2 s.119). I ett förhandsbesked, som gällde beskattnings tidpunkten 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 betalas ut.

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 till beskattning för sistnämnda år och inte fördelas på de år lönen avser (RÅ 1952 Fi 1392). Jfr dock kapitel 13 om skatt på ackumulerad inkomst.
Undantag	I vissa situationer gäller dock delvis andra regler.
Tågresor	Förmån av inrikes tågresor som värderas enligt 61 kap. 14 § IL, dvs. årskort för inrikes tågresor, 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.
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 den. 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 överläts. 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). Tidpunkten för beskattning av förmån av värdepapper respektive personaloptioner samt värderingen av sådana förmåner behandlas närmare i avsnitt 17.2.12 och 17.2.13.

**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 "åtnjuts" för att skatteplikt ska inträda. – i IL används i stället uttrycken "utnyttjats" eller "kommit till del". Utredningen konstaterade dock att det inte kunde anges någon klar för alla fall gemensam tidpunkt för skattepliktens 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".

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 kostförmån. 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).

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 skattepliktiga och i så fall värdera den. Bedöms förmånen som skattepliktiga 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 kapitel 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 ske för 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.

16.3.2 När kostnader ska dras av

Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna (10 kap. 13 § IL).

Förslitningsavdrag

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

Kostnad för årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas, är inte avdragsgill för det beskattningsår då betalningen skett (RÅ 1985 1:3 och RÅ 1988 ref. 17) utan för det beskattningsår då resorna företagits. Att det numera beträffande årsskiftesbetalningar tillämpas en strikt kontantprincip i inkomstslaget tjänst förändrar inte detta synsätt (se i RÅ 1988 ref. 17 återopad litteratur).

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 17.2.12 och 17.2.13.

**Återbetalning
av lön m.m.**

Det händer ibland att det i efterhand framkommer att lön, pension, ersättning från försäkringskassa 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 uppburit för mycket. Det är härvid i allmänhet fråga om belopp som mottagaren tidigare har blivit inkomstbeskattad för.

Fråga uppkommer om återbetalningen ska påverka taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett eller taxeringen för det beskattningsår då inkomsten uppburits.

RR har i några fall ansett att avdrag bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, nämligen i RÅ 1959 not Fi 975, RÅ 1970 not Fi 1413 och RÅ 1974 ref. 5. Dessa fall avser återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställda tillträtt tjänst hos annan 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 tidigare erhållits för samma tid. SRN fann med hänsyn till det nära samband som förelåg mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt återbetalningsåret.

Har återbetalning skett av annan anledning torde korrigerings göras vid taxeringen för det år då inkomsten uppburits. Något avdragsresonemang bör ej föras i dessa fall. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1927 not 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 not Fi 167, RÅ 1956 not 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 gjort återbetalningen eller om det räcker med att ett krav om återbetalning riktats mot denne.

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 korrigerings göras vid taxeringen för utbetalningsåret torde det däremot räcka med att ett ostridigt återbetalningskrav riktats mot den skattskyldige (se RÅ 1994 not 267). Enligt domen har felaktigt uppburen ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förpliktigats att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då ersättningen uppburits. Taxeringarna har nedsatts med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle ske enligt avbetalningsplan som omfattade flera år.

16.4 Resultatet

Överskott eller underskott ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

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 möjligheten till rullning inte har beaktats vid utformningen av deklaraionsblanketterna. I fråga om hobbyinkomster gäller särskilda regler för uppkomna underskott (12 kap. 37 § IL).