Förord

Denna utgåva av handledningen ska användas vid 2005 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 regelverket för 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 och ideella föreningar (SKV 327, utgåva 6) respektive Handledning för internationell beskattning (SKV 352, utgåva 9).

Det saknas rättspraxis inom vissa områden. Skatteverkets ambition är dock att så långt möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor. Av handledningen framgår i vilka avseenden framförda uppfattningar grundar sig på praxis eller på Skatteverkets egna överväganden.

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. I dessa sammanhang är skatte- och taxeringsförfattningarna ett absolut nödvändigt arbetsredskap. Lagtexten har därför återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter.

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

Solna februari 2005

Vilhelm Andersson

Innehåll

FÖRORD **3**

FÖRKORTNINGAR **27**

1 ALLMÄNT OM SKATTELAGSTIFTNINGEN **31**

2 BESTÄMMELSER OM SJÄLVDEKLARATION M.M. **37**

3 RÄTTSKÄLLORNA **51**

4 GRUNDLÄGGANDE BESTÄMMELSER OM KOMMUNAL OCH STATLIG INKOMSTSKATT **71**

5 DEFINITIONER OCH FÖRKLARINGAR **75**

6 SKATTSKYLDIGHET FÖR FYSISKA PERSONER OCH DÖDSBON **87**

7 INKOMSTER SOM ÄR SKATTEFRIA **91**

8 UTGIFTER SOM INTE FÅR DRAS AV **103**

9 GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN TJÄNST OCH NÄRINGSVERKSAMHET, TJÄNST OCH KAPITAL SAMT NÄRINGSVERKSAMHET OCH KAPITAL **109**

10 ALLMÄNNA AVDRAG **113**

11 GRUNDAVDRAG **119**

12 BERÄKNING AV SKATTEN **123**

13 SKATT PÅ ACKUMULERAD INKOMST **133**

14 SÄRSKILD LÖNESKATT PÅ VISSA FÖRVÄRVSINKOMSTER **155**

15 LAGEN MOT SKATTEFLYKT **157**

16 GRUNDLÄGGANDE BESTÄMMELSER FÖR INKOMSTSLAGET TJÄNST 183

17 VAD SOM SKA TAS UPP I INKOMSTSLAGET TJÄNST 193

18 VÄRDERING AV INKOMSTER I ANNAT ÄN PENGAR 269

19 VAD SOM SKA DRAS AV I TJÄNST 311

20 PENSIONSFÖRSÄKRINGAR OCH PENSIONSSPARKONTON 385

21 PENSIONSSPARAVDRAG 397

22 SJÖINKOMST 403

23 INKOMST AV KAPITAL 413

24 LÖPANDE INTÄKTER OCH UTGIFTER 419

25 UTDELNING OCH KAPITALVINST PÅ ANDELAR I ONOTERADE FÖRETAG 461

26 KAPITALVINST M.M. – ALLMÄNT 487

27 AVYTTRING AV FASTIGHETER 505

28 AVYTTRING AV BOSTADSRÄTTER 549

29 UPPSKOVSAVDRAG 563

30 KAPITALVINST – DELÄGARRÄTTER 575

31 UPPSKOV MED BESKATTNINGEN VID AKTIEBYTEN (ANDELSBYTEN) 607

32 KAPITALVINST – SVENSKA FORDRINGSRÄTTER O.D. 625

33 KAPITALVINST – UTLÄNDSK VALUTA O.D. 629

34 AVYTTRING AV ANDELAR I HANDELSBOLAG 637

35 AVYTTRING AV ANDELAR I HANDELSBOLAG I VISSA FALL 653

36 KAPITALVINST – ANDRA TILLGÅNGAR 661

37 ÖVERLÅTELSE AV PRIVATA TILLGÅNGAR TILL UNDERPRIS 667

38 OPTIONER OCH TERMINER 673

39 BLANKNINGSAFFÄR 689

40 FASTIGHETSSKATT – PRIVATBOSTAD 693

41 FASTIGHETSSKATT – NÄRINGSFASTIGHET 701

42 AVKASTNINGSSKATT PÅ UTLÄNDSKA FÖRSÄKRINGAR 719

43 FÖRMÖGENHETSSKATT 731

SÖKORDSREGISTER TILL IL 755

SAMMANSTÄLLNING AV TERMER OCH UTTRYCK I IL 767

SKATTEVERKETS SKRIVELSER 773

RÄTTSFALLSREGISTER 775

SAKREGISTER 781

Innehåll

FÖRORD **3**

FÖRKORTNINGAR **27**

1 ALLMÄNT OM SKATTELAGSTIFTNINGEN **31**
1.1 Inkomstskattelagen 31
1.1.1 IL:s disposition 31
1.2 Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen 32
1.2.1 ILP:s disposition 32
1.2.2 Ikraftträdandebestämmelser m.m. 33
1.2.3 Övergångsbestämmelser 34
1.3 Övriga skatteförfattningar 34
1.3.1 Inkomstskatteförfattningar 34
1.3.2 Skatteförfattningar av annat slag 35

2 BESTÄMMELSER OM SJÄLVDEKLARATION M.M. **37**
2.1 Inledning 37
2.2 Deklarationsskyldighet för fysiska personer och dödsbon 37
2.2.1 Fysiska personer 37
2.2.1.1 Folkpensionärer 38
2.2.1.2 Makar m.m. 38
2.2.2 Dödsbon 39
2.3 Deklarationsskyldighet för juridiska personer 40
2.3.1 Svenska handelsbolag m.m. 41
2.3.2 Ej skattskyldig stiftelse och ideell förening 41
2.3.3 Staten, landsting, kommun m.m. 41
2.3.4 Konkursbo 42
2.3.5 Enkelt bolag och partrederi 42
2.4 Självdeklaration 42
2.4.1 Allmän självdeklaration 43
2.4.1.1 Uppgifter man själv måste fylla i 44
2.4.1.2 Underrättelse om beslut av Skatteverket 45
2.4.2 Särskild självdeklaration 45
2.4.3 Vad självdeklarationen m.m. ska innehålla 45
2.4.4 När självdeklaration m.m. ska lämnas 46
2.4.5 Var självdeklaration m.m. ska lämnas 47
2.4.6 Anstånd 47
2.4.7 Leverans av deklaration enligt tidsplan, s.k. byråanstånd 47

2.4.8 Föreläggande att lämna självdeklaration m.m. ... 48
2.4.9 Skyldighet att bevara underlag ... 49
2.5 Årlig taxering ... 49
2.6 Taxeringsår ... 49
2.7 Beskattningsår ... 49
2.7.1 Fysiska personer ... 49
2.7.2 Handelsbolag ... 49
2.7.3 Juridiska personer ... 50
2.7.4 Förmögenhetstaxering ... 50

3 RÄTTSKÄLLORNA ... 51
3.1 Skattelagstiftning och förarbeten ... 51
3.1.1 Inledning ... 51
3.1.2 Offentliga utredningar ... 53
3.1.3 Propositioner ... 54
3.1.4 Publicering av lagförslag och författningar ... 54
3.1.5 Lagtolkning ... 55
3.1.6 Att hitta förarbeten ... 57
3.2 Rättspraxis ... 58
3.2.1 EG-domstolen ... 58
3.2.2 Nationella domstolar ... 58
3.2.3 Rättsfallssammanställningar ... 59
3.2.4 Prövningstillstånd ... 60
3.2.5 Förhandsbesked ... 60
3.2.6 Prejudikat ... 61
3.2.7 Rättspraxis ... 62
3.2.8 Rättsfallstolkning ... 63
3.2.9 Den verkliga innebörden av rättshandlingar ... 63
3.2.9.1 Tidigare rättspraxis ... 64
3.2.9.2 Principen om den verkliga innebörden ... 65
3.2.9.3 Några slutsatser ... 67
3.3 Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd ... 68
3.3.1 Inledning ... 68
3.3.2 Föreskrifter ... 68
3.3.3 Allmänna råd ... 69
3.4 Doktrin ... 70

4 GRUNDLÄGGANDE BESTÄMMELSER OM KOMMUNAL OCH STATLIG INKOMSTSKATT ... 71
4.1 Inledning ... 71
4.2 Fysiska personers skatter ... 71
4.2.1 Kommunal och statlig inkomstskatt m.m. ... 71
4.2.2 Skatteunderlaget ... 73
4.2.2.1 Skatt på förvärvsinkomster ... 73
4.2.2.2 Skatt på kapitalinkomster ... 73
4.2.2.3 Beräkning av skatten ... 73
4.3 Juridiska personers skatt ... 73

5 DEFINITIONER OCH FÖRKLARINGAR 75
5.1 Utländska motsvarigheter 75
5.2 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet 75
5.3 Begreppet juridiska personer 76
5.4 Aktiebolag 76
5.5 Kreditinstitut 76
5.6 Svensk koncern 77
5.7 Utländskt bolag 77
5.8 Fastighet 77
5.9 Fastighetsägare 78
5.10 Privatbostad 78
5.11 Privatbostadsfastighet 79
5.12 Näringsfastighet 79
5.13 Småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde 80
5.14 Andelshus 80
5.15 Privatbostadsföretag 80
5.16 Privatbostadsrätt 80
5.17 Näringsbostadsrätt 81
5.18 Makar och sambor 81
5.19 Barn 81
5.20 Närstående 81
5.21 Aktiv och passiv näringsverksamhet 81
5.21.1 Aktiv näringsverksamhet 81
5.21.2 Betydande balansomslutning 82
5.21.3 Passiv näringsverksamhet 82
5.22 Rörelse 82
5.23 Verksamhetsgren 83
5.24 Egenavgifter 83
5.25 Prisbasbelopp 83
5.26 Statslåneräntan 83
5.27 Fast driftsställe 83
5.28 Sverige 84
5.29 Skattemässigt värde 84
5.30 Återföring 85

6 SKATTSKYLDIGHET FÖR FYSISKA PERSONER OCH DÖDSBON 87
6.1 Obegränsat skattskyldiga 87
6.1.1 Svenska diplomater 87
6.1.2 Personal vid Europeiska universitetsinstitutet 88
6.1.3 Tjänstemän och andra personer anknutna till EU 88
6.1.4 Väsentlig anknytning 88
6.2 Undantag från skattskyldighet 89
6.2.1 Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands 89
6.2.2 Undantag från skattskyldighet för anställda vid utländsk stats beskickning eller konsulat 89
6.2.3 Undantag från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset 89

6.3 Begränsat skattskyldiga ... 89
6.3.1 Innebörden av begränsad skattskyldighet ... 89
6.4 Skattskyldighet enligt andra lagar ... 89
6.5 Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster ... 90
6.6 Skattskyldighet för dödsbon ... 90
6.6.1 Dödsåret ... 90
6.6.2 Senare beskattningsår ... 90

7 INKOMSTER SOM ÄR SKATTEFRIA ... 91
7.1 Arv, gåva m.m. ... 91
7.1.1 Begreppet gåva ... 91
7.2 Lotterivinster och tävlingsvinster ... 92
7.3 Tävlingsvinst ... 92
7.4 Stipendier ... 93
7.5 Räntor ... 93
7.6 Barnbidrag ... 94
7.7 Bostadsbidrag ... 94
7.8 Bistånd ... 94
7.9 Introduktionsersättningar för flyktingar ... 95
7.10 Kapitalförsäkring ... 95
7.11 Ersättningar vid sjukdom och olycksfall m.m. ... 95
7.12 Ersättningar vid sakskador ... 96
7.13 Återbäring på grund av försäkring ... 97
7.14 Underhåll till patient eller intagen ... 97
7.15 Begravningshjälp ... 97
7.16 Ersättningar vid inställelse i domstol ... 98
7.17 Plockning av bär, svamp och kottar ... 98
7.18 Blodgivning m.m. ... 99
7.19 Hittelön m.m. ... 99
7.20 Ersättningar vid självförvaltning ... 100

8 UTGIFTER SOM INTE FÅR DRAS AV ... 103
8.1 Levnadskostnader m.m. ... 103
8.2 Svenska allmänna skatter ... 104
8.3 Utgifter för vissa skattefria inkomster ... 104
8.4 Bär-, svamp- och kottplockning ... 104
8.5 Räntor och avgifter ... 105
8.6 Böter och sanktionsavgifter ... 105
8.7 Mutor m.m. ... 106
8.8 Arbetsgivaransvar ... 107

9 GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN TJÄNST OCH NÄRINGSVERKSAMHET, TJÄNST OCH KAPITAL SAMT NÄRINGSVERKSAMHET OCH KAPITAL ... 109
9.1 Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet ... 109
9.2 Gränsdragningen mellan tjänst och kapital ... 111
9.3 Gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet ... 111

10 ALLMÄNNA AVDRAG 113
10.1 Påförda egenavgifter m.m. 113
10.2 Utländska socialförsäkringsavgifter 114
10.3 Periodiska understöd 114
10.3.1 Begreppet understöd 115
10.3.2 Understöd mellan makar – Dom och avtal 115
10.3.2.1 Muntligt avtal 116
10.3.2.2 Övriga förutsättningar 116
10.3.2.3 F.d. sambo – inte jämställd med make 116
10.3.3 Understöd till och från juridisk person 116
10.3.4 Överlåtelse av rätt till periodiskt understöd 116
10.4 Pensionssparande 117
10.5 Begränsat skattskyldiga 117

11 GRUNDAVDRAG 119
11.1 Beräkning av grundavdrag 119
11.1.1 Två beskattningsår 120
11.1.2 Helt eller reducerat grundavdrag 120
11.1.3 Dödsbo 120
11.2 Ideell förening och registrerat trossamfund 121

12 BERÄKNING AV SKATTEN 123
12.1 Allmänt 123
12.2 Fysiska personer 123
12.2.1 Kommunal inkomstskatt 123
12.2.2 Statlig inkomstskatt 124
12.2.3 Skattereduktion 125
12.2.3.1 Skattereduktion för förvärvsinkomster 125
12.2.3.2 Underskott av kapital 125
12.2.3.3 Allmän pensionsavgift 125
12.2.3.4 Sjöinkomst 126
12.2.3.5 Skattereduktion för fastighetsskatt och för förmögenhetsskatt avseende fastighet 128
12.2.3.6 Skattereduktion för bredband 129
12.2.3.7 Skattereduktion för fackföreningsavgift 129
12.2.3.8 Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa 129
12.2.3.9 Skattereduktion för byggnadsarbete på bostadshus 130
12.2.3.10 Skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus 130
12.2.3.11 Turordning m.m. 130
12.3 Juridiska personer 130
12.4 Gemensamma bestämmelser 130

13 SKATT PÅ ACKUMULERAD INKOMST 133
13.1 Lagstiftningens syfte 134
13.2 Vem kan få särskild skatteberäkning? 134
13.3 Vad menas med en ackumulerad inkomst? 134
13.4 Inkomst av kapital 135
13.5 Inkomst av tjänst 135
13.6 Inkomst av näringsverksamhet 137
13.7 Fördelningstid 145
13.7.1 Huvudregeln 145
13.7.2 Kompletteringsregler 145
13.7.2.1 Tjänst 145
13.7.2.2 Näringsverksamhet 147
13.8 Beräkning av den ackumulerade inkomsten 148
13.8.1 Huvudregel 148
13.8.2 Spärregler 149
13.8.3 Skatteberäkningen 149
13.8.3.1 Beräkning av statlig inkomstskatt 151
13.8.4 Förfarandet 152

14 SÄRSKILD LÖNESKATT PÅ VISSA FÖRVÄRVSINKOMSTER 155
14.1 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster 155
14.2 Bidrag till vinstandelsstiftelse 156

15 LAGEN MOT SKATTEFLYKT 157
15.1 Allmänt 158
15.1.1 Lagens tillkomst och giltighet 158
15.1.2 Lagens målsättning 158
15.1.3 Förfarandet 159
15.2 Tillämpningsområde 160
15.3 Förutsättningar 160
15.3.1 Rättshandlingen 160
15.3.2 Skatteförmånen 162
15.3.3 Övervägande skälet för förfarandet 166
15.3.4 Lagstiftningens syfte 170
15.4 Konsekvenser 177

16 GRUNDLÄGGANDE BESTÄMMELSER FÖR INKOMSTSLAGET TJÄNST 183
16.1 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst 184
16.1.1 Inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst 184
16.1.2 Vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst 185
16.2 Definitioner 185
16.3 Beskattningstidpunkten 186
16.3.1 När intäkter ska tas upp 187
16.3.2 När kostnader ska dras av 189
16.4 Resultatet 191

17 VAD SOM SKA TAS UPP I INKOMSTSLAGET TJÄNST 193
17.1 Allmänt 193
17.2 Ersättningar och förmåner 195
17.2.1 Förmåner vid tjänsteresa och representation 195
17.2.2 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst 199
17.2.3 Förmåner till skattskyldiga med sjöinkomst 199
17.2.4 Tryggande av tjänstepension 199
17.2.5 Lånedator 200
17.2.6 Varor och tjänster av begränsat värde 203
17.2.7 Kläder 205
17.2.8 Statsministerns tjänstebostad 206
17.2.9 Personalvårdsförmåner 206
17.2.10 Personalrabatter 208
17.2.11 Gåvor till anställda 212
17.2.12 Förvärv av värdepapper 214
17.2.13 Personaloptioner 218
17.2.14 Utbildning vid omstrukturering m.m. 222
17.2.15 Utbildning under pågående anställning 224
17.2.16 Hälso- och sjukvård 225
17.2.17 Grupplivförsäkringar m.m. 234
17.2.18 Gruppsjukförsäkringar 235
17.2.19 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m. 235
17.2.20 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner 236
17.2.21 Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret 237
17.2.22 Resa vid anställningsintervju 237
17.2.23 Inställelse- eller arbetsresor 238
17.2.24 Flyttningsersättningar 238
17.2.25 Ersättningar till företrädare i Europaparlamentet 239
17.2.26 Ersättningar vid arbetskonflikt 239
17.2.27 Sjukpenning m.m. 240
17.2.28 Föräldrapenning och vårdbidrag 240
17.2.29 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet 241
17.2.29.1 Utvecklingsersättningar till ungdomar 241
17.2.29.2 Studiestöd 241
17.2.29.3 Bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning –m.fl. 242
17.2.29.4 Ersättningar vid arbetslöshet 242
17.2.30 Livräntor 242
17.2.31 Engångsbelopp 245
17.2.32 Barnpension 247
17.2.33 Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk 247
17.2.34 Ersättningar för sjukvårdsutgifter 247
17.2.35 Utländska pensionsförsäkringar 247
17.2.36 Egenavgifter 248
17.2.37 Förbjudna lån 248
17.2.38 Periodiska understöd 248
17.2.39 Marie Curie-stipendier 249
17.2.40 Utbildningsstipendier och andra stipendier m.m. 249

17.2.41 Vinster i pristävlingar 254
17.2.42 Avgångsersättningar 256
17.2.43 Dagbarnvård, behandlingshem m.m. 257
17.2.44 Dickspengar 260
17.2.45 Fri hemresa m.m. 260
17.2.46 Fri parkering, garageplats m.m. 261
17.2.47 Hyresersättning från arbetsgivare 262
17.2.48 Ersättningar till idrottsutövare 262
17.2.49 Riksdagsledamöter 263
17.2.50 Skadestånd 263
17.2.51 Vinstandelsstiftelse 264
17.2.52 Övrigt 265
17.2.52.1 Traktamenten m.m. 265
17.2.52.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. 266

18 VÄRDERING AV INKOMSTER I ANNAT ÄN PENGAR 269
18.1 Värdering till marknadsvärdet 269
18.2 Kostförmån 271
18.3 Bilförmån 278
18.4 Reseförmån med inskränkande villkor 302
18.5 Ränteförmån 303
18.6 Bostadsförmån 306

19 VAD SOM SKA DRAS AV I TJÄNST 311
19.1 Avdrag 312
19.2 Avdrag vid tjänsteresor 313
19.3 Ökade levnadskostnader 316
19.3.1 Tjänsteresor 316
19.3.1.1 Tjänsteställe 317
19.3.1.2 Tremånadersregeln 319
19.3.1.3 Avdragets beräkning 322
19.3.2 Tillfälligt arbete och dubbel bosättning 327
19.3.3 Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning etc. 335
19.4 Avdrag för hemresor 339
19.5 Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar 342
19.6 Avdrag för skattskyldiga med sjöinkomst 342
19.7 Inställelseresor 342
19.8 Avdrag för resor till och från arbetet 342
19.9 Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m. 351
19.10 Skyddsutrustning och skyddskläder m.m. 352
19.11 Förluster på grund av redovisningsskyldighet 356
19.12 Avdrag för arbetsrum 356
19.13 Egenavgifter 357
19.14 Hobbyverksamhet 358
19.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m. 368
19.16 Pensionsutgifter 376
19.17 Avgifter till arbetslöshetskassa 376

19.18 Idrottsmännens avdrag ... 377
19.19 Representation ... 378
19.20 Övrigt ... 379

20 PENSIONSFÖRSÄKRINGAR OCH PENSIONSSPARKONTON ... 385
20.1 Pensionssparande ... 385
20.2 Pensionsförsäkring ... 385
20.2.1 Pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring ... 385
20.2.2 Tjänstepensionsförsäkring ... 389
20.2.3 Den försäkrade ... 389
20.2.4 Ålderspension ... 389
20.2.5 Sjukpension ... 390
20.2.6 Efterlevandepension ... 391
20.2.7 Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder ... 392
20.2.8 Försäkringsavtalets utformning ... 392
20.2.9 Överlåtelse ... 393
20.2.10 Återköp m.m. ... 393
20.2.11 Avskattning av pensionsförsäkring ... 394
20.2.12 Allmän pensionsplan ... 394
20.3 Pensionssparkonto ... 394
20.3.1 Utbetalning från pensionssparkonto ... 394
20.3.2 Ålderspension ... 395
20.3.3 Efterlevandepension ... 395
20.3.4 Sparande i fondpapper m.m. ... 395
20.3.5 Pensionssparavtalets utformning ... 395
20.3.6 Överlåtelse av pensionssparkonto ... 395
20.3.7 Avslutning av konto i förtid ... 395
20.3.8 Avskattning av pensionssparkonto ... 395
20.4 Överklagande av dispensbeslut avseende pensionsförsäkringar och P-sparkonton ... 396

21 PENSIONSSPARAVDRAG ... 397
21.1 Villkor för avdragsrätt ... 397
21.1.1 Avdragsgrundande inkomster ... 397
21.1.2 Avdrag ett senare beskattningsår ... 400
21.2 Dispens ... 400
21.3 Övergångsbestämmelser om pensionsförsäkringar ... 401

22 SJÖINKOMST ... 403
22.1 Sjöinkomst ... 404
22.1.1 Sjöinkomstavdrag och skattereduktion ... 404
22.1.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion? ... 405
22.1.3 Klassificering av fartyg ... 406
22.2 Preliminär skatt på sjöinkomst ... 407
22.2.1 Ändrad beräkning av skatteavdrag (jämkning) ... 407
22.3 Inkomstberäkningen ... 408
22.3.1 Kontanta ersättningar ... 408

22.3.2 Förmåner m.m. allmänt ... 408
22.3.2.1 Kostförmån ... 408
22.3.2.2 Resor till och från fartyg ... 409
22.3.2.3 Fritt logi ... 410
22.4 Avdrag i deklarationen ... 410
22.5 Särskild inkomstskatt ... 410
22.6 Utländskt fartyg ... 411
22.7 Kontrolluppgift om sjöinkomst ... 411

23 INKOMST AV KAPITAL ... 413
23.1 Inkomstberäkning ... 414
23.1.1 Allmänt ... 414
23.1.2 Beskattningsår m.m. ... 415
23.1.3 Beskattningsort ... 415
23.2 Vad hänförs till inkomst av kapital? ... 415
23.2.1 Intäkter ... 415
23.2.2 Avdrag ... 416

24 LÖPANDE INTÄKTER OCH UTGIFTER ... 419
24.1 Beskattning av fastigheter ... 419
24.1.1 Fastighetsbegreppet i skattesammanhang ... 419
24.1.2 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet? ... 421
24.1.2.1 Begreppsdefinitioner ... 421
24.1.2.2 Gränsdragningar ... 425
24.1.2.3 Inkomstskattemässig klyvning ... 428
24.1.3 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet ... 429
24.1.3.1 Intäkter ... 429
24.1.3.2 Avdrag ... 430
24.2 Beskattning av bostadsrätter ... 431
24.2.1 Bostadsrättsbegreppet ... 431
24.2.2 Är bostadsrätten en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet? ... 432
24.2.3 Löpande inkomstbeskattning ... 432
24.2.3.1 Beskattning av innehavet av bostadsrätten ... 432
24.2.3.2 Beskattning av andra intäkter av bostaden ... 433
24.3 Andra löpande intäkter ... 434
24.3.1 Ränta ... 434
24.3.2 Utdelning ... 439
24.3.2.1 Vad beskattas som utdelning? ... 439
24.3.2.2 Utdelningsförfarandet ... 441
24.3.2.3 Utskiftning m.m. ... 443
24.3.3 Övriga intäkter av kapital ... 444
24.4 Andra löpande utgifter ... 447
24.4.1 Förvaltningskostnader och omkostnader ... 447
24.4.2 Ränta ... 451
24.4.2.1 Vad hänförs till utgiftsränta? ... 451
24.4.2.2 Vem får göra avdraget? ... 455
24.4.3 Övriga kostnader ... 456

24.5 Skattskyldighetens inträde ... 457

25 UTDELNING OCH KAPITALVINST PÅ ANDELAR I ONOTERADE FÖRETAG ... 461
25.1 Reglernas tillämpningsområde ... 462
25.1.1 Vem omfattas av reglerna ... 462
25.1.2 Vilka andelar omfattas av reglerna ... 463
25.2 Skattefri del av utdelning (lättnadsbelopp) ... 467
25.2.1 Underlag för beräkning av lättnadsbelopp ... 468
25.3 Sparat lättnadsutrymme ... 469
25.4 Skattefri del av kapitalvinst ... 470
25.5 Verkan av en marknadsnotering ... 472
25.6 Andelsbyten ... 474
25.7 Andelar förvärvade före år 1990 (indexuppräkning) ... 475
25.8 Andelar förvärvade före år 1992 (kapitalunderlag) ... 476
25.8.1 Allmänt ... 476
25.8.2 Beräkning av kapitalunderlaget ... 477
25.8.3 Justering av kapitalunderlaget ... 480
25.9 Löneunderlag ... 481

26 KAPITALVINST M.M. – ALLMÄNT ... 487
26.1 Vad beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital? ... 488
26.2 När ska beskattning ske? ... 490
26.2.1 Beskattningsutlösande händelser/Avyttring ... 490
26.2.2 Skattskyldighetens inträde – Avyttringstidpunkten ... 494
26.3 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst/avdragsgill kapitalförlust ... 496
26.3.1 Beräkningen ... 496
26.3.2 Anskaffningsutgiften ... 496
26.2.3 Hur stor del är skattepliktig/avdragsgill? ... 502

27 AVYTTRING AV FASTIGHETER ... 505
27.1 Gemensamma principer ... 505
27.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst ... 510
27.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust ... 511
27.2 Beräkningsenhet ... 513
27.2.1 Allmänt om taxeringsenhet och fastighet ... 513
27.2.2 Delavyttring ... 514
27.2.3 Avyttring av fastighet, eller del av fastighet, som ingått i annan taxeringsenhet ... 515
27.2.4 Avyttring av ideell andel ... 515
27.2.5 Avyttring av tomtmark ... 515
27.2.5.1 Allmänt ... 515
27.3 Vinstberäkningen ... 517
27.3.1 Allmänt om vinstberäkningen och diverse begrepp m.m. ... 517
27.3.2 Skattepliktig kapitalvinst ... 519
27.4 Fastighetsreglering, klyvning och inlösen ... 520
27.5 Allframtidsupplåtelser ... 521

27.6 Ersättning för inventarier ... 522
27.7 Omkostnadsbeloppet ... 522
27.7.1 Förvärv före år 1952 ... 524
27.7.2 Förvärv genom arv, gåva, testamente bodelning eller liknande ... 524
27.7.3 Förbättringsutgifter ... 525
27.7.3.1 Förbättringsutgifter på Privatbostadsfastighet ... 525
27.7.3.2 Förbättringsutgifter m.m. på näringsfastighet, allmänt ... 527
27.7.4 Värdeminskningsavdrag och liknande ... 528
27.7.4.1 Allmänt om återföring av värdeminskningsavdrag m.m ... 528
27.7.4.2 Begränsad återföring vid värdenedgång ... 530
27.7.4.3 Karaktärsbyte och återföring ... 531
27.7.5 Ersättningsfond, allmänt ... 533
27.7.6 Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar ... 537
27.7.6.1 Allmänt om delavyttringar ... 537
27.7.7 Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser ... 541
27.7.8 Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp) ... 541
27.7.9 Skadeersättningar och övriga ersättningar/bidrag ... 542
27.7.10 Uppskov med beskattning av kapitalvinst ... 543
27.7.11 Fastigheter förvärvade före år 1952 ... 544
27.8 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag, samt handelsbolags avyttring till underpris till fysisk delägare eller delägare närstående person ... 545
27.8.1 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag. ... 545
27.8.2 Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person ... 545
27.9 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst ... 546
27.10 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital ... 546
27.11 Övergångsbestämmelser ... 547
27.11.1 Övergångsbestämmelser till 44 kap. 68 § IL ... 547
27.11.2 Övergångsbestämmelser till 44 kap. 70 § IL ... 547
27.11.3 Övergångsbestämmelser till 45 kap. 72 § IL ... 548

28 AVYTTRING AV BOSTADSRÄTTER ... 549
28.1 Allmänt ... 549
28.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst ... 550
28.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust ... 551
28.2 Vinstberäkning avseende privatbostadsrätt ... 551
28.2.1 Försäljningsintäkt ... 551
28.2.2 Omkostnadsbeloppet ... 552
28.2.2.1 Anskaffningsutgifter ... 552
28.2.2.2 Förbättringsutgifter ... 553
28.2.2.3 Kapitaltillskott ... 554
28.2.3 Uppskov ... 556
28.3 Vinstberäkning avseende näringsbostadsrätt ... 556
28.3.1 Försäljningsintäkt ... 556
28.3.2 Omkostnadsbelopp ... 557
28.3.2.1 Förbättringsutgifter ... 557

28.3.3 Uppskov ... 558
28.3.4 Underskott i näringsverksamhet ... 558
28.4 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital ... 559
28.5 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag samt avyttring till underpris till fysisk delägare eller denne närstående person ... 559
28.6 Vinstberäkning avseende andel i oäkta bostadsföretag ... 559
28.6.1 Försäljningsintäkt ... 559
28.6.2 Omkostnadsbeloppet ... 560
28.6.2.1 Anskaffningsutgifter ... 560
28.6.2.2 Förbättringsutgifter ... 560
28.6.3 Uppskov ... 561
28.7 Lättnadsreglerna ... 561
28.8 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital ... 562

29 UPPSKOVSAVDRAG ... 563
29.1 Förutsättningar för uppskovsavdrag ... 563
29.1.1 Ursprungsbostad ... 563
29.1.2 Ersättningsbostad ... 565
29.1.3 Beloppsgränser ... 566
29.1.4 Tidsgränser ... 567
29.1.5 Yrkande ... 567
29.2 Beräkning och återföring ... 568
29.2.1 Preliminärt uppskovsavdrag ... 568
29.2.2 Återföring av preliminärt uppskovsavdrag ... 568
29.2.3 Slutligt uppskovsavdrag ... 569
29.3 Avyttring av ersättningsbostaden ... 571
29.4 Beräkning av ersättningarna ... 572
29.5 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostad ... 573

30 KAPITALVINST – DELÄGARRÄTTER ... 575
30.1 Egendom som beskattas som delägarrätter ... 576
30.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske? ... 579
30.3 Beräkning av skattepliktig vinst och avdragsgill förlust ... 587
30.3.1 Beräkningssättet ... 587
30.3.2 Skattepliktig/avdragsgill andel ... 594
30.4 Konvertibla skuldebrev, optionslån och aktieindexobligationer ... 595
30.4.1 Konvertibla skuldebrev ... 595
30.4.2 Optionslån ... 597
30.4.3 Aktieindexobligationer ... 600
30.5 Andelar i investeringsfonder ... 601
30.5.1 Vilka slag av investeringsfonder finns? ... 601
30.5.2 Beskattningen ... 602

31 UPPSKOV MED BESKATTNINGEN VID AKTIEBYTEN (ANDELSBYTEN) 607
31.1 Allmänt 607
31.2 Framskjuten beskattning vid andelsbyten 609
31.2.1 Kvalificerade andelar 612
31.3 Uppskovsgrundande andelsbyten 614
31.3.1 Handelsbolag 622
31.4 Partiella andelsbyten 623
31.5 Skatteflykt 623

32 KAPITALVINST – SVENSKA FORDRINGSRÄTTER O.D. 625
32.1 Vilken egendom beskattas som fordringar? 625
32.2 Beskattningstidpunkten 626
32.3 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust 627
32.3.1 Beräkningssättet 627
32.3.2 Skattepliktig/avdragsgill del 628

33 KAPITALVINST – UTLÄNDSK VALUTA O.D. 629
33.1 Egendom som beskattas som utländsk valuta 630
33.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske? 631
33.2.1 Beskattningsutlösande händelser – fordringar och valuta 631
33.2.2 Beskattningsutlösande händelser – skulder 632
33.2.3 Beskattningstidpunkt 633
33.3 Hur beräknas skattepliktig vinst och avdragsgill förlust? 633
33.3.1 Beräkningssättet – fordringar och valuta 633
33.3.2 Beräkningssättet – skulder 634
3.3.3 Skattepliktig/avdragsgill del 635

34 AVYTTRING AV ANDELAR I HANDELSBOLAG 637
34.1 Avyttring av andelar eller inkråm 638
34.2 Allmänt 639
34.3 Avyttringsbegreppet 640
34.4 Tidpunkten för beskattning 641
34.5 Kapitalvinster och kapitalförluster 641
34.5.1 Avdrag endast för verklig förlust 643
34.6 Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften 643
34.6.1 Tillskott och uttag 645
34.6.2 Inkomster och underskott 646
34.6.2.1 Särskilt om fysiska personer 647
34.6.2.2 Särskilt om juridiska personer 647
34.6.3 Negativ räntefördelning 648
34.6.4 Expansionsfonder 648
34.6.5 Periodiseringsfonder 649
34.6.6 Tillskott av privat egendom 649
34.7 Negativ justerad anskaffningsutgift 650
34.8 Redovisning i deklarationen 650

35 AVYTTRING AV ANDELAR I HANDELSBOLAG I VISSA FALL 653
35.1 Allmänt 653
35.2 Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna 654
35.2.1 Vinsten tas upp i näringsverksamhet 655
35.3 Fördelning av resultatet 658
35.4 Närståendekretsen 659

36 KAPITALVINST – ANDRA TILLGÅNGAR 661
36.1 Vilken egendom beskattas enligt 52 kap. IL? 661
36.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske? 663
36.3 Hur beräknas skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust? 664
36.3.1 Tillgångar som inte innehafts för personligt bruk 664
36.3.2 Tillgångar som innehafts för personligt bruk 666

37 ÖVERLÅTELSE AV PRIVATA TILLGÅNGAR TILL UNDERPRIS 667
37.1 Inkomstslaget kapital 667
37.1.1 Inledning 667
37.1.2 Överlåtelse till svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag 668
37.1.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person 670
37.2 Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital 671
37.2.1 Förvärvarens anskaffningsvärde 671

38 OPTIONER OCH TERMINER 673
38.1 Optioner 674
38.1.1 Definitioner 674
38.1.2 Beskattning av innehavaren 676
38.1.3 Beskattning av utfärdaren 677
38.1.4 Exempel på beskattning av svenska, standardiserade optioner 681
38.1.4.1 Aktieoptioner 681
38.1.4.2 OMX-optioner 682
38.2 Terminer 683
38.3 Kvittningsregler 686
38.3.1 Förluster på optioner och terminer 686
38.3.2 Förluster på den underliggande egendomen 687

39 BLANKNINGSAFFÄR 689
39.1 Vad menas med blankning? 689
39.2 Beskattningen 690

40 FASTIGHETSSKATT – PRIVATBOSTAD 693
40.1 Allmänt 693
40.2 Vilka fastigheter beskattas? 693
40.3 Vem ska betala fastighetsskatten? 695
40.4 Underlag för fastighetsskatten 696
40.5 Värdeår 697
40.6 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet 698

40.6.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter 698
40.6.2 Flerfamiljshus på lantbruksenheter 700
40.6.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus 700

41 FASTIGHETSSKATT – NÄRINGSFASTIGHET 701
41.1 Allmänt 701
41.2 Vilka fastigheter beskattas? 701
41.3 Vem ska betala fastighetsskatten? 703
41.4 Underlag för fastighetsskatten 705
41.5 Värdeår 706
41.6 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet 707
41.6.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter 707
41.6.2 Flerfamiljshus på lantbruksenheter 707
41.6.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus 707
41.7 Hyreshusenheter 707
41.7.1 Bebyggda hyreshusenheter 707
41.7.1.1 Huvudregel 707
41.7.1.2 Undantagsregel 1 Dämpning 708
41.7.1.3 Undantagsregel 2 Generell nedsättning 708
41.7.1.4 Undantagsregel 3 Reducering 709
41.7.1.5 Undantagsregel 4 Särskild nedsättning 714
41.7.2 Obebyggda fastigheter 716
41.8 Industrienheter 716
41.8.1 Huvudregel 716
41.8.2 Undantagsregel 1 Särskild nedsättning 716
41.9 Olika räkenskapsår 716
41.10 Avdrag vid inkomsttaxeringen 717
41.11 Förfarandet 717

42 AVKASTNINGSSKATT PÅ UTLÄNDSKA FÖRSÄKRINGAR 719

43 FÖRMÖGENHETSSKATT 731
43.1 Taxeringsår, beskattningsår, deklarationsskyldighet m.m. 731
43.2 Skattepliktig förmögenhet 731
43.2.1 Allmänt om skattepliktig och ej skattepliktig förmögenhet 731
43.2.2 Regler om skatteplikt för och värdering av tillgångar 732
43.2.3 Aktier och andra värdepapper 738
43.2.4 Särskilt om värdering av onoterad aktie m.m. 742
43.2.5 Avdrag för skulder 743
43.3 Skattskyldighet för förmögenhet 746
43.3.1 Ägarens skattskyldighet 746
43.3.2 Skattskyldighet för den som är likställd med ägare 747
43.3.3 Äganderätt vid beskattningstidpunkten 749
43.3.4 Sambeskattning 749
43.4 Skatteskalor 750
43.5 Näringsverksamhet 750
43.5.1 Sammanfattning av reglerna 750

43.5.2 Beskattningsår ... 751
43.5.3 Värderingsprinciper ... 751
43.5.3.1 Allmänt ... 751
43.5.3.2 Tillgångar ... 751
43.5.3.3 Skulder ... 752
43.5.4 Värdering av onoterade aktier och andelar ... 753
43.5.4.1 Värdering ... 753

SÖKORDSREGISTER TILL IL ... 755

SAMMANSTÄLLNING AV TERMER OCH UTTRYCK I IL ... 767

SKATTEVERKETS SKRIVELSER ... 773

RÄTTSFALLSREGISTER ... 775

SAKREGISTER ... 781

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
ADB	Automatisk databehandling
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Anv.	Anvisningar till
AST	Allmänt avlöningsavtal
ATP	Allmän tilläggspension
AvL	Lag (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen)
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
ErFL	Lag (1990:663) om ersättningsfonder
ExmL	Lag (1993:1537) om expansionsmedel
Fhb	Förhandsbesked
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FTN	Fastighetsnämnd
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen)
GD	Gemensamma distriktet
GLSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
GSAL	Lag (1981:691) om socialavgifter

GSFL	(Gamla) Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HL	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet
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
JBL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
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)
KonL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätt
KU	Kontrolluppgift
KupK	Kupongskattekungörelse (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
KÖL	Lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (koncernöverlåtelselagen)
LAF	Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LBV	Lag (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv
LEEIG	Lag (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LST	Länsstyrelse

LÅR	Lag (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag
LÅRF	Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
LÅRK	Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
LÄK	Länskskattekontor
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål nr
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
PFL	Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder
PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
RE	Rättsenhet
ref.	Referatmål nr
RFL	Lag (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning
RFV	Riksförsäkringsverket
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)
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
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
SKM	Skattemyndighet
SkN	Skattenämnd
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
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
SNO	Skattenämndordförande
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv	Skatteutjämningsreserv
SurvL	Lag (1990:654) om skattutjämningsreserv
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
Ti	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:533) om tryggande av pensionsutfästelser
TSM	Tillsynsmyndighet
UAL	Lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad
UBA	Lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen)
UBL	Uppbördslag (1953:272)
Umk	Upphovsmannakonto
UmkL	Lag (1979:611) om upphovsmannakonto
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
AsurvL	Lag (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv
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 skatten och skattereduktion (prop. 1999/2000:2 sidan 481 f.).

IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas från och med 2002 års taxering, 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 kodifieras 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.

I förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att regeringen bemyndigat Skatteverket att meddela verkställighetsföreskrifter i vissa fall.

1.1.1 IL:s disposition

IL delas in i 68 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 sjöinkomstavdrag 62–64
XII Beräkning av skatten 65–66

1.2 Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen

SFS 1999:1230, SkU 1999/00:2, prop. 1999/00:2
SFS 2000:79, SkU 1999/00:12, prop. 1999/00:38
SFS 2000:541, FiU 1999/00:20, prop.1999/00:100
SFS 2000:805, SfU 2000/01:3, prop. 1999/00:127
SFS 2000:1342, SkU 2000/01:9, prop. 2000/01:22
SFS 2001:360, SkU 2000/01:24, prop. 1999/00:10
SFS 2003:225, SkU 2002/03:14, prop. 2002/03:96
SFS 2004:791, SkU 2004/05:4, prop. 2003/04:152

1.2.1 ILP:s disposition

ILP består av fem kapitel. I 1 kap. finns bland annat ikraftträdande- och upphörandebestämmelser. Här 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 2 och 3 kap. återfinns övergångsbestämmelser som inte är strukturerade efter IL:s kapitelordning. I 2 kap. finns övergångsbestämmelser om personförsäkringar och i 3 kap. finns övriga övergångsbestämmelser som inte är samlade i IL:s kapitelordning. Här finns bland annat övergångsbestämmelser som gäller förvärv från vissa upplösta aktiebolag, likvidationer och fusioner före år 1991 med mera.

I kap. 4 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 det 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 § 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 med mera 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 21.3 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 sidan 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 inkomstskatten, 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), avkastningsskatt (avsnitt 1, avsnitt 42 och del 3 avsnitt 13), förmögenhetsskatt (avsnitt 43), särskild löneskatt på förvärvsinkomster (avsnitt 14), särskild löneskatt på pensionskostnader (del 3 avsnitt 12) och egenavgifter (del 2 avsnitt 26).

2 Bestämmelser om självdeklaration m.m.

2.1 Inledning

Ny LSK

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

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 ek. föreningar m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 3” för ideella föreningar, stiftelser m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 4” för handelsbolag.

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. 7 och 12 §§ 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. den skattepliktiga förmögenheten enligt SFL vid beskattningsårets utgång har haft ett värde som överstiger 1 500 000 kr (för makar se avsnitt 2.2.1.2 nedan),
5. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr,
6. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas eller
7. uppgift, ang. skalbolag, enligt 3 kap. 9 a § LSK ska lämnas.

Deklarationsskyldighet förutsätter skattskyldighet

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

2.2.1.1 Folkpensionärer

De särskilda regler som gällde för folkpensionärer i lagen (1999:265) om särskilt grundavdrag och deklarationsskyldighet för fysiska personer i vissa fall vid 2000–2003 års taxeringar gäller inte vid 2004 och följande års taxeringar

2.2.1.2 Makar m.m.

Sambeskattning

För makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levt tillsammans under större delen av detta, ska vardera makens deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till makarnas sammanlagda skattepliktiga förmögenheter. Motsvarande gäller sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn tillsammans och barnet föddes före beskattningsårets utgång. Vid ena makens eller sambons död sker sambeskattning det beskattningsår dödsfallet inträffade (2 kap. 3 § LSK jämfört med 21 § 1 och 2 st. SFL). Registrerade partnerskap likställs enligt lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap med äktenskap.

Självdeklaration ska lämnas av vardera make eller sambo om den sammanlagda skattepliktiga förmögenheten överstiger 2 000 000 kr (2 kap. 2 § 4 p. LSK jämfört med 19 § 3 st. SFL). Således kan en gift person vara deklarationsskyldig även om hans egna skattepliktiga förmögenhet understiger 1 500 000 kr.

Ej sambeskattning

Däremot bedöms deklarationsskyldigheten för vardera make för sig, dvs. oberoende av den andre makens förmögenhet, det beskattningsår de gifter sig (21 § 2 st. SFL). Detsamma gäller för sambor det beskattningsår då det första gemensamma barnet föds.

Föräldrar och barn

När sambeskattning sker enligt SFL ska föräldrars deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till deras och underåriga hemmavarande barns sammanlagda förmögenhet 2 kap. 3 § LSK och 21 § 1 st. SFL). Med underårig avses barn under 18 år. Frågan om barn är hemmavarande eller under 18 år bedöms efter förhållandena den 1 november beskattningsåret (bedömningen skiljer sig alltså från den enligt IL, där man bedömer ett barns ålder efter dess verkliga ålder vid varje tidpunkt). Fosterbarn anses inte som hemmavarande barn när det gäller förmögenhetsbeskattning. Här bör uppmärksammas att ensamstående förälder som sambeskattas med underårigt barn ska lämna självdeklaration om den sammanlagda skattepliktiga förmögenheten överstiger 1 500 000 kr. Gränsen 2 000 000 kr avser makar och i vissa fall sambor.

Av 3 kap. 2 § LSK följer att förälder eller föräldrar, som enligt SFL sambeskattas med sina barn, ska deklarera barnens förmögenhet, om barnen inte är skyldiga att lämna egen självdeklaration enligt 2 kap. 2 § 4 p. LSK. Om båda föräldrarna och barnen sambeskattas räcker det med att en av föräldrarna redovisar barnens hela förmögenhet.

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 eller om den skattepliktiga förmögenheten enligt SFL vid beskattningsårets utgång överstiger 1 500 000 kr (2 kap. 4 § 1 st. 1–2 p. LSK). Någon sambeskattning med efterlevande make sker inte efter det beskattningsår dödsfallet inträffade. Deklarationsskyldighet föreligger även om det för dödsboet ska fastställas underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader (2 kap. 4 § 1 st. 3 p. LSK). Deklarationsskyldighet föreligger även om uppgift, ang. skalbolag, enligt 3 kap. 9 a § LSK ska lämnas (2 kap. 4 § 1 st. 4 p. LSK).

Utländska dödsbon

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

2.3 Deklarationsskyldighet för juridiska personer

Obligatorisk deklarations-skyldighet

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 skall lämnas av:

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana familjestiftelser som avses i 8 § tredje stycket SFL,
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. sådana juridiska personer som är skattskyldiga enligt 6 § SFL och vars skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § SFL ifråga om dödsbo och familjestiftelse är fribeloppet vid 2005 års taxering 1 500 000 och ifråga om annan juridisk person 25 000 kr,
5. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas,
6. fondbolag eller förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltad investeringsfond samt
7. 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.

Deklarations-skyldighet förutsätter skattskyldighet

När deklarationsskyldighet bedöms enligt 2 kap. LSK ska hänsyn inte tas till sådan intäkt eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL eller SFL. Däremot ska hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet 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 deklarations-skyldiga

Handelsbolag är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna som ska deklarera sin andel av bolagets inkomster. Enligt artikel 40 i rådets förordning (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 behandlas även europeiska ekonomiska intressegrupperingar som handelsbolag.

Deklarations-skyldighet i vissa fall

Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar är dock numera skattesubjekt och deklarationsskyldiga när det gäller statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader (2 kap. 7 § 5 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 också lämna uppgifter om det totala beloppet av arbetsgivaravgifter och varje delägares andel av avdraget enligt 2 kap. 28–29 §§ socialavgiftslagen (2000:980) från dessa avgifter (3 kap. 19 § LSK). Handelsbolag skall till ledning för delägarnas taxeringar lämna den uppgift, ang. skalbolag, som avses i 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 eller 6 § 3 st. SFL är undantagna från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet, 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, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas (2 kap. 7 § 5 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 deklarationsskyldighet

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 deklarationsskyldighet

Enkelt bolag och partrederi är inte juridiska personer. Följaktligen är de inte heller vare sig skattesubjekt eller deklarationsskyldiga. Istället 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 ek. 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 betämmer 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 under-

skriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som är behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 § LSK. När det gäller elektroniska formulär får kravet på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.

Särskilda uppgifter

Enligt 5 kap. 4 § LSK ska särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 1–2 §§ LSK lämnas på det sätt som gäller för självdeklarationer. Formkraven gäller således även i dessa fall.

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.

Om beskattningsbar förmögenhet kan antas uppkomma förtrycks även tillgångar och skulder.

Den allmänna deklarationsblanketten är också ifylld med uppgifter om fastighetsinnehav och underlag för fastighetsskatt. Det gäller fastigheter som den skattskyldige ägt under hela 2004.

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). Om förhållandena ändrats och uppgifterna inte stämmer ska detta anges under ”Övriga upplysningar” på deklarationsblankettens baksida.

Specifikation

Till den allmänna deklarationsblanketten fogas även en specifikation som bl. a. visar de kontrolluppgifter som har kommit in till Skatteverket. Vidare bifogas en preliminär skatteuträkning som grundats på de uppgifter som förtryckts på deklarationsblanketten. Observera dock att förmögenhetsskatt inte ingår i den preliminära skatteuträkningen.

Preliminär skatteuträkning

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, telefon, porto, skyddskläder, skyddsutrustning, mätnings- och granskningsavgift, dagbarnvårdares kostnader,
- periodiskt understöd som mottagits respektive utgetts,
- ränta som mottagits av eller betalats till privatperson,
- ränta från en och samma bank (kreditinstitut) under 100 kr som tillsammans med sådana mindre räntor från andra banker uppgår till 500 kr eller mer,
- ränta på diskonteringspapper (t.ex. bankcertifikat) där hela det utbetalda beloppet och inte enbart räntan angetts på kontrolluppgiften,
- ränta på konton som är gemensamma för fler än fem personer (t.ex. sparklubb) och där bara huvudmannen för kontot har fått kontrolluppgift,

- kapitalvinst eller kapitalförlust vid försäljning av andelar i värdepappersfond till annat belopp än det som Skatteverket fyllt i på deklarationsblanketten,
- kapitalvinst eller kapitalförlust av annat slag,
- inkomst vid uthyrning av privatbostad,
- förvaltningskostnader,
- vissa förmögenhetsuppgifter och 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 i 3 kap. 23–25 §§ 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 mot-

svarande 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

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

2.4.6 Anstånd

Särskilda omständigheter

Synnerliga skäl

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.

Särskilda uppgifter

Enligt 16 kap. 3 § LSK gäller vad som sagts ovan om självdeklaration även särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 1–2 §§ 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 skall det 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 s. 104.

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 s. 108).

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).

Beslut enligt Skattebetalningslagen (1997:483) fattas av Skatteverket (2 kap. 1 § SBL).

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.

Om en bokföringsskyldig enskild näringsidkare har ett brutet räkenskapsår, dvs. räkenskapsåret sammanfaller inte med kalenderåret, och han 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.

2.7.4 Förmögenhetstaxering

Taxering för förmögenhet avser, i motsats till inkomsttaxering, beskattning av själva innehavet av en viss förmögenhet vid en bestämd tidpunkt, nämligen vid utgången av kalenderåret närmast före taxeringsåret (2 § SFL). Förmögenhetstaxering kommer därför att ske varje år, oavsett om inkomsttaxering sker eller inte (RÅ 1958 ref. 53). Endast en förmögenhetstaxering ska påföras även om två inkomsttaxeringar avseende skilda beskattningsår påförs en skattskyldig under ett och samma taxeringsår (RÅ 1960 ref. 14).

3 Rättskällorna

3.1 Skattelagstiftning och förarbeten

3.1.1 Inledning

Enligt 8 kap. regeringsformen är normgivningsmakten, dvs. rätten att besluta lagar och andra föreskrifter, fördelad mellan riksdag och regering. Med föreskrifter avses generella normer för en situation av visst slag eller för vissa typer av handlingssätt. Sådana föreskrifter som endast riksdagen kan besluta benämns lag. Sådana föreskrifter som endast regeringen får besluta 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 tillkommer således genom beslut av riksdagen genom lag.

Riksdagen har dock möjlighet att 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 verkställighetsföreskrifter. Sådan från regeringen till Skatteverket gjord vidaredelegering kallas ibland subdelegation och sker genom att regeringen utfärdar en förordning, där det närmare anges vilka föreskrifter inom visst angivet område som delegationen omfattar.

På skatteområdet är riksdagens möjlighet att delegera föreskriftsrätt till regeringen starkt begränsad och omfattar i princip endast rena verkställighetsföreskrifter. Med detta avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär för tillämpningen av en lag, men 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 dock inte innehålla sådant som för enskildas del innebär ett helt nytt åliggande eller ingrepp.

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) samt besluta andra föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen (den s.k. restkompetensen), t.ex. administrativa föreskrifter, rörande 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.

Av ovan framgår att all normgivning inte har 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 styrande skrivelser (ställningstaganden).

I och med Sveriges anslutning till EU har även EG:s rättsakter fått direkt betydelse för den svenska rättskälleläran. EG:s rättsakter utgörs av förordningar, direktiv och beslut, den s.k. sekundärrätten. I princip är dock varje medlemsland suveränt i fråga om utformningen av sin skattelagstiftning.

De rättsakter som är av störst betydelse inom skatterättens område är direktiven. Ett direktiv är bindande endast med avseende på de resultat som skall uppnås. I direktivet anges vissa målsättningar eller resultat som medlemsländerna är skyldiga att förverkliga inom en viss angiven tid. Varje medlemsland får sedan självt bestämma på vilket sätt målen skall 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. diskrimineringsförbuden (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. Det bör även nämnas att ett antal harmoniseringsdirektiv på redovisningsområdet har antagits, det viktigaste är det s.k. fjärde direktivet. De ovan nämnda direktiven har trätt i kraft och har även implementerats i svensk lag.

EG-domstolen har i flera fall har underkänt nationella inkomstskatteregler som uppfattats strida mot dessa diskrimineringsregler. EG-domstolens praxis visar att förutom fördragsartiklar,

även bestämmelser i förordningar, direktiv, beslut och internationella avtal kan ha direkt effekt. Med direkt effekt avses att bestämmelser i internationella avtal m.m. ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter, som kan göras gällande av enskilda, alltså inte myndigheter, inför nationell domstol.

Vad gäller den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheternas inverkan på den svenska lagstiftningen är att märka att 2 kap. 23 § regeringsformen stadgar att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med nämnda konvention.

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 sina instruktioner genom *direktiv*, som är offentliga.

En utredning kan göras på uppdrag av ett departement och då ske internt inom departementet eller genom 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 dock vanligare 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 beslutanderätten. 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 kan ge en god bild av rättspraxis.

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

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

3.1.3 Propositioner

I en proposition, som är en skrivelse från regeringen till riksdagen, finns lagförslag och regeringens motivering till dessa. Motiveringarna består i regel av en allmän del, som på ett principiellt och övergripande sätt anger syftet med lagstiftningsförslaget, och en specialmotivering som kommenterar de föreslagna bestämmelserna mer i detalj; paragraf för paragraf. Oftast återges i en proposition delar av vad remissinstanserna uttalat och det finns en sammanfattning av utredningens betänkande. En proposition kan även innehålla bilagor med t.ex. beräkningar av samhällsekonomiska effekter.

Lagförslaget granskas i de flesta fall av lagrådet (lagrådsremiss), som gör en granskning av förslaget 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 bilageras den slutliga propositionen, som regeringen lägger på riksdagens bord för beslut. Riksdagen, som arbetar i olika utskott, 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 de flesta fall innehåller SkU:s betänkanden inget nytt i förhållande till propositionen, men ibland kan väsentliga förtydliganden eller justeringar göras till följd av väckta motioner. Det är därefter riksdagens kammare som beslutar om propositionen ska antas. Beslutet dokumenteras i riksdagsprotokollet. Där framgår också om kammaren godtagit eventuella justeringar som vederbörande utskott föreslagit. Riksdagen lämnar regeringen officiellt meddelande om antagande av lagen i en riksdagsskrivelse (rskr). Regeringen utfärdar därefter lagen.

3.1.4 Publicering av lagförslag och författningar

Förarbeten i form av utredningsförslag publiceras normalt i serierna SOU eller Ds. I riksdagstrycket återges motioner, kommittédirektiv, propositioner, utskottsbetänkanden, kammarens protokoll och riksdagsskrivelser. Nyare förarbeten är numera även utlagda på Internet. De viktigaste platserna är Rixlex, som är riksdagens egen databas och Lagrummet, som är den offentliga förvaltningens gemensamma webbplats för svensk rättsinformation. Skatteverket remissyttranden publiceras på Skatteverkets hemsida samt i Skatteverkets Intranät.

Den beslutade lagtexten publiceras i Svensk Författningssamling (SFS). Lagtexten i SFS är den enda officiella versionen och den som bör åberopas i rättsliga sammanhang.

3.1.5 Lagtolkning

Lagtexten är den primära rättskällan. När lagtexten är oklar måste man tolka innebörden av den. Lagtolkning är inte sällan mycket komplicerad och det finns flera metoder att utföra den med, varför utförande 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 lagtexten i syfte att kunna 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 likväl som att klarlägga innehållet i en juridisk fackterm. När man inte klarhet i förståelsen av ett lagrums betydelse vid en sådan semantisk analys, bör man gå vidare och försöka 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 det inte finns något prejudikat eller stadgad praxis från RR som förklarar hur bestämmelsen ska tolkas, får man gå till förarbetena för att söka vägledning.

Ett uttalande av utskottet som följs av riksdagen, och som avviker från vad som uttalats i propositionen, har högre dignitet än motsvarande uttalande i propositionen, eftersom utskottsuttalande kommer i ett senare skede av lagstiftningsprocessen. Därefter kommer vad föredragande departementschef/statsråd eller, fr.o.m. slutet av år 1992, regeringen uttalat i propositionen.

När man studerar olika lagtolkningsmetoder kan man konstatera att det i huvudsak finns tre olika metoder 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 och försöker fastställa innehållet i en rättsregel genom en analys av lagtexten oberoende av lagstiftarens syfte med bestämmelsen. Vad gäller den subjektiva metoden, kan den beskrivas som att man tolkar lagstiftningen i enlighet med de syften som man, genom ett studie av förarbetena, kommer fram till att lagstiftaren haft med bestämmelsen. Den teleologiska metoden, som ibland benämns ändamålstolkning, innebär att man tolkar lagen med utgångspunkt i de ändamål lagstiftningen har. Likt den subjektiva metoden lägger man här stor vikt vid förarbetsuttalanden, men en teleologisk lagtolkning går ett steg längre. Man beaktar även i någon mån

rättspolitiska värderingar och, framför allt, en sådan tolkningsmetod kan innefatta ett beaktande av att ändamålet med lagstiftningen förändrats med tiden. När den teleologiska metoden tillämpas är det i första hand på de säregna fallen, där man inte får ledning av lagtext och förarbeten vid tolkningen. 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 emot 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. I allmänhet torde kunna sägas att 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, framgår det av RR:s praxis att lagtexten har företräde.

Att man i Sverige av hävd tillmäter förarbetsuttalanden stor vikt vid lagtolkningen beror bl.a. på förutsebarhetsskäl. Förarbetena är offentliga och allmänt tillgängliga. Allmänmotiveringen ger i allmänhet besked vad gäller syftet med lagstiftningen, vilka värderingar och allmänna principer som ligger till grund för regleringen, medan specialmotiveringen ofta ger en mer 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 vid tillämpningen 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 det senare som är förarbeten till aktuell lagtext. Uttalande om gällande rätt i en proposition är att jämställa med uttalanden i doktrinen.

Om inte propositionen ger tillräcklig vägledning kan det vara värt att gå till kommittébetänkandet eller departementspromemorian och se om frågan behandlats där. Man måste då också ta reda på om föredragande departementschef eller regeringen i propositionen tagit ställning för eller emot uttalandet i betänkandet eller i promemorian. Det förhållandet att regeringen, eller tidigare föredragande statsrådet, inte invänt mot ett uttalande i ett betänkande behöver inte, i vart fall i nyare lagstiftningsprodukter, innebära att regeringen instämmer i uttalandet.

3.1.6 Att hitta förarbeten

Det kan ibland vara lite besvärligt att hitta förarbeten till vissa bestämmelser. Genom att tillämpa en systematisk sökmetod vinner man emellertid tid.

Det normala tillvägagångssättet är att ta fram den aktuella författningens SFS-nummer. I Skatte- och taxeringsförfattningarna anges vanligtvis i anslutning till bestämmelserna dels datum för den lagändring som gett bestämmelsen dess aktuella lydelse, dels ett nummer inom parantes. Exempelvis anges i Skatte- och taxeringsförfattningarna vid 2004 års efter sista stycket i 16 kap. 1 § IL ”Lag (2003:224)”. Det inom parentes angivna numret är det ordningsnummer som lagändringen fått i SFS.

I SFS från och med 1952 får man sedan, genom en not i ingressen, uppgift om årtal och nummer på propositionen, utskottsbetänkandet och riksdagsskrivelsen som legat till grund för 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 på vilket propositionen bygger samt betänkandets årtal och nummer i SOU eller Ds-serien. SFS-nummer kan man även få genom att söka på vissa databaser, t.ex. Rixlex, som nås via riksdagens hemsida, (riksdagen.se) och Lagrummet, (lagrummet.se) som Statskontoret är samordningsmyndighet för. Dessa databaser kostar inget att använda.

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 och att förslaget behandlats i skatteutskottet i dess betänkande 2002/03:SkU14 samt 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. Vid not 5 till 16 kap. 1 § i SFS anges att föregående lydelse av lagrummet återfinns i SFS 2002:536.

Med hjälp av lagbokskommentarer kan man också enkelt få fram relevanta förarbeten till olika bestämmelser. De flesta lagbokskommentarer är uppbyggda på i huvudsak samma sätt. Vissa skillnader finns dock och 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, inarbetats in i IL, är det numera lite mer

omständligt att söka förarbeten på traditionellt sätt. Ett hjälpmedel kan då vara att söka i propositionen till inkomstskattelagen, prop. 1999/2000:2 del 2 under författningskommentaren till respektive lagrum i IL. Där anges var ifrån bestämmelsen är hämtad och dessutom förarbetena till den tidigare lydelsen. Omvandlingsnycklar mellan KL och SIL m.m. å ena sidan och IL å andra sidan finns också i vissa lagbokskommentarer.

3.2 Rättspraxis

3.2.1 EG-domstolen

EG-fördragets förnämsta uttolkare är EG-domstolen. Den granskar att gemenskapsinstitutionernas och medlemsstaternas åtgärder står i överensstämmelse med fördragen. Detta sker i mål där talan förs direkt inför EG-domstolen av en gemenskapsinstitution, en stat eller en enskild person. EG-domstolen kan även yttra sig på begäran av en nationell domstol om tolkningen och giltigheten av rättsakter inom gemenskapsrätten, s.k. förhandsavgöranden. Av domstolens domar utgörs cirka hälften av förhandsavgöranden. För att domstolen ska meddela ett förhandsavgörande krävs att frågan hänskjutits dit av en domstol i ett medlemsland. Det är bara den nationella domstolen som har denna rätt, inte exempelvis en part i ett skattemål. Skatterättsnämnden är inte behörig att begära förhandsavgörande. En domstol i sista instans, för skatteområdets del Regeringsrätten, är skyldig att begära förhandsbesked i en fråga som rör tolkningen av fördrag, direktiv eller andra rättsakter från EG. Detta kan dock underlåtas om den nationella domstolen är säker på att EG-domstolen och nationella domstolar skulle komma till samma slutsats. EG-domstolens beslut binder bara den frågande domstolen, men i praktiken blir EG-domstolens avgöranden prejudicerande. Tillgång till EG-domstolens avgöranden finns på webbadressen www.curia.eu.int.

3.2.2 Nationella domstolar

RR är högsta allmänna förvaltningsdomstol 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 beslut kan överklagas till den KR inom vars domkrets den är belägen. Vad gäller skatteområdet krävs i normalfallet inte prövningstillstånd. Vid överklagande till RR krävs numera 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 SRN:s förhandsbesked.

3.2.3 Rättsfallssammanställningar

RR:s domar publiceras i *Regeringsrättens Årsbok* (RÅ), som ges ut en gång om året. Under året publiceras vissa av RR:s domar även löpande i serien Rättsfallsreferat från Regeringsrätten. 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 kammarrättsdomar och regeringsrättsdomar 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 domar 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 fördelades referatmålen på två sifferbeteckningar: 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 lagstiftningen beretts. 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 Riksskatteverket serie I i tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning och under åren 1973–1976 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 tiden från 1952 till 1971 refererades intressanta förhandsbesked från dåvarande Riksskattenämnden i dess meddelanden, som publicerades i bl.a. Svensk Skattetidning och Skatte-

nytt. För förhandsbesked meddelade före utgången av 1984 gällde att dessa ibland refererades såväl i RSV:s publikation som i RÅ. För förhandsbesked meddelade fr.o.m. den 1 januari 1985 till och med utgången av 1986, då publikationen upphörde, gällde att dessa refererades i RSV:s publikation endast om förhandsbeskedet inte refererades i RÅ och dessutom ansågs ha ett betydande informationsvärde.

I princip samtliga regeringsrättsdomar, de flesta besluten från Skatterättsnämnden (SRN) och utvalda kammarrättsdomar publiceras numera även av Skatteverket genom verkets rättsfallsprotokoll. Detta läggs dels in i Skatteverkets Intranät respektive ämnesdatabas under rubriken ”rättspraxis”, dels på Skatteverkets hemsida. Vissa av RR:s domar som bedöms särskilt viktiga publiceras också 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 en överklagad dom 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 vägrat prövningstillstånd i ett mål inte alls behöver innebära att RR delat KR:s bedömning. Under senare år har Skatteverket i vissa mål förelagts att till RR yttra sig 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 innebar att notismålen från tiden före 1972 i vissa fall kan helt 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 Riksskattenämnden. Sedan den 1 juli 1991 beslutas förhandsbesked av SRN, som är en egen myndighet som

organisatoriskt hör till Skatteverket. SRN är inte en domstol, men ska arbeta under domstolsliknande förhållanden.

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

RSVhar sedan den 1 juli 1998 fått möjlighet att söka förhandsbesked i tvistiga frågor om behov av ett snabbt klarläggande av rättsläget föreligger. From den 1 januari 2004 har det allmänna ombudet tagit över denna uppgift. Om enskild part har ansökt om förhandsbesked är dock 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. Vad gäller tolkningen av förhandsbesked är det av vikt att notera att dessa i allmänhet avser en ännu ej inträffad situation, där t.ex. olika bevisfrågor inte aktualiseras. I stället avser de ett eller flera hypotetiska fall där sökande själv anger vilka förutsättningar som ska ligga till grund för prövningen. Prövningen i förhandsbesked avser enbart rättsfrågor och ofta sådana 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. Detta förfarande avviker från vad som i normalt gäller inom förvaltningsprocessen, nämligen att man endast kan överklaga ett beslut som gått klagande emot. 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. Emellertid får domar av den högsta instansen, vilken på skatteområdet är RR, ofta ett betydligt vidare tillämpningsområde än just det enskilda fall som prövats i domen. Sådana domar 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 i princip dess förväntade principiella eller allmänna intresse. I allmänhet är de utslag som publiceras som referat ägnade att belysa RR:s rättstillämpning. De är således inte bara upplysande och vägledande på det sätt som en övertygande argumentering i ett rättsveten-

skapligt arbete kan vara, utan de styr dessutom i stor utsträckning praxis i läns- och kammarrätter 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. Det förhållandet att ett avgörande presenteras i form av ett referat eller i notisform är dock inte avgörande för domens eller beslutets prejudikatvärde.

En förutsättning för att ett utslag – oavsett om detta presenterats i form av ett referat eller genom en notis – ska ha dignitet av prejudikat är att det ska vara möjligt att dra någon mer generell slutsats av avgörandet. Är avgörandet grundat på speciella omständigheter i det konkreta fallet, eller skrivet på ett sådant sätt att man inte kan avgöra vilken av flera tänkbara omständigheter som RR funnit vara avgörande för utgången i målet, är eventuellt prejudikatvärde i allmänhet begränsat. Det förhållandet att RR:s ledamöter inte varit eniga anses enbart i sig i allmänhet inte påverka prejudikatvärdet. Däremot kan detta medföra att domen 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 mer uppmärksam får man vara på risken för att avgörandet på grund av den allmänna samhällsutvecklingen helt eller delvis förlorat sitt prejudikatvärde. RR kan ändra tidigare praxis genom avgörande av RR i dess helhet, s.k. plenum. Ibland sker dock i praktiken ändring av praxis utan att RR sammanträder i plenum.

3.2.7 Rättspraxis

Prejudikat ska skiljas från rättspraxis, som kan utvecklas inte bara hos den högsta instansen, utan även hos underrätterna. Vidare kan det hos olika myndigheter, t.ex. Skatteverket, i deras beslutsfattande verksamhet 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 och att man av dessa domar och beslut kan göra ett sannolikt antagande eller en prognos om att ett likartat fall kommer att bedömas på samma sätt av samma eller lägre instans. Underrättspraxis i sig ger däremot inte svar på frågan om det är troligt att högre instans kommer att döma på likartat sätt. En rättspraxis utvecklad hos t.ex. kammarrätterna eller SRN är således endast ett uttalande om vad som hittills har gällt och inte en prognos av vad RR kommer att besluta i ett likartat fall. De domar av RR som inte kan hänföras till kategorin prejudikat kan dock på samma sätt – och i än högre grad – som domar av lägre instans utgöra del av rättspraxis. Ett prejudikat meddelat av eller en stadgad rättspraxis utvecklad hos RR, har i en lagtolkningsfråga företräde framför ett tidigare

uttalande i förarbetena. Har RR således 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

En tolkningen av RR:s praxis innebär bl.a. att man försöker se om man ur ett prejudikat eller fastlagd praxis kan utläsa någon generell norm att applicera på ett likartad fall. Skillnaden gentemot lagtolkning är att man vid lagtolkning utgår från en generell regel och försöker tillämpa den på ett konkret fall, medan man vid rättsfallstolkning utgår från ett konkret fall och försöker utläsa en generell norm ur avgörandet.

Det är viktigt att notera att rättsfallstolkning ska ske med viss varsamhet. Det är då mycket viktigt att man gör klar för sig varför RR har kommit fram till en viss slutsats. Är det en ren bedömning av en rättsfråga, eller finns det inslag av bevisfrågor i målet, eller 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 domen än vad rätten uttalat sig om. Domstolen uttalar sig mycket sällan om mer än vad som behövs för att avgöra målet. Detta innebär vidare att det mesta som står i domen i regel är av betydelse för tolkningen.

Motsatsslut vid tolkning av domar ska användas synnerligen försiktigt. Även om utgångspunkten är att domar ska tolkas så objektivt som möjligt och att man inte ska utläsa mer ur domen än vad som framgår av den, ligger det i sakens natur att man i viss utsträckning kan göra analogitolkningar av domar. Detta följer av att inget fall är det andra exakt likt, men avgörandet innehåller kanske en generell norm att tilllämpa på ett likartat, om ej exakt likadant, fall.

Den rubrik som sätts på rättsfallsreferatet i RÅ ger också vägledning om vilken fråga som RR tagit ställning till. Många domar av mer principiell betydelse analyseras och kommenteras i regel i doktrinen, där vägledning för tolkningen ibland kan hämtas. Viktiga avgöranden kommenteras också av Skatteverket i handledningar och ibland även i rättsfallsprotokollen.

3.2.9 Den verkliga innebörden av rättshandlingar

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 så-

dana 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 en försäljning men ska rätteligen behandlas som en 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 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 skatteplanering 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 som RR hänvisar till i RÅ 2004 ref. 27 – RÅ 1998 ref. 19 – 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.

Helhetsbedömning

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 en rättshandlingars verkliga innebörd kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.

Benämningen på bedömningen

I RÅ 2004 ref. 27 nämner RR att skenavtal inte ska godtas vid beskattningen. Det är dock numera sällsynt att RR uttalar att ett avtal i ett enskilt fall är ett skenavtal – det senaste exemplet på en sådan bedömning är från början av 1980-talet.

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 rättsfallet 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 – det är frågan om en bedömning av rättshandlingars ”verkliga innebörd”. Det finns därför inte längre anledning att använda uttrycket ”genomsyn”.

Syftet med rättshandlingen

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 lagen mot skatteflykt vara ett alternativt sätt att förhindra ett skatteundandragande.

3.3 Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd

3.3.1 Inledning

Av 1 § förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket framgår att Skatteverket är central förvaltningsmyndighet för frågor om bl.a. skatt. Enligt 2 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) ansvarar Skatteverket för taxeringsarbetet i landet. Som ett led i denna roll ska Skatteverket enligt 2 § 1 st. 1 p förordningen med instruktion för Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden. Skatteverket ska vidare genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. Detta kan också ske genom s.k. styrande skrivelser.

3.3.2 Föreskrifter

Enligt 2 § 1 st. 1 p förordningen med instruktion för Skatteverket får Skatteverket således meddela *föreskrifter* om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden. Sådana bemyndiganden ges alltid av regeringen i en förordning. I t.ex. förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till IL anges att verket 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 om verkställighet av taxeringslagen.

För att regeringen ska kunna ge Skatteverket ett bemyndigande att ha rätt 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 en central förvaltningsmyndighet, t.ex. Skatteverket, får besluta om föreskrifter måste bl.a. yttranden inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen och konsekvensutredning göras enligt 27 § verksförordningen (1995:1322) och i förekommande fall, konsekvensanalys enligt förordningen (1998:1820) om särskild konsekvensanalys av reglers effekter på småföretags villkor. För att föreskrifterna ska bli gällande krävs att de har blivit kungjorda.

Skatteverkets föreskrifter kungörs i *Skatteverkets författningssamling* (SKVFS). T.o.m. 2003 kungjordes föreskrifterna i *RSV:s 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 RSFS 2000:35 där detta närmare specificeras.

3.3.3 Allmänna råd

Enligt 2 § 1 st. 2 p förordningen med instruktion för Skatteverket ska Skatteverket genom bl.a. *allmänna råd* 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, men ger uttryck för Skatteverkets uppfattning i bl.a. olika skattefrågor och har i praktiken en betydande genomslagskraft bl.a. på grund av att de syftar till att skapa en enhetlig rättstillämpning.

Kravet på att inhämta yttranden från företrädare för dem som berörs av regleringen och göra en konsekvensanalys gäller också vid utfärdande av allmänna råd. De allmänna råden tilldelas, liksom föreskrifterna, en eller flera sakbeteckningar samt tilldelas ett löpnummer och betecknas t.ex. SKV A 2004:13.

RSV:s allmänna råd benämndes fram till år 1989 RSV:s anvisningar och därefter fram till och med år 2000 RSV:s rekommendationer m.m. Anvisningarna togs under åren 1977–1984 in i RSFS. Efter 1984 fram till årsskiftet 2000/2001 publicerades de i olika serier i RSV:s meddelanden. RSV:s allmänna råd tas fr.o.m. 2001 t.o.m. 2003 in i publikationen RSV:s allmänna råd. Från och med 2004 publiceras de allmänna råden i publikationen Skatteverkets allmänna råd.

Till de allmänna råden utfärdas från och med år 2001 ibland ett förklarande dokument, en handbok, som ska underlätta förståelsen av de allmänna råden. Dessa handböcker som benämns informationer, ges ut i publikationen RSV:s meddelanden och betecknas t.ex. RSV M 2001:2. Från och med 2004 publiceras de i publikationen Skatteverkets meddelanden och betecknas exempelvis SKV M 2004:3. I huvudsak motsvarar innehållet i denna publikation de redovisningar av gällande rätt och kommentarer m.m. som tidigare lämnades av RSV i rekommendationerna m.m., men som inte utgjorde egentlig rekommendationstext.

3.4 Doktrin

Skatterättslig doktrin förekommer i form av akademiska avhandlingar, monografier, dvs. breda och djupa systematiska studier rörande avgränsade rättsinstitut, lagbokskommentarer, som oftast författas av de som skrivit lagtexten, läro- och handböcker – däribland Skatteverkets handledningar – samt av artiklar i företrädesvis skattetidskrifterna.

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 ska få någon betydelse för rättsutvecklingen beror uteslutande på tyngden i den framförda argumentationen. Att den 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 förabeten, viss doktrin som beaktats av domstolen.

4 Grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig 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. 1a § SBL följer att med hemortskommun avses den kommun, där den skattskyldige ska vara

folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Vid 2005 års taxering är det således den skattskyldiges bosättning den 1 november 2003 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. 1a § 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. Skatten betalas till en viss enhet, Gemensamma Distriktet (GD), inom Skatteverket Stockholm. 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.

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 25 % av sådana avgifter enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift som avser beskattningsåret, avrundat uppåt till helt hundratal kronor, samt 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 procent.

4.2.2.3 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas samt om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift, sjöinkomst och fackföreningsavgift och avgift till arbetslöshetskassa finns i 65 kap. IL. Bestämmelser om skattereduktion för byggnadsarbete på bostadshus (ROT), 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 §). 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.

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. 6 § 2 st.

Svenska värdepappersfonder 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 fanns sedan 1990 i 1 § 3 mom. SIL, då man bytte uttrycket aktiefonder mot värdepappersfonder (1990:2). Bestämmelser om värdepappersfonders skattskyldighet och om hur de beskattas finns också i 6 kap. 5 § respektive 39 kap. 14 och 20 §§.

För utländska värdepappersfonder finns inga särskilda bestämmelser, se också prop. 1999/2000:2, del 2 s. 74.

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 6 kap. 9–10 §§ IL definieras vad som avses med utländskt bolag.

5.4 Aktiebolag

Europabolag och försäkringsaktiebolag räknas som aktiebolag.

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.

5.6 Svensk koncern

Med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. 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.

5.7 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.

5.8 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. Vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt.

Sådana tillbehör som anges i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken utgör del av 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.

5.9 Fastighetsägare

Som fastighetsägare räknas 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 7 §.

5.10 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 privatbostad.

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 (9 §). 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 (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 (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 (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).

5.11 Privatbostadsfastighet

Med privatbostadsfastighet avses ett småhus som är en privatbostad om det utgör

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark, och
3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet.

Tomtmark utgör också privatbostadsfastighet om avsikten är att bygga en privatbostad på den. Bestämmelserna i 10–12 §§ är tillämpliga även på tomtmark (se avsnitt 5.7).

5.12 Näringsfastighet

Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet. Juridiska personer inklusive handelsbolag kan bara inneha näringsfastigheter.

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

Dessa begrepp bestäms 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.

5.14 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.

5.15 Privatbostadsföretag

Begreppet *privatbostadsföretag* är en innovation i IL.

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.

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).

5.16 Privatbostadsrätt

Termen privatbostadsrätt har införts för att det ska finnas ett kort uttryck att använda. Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag (17 §), om bostaden som är knuten till andelen är en privatbostad enligt 8–12 §§. Termen står inte för utländska motsvarigheter.

5.17 Näringsbostadsrätt

Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är privatbostadsrätt. För att avgöra om en bostadsrätt är en näringsbostadsrätt måste man tillämpa bestämmelserna i 8–12, 17 och 18 §§ IL (avsnitten 5.7, 5.17 och 5.18). Inte heller här står termen för utländska motsvarigheter.

5.18 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. Uttrycket sambor omfattar alla de fall då en kvinna och en man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden (jämför prop. 1986/87:1 s. 394). Registrerat partnerskap likställs med äktenskap enligt lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap. Med sambor avses också de som omfattas av lagen (1987:813) om homosexuella sambor. Se vidare prop. 1999/2000:2, del 2 s. 35–40.

5.19 Barn

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

5.20 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.

Se vidare del 3 avsnitt 9.2.3.

5.21 Aktiv och passiv näringsverksamhet

5.21.1 Aktiv näringsverksamhet

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. 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).

5.21.2 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.

5.21.3 Passiv näringsverksamhet

Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet.

5.22 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. Rörelsebegreppet i närmast föregående mening har den innebörd som framgår av första meningen. Det innebär bl.a. att förvaltningsföretags inne-

hav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 45).

5.23 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.

5.24 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.

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.

5.25 Prisbasbelopp

Det är prisbasbeloppet för året före taxeringsåret som avses i IL.

5.26 Statslåneräntan

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).

5.27 Fast driftsställe

Med fast driftsställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

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.

5.28 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.

5.29 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 (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 (33 §).

5.30 Återföring

Med återföring av ett avdrag avses att det avdragna beloppet tas upp som intäkt.

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. 18–20 §§ IL). Avgörande för om en fysisk person är skattskyldig i obegränsad eller begränsad utsträckning är i huvudsak bosättningen.

6.1 Obegränsat skattskyldiga

Obegränsat skattskyldiga är följande personer.

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 17 § 2–4 (avsnitt 6.2).

I p. 3 åsyftas personer som tidigare varit bosatta eller stadigvarande vistats här.

6.1.1 Svenska diplomater

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.

6.1.2 Personal vid Europeiska universitetsinstitutet

I paragrafen 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 (det s.k. Fusionsfördraget) finns bestämmelser om var gemenskapernas tjänstemän och andra berörda personer ska anses bosatta.

6.1.4 Väsentlig anknytning

Om en person som varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit avgörs på följande kriterier;

- 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.

Den som är svensk medborgare eller som under minst tio år varit bosatt eller stadigvarande vistats här, anses ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Tiden för bevispresumtionen utgör fem år.

6.2 Undantag från skattskyldighet

6.2.1 Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands

Dessa bestämmelser behandlas i Handledningen för internationell beskattning (SKV 352).

6.2.2 Undantag från skattskyldighet för anställda vid utländsk stats beskickning eller konsulat

Dessa bestämmelser behandlas i Handledningen 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.

6.3 Begränsat skattskyldiga

Som begränsat skattskyldiga anges följande personer.

1. Den som inte är obegränsat skattskyldig.
2. Den som inte är svensk medborgare och tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal. En ytterligare förutsättning är att den begränsade skattskyldigheten förelåg när han kom att tillhöra beskickningen, 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

Vad den begränsade skattskyldigheten innebär behandlas närmare i Handledningen för internationell beskattning (SKV 352).

6.4 Skattskyldighet enligt andra lagar

I följande lagar finns bestämmelser om ytterligare skattskyldighet:

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).
4. Dessa lagar behandlas också i Handledningen 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 att dra av för periodiskt understöd om han hade lämnat sådant. 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 överlåtare 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.

6.6 Skattskyldighet för dödsbon

6.6.1 Dödsåret

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

6.6.2 Senare beskattningsår

För ett dödsbo efter en vid sin död obegränsat skattskyldig person tillämpas för beskattningsår efter dödsåret de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer, såvida det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon. För den tiden 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. 1999/2000:2, del 2 s. 92–105
SOU 1997:2, del II s. 65–78.

Sammanfattning

All inkomstbringande 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 den 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 vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente eller gåva är skattefri enligt 8 kap. 2 § IL. Bestämmelsen är tillämplig även på registrerade partner och homosexuella sambor. Bestämmelsen omfattar alla som kan vara part i en bodelning.

Vid arv och gåva sker i stället beskattning enligt reglerna för arvs- eller gåvoskatt.

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 arbetsprestation. En sådan gåva (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. Av 11 kap. 14 § framgår att gåvor till anställda i vissa fall inte ska tas upp som intäkt. Se vidare avsnitt 17.2.11.

7.2 Lotterivinster och tävlingsvinster

Vinst i svenskt lotteri, på svensk premieobligation eller på svenskt tips utgör inte skattepliktig inkomst (8 kap. 3 § IL). Enligt ett nytt andra stycke i lagrummet har skattefriheten utvidgats till att gälla också för sådana vinster i utländska lotterier som avses i 1 § 2 st. lagen (1991:1482) om lotteriskatt. Lagändringen som infördes genom lag 2003:349 gäller från 1 juli 2003 och tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering. Förarbetena finns i prop. 2002/03:93. De nya reglerna 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.

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 fullt ut 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.

Se vidare i avsnitt 17.2.40 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 kontant eller därmed jämförbar 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 2005 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 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 (RSV 2003:3) om beskattning av ersättningar i samband med idrottslig verksamhet.

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 17.2.39.

Forskarstipendier från EU (Marie Curie stipendier) är numera skattepliktiga (11 kap. 46 § IL). Se vidare avsnitt 17.2.38.

7.5 Räntor

Räntor enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag är skattefria, liksom bostadsbidragen (se avsnitt 7.7). Bakgrunden är att det för bostadsbidrag har införts ett system med preliminärt och slutligt bostadsbidrag liknande systemet med preliminär och slutlig skatt.

Skattefria är också räntor på återbetald skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser;

- 58 b § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
- 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).

T.o.m. 2003 års taxering fanns en bestämmelse om skattefrihet för ränta på återbetald skatt eller avgift enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. I och med att punktskatterna infogades i skattekontosystemet upphävdes den nämnda lagen.

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 inte skattepliktiga (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 §. Hänvisningen till lagen om äldreförsörjningsstöd tillkom genom lag 2001:857 som trädde i kraft den 1 januari 2003. Förarbeten finns i prop. 2000/01:136.

7.9 Introduktionsersättningar för flyktingar

Introduktionsersättning 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 Kapitalförsäkring

Belopp som erhålles på grund av kapitalförsäkring (livförsäkring som inte är pensionsförsäkring) är skattefritt. Detta gäller även återbäring på sådan försäkring, återköp eller vinstandel. Regler om kapitalförsäkringar behandlas i avsnitt 20.2.1.

7.11 Ersättningar vid sjukdom och olycksfall m.m.

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall som betalas ut på grund av en försäkring 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 17.2.17).

Skattefriheten gäller dock inte om försäkringen har tagits i samband med tjänst. I sådant fall är ersättningen skattepliktig med undantag för ersättning för vårdkostnader inom icke offentligt finansierad sjukvård. En sjuk- och olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst betalas helt av arbetsgivaren och ”sambandet med tjänsten” ska ha anmälts till försäkringsbolaget.

Skattefriheten 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 17.2.29), 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.

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

- Handikappersättning enligt lagen (1998:703) om handikappersättning samt vårdbidrag och ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § AFL (16 §).
- Bidrag från en allmän försäkringskassa 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 §).
- Assistansersättning enligt lagen (1993:389) om assistansersättning och ekonomiskt stöd till kostnader 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 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. Skattefriheten gäller dock inte det fall att, 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 även om ersättningen motsvarar någon annan skattepliktig intäkt eller avdragsgill omkostnad i näringsverksamhet.

Skattefriheten gäller inte heller för ersättning som betalas ut på grund av insättningsgaranti, investerarskydd eller försäkring enligt 55 kap. och avser ersättning för ränta eller för finansiella instrument. Undantaget infördes år 1999 (prop. 1998/99:48).

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 o.likn. i vissa fall beaktas vid beräkning av kapitalvinst på fastighet.

Ersättningar för förlust av skada på tillgångar när ett fartyg förolyckats är skattefria, om ersättningarna lämnas från redare till arbetstagare som har sjöinkomst (23 §).

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 ej 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 ersättningar” 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 enligt 8 kap. 26 § IL.

7.16 Ersättningar vid inställelse i domstol

Ersättning som fastställts av domstol eller betalats av allmänna medel till den som inställt sig inför domstol (t.ex. vittnesersättning) eller annan myndighet och inte gör detta i sin yrkesutövning utgör inte skattepliktig intäkt. Skattefriheten gäller reseersättning, traktamente och ersättning för tidsspillan (8 kap. 27 § IL).

7.17 Plockning av bär, svamp och kottar

Inkomster av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat är skattefria till den del de under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 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.

Skattefriheten gäller inte 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 5 000 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.

Beloppet 5 000 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. 8 000 kr och har omkostnader på 6 000 kr blir 3 000 kr av bruttoinkomsten skattepliktig (8 000-5 000). Avdrag får bara ske med 1 000 kr (6 000-5 000) eftersom avdrag inte får göras i den mån inkomsterna är skattefria. Nettointäkten som ska beskattas blir således 2 000 kr.

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.

Om ersättning för förlorad arbetsförtjänst betalas ut till en organdonator 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.

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.

När bestämmelsen överfördes till IL från KL ändrades begreppet *egendom* i fara till *tillgångar* i fara som en konsekvens av den språkliga bearbetningen. Som en följd av detta blir det mer naturligt att tillämpa skattefriheten även i fråga om ersättning för förhindrande av skada på annat än materiella ting, t.ex. manipula-

tion av betalningsanvisningar och liknande. Enligt prop. 1999/2000:2 s. 104 ser regeringen inte det som någon nackdel.

Bestämmelsen i 8 kap. 30 § IL har i lag (2003:1194) förtydligats genom att det i lagtexten anges som villkor för skattefriheten att ersättningen inte får hänföra sig till anställning eller uppdrag. Lagändringen innebär också att skattefriheten har utvidgats till att omfatta ersättning till den som har bidragit till att förebygga brott eller att tillgångar tas i beslag. Skattefriheten har också utvidgats till att omfatta sådana fall då uppgiftslämnarens insats inte lett till avsett resultat. Förarbetena finns i prop. 2003/04:21 och ändringarna gäller från 2005 års taxering.

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 överenskommelse 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 §.

Bestämmelsen om skattefrihet för ersättningar vid självförvaltning infördes 1997. Av förarbetena (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 sid. 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 må-

nad. 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. 1999/2000:2, del 2 s. 105–113.
SOU 1997:2, del II s.78–85

Sammanfattning

I 9 kap. IL finns bestämmelser om utgifter som inte får dras av. Dessa regler fanns tidigare i 20 § KL och dess anvisningar och gäller för alla inkomstslag. Den grundläggande bestämmelsen som finns i KL om att ”avdrag från bruttointäkten får göras för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande” har inte införts i IL utan framgår i stället av de olika inkomstslagen. De grundläggande reglerna om avdrag finns där i 12 kap.1 § (tjänst), 16 kap. 1 § (näringsverksamhet) respektive 42 kap. 1 § 2 st. (kapital). Även i 60 kap. som behandlar familjebeskattningen finns regler om ersättningar som inte får dras av. Inte heller bestämmelsen i KL om förbudet mot avdrag för värdet av den skattskyldiges arbetsinsats har 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 och regeln har funnits med i KL sedan dess tillkomst. 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). Från 2002 har det införts regler om skattereduktion för fackföreningsavgift och för avgift till arbetslöshetskassa. (65 kap. 11 a och 11 b §§ IL).

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 17.2.36.

8.2 Svenska allmänna skatter

Svenska allmänna skatter är inte avdragsgilla (9 kap. 4 § IL). Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och kupongskatt.

Fastighetsskatt är en sådan särskild skatt, som avdrag får göras för, om den utgår för näringsverksamhet (16 kap. 17 §). Utländska skatter är också avdragsgilla om de utgör omkostnad i förvärvskälla.

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 beskickning- eller konsulatfastighet (6 kap. 17 §), får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av enligt 9 kap. 5 § IL.

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. Härav 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. har ändrats genom lag 2003:1086 och gäller fr.o.m. 2005 års taxering. Ändringen är en följd av de ändrade reglerna för CFC-beskattning (se 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 inte 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:

- 60 § fordonsskattelagen (1988:327)
- 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).

Regeringen konstaterade i prop. 1999/2000:2, som föregick införandet av den aktuella lagstiftningen, 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 används 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, som givetvis inte behöver vara otillbörliga, 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 ifrån 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 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). Avdrag får inte heller göras för belopp som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 75 § i den upphävda uppbördslagen (1953:272) (4 kap. 9 § ILP).

9 Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet, tjänst och kapital samt näringsverksamhet och kapital

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 innehar. 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. 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. Samtliga omständigheter sammanvägs vid bedömningen. De faktorer som har betydelse är bl.a. uppdragets art, antalet uppdragsgivare, uppdragens omfattning, om medhjälpare kan anlitas av uppdragstagaren, var uppdraget ska utföras, vem som håller med arbetsredskap, vem som bestämmer om arbetstider och om uppdragstagaren står någon ekonomisk risk.

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 2004 avsnitt 4.2.1.3).

Självständig verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte beskattas i inkomstslaget tjänst. 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. R77 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. 1999/2000:2, del 2 s. 668–670
SOU 1997:2, del II s. 494–496
prop. 1975/76:31, SkU 20
prop. 1979/80:60
prop. 1989/90:110 s. 364–366, SkU30
prop. 1991/92:43, SkU7
prop. 1993/94:85, SkU 16, SFS 1993:1542
prop. 1993/94:50 s. 250–253, SkU15
prop. 1994/95:25 s. 65

Avdrag för underskott (62 kap. 2–4 §§ IL) behandlas i del 2 avsnitt 25.

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 5.21) 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 förordning 1993:1529 eller enligt den nya nordiska konventionen enligt lag 2004:114 som enligt förordning 2004:747 trätt ikraft den 2 november 2004 och ersatt den tidigare konventionen.

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. Dessa regler omfattar dock inte alltid personer som är medborgare i icke EU/EES-land. 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 Skatteverkets handledning för internationell beskattning (SKV 352).

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.

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

Utbetalningarna enligt detta stycke 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 understödet 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

Det vanligaste fallet av avdragsgillt periodiskt understöd gäller understöd till make eller till förutvarande make sedan underhållsskyldigheten fastställts. Normalt torde detta ske genom domstols dom eller genom skriftligt avtal. (RÅ 1985 Aa 58). Sedan underhållsskyldigheten är fastställd är det fråga om ett legalt, inte ett frivilligt, understöd.

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 gäller inte för bidrag mellan personer som har levt tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden, sambor. Denna skillnad grundar sig på att det här inte finns någon lagstadgad underhållsplikt. För registrerad partner gäller detsamma som för make.

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 avsnitt 20 och 21 samt i fråga om näringsverksamhet av HL del 2 avsnitt 23. 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.

Fr.o.m. 2006 års taxering kan den som är skattskydlig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) på begäran enligt 4 § SINK bli beskattad enligt IL i inkomstslaget tjänst som begränsat skattskyldig för vissa förvärvsinkomster (se SFS 2004:1139 och 1140; prop. 2004/05:19). Om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärsvinkomst i Sverige är den skattskyldige berättigad till allmänna avdrag. Se vidare IHL avsnitt 2.10.17.

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.

11 Grundavdrag

63 kap. IL
prop. 1999/2000:2, del 2 s. 670–675
SOU 1997:2, del II s. 496–500

11.1 Beräkning av grundavdrag

Grundavdragets storlek är knutet till prisbasbeloppet enligt AFL och uppgår till lägst 0,423 basbelopp för taxerade förvärvsinkomster som inte överstiger 1,49 prisbasbelopp. För taxerade förvärvsinkomster i intervallet 1,49–2,72 prisbasbelopp ökas grundavdraget med 20 % av inkomsten inom detta skikt. För inkomster mellan 2,72 och 3,10 prisbasbelopp är avdraget 0,67 prisbasbelopp. För inkomster över 3,10 prisbasbelopp minskas grundavdraget med 10 % av den del av inkomsten som överstiger 3,10 basbelopp tills grundavdraget når nivån 0,293 prisbasbelopp vid en taxerad förvärvsinkomst på 6,87 prisbasbelopp. Grundavdraget avrundas uppåt till helt 100-tal kr. Prisbasbeloppet för 2004 är 39 300 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 folkpensionärer som för andra inkomsttagare. Särskilt grundavdrag för folkpensionärer medgavs för sista gången vid 2003 års taxering.

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 obegränsat skattskyldig under endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag. Avdraget medges med en tolftedel av 0,293 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav, som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig.

Nedanstående tabell används för reducerat grundavdrag. Tabellen har beräknats med ledning av det för inkomståret 2004 gällande prisbasbeloppet 39 300 kr.

Grundavdraget beräknas för	Grundavdragets storlek, kr
1 månad eller del därav	1 000
2 månader eller del därav	2 000
3 ”	2 900
4 ”	3 900
5 ”	4 900
6 ”	5 800
7 ”	6 800
8 ”	7 800
9 ”	8 700
10 ”	9 700
11 ”	10 700
12 ”	11 600

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.
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.

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
prop. 1999/2000:2, del 2 s. 677–683, SOU 1997:2, del II s 500–504

12.1 Allmänt

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

12.2 Fysiska personer

12.2.1 Kommunal inkomstskatt

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.

Enligt lag (2003:490) om beräkning av viss inkomstskatt på förvärvsinkomster vid 2005 års taxering är det fasta beloppet 200 kr enligt 65 kap. 5 § IL en kommunal inkomstskatt i stället för som enligt IL en statlig inkomstskatt.

Den till kommunal inkomstskatt beskattningsbara inkomsten är underlag också för begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144), vilken avgift betalas av den som är folkbokförd i Sverige, och för kyrkoavgift, som betalas av medlem i Svenska kyrkan, och för 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).

Med hemortskommun avses den kommun där den skattskyldige ska vara folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Detta följer av 65 kap.3 § andra stycket IL och 22 kap. 1a § SBL. Vid 2005 års taxering är det således den skattskyldiges bosättning den 1 november 2003 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.

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga till kommunal inkomstskatt under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 procent 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 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 första och fjärde styckena här ovan.

12.2.2 Statlig inkomstskatt

Den statliga skatten på förvärvsinkomster är

- 200 kronor. Enligt lag (2003:490) om beräkning av viss skatt på förvärvsinkomster vid 2005 års taxering är dock beloppet 200 kr en kommunal inkomstskatt.
- 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, och ytterligare
- 5 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns.

Den nedre skiktgränsen uppgår till 291 800 kronor vid 2005 års taxering. Den övre skiktgränsen uppgår till 441 300 kronor vid 2005 års taxering.

Vid taxeringarna därefter uppgår skiktgränserna 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. Vid 2005 års taxering är dock denna beräkning begränsad till en procentenhet. 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 beskattningsåret efter dödsfallsåret (kalenderåret) ska beloppet 200 kronor betalas bara om den beskattningsbara förvärvsinkomsten överstiger ett belopp som motsvarar ett grundavdrag (63 kap. 3 och 4 §§ IL). Från och med det fjärde beskattningsåret efter dödsfallsåret är skatten på förvärvsinkomsten dels 200 kr enligt föregående mening, dels 20 procent av *hela* den beskattningsbara förvärvsinkomsten, dels ock 5 % av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger den övre skiktgränsen.

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

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

12.2.3 Skattereduktion

De flesta skattereduktioner görs av Skatteverket. Den skattskyldige ska i de fallen inte behöva vidta någon åtgärd för att få skattereduktion. Undantag från denna regel gäller för skattereduktionerna för bredband, byggnadsarbete på bostadshus (ROT) och vissa miljöförbättrande installationer (Miljö-ROT).

12.2.3.1 Skattereduktion för förvärvsinkomster

Vid 2005 års taxering medges en särskild skattereduktion på 200 kr enligt lag (2003:821) om särskild skattereduktion vid 2005 års taxering.

12.2.3.2 Underskott av kapital

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

12.2.3.3 Allmän pensionsavgift

Av den allmänna pensionsavgift som påförs vid taxeringen enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift ska vid 2005 års taxering skattereduktion medges med 75 procent av avgiften. Skattereduktionen ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Underlaget för allmän pensionsavgift utgörs av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete. Inkomster som överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet (42 300 kr för år 2004, dvs. vid 2005 års taxering) ska inte räknas med i underlaget. Inkomster från en arbetsgivare som inte uppgår till 1 000

kronor per år räknas inte heller med, såvida de inte utgörs av sjukpenning eller liknande. Understiger underlaget – vid 2005 års taxering – 42,3 procent av prisbasbeloppet (39 300 kr) ska avgift inte betalas.

Den allmänna pensionsavgiften påförs av Skatteverket. Den ingår i de skattetabeller för preliminär skatt som Skatteverket ger ut.

För den del av den allmänna pensionsavgiften som inte räknas av som skattereduktion medges avdrag enligt 1 kap. 5 § IL.

12.2.3.4 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. Avdragen ska inte yrkas i självdeklaration utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften, som arbetsgivaren lämnar.

Sjöinkomstavdraget, som dras av från den taxerade förvärvsinkomsten, behandlas i del 1 avsnitt 22.

12.2.3.4.1 Vem får skattereduktion?

Närfart/fjärrfart

Skattereduktion medges sjöman anställd ombord på svenskt fartyg klassificerat till närfart eller fjärrfart. För klassificering (se nedan) 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. Definitionerna av närfart och fjärrfart har inte ändrats jämfört med den upphävda lagen om sjömansskatt (se 64 kap. 6 § IL). Avdragsreglerna gäller inte för fartyg i inre fart (fartyg som går inom landet huvudsakligen i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för utländskt fartyg. Några få undantag finns beträffande utländskt fartyg, i de fall detta är inhyrt av svensk redare. Sjöman på fartyg i inre fart taxeras enligt allmänna regler. Sjöman på

utländskt fartyg anses normalt arbeta utanför Sverige.

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: Annan fart än inre fart och närfart.

Skatteverket klassificerar

Skatteverket klassificerar fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i författningssamlingen (SKVFS) besked beträffande de fartyg på vilka de anställda ska få skattereduktion. 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 skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett fartyg som Skatteverket klassificerat.

I samband med registrering av kontrolluppgifterna kontrollerar Skatteverket att de fartyg för vilka arbetsgivare redovisar sjöinkomst är klassificerade.

Entreprenör

Skattereduktion medges även den som är anställd hos en entreprenör ombord på fartyg klassificerat till närfart eller fjärrfart, t.ex. hos någon som självständigt driver restaurang- eller kioskrörelse ombord.

Kontrollant

Avdrag/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.

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.

12.2.3.5 Skattereduktion för fastighetsskatt och för förmögenhetsskatt avseende fastighet

Genom lag (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt infördes en ny skattereduktion fr.o.m. 2002 års taxering. Reduktionen gäller för dem som under hela beskattningsåret ägt och varit folkbokförd på fastighet som är småhusenhet eller småhus på lantbruksenhet. Begränsningen av skatten kan som mest ske så att den del av skatten som överstiger 5 % av inkomsten medges som skattereduktion. Vid beräkningen fastställs ett *spärrbelopp* och ett *avräkningsunderlag*. Spärrbeloppet är 5 % av summan av beskattningsbar förvärvsinkomst och överskott av kapital samt 15 % av den beskattningsbara förmögenheten exkl. småhusfastigheten till den del dess taxeringsvärde inte överstiger 3 milj. kr. Spärrbeloppet är som lägst 2 800 kr. Avräkningsunderlaget är fastighetsskatten, men högst 30 000 kr och om halv fastighetsskatt ska betalas högst 15 000 kr. Om det finns flera personer i hushållet och dessa enligt reglerna om förmögenhetsskatt ska sambeskattas så räknas eventuell reduktion ut med ledning av de sammanlagda inkomsterna etc. Se vidare broschyren Fastighetsskatt (SKV 296 utgåva 13).

Genom lag (2004:126) om skattereduktion för förmögenhetsskatt infördes en ny skattereduktion vid uttag av förmögenhetsskatt. Reduktionen gäller för den som tillgodoräknats skattereduktion för fastighetsskatt och som betalar förmögenhetsskatt för sin permanentbostad. Detsamma gäller den som betalar förmögenhetsskatt och som sambeskattas med någon som tillgodoräknats skattereduktion för fastighetsskatt. Skattereduktionen gäller endast för dem som för samma år tillgodoräknats skattereduktion för fastighetsskatt. Detta innebär bl. a. att villkoren när det gäller inkomster och förmögenheter för att omfattas av skattereduktionen för fastighetsskatt också blir avgörande för vilka som omfattas av reglerna om skattereduktion för förmögenhetsskatt.

Enbart ägare till fastigheter tillgodoräknas skattereduktion för fastighetsskatt. Reglerna om skattereduktion för förmögenhetsskatt gäller även för dem som inte är ägare till en fastighet men som enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt är sambeskattade med någon som tillgodoräknats skattereduktion för fastighetsskatt.

Skattereduktion tillgodoräknas den skattskyldige med ett belopp som motsvarar den förmögenhetsskatt som påförts honom multiplicerad med kvoten mellan den skattereduktion som tillgodoräknats honom för fastighetsskatt och den fastighetsskatt som påförts honom för reduktionsfastigheten. Detta gäller när den skattskyldige inte har några andra skattepliktiga tillgångar än

reduktionsfastigheten. I sådant fall utgör den påförda förmögenhetsskatten underlaget för skattereduktionen.

Om den skattskyldige även har andra skattepliktiga tillgångar än reduktionsfastigheten utgörs underlaget för skattereduktion endast av den del av förmögenhetsskatten som hänför sig till reduktionsfastigheten. Detta belopp beräknas genom att den påförda förmögenhetsskatten multipliceras med kvoten mellan reduktionsfastighetens taxeringsvärde och det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga tillgångar såsom de tagits upp vid beräkningen av den skattepliktiga förmögenheten.

För personer som sambeskattas beräknas skattereduktionen gemensamt och fördelas i förhållande till deras skattepliktiga förmögenheter. Det krävs ingen särskild ansökan om skattereduktion utan den tillgodoräknas den skattskyldige vid debiteringen av slutlig skatt.

12.2.3.6 Skattereduktion för bredband

Enligt lagen (2000:1380) om skattereduktionför utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation medges fastighetsägare eller näringsidkare en skattereduktion avseende bredbandsinvesteringar under åren – 2001–2006. Ansökan görs på en särskild blankett (SKV 4508). Se vidare broschyren Skattereduktion för bredband (SKV 399 utgåva 3).

12.2.3.7 Skattereduktion för fackföreningsavgift

Den som är obegränsat skattskyldig medges en skattereduktion för fackföreningsavgift om denna avgift under året uppgått till lägst 400 kr. Reduktionen är 25 % (65 kap. 11 a § IL). Kontrolluppgift på betald avgift (exkl. avgift till arbetslöshetskassa) lämnas av fackföreningen. Beträffande avgift till utländsk fackförening och skattereduktion för person som är obegränsat skattskyldig endast en del av beskattningsåret, se 65 kap. 11 a § andra stycket och 11 c § IL.

12.2.3.8 Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa

Skattereduktion för avgift till arbetslöshetskassa medges med 40 % av under beskattningsåret betald avgift (65 kap. 11 b § IL). Arbetslöshetskassan lämnar kontrolluppgift på betald avgift. Om den berörde personen är obegränsat skattskyldig endast en del av året ska reduktionen göras bara för medlemsavgifter som avser den tiden. Om utländsk arbetslöshetskassa, se nämnda 11 b § andra stycket och 11 c §.

12.2.3.9 Skattereduktion för byggnadsarbete på bostadshus

Enligt lag (2004:752) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus kan den som äger ett småhus eller bostadsrätt få skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete, s.k.. ROT-avdrag., Arbetet ska vara utfört under perioden 15 april 2004–30 juni 2005. Ansökan görs på särskild blankett (SKV 4500). Se vidare broschyren Skattereduktion för byggnadsarbeten (ROT) (SKV 322 utgåva 5).

12.2.3.10 Skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus

Enligt lag (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus kan ägare av fastighet i Sverige få skattereduktion för utgifter för vissa miljöförbättrande installationer i småhus. Det gäller installation av biobränsleeldade uppvärmningssystem och energieffektiva fönster som har påbörjats tidigast den 1 januari 2004 och avslutats senast den 31 december 2006. Ansökan görs på särskild blankett (SKV 4511). Se vidare broschyren Skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer (Miljö-ROT), SKV 323 utgåva 1.

12.2.3.11 Turordning m.m.

Skattereduktion sker vid 2005 års taxering i första hand med reduktionen för särskild skattereduktion, därefter för fastighetsskatt, bredband, miljöförbättrande installationer och för byggnadsarbeten. Sedan dessa skattereduktioner – i förekommande fall – tillgodoräknats görs skattereduktion för fackföreningsavgift, avgift till arbetslöshetskassa, sjöinkomst, allmän pensionsavgift, underskott av kapital och skattereduktion för förmögenhetsskatt i nämnd ordning.

Skattereduktion sker endast mot kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig fastighetsskatt.

12.3 Juridiska personer

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

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.

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. 1951:170, SOU 1949:9
prop. 1962:114, SOU 1961:56
prop. 1970:170
prop. 1982/83:157
prop 1989/90:74
prop. 1990/91:54 s. 265–277
prop. 1992/93:198
prop. 1993/94:50 s. 356
prop. 1996/97:100 s. 675
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 är proportionell omfattar bestämmelserna bara den statliga inkomstskatten. Inte heller uttaget av sociala avgifter 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.

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 § första stycket 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.

Utgörs det av 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 § andra stycket 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 förvärvskällan hänförs till medhjälpande maken, men beloppet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässig ersättning för dennes arbete.

Tidigare fanns i SAIL en uttrycklig regel om att sådan inkomst som taxeras hos medhjälpande make inte ska anses som ackumulerad inkomst. I RÅ 1988 ref. 68 hade en ackumulerad inkomst uppkommit i en enskild näringsverksamhet där medhjälpande make beskattades för en del av inkomsterna. RR hänvisade bl.a. till den gamla bestämmelsen i 1 § anv. 7 st. SAIL och till att grunden för regeln var att den del av inkomsten som beskattades hos medhjälpande make skulle ses som ersättning för arbete. Mot denna bakgrund ansåg RR övervägande skäl tala för att den andre maken som egentligen bedrev näringsverksamheten skulle få särskild skatteberäkning för hela den ackumulerade inkomsten och inte bara för den del som belöpte på honom.

I samband med skattereformen togs bestämmelsen bort. Någon ändring av rättsläget synes emellertid inte ha varit avsedd; se prop. 1990/91:54 s. 330, där det anförs att ”övriga ändringar är följdändringar eller av redaktionell natur”. Det har numera också återinförts en bestämmelse i 66 kap. 22 § IL.

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 återförda expansionsmedel samt ersättnings- och periodiseringsfonder vid nedläggande av verksamheten o.d.

Vetenskaplig verksamhet m.m.

Av 66 kap. 18 § 1. 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. 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. 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. 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 värdehöjande 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 värdehöjande 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 värdehöjande reparationer och underhåll bör ses som samma slag av intäkt.

Näringsbostadsrätt

Av 66 kap. 18 § 5. 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. 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. och 2. 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, gatureglerings 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 § andra stycket IL).

Försäkringsersättning för byggnad m.m.

Av 66 kap. 19 § 3. 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 § andra stycket 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. 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 § andra stycket 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. 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. 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 § fjärde stycket 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 förvärvskälla

Av 66 kap. 20 § andra stycket IL framgår att reglerna kan bli tillämpliga om en av flera verksamheter i en förvärvskälla 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. 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 acku-

mulerad 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 försålts 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 § tredje stycket IL).

Återföring av fonder

Av 66 kap. 21 § 1. IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst som grundas på återföring av periodiseringsfond enligt 30 kap. 9 § 1 eller 10 § 1 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. 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. 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 3 avsnitt 23.3. 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 inom varje förvärvskälla. 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 § andra stycket 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 § första stycket 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 § första stycket 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).

Kapitalvinst (lön) från fåmansföretag

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 § andra stycket 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 förvärvskällan 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 § andra stycket 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 § första tycket 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 § andra stycket IL).

Den ackumulerade inkomsten större än nettovinsten

Det har ingen betydelse om den ackumulerade inkomstens nettobelopp är större än nettoinkomsten i förvärvskällan. 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 och lika mycket över skiktgränsen

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 2005 års taxering är den nedre skiktgränsen 291 800 kr. Den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska således vara minst 341 800 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 § andra stycket 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.

Genomsnitts-beräkning

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 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 § andra stycket).

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 genom-

snittliga 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 skiktgränsförädring 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.

Begränsningsregeln

Om förmögenhetsskatten påverkas av begränsningsregeln, måste förmögenhetsskatten tas med vid jämförelsen. Begränsningsregeln och reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt (66 kap. 2 § andra stycket IL).

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 års-

belopp 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

Inte ex officio

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 inkomst-deklarationen

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 bouppteckning efter honom getts in för registrering.

14 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

14.1 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster tas ut på inkomster som inte ger rätt till socialförsäkringsförmåner. Skattesatsen är 24,26 %. Om inkomsten är pensionsgrundande är skattesatsen 16,16 % men då ska också ålderspensionsavgift 10,21 % betalas.

Passiv nrv

SLF med 24,26 % betalas i den ordning som gäller för egenavgifter på inkomst av passiv näringsverksamhet oavsett den skattskyldiges ålder. På inkomst av aktiv näringsverksamhet vid 2005 års taxering betalar den som är född 1937 eller tidigare SLF med 24,26 %. Personer som är födda 1938 eller senare men har hel ålderspension hela 2004 betalar SLF på inkomst av aktiv näringsverksamhet med 16,16 % samt dessutom ålderspensionsavgift med 10,21 %. Inkomsten är i detta fall pensionsgrundande. Om den skattskyldige avlidit under året ska SLF betalas med 24,26 %.

Aktiv nrv

Inkomst av tjänst

SLF i den ordning som gäller för egenavgifter betalas med 24,26 % av dem som är födda 1937 eller tidigare och med 16,16 % av dem som är födda 1938 eller senare men har hel ålderspension hela år 2004 om de har sådan inkomst av tjänst som utgör underlag för egenavgifter enligt 3 kap. 4–8 §§ SAL. De som betalar SLF med 16,16 % betalar dessutom ålderspensionsavgift med 10,21 %. Detta kan gälla lön understigande 10 000 kr från fysisk person eller dödsbo och som inte är näringsidkare, utlandsinkomster om det finns avtal om betalning av socialavgifter, tidigare kallat omvänt likställig-

hetsavtal) och hobbyinkomster. Om den skattskyldige avlidit under året ska SLF betalas med 24,26 %.

SLF för arbetsgivare

En arbetsgivare ska under år 2005 betala SLF med 24,26 % på lön och annan arbetsersättning till anställda och därmed jämställda (dvs. personer med A-skatt) som är födda 1937 eller tidigare. Beträffande personer som är födda 1938 eller 1939 betalar arbetsgivaren SLF med 16,16 % samt ålderspensionsavgift med 10,21 %. För personer födda 1940 eller senare betalar arbetsgivare fulla avgifter (inte någon SLF) oavsett om personerna gjort förtida uttag av ålderspension eller ej. SLF som betalas av arbetsgivare redovisas i skattedeklaration, dvs. i den ordning som gäller för arbetsgivaravgifter.

Försäkringsersättningar

Utbetalare av vissa slag av försäkringsersättningar (bl.a. AGB, AGS och TFA) betalar SLF med 24,26 % på ersättningarna. Redovisning sker i skattedeklaration.

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.

Se vidare om SLF i Handledning för skattebetalning 2004 (SKV 404 utgåva 3) kapitel 9.

14.2 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, ska stiftelsen betala arbetsgivaravgifter och/eller SLF beroende på mottagarens ålder på utbetalda medel. I sådant fall ska den arbetsgivare som gjort avsättningen inte betala SLF på avsättningen (jfr Skatteverkets skrivelse 2004-11-08, dnr 130 624867-04/111).

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 kan 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.

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.

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).

Det har tidigare ansetts tveksamt om skatteflyktslagen kunnat 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 Förfarandet

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.

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 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.

15.3 Förutsättningar

Se 2 § skatteflyktslagen.

Lagen är uppbyggd på så sätt att vissa slag av rättshandlingar kan omfattas. Om lagen sedan är tillämplig 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

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 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.

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. 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 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. (Om lånet inte är avsett att vara kortfristigt torde däremot dottern kunna gåvobeskattas för värdet av räntefriheten, se handledningen för gåvobeskattning.)

I RÅ 1990 ref. 11 sålde S en fastighet 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 fysikerna. 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 skapade en egen koncern med ett moderbolag med dotterbolag som drev verksamhet. Dotterbolaget lämnade koncernbidrag till moderbolaget som i sin tur betalade ränta till kommunen som blev skattefri. Vidare lämnade kommunen aktieägartillskott till moderbolaget med visst lägre belopp än räntan och moderbolaget lämnade koncernbidrag till dotterbolaget också med visst lägre belopp. Vinsten i dotterbolaget blev på så sätt skattefri i den mån den fördes vidare uppåt i koncernen. Se RÅ 2001 ref. 79.

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.

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.

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 prövningstilfället 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.

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.

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 därför 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.

Familjerättsliga 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.

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 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 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 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 m.h.t. 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 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 m.h.t. 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 med kommuns koncern, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24 (avsnitt 15.3.2).

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 bestämmelsernas 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 skatteflyktsklausulen 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 uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning.

Bedömningen av lagstiftarens intentioner ska i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom de har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Även efter lagändringen ska ledning säle-

des 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 däremot 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 grunderna 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 grunder. 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.

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.

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.

Den ändring som genomförts fr.o.m. den 1 januari 1998 torde inte heller innebära någon ändring i sak.

Rättsfall
Rekvisitet uppfyllt

Följande rättsfall avser den äldre lydelsen av skatteflyktslagen.

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 skulle således 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, se numera 43 kap. IL.

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.

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 och sålde sedan aktierna i bolaget 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. Enlgt 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. 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.

I RÅ 1999 not 153 skulle ett bolag i en svensk koncern överlåta vissa verksamheter till andra 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 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.

En kommun avsåg i RÅ 2001 ref. 79 att 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 med 72 % av räntan på reversen minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direktägande. Det nya bolaget avsåg att lämna aktieägartillskott till dotterbolaget med 72 % av mottaget koncernbidrag. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då skatteeffekten väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Regeringsrätten var av samma mening.

I två avgöranden, RÅ 2001 ref. 66 och 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.

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 underla-

get 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.

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 för-

värvat den andra hälften genom arv.

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 15.3.2 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.

Rättsfall	Inkomstslag	Skatte-förmån	Huvud-sakliga skälet	Strider mot lagstiftning-ens 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 skälet**	**Strider mot lagstiftning-ens 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	-	Nej
RÅ 2002 ref. 24	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Nej
RÅ 2002 not 72	Processuell fråga	-	-	Ja
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	-	-	-

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 tryggande 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 Beskattningstidpunkten

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 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 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 är 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). 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 ”åtnjutits” 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 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 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 åberopad 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 anställde 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 korrigering få 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 korrigering ska 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 deklarationsblanketterna. 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. 1989/90:110 s. 326–329, SkU 1989/90:30
prop. 1993/94:90 s. 65–67 samt 103, SkU 1989/90:10
prop. 1994/95:182
prop. 1995/96:152 s. 45–52
prop. 1996/97:19
prop. 1996/97:173
prop. 1989/90:50 s. 72–74
prop. 1997/98:133
prop. 2002/03:123
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU 1999/2000:2
SkU 2000/2001:9
SOU 1989:33 del III s. 23–25, s. 28–37

Sammanfattning

Huvudregeln för vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst finns i 11 kap. 1 § IL och har följande lydelse.

> ”Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap.”

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

17.1 Allmänt

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 mycket vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med skattefria förmåner, t.ex. lånedatorer. Många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader för datorerna genom att personalen får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. De anställda kan efter lånetidens utgång välja att köpa ut datorerna från arbetsgivaren till marknadsvärdet. Även om de under lånetiden fått vidkännas bruttolöneavdrag som sammantaget uppgår till datorns hela värde, får avdragen inte påverka beräkningen av om det uppstått ett skattepliktigt förmånsvärde vid utköpet. 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 för att kompensera arbetsgivarens kostnader för en skattefri förmån 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 17.2.9.

Avstående från lön

Om en person som enligt avtal eller liknande har rätt till lön, arvode e.dyl. 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).

17.2 Ersättningar och förmåner

17.2.1 Förmåner vid tjänsteresa och representation

Fri kost är som huvudregel en skattepliktig förmån

Fri kost är normalt en skattepliktig förmån, som värderas schablonmässigt (om värderingen, se avsnitt 18.3). 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.

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. (RSV M 2003:15).

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 beskatt-

ning 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 sid. 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.

Studie- resp. 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.

Privat nyttjande av tjänstekort och årskort

Det förekommer att anställda, som gör tjänsteresor, tilldelas ett tjänstekort (årskort) som även får användas för privat bruk. 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 (RSV 2003:28) den anställde beskattas för ett förmånsvärde motsvarande kostnaden för ett årskort 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.

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 lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands. Den 1 juni 2003 ersattes denna lag av en ny lag med samma namn (SFS 2003:169). Sådan personal är normalt anställd i utlandsstyrkan inom Försvarsmakten, 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 22.2.3. 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 genom;

- överföring till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,
- avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, eller
- betalning av premie för pensionsförsäkring.

Pensionen beskattas när den betalas ut.

17.2.5 Lånedator

Förmånen av att för privat bruk använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller ska inte tas upp som intäkt om förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen (11 kap. 7 § IL). Bestämmelsen, som kom till mot bakgrund av den nationella IT-strategin, möjliggör för företagen att höja den allmänna datamognaden hos personalen.

Skattefriheten förutsätter att äganderätten till datorn inte övergår till den anställde och att arbetsgivaren betalar kostnaden för datorutrustningen antingen genom att köpa den eller hyra den. Skattefriheten bör gälla också om den anställde betalar ersättning för datorutrustningen, så länge detta inte görs på sådant sätt att det kommer att bedömas som ett köp. Förfaranden som innebär att äganderätten till utrustningen övergår till den anställde till ett av arbetsgivaren subventionerat pris omfattas inte av skattefriheten. I dessa fall får frågan om en skattepliktig förmån uppkommer vid utköpet bedömas utifrån allmänna regler (prop. 1996/97:173 s. 53 och 60).

Väsentlighetskriteriet innebär att erbjudandet bör rikta sig till alla personalkategorier av anställda på en och samma arbetsplats. Erbjudandet behöver dock bara rikta sig till dem som inte redan disponerar en lånedator (nämnd prop. s. 54). Om erbjudandet om datorutrustning till anställda återkommer bör detta rikta sig till alla tillsvidareanställda som inte tidigare har accepterat ett sådant erbjudande, se Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2003:28).

Hela den stadigvarande personalen

Med kravet att erbjudandet ska väsentligen gälla hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen bör i första hand förstås att erbjudandet ska komma alla tillsvidareanställda till del. För skattefrihet bör inte krävas att erbjudandet också ska gälla vid olika tidsbegränsade anställningar, t.ex. vikariat, praktikarbete eller feriearbete. Däremot omfattas dessa av skattefriheten om arbetsgivaren erbjuder dem lånedatorer. Om en person som tillhör den stadigvarande personalen blir uppsagd bör han eller hon också under uppsägningstiden anses tillhöra den stadigvarande personalen. Även de som är långtidssjukskrivna och tjänstlediga bör anses tillhöra den stadigvarande personalen. I nämnd prop. s. 60 anges att uppdragstagare inte omfattas av bestämmelsen. Detta propositionsuttalande bör tolkas så att det för skattefrihet inte bör krävas att erbjudandet också ska rikta sig till uppdragstagare. Uppdragstagare bör dock omfattas av skattefriheten om arbetsgivaren erbjuder dem lånedatorer. Bestämmelsen om-

fattar även fåmansföretag om förutsättningarna för skattefrihet enligt bestämmelsen är uppfyllda (jfr nämnd prop. s. 54).

Om arbetsgivaren begränsar erbjudandet att låna hem datorer till enstaka anställda eller till en viss personalkategori, bör frågan om skattepliktig förmån uppkommer bedömas utifrån om datorutrustningen är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter enligt reglerna om förmån av begränsat värde (11 kap. 8 § IL). En annan sak är att antalet datorer som företaget har ekonomisk möjlighet att tillhandahålla kan vara begränsat. Även i dessa fall bör dock i princip hela personalen utan åtskillnad ha samma möjlighet att ta del av erbjudandet genom t.ex. lottningsförfarande (nämnd prop. s. 54).

En grundläggande förutsättning för skattefrihet bör enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2003:28), vara att de villkor som är förenade med erbjudandet om datorutrustning är lika för hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Arbetsgivaren bör dock inte – med bibehållen skattefrihet för de anställda – kunna ställa som villkor att den anställde för att få fortsätta att låna datorutrustningen ska genomgå viss datautbildning och uppvisa godkänt testresultat.

Ett villkor som ofta förenas med datorlån är att de anställda får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. Från och med beskattningsår 2004 förutsätter skattefriheten att bruttolöneavdraget för den anställde inte överstiger 10 000 kr under beskattningsåret. Om bruttolöneavdrag görs med högre belopp är lånet av datorn en skattepliktig förmån. Denna nya bestämmelse tillämpas dock inte på datorutrustning som tillhandahållits den anställde före utgången av juni 2004 enligt avtal mellan arbetsgivaren och den anställde som ingåtts före den 1 januari 2004. Den omständigheten att lika stort bruttolöneavdrag kan leda till att skatteuttaget kan bli olika för olika individer bör enligt nämnda allmänna råd inte anses medföra att villkor anses olika.

Datorutrustning med tillbehör

Reglerna om skattefri lånedator är i första hand avsedda att omfatta en stationär dator med bildskärm och tangentbord. Som alternativ till en sådan dator omfattas även en bärbar dator eller handdator av reglerna. Skattefriheten påverkas inte om det integrerat i en sådan dator även finns utrustning för CD- eller DVD-teknik, eller annan utrustning för inspelning eller återgivande av musik, film, radio eller TV.

Sådan utrustning som normalt endast kan användas i direkt anslutning till en skattefri dator räknas som tillbehör. Exempel på detta är skrivare, scanner, högtalare, modem, webbkamera, headset, joystick, router samt olika program som installeras på datorn.

Det finns inget hinder mot att en anställd väljer att endast låna delar av ett datorpaket så länge kravet på högst en datorutrustning per anställd är uppfyllt.

Annan utrustning som kan användas separat utan att vara kopplad till datorn eller som primärt har andra användningsområden är inte skattefri datorutrustning. Det innebär att en platt TV-apparat inte kan vara skattefri datorutrustning även om TV:n kan användas som bildskärm till en dator. Andra exempel på detta är separata CD- och DVD-spelare, digitala kameror och videokameror, mp3-spelare och andra musikspelare liksom mobiltelefoner. Inte heller är projektorer eller större bildskärmar (som riktmärke gäller 30 tum eller mer) som kan användas separat från datorn för film- eller TV-visning skattefri datorutrustning.

Då reglerna om skattefrihet är begränsade till en datorutrustning per anställd är inte en extra bildskärm skattefritt tillbehör till en lånedator, exempelvis för den som har en bärbar dator som lånedator (Skatteverkets skrivelse 2004-12-08 dnr 130 696051-04/111).

Internet och bredbandsuppkoppling

Abonnemang på uppkopplingar mot t.ex. Internet kan inte hänföras till skattefri datorutrustning (nämnd prop. s. 60). Detsamma bör gälla vid bredbandsuppkoppling. Det förekommer att datautbildning sker genom självstudier på fritiden med hjälp av bl.a. interaktiva utbildningsprogram på Internet. Om utbildningen är att jämställa med fullgörande av tjänst bör enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2003:28), även förmånen av fritt Internetabonnemang vara undantagen från beskattning så länge utbildningen pågår. Under förutsättning att Internetabonnemang respektive bredbandsuppkoppling bedöms vara av väsentlig betydelse för utförande av den anställdes arbetsuppgifter, bör, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, uppkopplingen också kunna ses som förmån av begränsat värde (arbetsredskap).

Skattefriheten avser endast *en* datorutrustning per anställd åt gången (nämnd prop. s. 60). För att en anställd som redan har en lånedator ska kunna få en ny lånedator skattefritt måste den tidigare lånedatorn återlämnas till arbetsgivaren eller köpas ut av den anställde.

Bestämmelsen om skattefrihet för förmånen att få låna eller hyra datorutrustning av arbetsgivaren riktar sig till personal på arbetsplatsen. Med arbetsplats avses i detta sammanhang en naturligt avgränsad arbetsplatsenhet, geografiskt eller verksamhetsmässigt. För dem som arbetar i en och samma byggnad är det normalt fråga om en och samma arbetsplats och så bör även anses vara fallet när arbetet visserligen bedrivs i flera byggnader men dessa ligger

samlade inom ett väl avgränsat område (nämnd prop. s. 60).

Utköp av dator

Vid anställningens upphörande bör utgångspunkten vara att datorutrustningen återlämnas till arbetsgivaren. Ingenting bör dock hindra att den anställde då förvärvar utrustningen. Om detta sker till marknadspriset uppkommer inte någon skattepliktig förmån (nämnd prop. s. 54). Det kan vara lämpligt att anlita opartisk värderingsman vid värderingen av utrustningen. Det bör noteras att marknadspriset inte är detsamma som det avskrivningsmässiga restvärdet. Vad som dragits från den anställdes bruttolön tillgodoräknas inte den anställde som betalning för datorn.

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 en dom den 2 november 2004, mål nr 7067-02, 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 antällda med journalistiska arbetsuppgifter.

Med anställda med journalistiska arbetsuppgifter avses anställda som självständigt framställer, väljer, bedömer eller bearbetar redaktionellt material, dvs. i första hand redaktionen, journalister och fotografer som arbetar med sådana arbetsuppgifter.

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.

Telefon

Privata telefonsamtal från ett telefonabonnemang som arbetsgivaren står för, kan 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 (RSV 2003:38) 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 klimatförhållanden. 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 gene-

rellt 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 (RSV 2003:28) 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 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 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).

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). 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 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).

Idrottsredskap m.m.

En förmån som innebär att arbetsgivaren tillhandahåller utrustning (idrottsredskap) av mindre värde och enklare slag 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 skrivelse 2004-10-27, dnr 130 614124-04/111). Detsamma gäller om arbetsgivaren tillhandahåller dyrbarare idrottsredskap. Kontanta utlägg i form av entréavgifter till idrottsevenemang, personliga startavgifter i tävlingar och medlemsavgifter i föreningar av olika slag är skattepliktiga om arbetsgivaren betalar dem.

17.2.10 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 (nämnd prop. 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. Genom prisinformationslagen (1991:601) underlättas informationen om marknadspriset (nämnd prop. s. 45). 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. Betalningssystem som motsvarar kupong kan enligt förarbetena (prop. 1987/88:52) vara klippkort eller listor där de anställdas inköp antecknas av dem som tillhandahåller varorna. I Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2003:28) anges, att man med kupong i detta sammanhang avser varje kupong, kort e.d. som mera allmänt kan användas för att erhålla en vara eller tjänst 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.

17.2.11 Gåvor till anställda

Remuneratorisk gåva

Av 8 kap. 2 § IL framgår, att gåva inte utgör skattepliktig intäkt. För gåva ska i stället betalas gåvoskatt enligt bestämmelserna i AGL. Gåvoskatten har slopats vid utgången av år 2004.

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. Dock har skattefrihet uttryckligen föreskrivits beträffande vissa gåvor i annan form än pengar.

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 (RSV 2003:28) 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 (RSV 2003:28) bör en julgåva anses vara av mindre värde om värdet inte överstiger 400 kr inkl. moms.

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 (RSV 2003:28) 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 inskrip-

tion 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.

För att anse en gåva vara av minneskaraktär när anställningen upphör, bör den sammanhängande anställningstiden ha uppgått till minst sex år enligt Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2003:28).

Gåvoslag

Skattefriheten gäller alla slag av gåvor med undantag för pengar (11 kap. 14 § 2 st. IL). Enligt Skatteverkets information om vissa förmåner (RSV M 2003:16) ska med pengar jämställas andra betalningsmedel såsom check, postväxel, presentkort som inte avser en bestämd vara, m.m. Presentkort, som berättigar mottagaren till endast en på presentkortet bestämd vara eller tjänst, bör däremot medföra skattefrihet inom ovan angivna gåvoslag och beloppsramar under förutsättning att det på presentkortet angivna värdet (hela eller del av) inte går att byta mot pengar eller mot någonting annat och att presentkortet i princip utnyttjas vid ett tillfälle, exempelvis biocheck, tårtcheck, blomstercheck.

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 gåvomottagaren betalar ett bidrag till en ideell förening blir gåvotagaren 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.

17.2.12 Förvärv av värdepapper

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utgör i princip 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, konvertibla skuldebrev (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.

Ett konvertibelt skuldebrev är ett skuldebrev som går att byta (konvertera, omvandla) till aktier i enlighet med emissionsvillkoren. 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.

Innehav av 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. Enligt ABL måste en teckningsoption vara 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. I proposition 1999/2000:99 föreslås att svenska aktiebolag ska ges möjlighet att ge ut fristående (”nakna”) teckningsoptioner.

Innebörden av en syntetisk option framgår av avsnitt 17.2.13.

Huvudregel

Av huvudregeln, som finns i 11 kap. 1 § IL, framgår att som intäkt ska tas upp kontanta ersättningar och andra förmåner 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 konvertibla skuldebrev, 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 procent 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).

Beskattningstidpunkt

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 (avtalstidpunkten) 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, dvs. vid avtalstidpunkten. 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, 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 18.2 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.

17.2.13 Personaloptioner

Det har under senare år blivit allt vanligare att anställda erhåller s.k. personaloptioner från arbetsgivaren eller något denne närstående företag, ofta ett utländskt moderbolag. 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 inte får överlåtas och
- optionerna inte kan utnyttjas omedelbart utan måste intjänas under en viss bestämd kvalifikationstid. Intjänandet sker ofta etappvis med rätt till att utnyttja exempelvis 20 procent per år under fem års tid.

Personaloptioner är vanligt förekommande i internationella koncerner. Där kallas de ”stock options”.

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.

Beskattnings-tidpunkt

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 17.2.12) inte var tillämplig. I enlighet med kontantprincipen ansågs skatteplikt inträda först när kvalifikationstiden hade löpt ut, dvs. vid den 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. För förmåner som har kunnat utnyttjas före den tidpunkten tillämpas fortfarande tidigare gällande praxis med beskattning vid kan-tidpunkten.

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 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. Anses optionen däremot inte utgöra värdepapper inträder skattskyldigheten först när den anställde faktiskt utnyttjar den för förvärv av värdepapper och 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.

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, konvertibla skuldebrev, 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 bör normalt anses utgöra värdepapper (jfr RÅ 1994 not 41 och RÅ 1997 ref. 71).

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.

RR har nyligen (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 anses ha skett när den anställde vid aktieteckningsperiodens början blir innehavare av optionsrätter som denne 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.

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 beskattningstidpunkten (kan-tidpunkten) kvar.

Blir den skattskyldige åter obegränsat skattskyldig ska en förmån som beskattats inte tas upp i den delen om förmånen därefter utnyttjas eller överlåts (11 kap. 16 § 2 st. IL).

Inflyttning till Sverige

Omvänt gäller att om personaloptionen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands, ska förmånen inte tas upp till den del som 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 förekommer 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 aktieköp utan berättigade endast till viss kontant ersättning, beräknad med ledning av värdeutvecklingen för aktierna i arbetsgivarföretaget. RR kom här fram till att realiserad värdeförändring av optionen skulle beskattas i inkomstslaget kapital, vilket får tydas så att den anställde vid erläggande av den s.k. premien ansetts förvärva egendom med karaktär av värdepapper. Någon förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst vid förvärvet blev dock inte aktuell, eftersom premien enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skulle motsvara optionens marknadsvärde.

Vilka överväganden som lett fram till det gjorda ställningstagandet går inte att utläsa av RR:s dom. Ett rimligt antagande torde dock vara att det inte varit optionens ”syntetiska” karaktär som varit avgörande. Detta är ju en omständighet som snarast talar för att optionen inte är något värdepapper, eftersom en optionsplan, som inte leder fram till något aktieköp utan endast berättigar till kontant ersättning, närmast för tanken till ett resultatbaserat

bonussystem. Mera sannolikt är att de avgörande faktorerna varit skyldigheten att erlägga premie, överlåtbarheten och att optionen inte förutsatte fortsatt anställning.

SAR:s

Syntetiska optioner förekommer i program till anställda parallellt med erbjudanden att förvärva värdepapper. Sådana optioner brukar benämnas Stock Appreciation Rights (SAR:s) och kan då närmast betraktas som ”syntetiska personaloptioner”. 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 torde reglerna om beskattning av personaloptioner inte vara tillämpliga, eftersom de inte ger någon rätt att förvärva värdepapper.

Uppgiftsskyldighet

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är innehavaren av en personaloption skyldig att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat optionen. 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).

17.2.14 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. (RSV M 2003:15)

17.2.15 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 förmåns-

beskattning 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.

17.2.16 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 (RSV 2003:28) 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 en anställds förmån av fri sjuk- och hälsovård och fria läkemedel om den avser

- 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 vårdbehov som bedöms kräva insatser av medicinskt utbildad personal eller sådan personal i samarbete med annan personal.

I 3 kap. lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område finns bestämmelser om behörighets- och legitimationsregler för bl.a. följande yrkesutövare;

- barnmorska,
- 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 (RSV 2003:28) 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 (jfr Arbetsmiljöverkets föreskrifter om Systematiskt arbetsmiljöarbete, AFS 2001:1) och arbetslivsinriktad rehabilitering (jfr Arbetsmiljöverkets föreskrifter om Arbetsanpassning och rehabilitering, AFS 1994:1).
- 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.

Enklare slag av motion och annan friskvård är under vissa förutsättningar en skattefri personalvårdsförmån (se avsnitt 17.2.9). 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.

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.

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. RSV har i ett brevsvar (dnr 553-96/901) ansett att naprapatvården kan inrymmas i begreppet rehabilitering under förutsättning att arbetsgivaren kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Även behandling hos sjukgymnast 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 förebyggande 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 17.2.9).

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.

17.2.17 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).

17.2.18 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).

17.2.19 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m.

UD- och SIDA-personal

Undantag från skatteplikt gäller vissa kostnadsersättningar till sådan personal inom utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet som är stationerad utomlands. Ersättningar som undantas från beskattning är utlandstillägg och liknande ersättningar och förmåner, såsom bostadskostnadsersättning och fri bostad (11 kap. 21 § 1 st. IL).

SIPRI-anställda

Undantag från skatteplikt gäller även vissa kostnadsersättningar som utges av Styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI). Enligt 11 kap. 21 § 2 st. IL tas som intäkt inte upp ersättning som avser ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn och förmån av fri bostad. Skattebefrielse gäller sådana på bestämd tid kontraktsanställda forskare vid SIPRI som är utländska medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatta i Sverige.

Annan statlig personal

Ersättningar och förmåner till annan utomlands stationerad personal vid statlig myndighet än UD- och SIDA-personal är enligt 11 kap. 21 a § IL inte skattepliktiga om ersättningen eller förmånen avser

1. bostad på stationeringsorten
2. avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande,
3. egna och familjemedlemmars resor till och från tjänstgöringsorten, dock högst två resor per person och kalenderår
4. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som går miste om förvärvsinkomster till den del det inte överstiger en tolftedel av ett och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
5. grundtillägg till den del det inte överstiger ett belopp som kan antas motsvara den normala ökningen av utgifter för livsmedel, transporter, hushållshjälp och speciella merutgifter.

17.2.20 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 procent 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.

17.2.21 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 ovan sagts tillämpas också för annan personal vid det svenska totalförsvaret som avlönas enligt de grunder som gäller för totalförsvarspliktiga (11 kap. 25 § 3 st. IL).

17.2.22 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 – 16 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 offenligt 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.

17.2.23 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 – 16 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.

Skattefriheten har införts med tillämpning första gången vid 2005 års taxering. Ändringen beror på att 7 000 kronors avdragsbegränsningen har inneburit för skattskyldiga som fått resan betald för att delta i ett TV-program att avdrag inte fått göras i inkomstdeklarationen för resekostnaden (den skattskyldiges kostnader för arbetsresor inklusive inställelseresor har under året totalt inte överstigit 7 000 kr). Detta kunde leda till att den skattskyldige fick betala ur egen ficka för att delta i programmet.

17.2.24 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 16 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.

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.

17.2.25 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 antas överstiga de utgifter som den är avsedd att täcka (11 kap. 28 § IL).

17.2.26 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).

17.2.27 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 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. 30 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.

17.2.28 Föräldrapenning och vårdbidrag

Föräldrapenningförmåner enligt lagen 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.

17.2.29 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet

17.2.29.1 Utvecklingsersättningar till ungdomar

Utvecklingsersättningar enligt lagen (2000:625) om arbetsmarknadspolitiska program är skattefria (11 kap. 33 § IL).

17.2.29.2 Studiestöd

Följande ersättningar i samband med studier är enligt 11 kap. 34 § IL skattepliktiga:

1. utbildningsbidrag för doktorander, och
2. ersättning till deltagare i teckenspråksutbildning för vissa föräldrar (TUFF).

Studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) och rekryteringsbidrag enligt lagen (2002:624) om rekryteringsbidrag till vuxenstuderande är skattefria. Detta gäller också bidrag till studerande vid korttidsstudier som får fördelas av LO eller TCO med stöd av lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde eller av Statens institut för särskilt utbildningsstöd.

Denna lydelse av 11 kap. 34 § IL trädde i kraft den 1 januari 2003 (SFS 2002:627). Äldre bestämmelser gäller fortfarande för särskilt utbildningsbidrag som avser tid före ikraftträdandet. Den lydelse av 11 kap. 34 § som gällde före den 1 juli 2001 gäller fortfarande i fråga om studiestöd som beviljats enligt den upphävda studiestödslagen (1973:349) eller enligt övergångsbestämmelserna till studiestödslagen (1999:1395), SFS 2001:359.

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.

17.2.29.3 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.

17.2.29.4 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.

17.2.30 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 46 § anv. p. 5 KL (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).

17.2.31 Engångsbelopp

Om engångsbelopp på grund av personskada avser ersättning för framtida förlust av inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt, ska 60 procent 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 2003 blir alltså om livräntan är minst 38 600 kr ett belopp på 19 300 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 77 200 kr/ år under 2003 utbytes mot ett engångsbelopp, blir 19 300/ 77 200 = 25 % av engångsbeloppet skattefritt; på 75 % tillämpas 40/60 %-regeln (se ovan) (4 kap. 13 § 3 st. ILP och 11 kap. 38 § och 39 § 1 st. IL).
Annan årlig livränta än personskadelivräntor.	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 2003 är 38 600 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)

17.2.32 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 procent av prisbasbeloppet. Om barnet har pension efter båda föräldrarna blir den skattefria nivån per månad en tolftedel av 80 procent 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).

17.2.33 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).

17.2.34 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).

17.2.35 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).

17.2.36 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.

17.2.37 Förbjudna lån

Om penningslån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) 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 5.1).

17.2.38 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.

17.2.39 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 (1996/97:173 s.48–49).

17.2.40 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 dom den 25 mars 2004, mål nr 693-03, 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 ett 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.

Den ersättning som en EU-volontär får i form av fickpengar och fri kost och logi av en mottagande organisation vid verksamhet i Sverige är skattefri, se Skatteverkets skrivelse 2004-10-06, dnr 578665-04/111.

17.2.41 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 not 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 not 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.

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 (RSV 2003:28) 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.

17.2.42 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.

17.2.43 Dagbarnvård, behandlingshem m.m.

Ersättning för vård i familjehem, familjedaghem m.m. utgår i regel i form av en arvodesdel och en omkostnadsdel. Båda dessa ersättningar är skattepliktiga intäkter. Avdrag medges i regel för belopp motsvarande erhållen omkostnadsersättning med den begränsning om 1 000 kr som följer av 12 kap. 2 § IL. Skatteverket har utfärdat allmänna råd om avdrag för kostnader för dagbarnvård i familjedaghem när kostnadsersättning har erhållits (RSV 2003:34), se närmare avsnitt 19.15.

Om arbetsgivaren betalar ut särskild ersättning för lekmaterial utgör även den ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst.

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. Är däremot någon av föräldrarna kommunalt anställd eller uppdragstagare hos kommunen kan bedömningen bli att ersättningen ses som ett utflöde av tjänsten och därmed skattepliktig intäkt av tjänst.

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 skattepliktig 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 skattebe-

frielse 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 skrivelse 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.

Har det civilrättsliga avtalet om vården slutits mellan en kommun och familjehemsföräldrarna bör beskattningen ske hos de fysiska personerna. Vård i familjehem jämställs i regel med anställning varför beskattningen ska ske i inkomstslaget tjänst. I undantagsfall kan dock vården bedrivas på ett sådant sätt att ersättningen bör hänföras till intäkt av näringsverksamhet.

Har däremot avtalet om familjehemsvård ingåtts med en juridisk person och avtalet medger att bolaget anställer personal efter eget gottfinnande och avgör vilka lokaler m.m. som ska användas torde ersättningen också beskattas hos den juridiska personen. En helhetsbedömning får göras av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Det kan därvid finnas anledning att göra den bedömningen att uppdraget är av så personlig natur att en genomsyn av bolaget bör ske, jfr RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 Fi 85, RÅ 1974 A 2069, RÅ 1980 1:26 och RÅ 1981 1:17. I ett sådant fall bör ersättningen anses tillkomma familjehemsföräldrarna personligen. Huruvida ersättningen ska anses utgöra intäkt av tjänst eller näringsverksamhet får avgöras utifrån de faktiska förhållandena. (Se RSV:s skrivelse 1991-09-16, dnr 22079-91/D19).

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.

17.2.44 Dickspengar

Dickspengar till taxiförare

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.

Dickspengar till servitörer

Med dricks menas i allmänhet sådan ersättning som gästen betalar utöver det som är angivet på restaurang- eller gästnotan. 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.

17.2.45 Fri hemresa m.m.

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 7 000 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.

17.2.46 Fri parkering, garageplats m.m.

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. 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. 47. 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.

17.2.47 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).

17.2.48 Ersättningar till idrottsutövare

Allmänna råd har utfärdats beträffande beskattning av idrottsutövare för ersättningar och tävlingspriser samt rätt till avdrag för kostnader i samband med idrottsverksamheten (RSV 2003:3 och RSV M 2003:1). 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.

Enligt en dom av RR är Friluftsfrämjandet en sådan ideell förening som har till syfte att främja idrottslig verksamhet och om-

fattas 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.

Av allmänna råden framgår bl.a. att idrottsutövares ersättningar i normalfallet beskattas som inkomst av tjänst och i undantagsfall som inkomst av näringsverksamhet.

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).

17.2.49 Riksdagsledamöter

Riksdagsledamot som uppbär arvode för att fullgöra riksdagsmannauppdraget, är skattskyldig för detta arvode som inkomst av tjänst.

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

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. 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.

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.

Kontrolluppgiftsskyldighet

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 200 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 100 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 140 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 100 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 16 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 kr per mil för kostnad för dieselolja och högst 9 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 inkomster i annat än pengar

61 kap. IL
prop. 1989/90:110 s. 326–329, SkU30
prop. 1993/94:90 s. 65–67 samt 103, SkU10
prop. 1995/96:152 s. 45–52
prop. 1996/97:19
prop.1 1996/97:173 s. 44–48, 61–62
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2
bet. 2000/2001:SkU9
prop. 1999/2000:6 s. 41–48
prop. 2000/01:7 s. 27, 33

Sammanfattning

Alla förmåner som utgått för tjänsten och som inte kan hänföras till personalvårdsförmåner eller till någon av de i IL särskilt uppräknade skattefria förmånerna är i princip skatte- och avgiftspliktiga. I 61 kap. IL finns bestämmelser om värdering av förmåner i annat än pengar. Huvudregeln är att förmåner ska värderas till marknadsvärdet. För vissa vanligt förekommande förmånsslag såsom bilförmån, kostförmån, och ränteförmån m.fl. finns särskilda regler om schablonvärdering.

18.1 Värdering till marknadsvärdet

Värderingsprinciper

Skattepliktiga förmåner värderas regelmässigt 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). För värdering av fri kost, fri bil, vissa reseförmåner samt ränteförmåner finns särskilda schablonvärderingsregler i 61 kap. IL. För förmån av fri bostad här i landet, som inte används som semesterbostad, används schabloner för värdering vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, liksom vid angivande av värde i kontrolluppgift.

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 åsätta förmånen 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 e.d., torde därför normalt sett inte vara tillräckliga skäl för annan, lägre värdering än marknadsvärdering. Inte heller ska låg inkomst beaktas vid iakttagande av reglerna.

Marknadsvärdet får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Många gånger motsvaras marknadsvärdet av arbetsgivarens kostnad för förmånen.

I åtskilliga fall kan det föreligga svårigheter 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 o.d. beaktas dock inte i detta sammanhang.

Tävlingsvinst

Även en vinst i en försäljningspristävling, där priset t.ex. består av en vara eller en resa, är en skattepliktig förmån för mottagaren och ska värderas till marknadsvärde, dvs. till vad det skulle kosta den anställde att skaffa något motsvarande för pengar. Ibland motsvaras detta av tävlingsarrangörens anskaffningskostnad för varan eller tjänsten (inkl. moms).

Förmån av speciell natur

Om tävlingsarrangörens kostnad för resan (inkl. moms) kan anses motsvara marknadspriset, bör denna kunna läggas till grund för beskattningen. Den omständigheten att mottagaren av olika skäl inte tidigare företagit sådana resor, medför normalt inte någon annan bedömning. Med hänsyn till de värderingsprinciper som gäller torde inte heller mottagarens ekonomiska situation normalt beaktas vid värdering av reseförmånen. Att ett annat synsätt kan behöva anläggas på värderingen i vissa fall framgår av följande rättsfall.

RR har avgjort ett mål angående värdering av en tävlingsvinst som inte var hänförlig till anställning eller uppdrag. (RÅ 1996 ref. 75). Målet gällde värdering av en resa som en kvinna (folkpensionär)

erhållit genom pristävling (slogantävling om kaffe). Resmålet var Rio de Janeiro. Tävlingsarrangören hade på kontrolluppgift angett resans värde till 28 000 kr. Resan var inte utbytbar mot pengar eller varor. Mottagaren utnyttjade inte vinsten utan överlät den på sin bror. I gengäld fick hon ett presentkort på 3 500 kr för en resa till Grekland. Mottagaren yrkade med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden att resan skulle värderas till 3 500 kr.

RR konstaterade att lagtexten inte ger någon direkt ledning beträffande hur marknadsvärdet ska beräknas när, som i detta fall, förmånen är av en speciell natur och mottagaren inte haft något inflytande över dess utformning. Enligt RR är det inte rimligt att i situationer av detta slag lägga beställarens kostnad för den tillhandahållna förmånen till grund för värderingen. Ledning bör i stället hämtas från andra föreliggande förhållanden. Mottagaren ska enligt RR beskattas för ett förmånsvärde som beräknas med utgångspunkt främst i det pris som hon kunnat erhålla såvida hon utbjudit den vunna resan till försäljning på marknaden. För att en sådan beräkning ska kunna utföras fordras uppgifter om de närmare omständigheterna beträffande resan såsom dess förläggning i tiden, färdsätt, resans längd, inkvartering och vad som i övrigt varit inräknat i resan. Efter återförvisning till länsrätten för utredning i dessa hänseenden framkom det att två par, som deltagit i den aktuella resan till Rio de Janeiro, hade köpt sina resor av de ursprungliga pristagarna för 23 000–24 000 kr per par. Det ansågs därför rimligt att värdera vinsten i RR:s mål till 23 000 kr.

Skatteplikt och värdering

Det åligger i första hand utgivaren av förmånen, som i regel är den egna arbetsgivaren, att avgöra om förmånen är skattepliktig och i så fall värdera förmånen. Bedöms förmånen som skattepliktig ska den redovisas från första kronan. För arbetsgivare som ska betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag måste skattepliktsfrågan och värderingsfrågan avgöras redan när förmånen lämnas.

18.2 Kostförmån

Fri kost är en skattepliktig förmån oavsett om den tillhandahålls fortlöpande eller endast vid särskilda tillfällen såsom under tjänsteresa/förrättning, tjänstgöring på annan ort, kurser, kongresser, konferenser, studieresor e.d. Förmån av fri kost är skattepliktig även om den erhållits utomlands.

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller 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 skattskyldige haft möj-

lighet till fri kost men inte utnyttjat den, åligger det honom att 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.

Fri kost

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 2004 fastställt följande skattepliktiga schablonvärden för fri kost;

- helt fri kost (minst tre måltider) 155 kr,
- en fri måltid om dagen (lunch eller middag) 62 kr, och
- fri frukost 31 kr.

Delvis fri kost

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet – 62 kr – ska förmånen behandlas som en kostförmån och den anställde ska beskattas för skillnaden mellan det pris som han betalat för måltiden och 62 kr (61 kap. 3 § 2 st. IL).

Så snart arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid är kostförmånsschablonen, 62 kr, 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 62 kr.

Exempel

Arbetsgivaren saknar personalrestaurang och erbjuder sina anställda kostförmån på ett närbeläget näringsställe. Lunch av dagens-rätt-karaktär erbjuds allmänheten för 58 kr. Arbetsgivaren subventionerar den anställde med 10 kr per måltid. Den anställde betalar alltså själv 48 kr för lunchen. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas till skillnaden mellan 48 kr och 62 kr, eller 14 kr.

Den omständigheten att arbetsgivaren införskaffar 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. Visserligen kan den anställde med hjälp av lunchautomaten inta en måltid på arbetsplatsen till lågt pris. Det skulle han å andra sidan också kunna göra om han själv inköpte maten, förvarade den i en av arbetsgivaren införskaffat frysskåp och värmde den i en av arbetsgivaren införskaffad ugn. Dessa båda situationer är jämförbara. Om den anställde betalar samma pris för maten som arbetsgivaren och andra kunder hos matleverantören betalar till denne, bör arbetsgivaren inte anses ha bidragit till den anställdes kost. Tillhandahållandet av matautomaten får anses vara en personalvårdsförmån i likhet med t.ex. att tillhandahålla frysskåp och ugn. Någon skattepliktig förmån av delvis fri kost föreligger alltså inte i denna situation (RÅ 1992 ref. 3).

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 så länge det är fråga om en normal lunchmåltid (måltid av dagens-rätt-karaktär). Schablonvärdet används också normalt för måltider under tjänsteresa, se vidare nedan under kantrubriken ”Justering”.

Normal lunchmåltid

Kostförmånsschablonen, 62 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 för 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 s.k. värdekupong som inte avser viss måltid. Får den anställde köpa kupongerna av arbetsgivaren till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, är mellanskillnaden en skattepliktig förmån.

Nedsättning av förmånsvärdet

Kostförmånsvärdet ska minskas med det belopp som den anställde av sin nettolön betalar till arbetsgivaren för att erhålla förmånen (61 kap. 4 § IL). Det förhållandet att den anställdes kontanta bruttolön sänks eller att han avstår från en kontant löneökning för att i stället erhålla förmån av fri kost, innebär inte att den anställde har lämnat ersättning för förmånen. Någon nedsättning av förmånsvärdet ska inte göras i det läget.

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 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 när han har fått ett sådant beslut. Den anställde kan också efter ansökan få skatteavdraget ändrat om det finns synnerliga skäl för justering av förmånsvärdet.

Situationer som motiverar justering nedåt är enligt Skatteverkets allmänna råd för beskattningsåret 2004 (RSV 2003:28 och RSV M 2003:16) om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från en normal lunch (måltid av dagensrätt-karaktär). Den omständigheten att den anställde avstår från exempelvis tillbehör till måltiden (smör och bröd, sallad etc.) utgör inte grund för justering.

I RÅ 2002 ref. 10 fann RR att förmån av delvis fri kost 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. De erhållna måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medförde emellertid, enligt RR, 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 det enligt 61 kap. 3 § IL bestämda värdet 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 dylika 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.

Kostförmån i HVB-hem

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 numera 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 endast inköp av livsmedel. Värdet av vardera makens förmån av fri kost jämkades till 50 % av det enligt schablon beräknade värdet.

Justering av förmånsvärdet uppåt, m.h.t. att måltiden är av väsentligt högre standard än en normal lunch, bör enligt Skatteverkets allmänna råd 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 för barnflickor m.fl.

Värdet av kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt en särskild bestämmelse (61 kap. 3 a § IL) till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag är inte skattepliktig. Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och au-pair-flickor samt annan hemhjälp som bor 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).

Personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än kostförmånsvärdet för en normal lunch, 62 kr, på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, ska förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden (61 kap. 3 § IL).

Om en personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor utlöser ett lägre pris än kostförmånsvärdet inte någon beskattning.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110, s. 328) anför departementschefen 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 från arbetsgivaren. Enligt Skatteverkets allmänna råd för beskattningsåret 2004 (RSV 2003:28 och RSV M 2003:16) 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 däremot 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 torde inte kunna godtas.

Bland kostnader som normalt belastar en verksamhet av detta slag har marknadshyra särskilt behandlats i Skatteverkets allmänna råd. Med marknadshyra bör enligt dessa avses den hyra i kronor per m2 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 marknadsmässig. 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 än-

damål, 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.

Skatteverket rekommenderar vidare att hyressättningen bör omprövas varje år, oavsett om den är fast eller rörlig, dvs. beräknas i kronor per kvm eller i procent av omsättningen. Frågan om marknadshyra etc. prövas i förekommande fall av Skatteverket.

Om personalrestaurangen drivs på marknadsmässiga villkor och detta medger en prissättning som är lägre än kostförmånsvärdet utlöser detta som ovan nämnts ingen beskattning under förutsättning att den anställde betalar vad det kostar. Om restauratören kan ta ut exempelvis 52 kr för lunchmåltid, är priset för den anställde 52 kr. Om arbetsgivaren i den situationen erbjuder den anställde subvention med 10 kr så att den anställde själv betalar 42 kr, utlöser detta beskattning inte med 10 kr utan med 20 kr, dvs. skillnaden mellan 42 kr och 62 kr (schablonvärdet för beskattningsåret 2004).

I RÅ 1994 ref. 49 behandlades frågan huruvida kostförmån för anställda på hotell kan beräknas med utgångspunkt i arbetsgivarens kostnader för personalmaten.

RR gjorde den bedömningen 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 kostförmånsschablonen.

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 och 17.3). 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.

Fri kost för skolpersonal

Enligt gammal praxis är förmån av fri eller subventionerad måltid för lärare eller annan personal vid skola, 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.

Fri kost för vårdpersonal

Förmån av fri eller subventionerad måltid 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 förmån av fri eller subventionerad måltid, som vårdpersonal inom omsorgsvården äter med förståndshandikappade (intar sin måltid vid samma bord). Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal e.d. har skyldighet att delta i måltiden.

Ovannämnda undantag från beskattning av kostförmån för lärare m.fl. samt vårdpersonal gäller endast dessa personalgrupper och endast under givna förutsättningar.

Fri lunch för skolelever

Elever i grundskola och gymnasium som gör viss praktik hos företag utan lön, t.ex. PRAO, erhåller ibland fri lunch. Skälig ersättning i pengar för lunch från arbetsgivaren eller skolan anses jämställd med ersättning enligt studiestödslagen och därmed undantagen från beskattning. Förmån av fri lunch i motsvarande fall är inte heller skattepliktig.

18.3 Bilförmån

61 kap. 5–11, 19 –19b §§ IL
prop. 1977/78:40
prop. 1986/87:46
prop. 1989/90:110 s. 321–326, SkU30
prop. 1993/94:90 s. 87–94 samt 106–107, SkU10
prop. 1996/97:19 s. 45–67, 87–93, 95–97, FiU1
prop. 1996/97:173, drivmedel
prop. 1997/98:SkU26
prop. 1999/2000:6, miljöbilar
prop. 2001/02:18, tillverkningsår
prop. 2001/02:45, miljöbilar

Schablonmässig värdering

Värdet av fri och delvis fri bil (bilförmån) exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Värdet av fritt drivmedel ingår inte i bilförmånsvärdet utan utgör en separat förmån. Schablonen, som enligt förarbetena (prop. 1996/97:19) ska motsvara samtliga kostnader utom drivmedlet, bygger på en uppskattad privat körsträcka om 1600 mil per år. Inriktningen är alltså att tjänstebilsinnehavaren själv betalar allt drivmedel och därmed ges ett incitament att köra mindre privat. Det förutsätts att förmånshavaren får ersättning för drivmedel för tjänstekörning. Kostnadsersättningen utgör skattepliktig intäkt för förmånshavaren som är berättigad till avdrag för kostnader enligt vissa regler. Likaså medges under vissa förutsättningar avdrag för drivmedel för körning mellan bostad och arbetsplats, för hemresor vid

tjänstgöring utom hemorten och för resor i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning. Tillgång till fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning

Arbetsgivaren ska värdera förmånen. 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 vid fullgörande av kontrolluppgiftsskyldigheten. 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 skatt, försäkring o.d. (se nedan under Delvis fri bil). På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa nettovärdet av den schablonberäknade bilförmånen.

Har förmånshavaren fritt drivmedel för privata resor ska också denna förmån redovisas på kontrolluppgiften, dock inte tillsammans med det schablonberäknade bilförmånsvärdet. Arbetsgivaren ska därutöver lämna vissa andra uppgifter i fråga om bilförmån på kontrolluppgiften. Se Skatteverkets allmänna råd om värdering av förmån av fri och delvis fri bil (RSV 2003:29 och RSV M 2003:17).

Om förmånshavaren anser att värdet bör bestämmas till annat belopp än det på kontrolluppgiften angivna värdet måste han lämna en tilläggsuppgift i inkomstdeklarationen.

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. Angående vad som avses med ”ringa omfattning” se nedan.

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 s.k. 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 uthyr-

nings- eller leasingföretag eller annat bolag inom koncernen om det föreligger ett samband mellan det förmånliga hyres- eller leasingavtalet och anställningen eller uppdragsförhållandet. Bilförmån kan också föreligga i de fall då förmånshavaren på grund av anställningen, uppdragsförhållandet eller liknande kunnat erhålla ett förmånligt hyresavtal. 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 anställningsförhållande.

Dispositionsrättens betydelse för bevisbördan

Dispositionsrätten 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 vid den ordinarie taxeringen en omkastning av bevisbördan.

Omständigheter som kan ha betydelse som 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".

Ringa omfattning

Någon skattepliktig bilförmån uppkommer inte för den som i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet 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.

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 då den anställde tar hem tjänstebilen litet då och då utlöses förmånsbeskattning. Förmånen värderas i sådant fall 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, torde 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 fördelar – ekonomiska eller praktiska – 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 bil av arbetsgivaren och på så sätt undkomma beskattning är inte heller möjligt annat än om det sker enligt förutsättningarna för skattefrihet pga. ringa omfattning. Bilförmån anses föreligga även om den anställde hyr bilen av arbetsgivaren eller i övrigt 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 får inte heller utnyttjas ett senare år.

Tjänstebil får endast användas för resor i tjänsten

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

Tjänsteställe är ett centralt begrepp bl.a. när det gäller att avgöra om en resa är en tjänsteresa. Tjänstestället är enligt huvudregeln

den plats där den anställde utför huvuddelen av sitt arbete. För anställda på kontor, fabriker, verkstäder, butiker eller liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde har sin arbetsplats. Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. utför arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar. För dessa är tjänstestället den plats där de hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter (tar emot arbetsorder och lämnar redovisning för det utförda arbetet).

Särskilt tjänsteställe finns inte

Vissa yrkeskategorier har inte något särskilt tjänsteställe, utan arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher. För dessa anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller ytterligare särskilt angivna yrkesgrupper (12 kap. 8 § IL). Enligt praxis anses bostaden som tjänsteställe även för riksdagsledamöter och styrelseledamöter (se RÅ 86 ref. 130, RÅ 1987 ref. 64 och RÅ 1988 ref. 11). Vissa personer anställs att utföra arbete med bostaden som bas. Det är så att säga naturligt för den anställde att utgå från bostaden i sitt arbete. Det kan exempelvis 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 det exempelvis ofta för fast anställda i bemanningsföretag. Endast i undantagsfall för exempelvis informationsträffar o.d. behöver den anställde köra direkt från bostaden till arbetscentralen (2–3 ggr per månad). Det kan också gälla anställda, som bor och arbetar på sådant avstånd från arbetsgivarens kontor att med tjänsten förenad administration o.d. måste ske från kontor i den anställdes bostad.

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 dylika 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 skrivelse, 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 dylika 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 ska påföras eller ej. 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 (tjänstestället) är som ovan angetts privata resor som utlöser förmånsbeskattning om arbetsgivaren låter den anställde använda bilen för sådana resor.

Det finns dock vissa situationer då bilförmån inte bör påföras 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 tjänstestället 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 enligt avtal med arbetsgivaren inte har rätt att använda bilen för privata resor.

Från i föregående stycke angiven situation bör skiljas den då anställd, som har särskilt tjänsteställe och i sin tjänst 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 anställda i sådana fall av praktiska eller därmed jämförliga skäl kontinuerligt undviker att utgå från arbetsplatsen vid dagens första eller sista tjänsteärende, torde 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.

Det finns vidare vissa yrkeskategorier, t.ex. montörer, serviceingenjörer o.d., 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. De där nämnda exemplen gäller även för den ovan redovisade situationen.

Vad avses med bil?

Med bil avses både personbilar och andra bilar (lätta lastbilar och liknande) som utnyttjas eller kunnat utnyttjas för personbefordran. Hit räknas även husbilar, som registrerats som lätta lastbilar. Förmånsvärde för bil beräknas däremot inte för tung lastbil med totalvikt över 3,5 ton eller buss (som är inrättad för befordran av fler än åtta personer utöver föraren). Om den anställde får disponera sådant fordon för privat bruk uppkommer emellertid en skattepliktig förmån. Värdet av förmånen får beräknas efter en prövning i varje enskilt fall.

Beräkning av förmånsvärde – huvudregel

Underlag för beräkning av värdet av bilförmån är;

- dels det för året fastställda prisbasbeloppet,
- dels statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret,
- dels bilmodellens nybilspris och
- dels anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Prisbasbelopp

Prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, har för år 2004 fastställts till 39 300 kr.

Statslåneräntan

Statslåneräntan (SLR) vid utgången av november 2003 uppgick till 4,71 %.

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 har definierats i 61 kap. 6 § IL. 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

Av ovannämnda bestämmelse framgår också att om det inte finns något nybilspris, anses som nybilspris för bilmodellen-/årsmodellen det pris som det kan antas att bilen skulle ha haft om den introducerats på den svenska marknaden när den var ny. Så kan t.ex. vara fallet med privatimport (nämnd prop. s. 62).

I Skatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:23, RSFS 2002:29, RSFS 2003:31 och SKVFS 2004:37) om värdering av fri och delvis fri bil anges de nybilspriser som ska tillämpas vid förmånsberäkningen vid taxeringen 2005 (Skatteverkets billistor).

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 i Skatteverkets billistor.

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

Antagande: En ny bil köptes i augusti 2004. Någon prishöjning på bilen har inte varit aktuell sedan nybilspriset blev fastställt. Skatteverkets nybilspris för bilmodellen är 175 000 kr

Bilens inköpspris enligt faktura är 210 000 kr inklusive i fakturan specificerad extrautrustning 15 000 kr

Den extrautrustning som redovisas på 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

Äldre bilar, 6-årsregeln

Det lägsta värde som får användas som nybilspris vid värdering av bilförmån för en bil av en årsmodell som är sex år eller äldre (årsmodell 1999 och äldre) är fyra prisbasbelopp, vilket för beskattningsåret 2004 är 157 200 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 bilar av årsmodell 1999 och äldre föreligger svårigheter att fastställa det verkliga nybilspriset. Jämför dock vad ovan sägs om nybilspris när introduktionspris saknas.

Det fastställda genomsnittspriset 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. anskaffningskostnaden för 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.

Undantag

Som extrautrustning räknas all utrustning som har samband med bilens funktion eller den åkandes komfort och förströelse. Biltelefon, mobiltelefon och kommunikationsradio anses dock inte utgöra sådan utrustning som ska ligga till grund för förmåns-

beräkningen. 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.

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 finns 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.

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 låsningsfria bromsar (ABS), luftkonditionering, klimatanläggning, metalliclack, sollucka, elsoltak, eljusterbara stolar, höj- och sänkbara stolar, elektriska fönsterhissar, bränsledator, tonat eller färgat glas, eluppvärmd vindruta, elmanövrerade backspeglar, uppvärmda backspeglar, dragkrok, vinterdäck, läderklädsel, radio, bandspelare, CD-spelare, motorvärmare, extraljus, centrallås, servostyrning, växellåda med 5 växlar om bilmodellen saluförs med fyra växlar, automatisk växellåda, larmanordning, lastbox, färddator, farthållare, personlig bilskylt, krockkudde (airbag), sidokrockskydd och väg- och trafikinformationssystem (RTI), GPS-navigator, barnbilstol och alkolås.

Med anskaffningskostnad för extrautrustning avses priset för materialkostnad, arbetskostnad m.m. inklusive mervärdesskatt 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 erhållit rabatt i samband med anskaffningen av bilen och/eller extrautrustningen. Avräkning med ett fiktivt belopp motsvarande en möjlig rabatt godtas inte.

Exempel

Ett AB 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 10 % av totalsumman på 200 000 kr, dvs. 20 000 kr och inköpspriset för bilen inkl. utrustning blir alltså 180 000 kr.

Nybilspriset inklusive extrautrustning med beaktande av sedvanlig rabatt 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 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.

Extrautrustning beaktas även för äldre bilar. Är bilen tio år eller mer (1995 års modell eller äldre) kan man bortse från extrautrustning som anskaffades när bilen var ny.

Det förekommer att extrautrustning på äldre bilar, 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 förmån av fri eller delvis fri bil finns i 61 kap. 5–11 §§ IL. Värdet av bilförmån exklusive drivmedel beräknas efter en schablon.

Bestämmelsen omfattar i princip bilar av alla årsmodeller. För äldre bilar (årsmodell 1999 och äldre) har dock införts en ”spärregel” som innebär att det lägsta belopp som bilförmånsvärdet får beräknas utifrån ska motsvara fyra prisbasbelopp. Se vidare nedan under rubriken Bilar som är sex år eller äldre.

Huvudregel

Värdet av förmånen av helt eller delvis fri bil ska bestämmas till 0,3 prisbasbelopp med tillägg av ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp (61 kap. 5 § IL). Det ränterelaterade beloppet ska beräknas till 75 % av SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerat med nybilspriset för årsmodellen. För beskattningsåret 2004 är räntesatsen avrundat 3,532 % (75 % av SLR 4,71 %). Det prisrelaterade beloppet ska för en bil med ett nybilspris för bilmodellen som uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp 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

Nyare bil, dvs. vid taxeringen 2005 bil av årsmodellerna 2000 eller yngre.

1. Nybilspriset är 210 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 20 000 kr. Prisbasbeloppet för beskattningsåret 2004 har fastställts till 39 300 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,71 %. 75 % härav är (avrundat) 3,532 %. 7,5 prisbasbelopp uppgår till 294 750 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,3 x 39 300 kr =	11 790 kr
0,03532 x 230 000 kr =	8 123 kr
0,09 x 230 000 kr =	20 700 kr
Summa	40 613 kr

Förmånsvärdet är 40 600 kr (avrundat belopp)

2. Nybilspriset är 290 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 50 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,3 x 39 300 kr =	11 790 kr
0,03532 x 340 000 kr =	12 008 kr
0,09 x 294 750 kr =	26 527 kr
0,20 x 45 250 kr =	9 050 kr
Summa	59 375 kr

Förmånsvärdet uppgår till 59 300 kr (avrundat belopp).

Bilar som är sex år eller äldre

Är förmånsbilen sex år eller äldre (årsmodell 1999 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). Anskaffningskostnad för extrautrustning ska inte läggas till när nybilspriset bestäms till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Exempel

Bil som är sex år eller äldre, dvs. vid taxeringen 2005 årsmodellerna 1999 och äldre.

Nybilspriset är 130 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 15 000 kr. Fyra prisbasbelopp motsvarar 157 200 kr.

En jämförelse mellan det verkliga nybilspriset inkl. extrautrustning och ett nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp visar att fyra prisbasbelopp är högst. Sistnämnda pris ska därför användas som nybilspris vid beräkning av förmånsvärde. Anskaffningskostnaden för extrautrustning läggs inte till nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Beräkning av förmånsvärde:

0,3 x 39 300 kr =	11 790 kr
0,03532 x 157 200 kr =	5 552 kr
0,09 x 157 200 kr =	14 148 kr
Summa =	31 490 kr

Förmånsvärdet uppgår till 31 400 kr (avrundat belopp).

Omfattande tjänstekörning

För den som har kört minst 3 000 mil i tjänsten med förmånsbilen under ett kalenderår ska förmånsvärdet beräknas till 75 % av det värde som skulle följa av en beräkning enligt huvudregeln eller

den ”spärregel” som i vissa fall kan bli tillämplig i fråga om s.k. sexårsbilar (61 kap. 9 § 1 st. IL)

Arbetsgivaren bedömer om det finns förutsättning för nedsättning av förmånsvärdet. För att nedsättning ska kunna ske måste de 3 000 milen ha körts under samma kalenderår. 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 under beskattningsåret. Om förmånshavaren exempelvis slutar sin anställning under året utan att denna körsträcka uppnåtts, bör arbetsgivaren så snart han fått information om detta, justera bilförmånsvärdet till 100 %.

Om förmånshavaren exempelvis byter anställning i mitten av ett kalenderår och i båda anställningarna använt förmånsbilen för tjänsteresor utan att ha uppnått 3 000 mil i tjänsten hos någon av arbetsgivarna, men där tjänsteresorna under kalenderåret i de båda anställningarna tillsammans överstiger nämnda körsträcka, kan förmånshavaren söka justering vid inkomsttaxeringen. För en näringsidkare som har räkenskapsår som inte stämmer överens med kalenderår kan det innebära svårigheter att uppfylla kravet om 3 000 mils tjänstekörning under ett och samma kalenderår. Detta trots att denna sträcka kanske uppnåtts under en tolvmånadersperiod. I sådana fall finns möjlighet att söka justering enligt 61 kap. 19 § IL (nämnd prop. s. 90).

När miljöbil använts för omfattande tjänstekörning, se nedan under Närmast jämförbara bil.

Delvis fri bil

Har förmånshavaren haft kostnader för annat än drivmedel för att erhålla bilförmånen ska förmånsvärdet i princip minskas med vad han betalat (61 kap. 11 § 1 st. IL). Kostnader som kan komma ifråga för avräkning kan vara fordonsskatt, försäkring, besiktning, reparation, extra utrustning eller fast avgift. Ett krav för nedsättning av förmånsvärdet är att förmånshavaren betalar till förmånsgivaren av sin nettolön. Om förmånshavaren har betalat till annan än förmånsgivaren, lämnas kvitto eller bestyrkt kopia av kvitto på erlagt belopp för förmånsbilen till förmånsgivaren för att förmånsvärdet ska få reduceras med beloppet ifråga.

Det har ingen betydelse om förmånshavaren betalar löpande under året (månatligt belopp e.d.) eller som engångsbelopp. Nedsättning av förmånsvärdet får göras med belopp upp till förmånsvärdet. Uppkommer underskott får detta inte dras av från annan skattepliktig intäkt. Det får inte heller utnyttjas ett senare år.

Mindre utgifter för underhåll, som exempelvis tvätt, får inte avräknas från förmånsvärdet. Reducering av förmånsvärdet får inte heller ske för egna kostnader för garage o.d. eller för parkeringskostnader.

Förmånsvärdet är avsett att återspegla förmånshavarens kostnader att äga och köra en viss bil. Vissa kostnader ingår inte i denna kalkyl för beräkning av förmånsvärde. Sådana kostnader får därför inte avräknas från förmånsvärdet. Det kan röra sig om icke förutsebara utgifter för förmånsbilen, t.ex. självrisk till försäkringsbolag eller annan kostnad till följd av trafikolycka.

Delad äganderätt

I ett överklagat förhandsbesked avsåg N och hans arbetsgivare, Z AB, att tillsammans förvärva en bil. N skulle äga 1/3 av bilen och arbetsgivaren 2/3. Enligt förslag till samäganderättsavtal skulle löpande utgifter för bilen betalas i samma proportioner. N:s årliga användning av bilen skulle begränsas till 1/3 av den totala körsträckan. SRN förklarade att N skulle beskattas för bilförmån och anförde därvid: ”N:s arbetsgivare har del i den bil som N får använda för privat bruk. Redan därigenom tillhandahåller arbetsgivaren N en bilförmån. Att parterna sinsemellan kommit överens om att dela upp den totala körsträckan påverkar inte den bedömningen. Huruvida avtalet med arbetsgivaren i praktiken ger N några ekonomiska fördelar – vilket i och för sig inte är osannolikt eftersom den värdeminskning per mil räknat som han träffas av bör bli mindre än om han ägt hela bilen – saknar också betydelse i sammanhanget.” RR delade SRN:s uppfattning och fastställde nämndens förhandsbesked (RÅ 1992 not 608).

Förmån under del av året

Om förmånshavaren utnyttjar bil som tillhandahålls av arbetsgivare/uppdragsgivare 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.

Byte av bil

Om förmånshavaren byter bil under en månad och bilarna har olika förmånsvärden anger Skatteverket i sina allmänna råd att förmånsvärdet bör beräknas efter den bil som förmånshavaren disponerar 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 ett stort antal tillfällen,

vilket kan vara vanligt hos bilhandelsföretag. Med ett stort antal tillfällen avses minst 10 ggr per år jämnt fördelade under året. Det är de bilar som förmånshavaren 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 på 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.

Om förmånshavaren byter bil i samband med att han byter anställning kan, om bytet sker under en månad, förmånsvärde komma att beräknas för 13 månader. Förmånen av fri bil ska emellertid enligt värderingsreglerna i 61 kap. IL gälla för helt år, varför förmånshavaren får yrka att värdet jämkas till 12 månader.

Justering

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 kunna justeras, eftersom möjligheten att använda bilen privat är begränsad för var och en av dem.

Fr.o.m. år 2002 har nya regler införts i 61 kap. 19 a § IL om justering av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar. Reglerna för justering av bilar som deltar i ett test för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik finns numera i 61 kap. 19 b § IL (se nedan under Miljöbilar och Testbilar).

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.

Justeringsreglerna kan bli aktuella att tillämpa

- vid inkomsttaxeringen (61 kap. 18, 19 a och 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 på kontrolluppgiften är felaktigt, kan han vid inkomsttaxeringen begära att värdet justeras till annat belopp. Justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag kan däremot inte sökas av förmånshavaren.

Arbetsgivare som vill beräkna arbetsgivaravgifterna på ett justerat förmånsvärde ska ansöka om detta hos det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt. Om ansökan beviljats har arbetsgivaren rätt att använda sig av det justerade värdet vid beräkning av arbetsgivaravgifterna oavsett om den anställde begär justering vid inkomsttaxeringen. Det justerade värdet ska även användas vid beräkning av skatteavdrag för den anställde (8 kap. 16 § SBL) och anges på dennes kontrolluppgift enligt 5 kap. 3 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, där reglerna om vilka uppgifter om bilförmån som ska redovisas i kontrolluppgift numera finns.

Det justerade värdet bör inte automatiskt ligga till grund för taxeringen. Omständigheter, som gör att värdet bör vara något annat,

kan nämligen ha inträffat eller inte visat sig vara kända för arbetsgivaren. I praktiken torde dock det justerade värdet komma att också kunna läggas till grund för värderingen av bilförmån vid taxeringen.

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.

I Skatteverkets allmänna råd anges situationer där justering får anses vara motiverad. Föreligger en 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.

Bilen har karaktär av arbetsredskap

Som synnerliga skäl för justering nedåt av värdet av bilförmån anses enligt 61 kap. 19 § IL 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).

Lätta lastbilar m.m.

Kan förmånshavaren visa, att han med hänsyn till tjänstebehovet varit tvungen att nyttja lätt lastbil, som har 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 1999 eller äldre, bör nybilspriset enligt de allmänna råden beräknas utifrån prisbasbeloppet för år 1999, dvs. 36 400 kr.

Prisbasbeloppet för respektive år 1999–2004 uppgår till

- 36 400 kr för år 1999
- 36 600 kr för år 2000
- 36 900 kr för år 2001
- 37 900 kr för år 2002
- 38 600 kr för år 2003
- 39 300 kr för år 2004

Exempel

Lätt lastbil med flak, årsmodell 2002. Totalvikten understiger 3 000 kg. Extrautrustningen uppgår till 20 000 kr. Nybilspriset beräknas till 3 prisbasbelopp eller 113 700 kr.

0,3 x 39 300 kr =	11 790 kr
0,03532 x 133 700 kr =	4 722 kr
0,09 x 133 700 kr =	12 033 kr
Summa =	28 545 kr

Förmånsvärdet uppgår till 28 500 kr (avrundat belopp).

Avgörande vid bedömningen om bilförmån föreligger eller inte är, som ovan angetts, om förmånshavaren får använda en bil som tillhandahålls av förmånsgivaren för privata resor. Att dra en gräns för vilka lätta lastbilar som presumeras kunna användas för privat bruk är inte möjligt.

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 fast inredning och/eller svårhanterad utrustning finns betydande inskränkningar i möjligheten att nyttja bilen för privata resor. Det förekommer att s.k. vans och stadsjeepar med hög personbilskomfort används som förmånsbilar. Justering av förmånsvärdet i dessa fall är ofta inte motiverad, då de t.ex. saknar fasta utrustningar och inredningar och lastutrymmet med enkla grepp kan förvandlas till passagerarplats för flera.

Personbilar 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 och/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. Detta kan ibland vara fallet beträffande de bilar som används av serviceinstallatörer.

Vilket förmånsvärde som bör åsättas får bedömas 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.

Taxibilar

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.

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

Även om tjänstekörningen inte är av den omfattning som krävs för justering enligt ovan, bör justering ändå 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). Av nämnda förarbeten framgår också att detta kan vara fallet för vissa bilar som används i t.ex. taxirörelse. Vilket värde som ska åsättas förmånen får bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i

det enskilda fallet.

Förmånsvärdet för t.ex. en taxibil bör justeras nedåt, om bilen används i verksamheten i sådan omfattning att betydande hinder föreligger att använda bilen privat. Av Skatteverkets allmänna råd framgår att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet om betydande hinder föreligger. 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.

Miljöbilar

Justeringsreglerna för miljöbilar har fr.o.m. beskattningsåret 2002 utvidgats väsentligt. Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, justeras förmånsvärdet nedåt till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen (61 kap. 19 a § 1 st. IL).

Beträffande vissa miljöbilar sker en större justering av förmånsvärdet. Om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet (el- och elhybridbilar) justeras värdet till en nivå som motsvarar 60 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, dock med högst 16 000 kr för helt år. Värdet justeras till en nivå som motsvarar 80 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol eller med annan gas än gasol, dock med högst 8 000 kr för helt år (61 kap. 19 a § 2–3 st. IL). Till alkoholdrivmedlen hör etanol och metanol. De gasdrivmedel som omfattas av nedsättningen till 80 % är t.ex. naturgas och biogas. Observera att beloppsgränserna för justeringen gäller i förhållande till förmånsvärdet för den jämförbara bilen. I förhållande till nybilspriset kan således justeringen i det enskilda fallet bli betydligt större.

Bilar som kan köras på gasol, dvs. propan och butan (också benämnt LPG, motorgas), rapsmetylester (RME) och övriga slag av miljöanpassade drivmedel justeras enbart med stöd av 19 a § 1 st., dvs. till en nivå motsvarande förmånsvärdet för den jämförbara konventionella bilen.

Reglerna är tidsbegränsade och gäller efter förlängning t.o.m. inkomståret 2008. Det ska även göras en uppföljning och utvärdering av tillämpningen av regelförändringen (prop. 2001/02:45 och prop. 2003/04:1).

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."

När miljöbil begärs justerad enligt 19 a §, bör i förekommande fall även reducering till 75 % på grund av omfattande tjänstekörning göras på 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 utvecklade 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 ställetheterna 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 (RSV 2003:29) och meddelande (RSV M 2003:17) finns en förteckning med bilar som vid justeringen av bilförmånsvärde bör anses som närmast jämförbara bil med miljöbilar tillverkade 2002–2004.

Testbilar

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 dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (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 Miljöbilar).

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).

Absolut hinder att nyttja förmånsbilen

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 torde gälla om bilen avställts.

Semester m.m.

I det fall förmånshavaren har haft förmånen av fri eller delvis fri bil endast under en kortare tidsperiod, som exempelvis under semestertid eller motsvarande ledighet, bör förmånsvärdet jämkas uppåt. Förmånsvärdet i detta fall bör beräknas till det belopp som motsvarar den inbesparing som gjorts jämfört med om bilen i stället hyrts under denna tidsperiod.

Avräkningsordning

Som framgår av det ovan sagda kan värdet av bilförmån 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 (RSV 2003:29) i vilken ordning avräkning bör ske.

Avräkning från förmånsvärdet bör ske i den ordning som anges nedan med undantag för justerat förmånsvärde för lätta lastbilar samt taxibilar o.d. 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.

1. Förmånsvärde, beräknat enligt 61 kap. 5–8 §§ IL
2. 3 000-milsregeln (61 kap. 9 § 1 st. IL)
3. Del av år (61 kap. 9 § 2 st. IL)
4. Justering på grund av synnerliga skäl, uppåt eller nedåt (61 kap. 18 och 19 §§ IL)
5. Nedsättning för utgiven ersättning (61 kap. 11 § IL).

Förmån av fritt drivmedel

Om den anställde förutom bilförmån har förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 av den mängd drivmedel som kan antas ha förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den tid den skattskyldige varit skattskyldig för bilförmånen. Om den skattskyldige 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).

Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att värdet är något annat än marknadsvärdet motsvarande allt drivmedel som gått åt för körning med förmånsbilen. Det torde krävas att det finns någon form av underlag som ger stöd för att tjänstekörningen har gjorts i viss omfattning för att en skattskyldig ska kunna göra sannolikt att värdet är något annat (prop. 1996/97:19 s. 90). Det kan t.ex. ske genom reseräkningar eller genom förande av körjournal.

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska enligt 10 kap. 10 § IL räknas till månaden efter den då drivmedlet kommit den skattskyldige till del. Det innebär att den som får bensin i januari blir skattskyldig för denna i februari. Av bestämmelserna i SBL följer att förmånen då ska redovisas i den skattedeklaration som lämnas i mars.

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.

18.4 Reseförmån med inskränkande villkor

61 kap. 12–14 §§ IL
Prop. 1995/96:152 s. 45–47

Personal i trafik- och resebyrå-företag

Om den skattskyldige har reseförmåner på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen, ska om resorna är förenade med inskränkande villkor, värdet av resorna 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 åsätts ett schablonvärde (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). Vilka företag som ska omfattas av begreppet ”rese- eller trafikbranschen” är inte helt klart. Skatteverket har i brevsvar 2000-11-28 (dnr 10503-00/120) ansett att det bör vara företag som tillhandahåller persontrafik.

Resor med flyg

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 resesträcka.

Resor med tåg

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. 1989/90:110 s. 330–332, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 186–188, SkU10
prop. 1992/93:127 s. 38 SkU 14
SOU 1989:33 del III s. 25–26
SOU 1992:57, s. 91

Ränteförmåner

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. 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 ett lån från sin arbetsgivare med 5 % ränta fr.o.m. den 1 oktober år 1. Ränta erläggs halvårsvis, första gången per 31 mars år 2. Jämförelseräntan är 8 %. Ränteförmånen för år 1 uppgår till 8 – 5 = 3 % för tre månaders tid.

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).

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).

Som förutsättning för förmånsbeskattning gäller att lånet vid dess upptagande innebar en förmån och att förmånen erhållits pga.

tjänsten eller uppdraget. Såvitt avser 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. Därvid 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.

Arbetstagare eller uppdragstagare kan i samband med förmånligt lån erhålla 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).

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 (lån med rörlig ränta) görs värderingen med utgångspunkt från statslåneräntan (SLR) vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet. För sistnämnda lån finns också en möjlighet att ändra förmånsvärdet under löpande år, se nedan.

Lån i svensk valuta med fast räntesats m.m.

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 marknads-

räntan, 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. 5,50 %. 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, sid. 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 2003 var SLR 4,71 %. För beskattningsåret 2004 ska förmånens värde således beräknas till skillnaden mellan 5,71 % och den avtalade räntan. Det har inte varit aktuellt att frångå detta värde under beskattningsåret 2004.

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 (RSV 2003:28) följande jämförelseräntor, dvs. marknadsränta vid utgången av november 2003 + 1 procentenhet, tillämpas. De bör användas för hela beskattningsåret 2004, såvida inte ränteläget vid utgången av maj under beskattningsåret föranleder annat (se ovan).

EUR	euro	4,75 %
GBP	brittiska pund	5,90 %
CHF	schweiziska francs	2,89 %
JPY	japanska yen	1,56 %
DKK	danska kronor	4,89 %
NOK	norska kronor	4,87 %
CAD	kanadensiska dollar	5,12 %
AUD	australienska dollar	6,92 %
USD	amerikanska dollar	4,36 %

18.6 Bostadsförmån

61 kap. 2, 3a–4, 18 och 20–21 §§ IL
Prop. 1993/94:90 s. 65–67
Prop. 1996/97:173 s. 32–42

Allmänt om bostadsförmån

Förmån av bostad på grund av tjänst är en skattepliktig förmån. I IL finns till skillnad från vad som var fallet i den upphävda kommunalskattelagen (1928:270) inga särskilda bestämmelser avseende värdering av bostadsförmån i allmänhet. Värderingen av bostadsförmån ska därför ske enligt allmänna värderingsregler i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL. Avsikten torde emellertid inte ha varit att åstadkomma någon materiell ändring när det gäller värderingen av bostadsförmån. Vid taxeringen ska således bostadsförmån värderas till marknadsvärdet.

Marknadsvärdet vid taxeringen

Senast frågan om bostadsförmån var uppe till diskussion i lagstiftningssammanhang var 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 uttalas dock vissa viktiga principer som kan tjäna till ledning för värderingen. Förmånen ska värderas till vad det normalt hade kostat för den skattskyldige 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. Härvid ger de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning. Se vidare RSV 2003:28.

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.

Värdet av garageförmån ska beräknas särskilt.

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 2004 framgår av Skatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:40). Detta innebär att den skattskyldige ofta måste frångå värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt inkomstdeklaration

Bostadsförmån i privathem

Värdet av bostadsförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt en särskild bestämmelse (61 kap. 3 a § IL). Fri bostad värderas i sådant fall till 600 kr för hel kalendermånad eller 20 kr per dag för del av kalendermånad.

Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och aupairflickor samt 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).

Fri semesterbostad

Fri eller subventionerad semesterbostad som utgått för tjänsten är en skattepliktig förmån. Förmånen ska såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och vid fullgörandet av kontrolluppgiftsskyldigheten som vid inkomsttaxeringen beräknas till marknadsvärdet. 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 utgivaren av förmånen själv äger semesterbostaden eller hyr denna. Inte heller påverkas värdet av hur stora kostnader för semesterbostaden 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, rullande schema etc.

Skatteplikt för förmånen föreligger oavsett om bostaden är belägen i Sverige eller utlandet. För semesterbostäder i utlandet gäller samma värderingsregler som för semesterbostäder i Sverige och oavsett om det är en sommar- eller vinterbostad.

På semesterorter finns normalt inga svårigheter att avgöra vad som är marknadsvärdet. På sådana orter ska de priser som semesterbostaden betingar på hyresmarknaden användas. För det fall hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet bör enligt Skatteverkets allmänna råd förmånen av fri semesterbostad värderas till följande belopp:

Fjällstuga (lägenhet)

I stället, nyår och vårvinter (febr–april)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka

Sommarstuga (lägenhet)

Sommar (mitten av juni–mitten av aug)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka
Semesterbostad i utlandet	3 000 kr per vecka

Dispositionsrätten till bostad beskattas

I RÅ 2002 ref. 53 har det slagits fast att det i vissa fall är dispositionsrätten till en bostad – i det fallet 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 dispositionsrätten inte varit inskränkt i något avseende, exempelvis genom uthyrning.

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 storlek, inkomstförhållanden, ställning och tidigare bostadsförhållanden kan ha betydelse. På grund härav 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. Förmånsvärdet ska således inte bestämmas genom en proportionering med ledning av boytan.

Justering vid tjänstebostad

I vissa yrken förekommer det att en tjänst är förenad med en tjänstebostad. Detta gäller exempelvis landshövdingar och biskopar. Tjänstebostad kan också anvisas en innehavare som kyrkoherde eller komminister. 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”.

Schablonmässigt beräknat värde

Även det schablonmässigt beräknade underlaget för arbetsgivaravgifter får enligt 9 kap. 2 § SBL justeras i vissa fall. Justering får dels 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.

Justering 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.

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 dessa till synes liberala bestämmelser 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 (skuldupräkning 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 avdrag inte får göras för kostnader för vilka det utgått icke skattepliktig kostnadsersättning (anvisats särskilt anslag) enligt 11 kap. 21, 21 a eller 28 §§ IL.

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.

Kostnader för att söka tjänst

Eftersom det för avdrag krävs att kostnaderna är för fullgörande av tjänst kan avdrag inte medges för kostnader för anskaffande eller sökande av tjänst. Kostnader för ansökningshandlingar, betygsavskrifter eller dylikt är således inte avdragsgilla.

Avdragsrätt föreligger dock 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. 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 7 000 kr (12 kap. 2 § IL) och för övriga kostnader för den del som överstiger 1 000 kr (12 kap. 2 § IL). Avdragsbegränsningen (7 000 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 16 kr för varje körd mil (12 kap. 5 § IL).

Avdragsschablon Antaganden

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 kr för varje körd mil för kostnaden för dieselolja och 9 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 kr resp. 9 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Avdrag medges även med 6 kr resp. 9 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 kr resp. 9 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 avdrags-schablonen

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.

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 RSV:s allmänna råd (RSV 2003:30) avseende resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Vid 2005 års taxering uppgår detta schablonavdrag till 8 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 16 kr, 6 kr resp. 9 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.

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).

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
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

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. Motsvarande beräkningssätt gäller vid s.k. dubbel bosättning eller vid tillfälligt arbete.

Skatteverkets allmänna råd och information om ökade levnads-kostnader

Skatteverket har för inkomståret 2004 utfärdat allmänna råd och information beträffande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa m.m. (RSV 2003:27 resp. RSV M 2003:15).

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 tjänste

ställe och där bostaden utgör den naturliga utgångspunkten för att bedöma avdragsrätten.

Tjänsteställe

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 tjänsteället 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 skatt-

skyldiges bostad anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § 2 st. IL).

Reservofficerare och nämndemän

För 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.

Frilansmusiker har normalt inte någon arbetsgivare som sänder ut dem på tjänsteresa. De engageras för varje enskilt uppträdande och har följaktligen sitt tjänsteställe förlagt till engagemangs-(spel)-platsen.

För den som utför arbete på flera arbetsplatser bör tjänsteställets placering bestämmas enligt följande.

Flera arbetsplatser

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 för-

vänta 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.

19.3.1.2 Tremånadersregeln

Tremånadersregeln, inrikes och utrikes resa

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid vistelse utom den vanliga verksamhetsorten gäller under en tremånadersperiod. 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.

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 200 kr till 140 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.

Följande exempel är hämtade från Skatteverkets information RSV M 2003:15.

Exempel

En anställd är på tjänsteresa utom den vanliga verksamhetsorten. Efter ca en månad görs uppehåll i förrättningen. Efter uppehållet återgår den anställde till samma arbetsplats och verksamhet som tidigare. Antag att uppehållet i förrättningen har följande längd och orsak:

Tre veckors semester eller sjukdom utan traktamente. Tremånadersperioden förlängs med tre veckor.

Fem veckors semester eller sjukdom utan traktamente. Tremånadersperioden förlängs med fem veckor.

Två veckors tjänstgöring på hemorten utan traktamente. Tremånadersperioden förlängs med två veckor.

Fem veckors tjänstgöring på hemorten eller annan ort. Ny tremånadersperiod påbörjas vid återkomsten.

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.

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.

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.

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, 200 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, 200 kr, och med ett halvt maximibelopp per halv dag, 100 kr, 12 kap. 16 § IL.

Högre avdrag

Den skattskyldige kan också få högre avdrag än de nu nämnda 200 resp. 100 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 200 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 100 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

KR i Göteborg 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.

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 100 kr. Med natt avses tiden från kl. 24.00 till kl. 06.00.

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 förekomma 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 RSV 2003:31 jämte ändringar i SKV A 2004:6).

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, RSV M 2003:15. 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 nattschablonen vid inrikes resa med ett belopp motsvarande ett halvt normalbelopp för respektive land.

Traktamentsersättning 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, 200 kr (jfr RSV M 2003:15 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.

RSV har utfärdat allmänna råd om med vilka belopp reducering ska ske.

Av de allmänna råden för inkomståret 2004 (RSV 2003:27) framgår att reducering bör ske med nedanstående belopp.

Inrikes resa	**Schablonavdrag för ökade levnadskostnader**			
	200 kr	140 kr	100 kr	60 kr
Reducering för:	**Reducering bör ske med:**			
Frukost, lunch och middag	180 kr	126 kr	90 kr	54 kr
Lunch och middag	140 kr	98 kr	70 kr	42 kr
Lunch eller middag	70 kr	49 kr	35 kr	21 kr
Frukost	40 kr	28 kr	20 kr	12 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 RSV 2003:28.

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, RSV 2003:27 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 RSV 2003:28.

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

Avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid 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.

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. Undantag har dock gjorts för vissa situationer. Speciella arbetsförhållanden av i huvudsak kortvarig natur har ansetts motivera viss avdragsrätt (tillfälligt arbete). Jfr RÅ 1985 1:31 och

RÅ 1986 not 55. Avdrag kan även medges när den skattskyldige pga. Sitt arbete flyttat till ny bostadsort och av olika skäl tvingats behålla en bostad på den tidigare bostadsorten. Om flyttningen till den nya bostadsorten orsakats av personliga skäl, som exempelvis förvärv av fastighet eller förändrad familjesituation, medges inget avdrag eftersom flyttningen i sådana fall inte skett på grund av arbetet. Avdrag kan även medges i de fall då den gemensamma bostaden flyttas men make/sammanboende under en övergångstid stannar kvar på den tidigare bostadsorten (dubbel bosättning).

Avdragsrätten är ett undantag till 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.

Tillfälligt arbete

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 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 (KR Jönköping dom 1997–10–14 mål nr 867–1997 och 1995–11–21 mål nr 3322–1994) är att provanställningen är att betrakta som tillfällig anställning.

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.

Arbetet är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs

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.

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. Istället bör frågan om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader bedömas enligt reglerna i 12 kap. 19 § IL (dubbel bosättning). KR i Göteborg har i en dom (2002-04-30 mål nr 807–808-2001) ansett 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 ska bedrivas på flera olika platser

Här kan det vara fråga om personer som har flera anställningar eller anställda med flera arbetsplatser – samtidigt eller i följd.

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.

Den omständigheten att någon äger fastighet i viss kommun och därför inte vill flytta till den plats där han har anställning utgör i och för sig inte skäl för medgivande av avdrag för ökade levnadskostnader (RÅ 1960 ref. 41, 1964 Fi 355, 1965 Fi 467 och 1807).

Dubbel bosättning

Det är inte ovanligt att den ena maken får anställning på en ny ort medan den andra maken har kvar sitt förvärvsarbete på den gamla verksamhetsorten. I sådana fall kan det ofta vara oskäligt att kräva att den andra maken flyttar till den förstnämnda makens nya verksamhetsort. Detta gäller t.ex. om den kvarvarande makens anställningsinkomst är så stor att en flyttning till den nya orten skulle medföra allvarligt försämrade inkomster för familjen i dess helhet.

Andra maken har kvar anställning på den gamla verksamhetsorten

För att avdrag ska kunna medges på denna grund krävs att den andre maken verkligen visar sin avsikt att skaffa sig arbete på den nya verksamhetsorten. Det torde i allmänhet kunna krävas att den skattskyldige företer någon form av utredning som visar att svårigheter förelegat att erhålla arbete på den nya orten. Det räcker således inte med att rent allmänt hänvisa till den besvärliga situationen på arbetsmarknaden. Det bör i detta sammanhang också framhållas att uttrycket ”allvarligt försämrade inkomster för familjen i dess helhet” innebär att kravet på ett helt likvärdigt arbete inte får drivas alltför långt. Det torde därför kunna krävas att maken även söker sådana arbeten inom sitt område som innebär något lägre befattning och i varje fall till en början lägre inkomst.

I vissa fall torde det emellertid vara helt omöjligt att få en motsvarande anställning på den nya arbetsorten. Ju mer kvalificerad utbildning och arbetsuppgifter maken har desto större krav torde kunna ställas på arbetet på den nya arbetsorten.

Avdrag för ökade levnadskostnader har inte medgetts när makarnas barn bodde i den gemensamma bostaden och makarna sedan ett flertal år var och en innehade bostad på sin nya arbetsort. Det antogs att makarna inte samtidigt kunnat få anställning på hemorten eller hustruns arbetsort. Det ifrågasattes däremot om inte hustrun kunnat få ett likvärdigt arbete på mannens arbetsort. Med hänsyn härtill och förhållandets varaktighet medgavs inte avdrag (RÅ 1981 1:58).

Makes studier

Skattskyldig som på grund av sitt arbete hade bosatt sig på viss ort medgavs inte avdrag för ökade levnadskostnader då hinder för flyttning utgjordes av makens studier (RÅ 1975 ref. 91, återgivet i RRK R76 1:4).

Bostadsbrist

Bostad på den nya verksamhetsorten torde normalt kunna erhållas inom ett halvt år. För att avdrag vid dubbel bosättning på grund av bostadsbrist ska medges efter nämnda tid bör därför krävas att den skattskyldige visar att han gjort allvarliga försök att skaffa sådan bostad på den nya verksamhetsorten.

Svårt att sälja den gamla bostaden

Ofta föreligger svårigheter att sälja bostaden på den tidigare arbetsorten. Denna situation har inte förutsetts av lagstiftaren. Enligt gällande regler föreligger inte avdragsrätt för dubbel bosättning i dessa fall. Merkostnaden för bostad på tidigare arbetsort är att anse som en privat levnadskostnad.

I RÅ 1990 not 432 medgavs inte avdrag för ökade levnadskostnader när den dubbla bosättningen främst berott på svårigheter att avyttra familjebostaden.

Familjen flyttar i förväg

Om familjebostaden flyttas till den skattskyldiges nya arbetsort men en bostad av särskilda skäl behövs under en övergångstid på den tidigare bostads- och arbetsorten medges avdrag för den merkostnad som uppkommit för den sistnämnda bostaden.

Särskild omständighet

Enligt lagtexten kan som skäl för att få rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning åberopas annan särskild omständighet. Ordalydelsen enligt tidigare lagstiftning var ”annan därmed jämförlig omständighet”. Vad som förstås med dessa uttryck framgår inte av förarbetena till lagstiftningen. I praxis grundad på den äldre lagstiftningen finns rättsfall där avdrag för ökade levnadskostnader medgetts vid dubbel bosättning föranledd av barns skolgång när examen är nära förestående eller när den har föranletts av den skattskyldiges eller makes nära

föreståend pensionering.

Rättsfallen torde vara vägledande även vid en framtida avdragsbedömning. I rättsfallet RÅ 1968 ref. 53 erhölls familjebostad den 1 februari 1963. Familjen flyttade dit först den 1 juni 1963 sedan två söner avlagt examina vid läroverk. Den skattskyldige medgavs avdrag för den tid som den skilda bosättningen varat. I rättsfallet RÅ 1966 Fi 204 medgavs avdrag för dubbel bosättning för en skattskyldig som två år före sin pensionering varit tvungen ta arbete på annan ort. Däremot har avdrag inte medgetts skattskyldig när det återstått nästan fyra år till pensioneringen (RÅ 1971 Fi 599).

Båda makarna har tagit anställning på annan ort än den gemensamma bostadsorten

I RÅ 2002 ref. 74 hade båda makarna med kort tids mellanrum tagit anställning på skilda orter utanför den gemensamma bostadsorten. Båda makarna yrkade avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning. RR medgav i princip de yrkade avdragen. Av domskälen framgår att RR tagit hänsyn till att båda makarna haft högt kvalificerade arbeten inom sina resp. områden. RR tog i det här fallet också hänsyn till att båda makarna tvingats ta nya anställningar ungefär samtidigt. På grund härav ansåg RR att det kunde finnas ett behov av ett skäligt rådrum innan makarna överväger hur den framtida bostads- och arbetssituationen skulle ordnas.

RR-domen innebär ett visst avsteg från principen att det vid dubbel bosättning alltid ska finnas en avsikt att familjen flyttar till den nya arbetsorten. I det här fallet hade bägge makarna blivit arbetslösa och därvid tvingats att söka nya anställningar på andra orter. På grund av dessa särskilda omständigheter ansåg RR att makarna var berättigade till avdrag under en omställningstid som i det här fallet utgjorde ca ett år.

Avdrag för ensamstående, gifta och sammanboende

Vid både tillfälligt arbete och dubbel bosättning kan avdrag medges ensamstående, gifta och sammanboende samt registrerad partner. Såsom sammanboende räknas även homosexuella par

Slopad tvåårsgräns vid tjänsteresa och tillfälligt arbete

Från och med den 1 juli 1999 har nya regler beträffande inrikes och utrikes tjänsteresa och tillfälligt arbete trätt i kraft. Tvåårsgränsen och kravet på särskilt beslut i fråga om skatteavdrag vid förlängning av tjänsteresan utöver två år har tagits bort. Detta innebär att traktamente kan betalas ut så länge tjänsteresan pågår om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda om tiden är längre än två år.

För kortvariga arbeten bör slopandet av tvåårsgränsen i praktiken inte få någon större betydelse, eftersom ett arbete som varar längre tid än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s. 18–19).

Avdragets storlek

Vid beräkning av avdrag för tillfällig anställning och dubbel bosättning gäller följande.

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.

För skattskyldig som under de tre första månaderna fått avdrag enligt schablon på 200 kr gäller en lägre schablon på 140 kr för tid fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till 100 kr per dag. En förutsättning är att arbetet fortsätter under oförändrade förhållanden och kostnadsersättning alltjämt har utbetalats.

För skattskyldig som medges avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfällig anställning är avdraget 100 kr per dag under de första tre månaderna av bortovaron och därefter 60 kr per dag. Avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning medges med 60 kr per dag under hela bortovaron.

Bostadsförmån

Avdrag för logikostnader medges normalt med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Har bostadsförmån erhållits anses i regel det till beskattning upptagna förmånsvärdet utgöra bostadskostnaden.

Om den faktiska bostadskostnaden inte kan visas medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp, dvs. 100 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.

Utomlands

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 övriga medges avdrag med ett halvt normalbelopp för aktuellt land under de första tre månaderna av bortovaron och med 30 % av helt normalbelopp per dag därefter. Skatteverket utfärdar varje år allmänna råd om normalbeloppen för respektive land. För kalenderåret 2004, se RSV 2003:31 jämte ändringar i SKV A 2004:6.

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.

Avdragets storlek vid dubbel bosättning

Avdrag för kostnadsökning vid dubbel bosättning medges gifta och sammanboende par under längst tre år och ensamstående skattskyldiga under längst ett år. Avdrag medges dock för längre tid, om särskilda skäl talar för det. Bestämmelserna om detta finns i 12 kap. 20 § IL.

Tidsbegränsning

Ett vanligt argument som används för förlängning av tidsfristen är det besvärliga arbetsmarknadsläget. Skatteverkets uppfattning är att situationen på arbetsmarknaden inte utgör skäl för förlängning av tidsbegränsningarna. Frågan har också prövats av skattedomstolarna i några fall. KR i Göteborg har i en dom 1996–12–13 (mål nr 7728–1996) ansett att läget på arbetsmarknaden

inte utgjort sådant särskilt skäl som medför förlängning av treårsgränsen för avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning.

Avdragets storlek inom landet

Ökningen av kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget beräknas till 60 kr (30 % av helt maximibelopp) per dag (12 kap. 21 § IL).

Avdrag för logikostnader medges endast med belopp motsvarande faktiskt erlagd bostadskostnad. Om kostnaden inte kan visas medges således inte något avdrag.

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 skall dras av i inkomstslaget kapital. Eftersom avdrag för räntor således skall ske i inkomstslaget kapital kan något ytterligare avdrag för ränteutgifterna inte ske i inkomstslaget tjänst jfr RÅ 2002 ref.102. I avsnitt 41.9 fastighetsskatt – avdrag vid inkomsttaxeringen – anges att fastighetsskatten för privatbostadsfastigheter inte är avdragsgill. Avdrag kan således inte heller medges för fastighetsskatt som faktisk erlagd bostadskostnad.

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.

Utomlands

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 2004 se RSV 2003:31 jämte ändringar i SKV 2004:6.

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”.

Reducering för kostförmån

Om den skattskyldige erhållit kostförmån ska avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. RSV har utfärdat rekommendationer om på vilket sätt reduceringen ska ske. Se ovan vid rubriken ”Reducering för kostförmån”.

19.3.3 Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning etc.

Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning, kurser, konferenser m.m.

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. KR i Jönköping har i en dom (2001-11-09 mål nr 3050-99) vägrat 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.

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 skrivelse 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.

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 lägstlönen för sjukvårdsbiträden. 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.

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 godtagas 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: Sverige, Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike. Fr.o.m den 1 maj 2004 har tillkommit ytterligare 10 medlemsländer. De nytillkomna medlemsländerna är Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern.

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.

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.

I ett KR-avgörande (KR i Jönköping, dom 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 (16 kr milen). Om hemresan har gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr milen och för kostnaden för andra drivmedel med 9 kr milen.

KR i Sundsvall har i en dom (1999-11-04 mål nr 1364-1998) prövat frågan om skattskyldigs avdragsrätt för bilresor när det funnits möjlighet att använda allmänna kommunikationsmedel för hemresorna. I det fallet hade den skattskyldige företagit hemresorna med egen bil. Om han använt allmänna kommunikationsmedel hade vistelsetiden i hemmet inskränkt sig till endast 17 timmar med mellanliggande natt. KR ansåg i det fallet att den skattskyldige var berättigad till avdrag för bilresor trots att resa med allmänna kommunikationer utgjorde ett billigare alternativ.

Avdrag medges dessutom för faktisk kostnad för väg-, bro- eller färjeavgifter.
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 skrivelse dnr. 599103-04/111).

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 utgåva 6).

Pendlingsstöd vid hemresor slopat

Tidigare kunde enligt förordningen (1994:7) om flyttningsbidrag bidrag utgå för två hemresor i månaden till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Förordningen 1994:7 har ersatts av förordningen 1999:594 om flyttningsbidrag som trätt i kraft den 1 juli 1999. Genom förordningen 1999:594 har möjligheten att få bidrag för två hemresor i månaden tagits bort. Äldre föreskrifter gäller dock fortfarande i fråga om bidrag som beviljats före ikraftträdandet.

Bidrag som utbetalats 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.

19.5 Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar

Enligt 12 kap. 3 § IL får utgifter som skattskyldig haft inte dras av om det samtidigt utgått skattefri ersättning. Detta gäller bl.a. utgifter som har samband med ersättningar till UD- och Sipri-anställda (11 kap. 21 § IL), ersättningar till utomlands stationerad personal vid annan statlig myndighet (11 kap. 21 a § IL) och flyttnings- och studieersättningar enligt 27 och 34 § IL. Detsamma gäller för avdrag för utgifter där ersättning utgått till utländska forskare enligt 11 kap. 22 och 23 § IL.

19.6 Avdrag för skattskyldiga med sjöinkomst

Se avsnitt 22.

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- eller färjeavgift 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 (RSV 2003:30 och RSV M 2003:18).

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- eller färjeavgift 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.

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.

I de fall skattskyldig har sin arbetsplats på särskild förrättningsort medges avdrag för dagliga resor mellan tillfällig bostad och arbetsplatsen. Därutöver medges avdrag med vad som erhållits i ersättning för ökade levnadskostnader. (RÅ 1978 1:100.)

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 Gotland 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 mycket 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 16 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 kr per körd mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9 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 kr resp. 9 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 8 kr för körd mil. 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.

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). Arbets-

tagaren 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. tids vinstberäkning 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 RSV: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 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 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. Vid bestämmandet av storleken av de totala bilkostnaderna kan värdeminskningsavdraget lämpligen beräknas på samma sätt som vid beräkning av avdrag för bilkostnader i tjänsten. Värdeminskningsavdraget för bilen bör därvid beräknas enligt plan för helt år till 15 % av anskaffningsvärdet om fordonet körts högst 3 000 mil och till 20 % om körsträckan varit längre (se avsnitt 19.2).

Pendlingsstöd

Enligt förordningen (1994:7) om flyttningsbidrag (lydelse enligt SFS 1996:1106) 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 1 200 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.

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

Om den skattskyldige tar emot ersättning från medåkande föreligger i princip en skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren. Den skattskyldige har alltid rätt till avdrag med 16 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr per mil och för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensin) med 9 kr per mil.

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 rekommendationer m.m. om avdrag för resa med bil mellan bostaden och arbetsplatsen, medges avdrag vid 2005 års taxering med 16 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr per mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9 kr per mil. Avdragsbeloppen gäller även om uppburen milersättning understiger schablonbeloppen på 16, 6 resp. 9 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 verkstaden 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. Även resor till engagemang på enstaka orter utanför bostadsorten har ansetts som resor till och från arbetet. Av rättsfallet RÅ1979 1:93 framgår att musikers resor från bostad till olika engagemangsplatser inte är att anse som resor i tjänsten. Turnéresa däremot som påbörjas direkt från bostaden anses som resa i tjänsten liksom övriga resor med turnébussen.

Studiecirkelledare

Resa bostad – cirkelplats eller resa mellan olika cirkelplatser ska bedömas enligt reglerna för resa bostad – arbete. Jfr KR i Stockholm, dom 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 7 000 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 skrivelse 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 5 000 kr. Om verktygets varaktighet är högst tre år får anskaffningskostnaden dras av på en gång även om kostnaden överstiger 5 000 kr. Jfr RSV 2003:9). 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 mot-

svarande mån en kostnad för tjänsteintäkternas förvärvande. Musikläraren hade medgetts förslitningsavdrag med 20 % på halva anskaffningskostnaden för grammofonen och bandspelaren.

Musikinstrument

Avdrag för värdeminskning på vissa dyrbara musikinstrument har i en del fall vägrats eftersom instrumentet inte varit utsatt för värdeminskning. I exempelvis rättsfallet RRK 1973 1:63 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.

Avskrivningsplanen

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 I stället 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.

Felräkningspengar

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 not 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 26.

Allmän pensionsavgift

Den allmänna pensionsavgiften är avdragsgill till 25 % vid taxeringen. Avdraget ska inte göras av den skattskyldige i självdeklarationen. Det är i stället Skatteverket som gör avdraget från den taxerade förvärvsinkomsten innan grundavdraget görs (1 kap. 5 § IL). Återstående 75 % av den allmänna pensionsavgiften tillgodoförs genom skattereduktion (65 kap. 10 §).

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 1998–2004

1998 underskott 20 000 kr

1999 underskott 15 000 kr

2000 underskott 10 000 kr

2001 underskott 5 000 kr

2002 överskott 10 000 kr

2003 underskott 10 000 kr

2004 underskott 5 000 kr

A kan inte göra avdrag för underskott förrän 2002 då verksamheten första gången ger ett överskott. A kan då göra avdrag med 10 000 kr av det underskott som uppstod 1998. Eftersom underskott uppstår igen 2003 kan resterande del (10 000 kr) av underskottet från 1998 inte utnyttjas och inte heller sparas längre, utan faller bort. Underskott uppstår igen 2003 varför inte heller underskottet från 1999 kan utnyttjas. Underskottet från 2000 kan dock utnyttjas vid ett eventuellt överskott år 2005

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 2005 års taxering kan avdrag göras för underskott som uppkommit tidigast inkomståret 1999.

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 hobbyverksamheter

Har skattskyldig flera hobbyverksamheter beskattas dessa var för sig och får inte slås ihop eller kvittas mot varandra.

Gränsdragningar Tjänst/näringsverksamhet

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 näringsverksamhet

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 kapitel 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 istället 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 två 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 RÅ73 1:52).

Hästsportverksamhet på jordbruk

I det tidigare systemet gällde att verksamhet som pga. Sin natur och omfattning utgjorde binäring till jordbruk, beskattades i jordbruket. I annat fall utgjorde den en självständig rörelse eller hobby. Av 14 kap. 12–13 § IL framgår bl. a. Att inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person, ett dödsbo eller

ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla om inte annat följer av 52 kap. 13 § (som behandlar självständig verksamhet i utlandet).

Den naturliga anknytningen som råder mellan jordbruksverksamhet och verksamhet som ger avkastning genom bl.a. utnyttjandet av fastighetens inventarier, alster och naturtillgångar m.m., medför att hästsportverksamhet ofta utgör en verksamhet tillsammans med jordbruket.

Även andra omständigheter än sambandet med jordbruksdriften, t.ex. hästägarens verksamhet i övrigt, har betydelse. Jfr rättsfallen RÅ 1968 Fi 2182, RÅ 1969 Fi 102 och RÅ 1988 ref. 117.

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, på samma sätt som för hästsportverksamhet, 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 (jfr RSV 2003:9).

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 26.

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 skrivelsen Hobby – ekonomisk verksamhet dnr 13 0 645783-04/111.

19.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m.

Dagbarnvårdare i familjedaghem

För varje år rekommenderar Svenska Kommunförbundet hur stor omkostnadsersättning som bör utgå till dagbarnvårdare i familjedaghem. Rekommendationen utges via cirkulär av Kommunförbundet (AB 95 Bilaga F). Ersättningen utgår per barn och dag alternativt halv dag eller per barn och timme. Omkostnadsersättningen ska täcka kostnaderna för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar. Skatteverket har lämnat allmänna råd (RSV 2003:34) om avdrag för kostnader för dagbarnvård i familjedaghem när kostnadsersättning har erhållits, att tillämpas vid 2005 års taxering.

Omkostnadsersättning

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

Utöver vad som sägs i Skatteverkets allmänna råd kan det 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. Avdrag bör medges motsvarande erhållen ersättning, dvs. både för dag- och nattersättningen. Avdrag för natten bör dock inte medges med

högre belopp än som motsvarar det belopp Skatteverket rekommenderar för hel dag, om inte 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 med mer än motsvarande Kommunförbundets rekommenderade timersättning 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 motiveringen 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.

Regeringsrätten 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 omkost-

nadsersättningen. 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

Svenska Kommunförbundet har gett ut rekommendationer vad avser den ekonomiska ersättningen inom familjehemsvården (cirkulär 2002:98 avseende barn och ungdomar samt 2003:5 avseende vuxna). Rekommendationerna tillämpas också vad avser vård i familjehem inom omsorgsvården.

Omkostnadsersättning

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 %
13–17 år	170 %
Vuxna	170 %

Prisbasbeloppet för 2004 är 39 300 kr.

Enligt Svenska Kommunförbundets rekommendation innefattar omkostnadsersättningen dels schablonmässigt beräknade kostnader för livsuppehälle och bostad, dels individuellt beräknade tilläggskostnader.

Schablonbeloppen för livsuppehälle och bostad anges som procent av prisbasbeloppet enligt följande.

Åldersgrupp	Livsuppehälle	Bostad
0–12 år	80 %	25 %
13–17 år	95 %	25 %
Vuxna	95 %	25 %

Schablonbeloppet för livsuppehälle omfattar kostnader av följande slag:

- Livsmedel
- Förbrukningsvaror (tvätt, diskmedel m.m.)
- Hälsa och hygien (ett läkar- och tandläkarbesök per år, tvål, tandkräm, blöjor, mensskydd, hårklippning m.m.)
- Kläder och skor

- Lek och fritid (leksaker, skidor, skivor, böcker m.m.)
- Husgeråd och inventarier
- TV, radio, reparationer m.m.
- Dagstidningar, telefon m.m.
- Hushållsel
- Försäkringar
- Fickpengar

Beträffande beloppen för olika delposter hänvisas till broschyren Koll på pengarna? (tidigare Hushållets kostnader), som ges ut varje år av Konsumentverket.

Som exempel på tilläggskostnader som beräknas individuellt kan nämnas kostnader för läkarvård, tandvård, medicin, glasögon, fritid och rekreation. Resor för att besöka den vårdades biologiska föräldrar, sjukvårdsinrättningar eller andra myndigheter beräknas också individuellt.

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 Svenska Kommunförbundet 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 familjehem

Den ekonomiska ersättningen till kontrakterade familjehem (jourhem/beredskapshem och stödhem) utgår i form av arvode och omkostnadsersättning. Enligt Kommunförbundets rekommendationer (cirkulär 2002:98) 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 år om hemmet har 1–2 platser och med 50 % av prisbasbeloppet om hemmet har 3–4 platser (prisbasbeloppet för 2004 är 39 300 kr). Vilka kostnader som ska täckas med den fasta omkostnadsersättningen anges inte i Svenska Kommunförbundets 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.

S.k. kontrollerad familjevård

Vad gäller vård i familjehem av psykiskt sjuka personer, s.k. kontrollerad familjevård, saknas centralt fastställda rekommendationer angående den ekonomiska ersättningen. Avdrag för kostnader som är förenade med uppdraget bör medges med visade faktiska kostnader.

För att underlätta avdragsberäkningen när tillfredsställande underlag saknas, som t.ex. ett underlag för uppdragsgivarens beräkning av omkostnadsersättningens storlek, bör avdrag för livsuppehälle och bostad kunna medges med belopp som motsvarar Svenska Kommunförbundets schablonmässigt beräknade grundkostnader, se ovan. De kostnader som innefattas i schablonen för livsuppehälle kan antas vara de samma i den kontrollerade familjevården.

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

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.

Svenska Kommunförbundet har gett ut rekommendationer (cirkulär 1987:43) angående den ekonomiska ersättningen till kontaktpersoner/ familjer. Omkostnadsersättningen har delats upp i två delar, en grundersättning och en dygnsersättning. Grundomkostnadsersättningen avser att täcka kostnaderna för bl.a. telefon, porto, resor, kaffe- och middagsbjudningar. Dygnsersättningen utgår då klienten övernattar hos kontaktpersonen/familjen och avser att täcka kostnaderna för bl.a. mat, tvätt, hygienartiklar samt vissa fritidsaktiviteter i samband med övernattningen.

Grundomkostnadsersättning utgår med 10–40 % av prisbasbeloppet per år. Det lägsta beloppet avser kontakter minst en gång per vecka. Högre belopp utgår vid tätare kontakter, då kontakterna avser fler personer, då arbetsplanen förutsätter kostnadskrävande aktiviteter eller då uppdraget medför höga resekostnader som inte ryms inom det lägsta beloppet. Resekostnaderna ska, enligt rekommendationen, finnas motiverade i arbetsplanen. Aktiviteter som avses är t.ex. bio, teater, idrottsutövande, idrottsevenemang m.m. Har kontaktpersonen/familjen mer än en klient från samma familj rekommenderas en ökning av omkostnadsersättningen med 5 % av prisbasbeloppet för varje ytterligare person.

Dygnsomkostnadsersättning rekommenderas utgå för en person per år enligt följande.

Åldersgrupp	**Procent av prisbasbeloppet**
0–6 år	65–80 %
7–10 år	70–85 %
11– år	75–90 %

Prisbasbeloppet för 2004 är 39 300 kr.

Det lägre beloppet utgör normalersättning. Högre ersättning kan utgå vid t.ex. matallergi, diabetes, sängvätning, astma, eksem, aggressivitet m.m.

Stöd och service till funktionshindrade

För kontaktpersoner samt kontaktfamiljer/stödfamiljer som grundar sitt uppdrag på lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS) har Kommunförbundet utarbetat

en rekommendation (cirkulär 1995:83). Av uppdragsavtalet ska uppdragets omfattning framgå.

För kontaktpersoner (LSS 9 § p. 4) utgår omkostnadsersättning med 10–40 % av basbeloppet per år. Den lägre nivån avser att täcka kostnader såsom telefon, lokala resor, besök, enklare förtäring, biobiljetter och idrottsevenemang. Den högre ersättningen utgår för mera kostnadskrävande aktiviteter. Vilka aktiviteter som avses ska framgå av uppdragsavtalet.

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 traditionella familjehem, se avsnitt 19.15. Fickpengar till den enskilde ingår dock inte. För aktiviteter tillsammans med kontaktfamiljen/stödfamiljen ska den enskilde själv betala sina kostnader. Ersättningen utgår per dygn med en 30–del av månadsersättningen för familjehem.

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 Svenska Kommunförbundets rekommendationer. Yrkas högre avdrag eller utgår högre ersättning bör avdrag medges endast om det visas att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Feriehem

Omkostnadsersättning utgår till feriehem enligt Svenska Kommunförbundets rekommendationer (cirkulär 1987:42) med belopp som varierar beroende på barnets ålder. Följande belopp rekommenderas per barn och år uttryckt i procent av prisbasbeloppet.

Åldersgrupp	**Procent av prisbasbeloppet**
4–6 år	65 %
7–10 år	70 %
11– år	75 %

Prisbasbeloppet för 2004 är 39 300 kr.

Förhöjd ersättning rekommenderas utgå med 15 % av prisbasbeloppet vid t.ex. matallergi, diabetes, sängvätning m.m.

Omkostnadsersättningen avser att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget. Svenska Kommunförbundet har dock inte närmare angivit vilka kostnader som ska täckas med kostnadsersättningen. En jämförelse kan dock göras med de kostnader som ersätts vid vård i familjehem då formen för uppdraget är det samma, dvs. en person tas emot i det egna hemmet. Beträffande feriehem är det dock en begränsad tid som vistelsen avser

varför kostnader som har karaktären av kapitalkostnader inte bör förekomma. Som exempel kan nämnas kostnader för kläder, skor, glasögon, cykel, moped m.m.

Avdrag

Avdrag bör medges motsvarande erhållen ersättning utan att kostnaderna behöver visas om kostnadsersättning utgår enligt Svenska Kommunförbundets rekommendationer. Högre avdrag bör medges endast om det visas att omkostnadsersättningen på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för att täcka skäliga kostnader.

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 RSV 2003:3 och RSV M 2003:1. 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 1 000 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 16 kr/mil. Vid resa i tjänsten med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr/mil och för annat drivmedel med 9 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.

Schablonavdrag för idrottskostnader

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 1 000 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.

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 skuldupräkning.

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, rättegångs-kostnader

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

Mätnings- och granskningsavgifter är avdragsgilla under inkomst av tjänst.

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 (KR i Stockholm, 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 certifikatförlustförsäkringar 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 försäkringsavtalet 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 kapitel 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 hälso-

vård 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

Styrkta kostnader för hållande av hund i tjänsten torde vara avdragsgilla. (Jfr RSV:s skrivelser 1992-12-21 dnr 44599-92/200 och 44687-92/900). RR har i RÅ 1999 not 12 prövat frågan om avdragsrätt för kostnaden för inköp av hund som skulle användas i den anställdes tjänst. Målet avsåg en väktare hos ett vaktbolag som yrkade avdrag för en hund som inköpts något år innan den godkänts som väktarhund och kommit att användas i tjänsten. RR vägrade avdraget vid det aktuella årets taxering. Ett av

regeringsråden utvecklade domskälen i ett särskilt protokoll. I protokollet anförde regeringsrådet att även om kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst det ändå kunde finnas anledning att medge avdrag för en viss utgift när betalningen skett under ett tidigare beskattningsår om det skulle visa sig att förutsättningarna för avdrag var uppfyllda under ett senare beskattningsår.

20 Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton

20.1 Pensionssparande

Pensionssparande med avdragsrätt kan ske genom betalning av avgift (premie) på pensionsförsäkring (P-försäkring) och genom inbetalning på pensionssparkonto (P-sparkonto) i det individuella pensionssparandet (IPS). P-försäkringen och P-sparkontot 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 görs avdraget i näringsverksamheten. Avdrag kan också undantagsvis förekomma i inkomstslaget kapital. Se vidare kapitel 21.

Från vissa nedan berörda regler kan undantag medges efter ansökan från den skattskyldige. Sådan dispens medges av Skatteverket. Beslutet får överklagas till allmän förvaltningsdomstol, länsrätt och därefter får ansökan om prövningstillstånd inges till kammarrätt.

20.2 Pensionsförsäkring

20.2.1 Pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring

En försäkring som har tagits på någons liv kan enligt IL:s terminologi vara antingen en kapitalförsäkring (K-försäkring) eller en P-försäkring. Med K-försäkring förstås annan livförsäkring än P-försäkring. Också en försäkring som uppfyller villkoren för en P-försäkring anses som en K-försäkring om så bestäms när försäkringsavtalet ingicks (58 kap. 2 §). P-försäkring kan också avse någons arbetsförmåga (sjukpensionsförsäkring).

Kostnaden för K-försäkringspremier är inte avdragsgill. Utfallande belopp från K-försäkringar är skattefria (8 kap. 14 § IL).

Kostnader för P-försäkringspremier är, inom vissa ramar, avdragsgilla vid taxeringen. Belopp som faller ut på P-försäkringar är alltid skattepliktiga. Detta gäller även om den skattskyldige eller, beträffande tjänstepensionsförsäkringar, arbetsgivaren på grund av begränsningsreglerna m.m. (se nedan) inte har fått avdrag för hela den P-försäkringspremie som har betalats.

För att en försäkring ska betraktas som P-försäkring ska vissa grundläggande villkor för försäkringen vara uppfyllda. Bestämmelserna om dessa villkor utgör IL:s kvalitativa regler. Reglerna återfinns i 58 kap. 4–16 §§ IL. För P-sparkonto finns motsvarande regler i 58 kap. 22–31 §§ IL.

Vissa beloppsgränser gäller i fråga om avdragsrätten för premierna för P-försäkring och inbetalningar på P-sparkonto. Bestämmelserna om dessa gränser utgör IL:s kvantitativa regler. Dessa återfinns i 59 kap. 2–17 §§ IL.

Pension

Med pension avses enligt 10 kap. 5 § IL ersättningar som betalas ut;

- enligt lag som inkomstpension, tilläggspension, premiepension, garantipension och folkpension,
- på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring,
- på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring,
- från pensionssparkonto.

Avtalets omfattning

En P-försäkring får inte medföra rätt till andra försäkringsbelopp än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. P-sparkonto får avse ålders- och efterlevandepension.

Utländska försäkringar

Huvudregeln är att P-försäkringen ska vara meddelad i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse som beskattas enligt IL eller enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Försäkring som tecknats utomlands anses dock (fr.o.m. 1998 års taxering) som pensionsförsäkring 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 räknas som förmån för anställda vid beskattning i arbetslandet i fråga (om det inte ges ett motsvarande avdrag),
- 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 P-försäkring eller ej. Har försäkringen en gång ansetts som P-försäkring kan den inte återgå till att vara K-försäkring (se 2 kap. 21 § ILP).. Som ovan har nämnts är huvudregeln att en P-försäkring ska vara meddelad i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige. Det kan vara ett svenskt försäkringsbolag men även ett utländskt sådant som etablerat ett fast driftställe i Sverige. Det sagda innebär att alla livförsäkringar som inte är meddelade i försäkringsrörelse i Sverige enligt IL anses som K-försäkringar, såvida de inte enligt de regler som gäller fr.o.m. 1998 års taxering anses som P-försäkringar eller också fått dispens. Beträffande utländska försäkringar tecknade före år 1976 finns särskilda övergångsregler. Se 2 kap. 6 § och 16 § ILP samt avsnitt 21.3 som behandlar försäkringar under åren 1969–1975.

För utfallande belopp på utländska försäkringar som anses som P-försäkringar enligt de nya reglerna fr.o.m. 1998 års taxering 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 alternativt förmånsbeskattats för arbetsgivares inbetalningar utan att medges ett motsvarande avdrag ska utfallande belopp inte beskattas. Betr-äffande utländska försäkringar och EG-rätten hänvisas till Skatteverkets Handledning för internationell beskattning.

Skatteverket kan ge dispens i det enskilda fallet, fr.o.m. 1998 års taxering i det fall de nya reglerna inte är tillämpliga. Bestämmelserna om dispens finns i 58 kap. 5 § IL. Någon motsvarighet finns inte betr. utländsk motsvarighet till P-sparkonto.

Dispensregeln innebär att Skatteverket kan förklara att en utländsk försäkring ska anses utgöra en P-försäkring i skattehänseende, dvs. att avdrag medges för premier samtidigt som utfallande belopp är skattepliktiga. Efter en sådan förklaring kan försäkringen inte övergå till en K-försäkring igen. P-sparkonto 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.

Försäkrings-villkoren

Försäkringsvillkoren ska vara sådana att de i huvudsak överensstämmer med IL:s kvalitativa krav. Om en utländsk försäkring innehåller vissa förmåner av K-försäkringsnatur kan detta dock godtas. Som en allmän riktlinje gäller att minst 75 % av premierna ska avse förmåner som är förenliga med svensk P-försäkring. 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 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 arbetat i utlandet eller som nu arbetar 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 ges, 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 avsnitt 42 Avkastningsskatt på utländska försäkringar.

20.2.2 Tjänstepensionsförsäkring

För att en tjänstepensionsförsäkring ska anses föreligga ska den ha tagits i samband med tjänst (58 kap. 7 § IL). Vidare ska den försäkrades arbetsgivare ha åtagit sig att svara för betalning av *hela* avgiften. Vanligast är att arbetsgivaren tecknar försäkringen, är försäkringstagare, varvid att den anställde ska vara försäkrad och förmånstagare. Arbetsgivaren måste dock inte vara försäkringstagare utan den anställde och försäkrade kan själv vara detta förutsatt att försäkringen har samband med tjänst och att arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga avgifter/premier. En försäkring till förmån för en anställds efterlevande som tagits efter det att den anställde avlidit utgör en tjänstepensionsförsäkring om arbetsgivaren har åtagit sig att betala hela avgiften.

P-sparkonto kan inte användas för tjänstepension.

20.2.3 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.

Försäkringstagaren och den försäkrade ska i regel vara samma person. Undantag görs då försäkringen avser;

- tjänstepensionsförsäkring, om arbetsgivare är försäkringstagare,
- efterlevandepension till barn i vissa fall och
- vissa dödsbon som försäkringstagare.

I det sistnämnda fallet krävs för premieavdrag dispens från Skatteverket.

20.2.4 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 avseende 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 dock vad som sägs om efterlevandepension. Behållning på pensionssparkonto tillfaller dödsboet efter pensionsspararen om förmånstagarförordnande saknas. Kontobehållningen ska då avskattas av dödsboet. Detta sker genom att värdet tas upp som inkomst av tjänst.

Beträffande temporär pension enligt allmän pensionsplan gäller beträffande utbetalningstid det som anges i planen. Se vidare 20.2.12.

Inte sjunkande belopp

Pensionen får inte utgå med sjunkande belopp under de fem första åren men väl med stigande belopp. Beträffande fondförsäkringar (unit linked) bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingen på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Beträffande pensionssparkonton med sparande i fondpapper eller inlåning i utländsk valuta bortses från kursutvecklingen på papperen resp. valutan (58 kap. 29 § IL). Bestämmelsen att pensionsbeloppen 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.

Förmånstagare

Förmånstagare får inte sättas in till någon annan ålderspensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare. Därvid ska förmånstagaren vara den försäkrade.

20.2.5 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. P-sparkonto 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. Betr. förmånstagare gäller samma som för ålderspensionsförsäkring.

20.2.6 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 (jfr – 58 kap. 13 § IL).

Partnerskap

För registrerad partner enligt lag (1994:1117) om registrerat partnerskap gäller detsamma som för make.

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 5.15.

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 (unit linked) bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingar på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Motsvarande regel finns för P-sparkonto betr. fondpapper och utländsk valuta (58 kap. 29 § IL).

Varaktighet

Efterlevandepension får utgå högst så länge den efterlevande lever. Delvis skilda regler gäller för make (sambo) och efterlevande barn beträffande hur länge efterlevande pensionen ska betalas ut.

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 efterlevandepensionen 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 P-försäkring resp. P-sparkonto som avser efterlevandepension får inte insättas andra personer än sådana till vilka efterlevandepension kan utgå enligt reglerna ovan.

20.2.7 Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder

I denna försäkringsform väljer försäkringstagaren hur kapitalet ska investeras och tar också den finansiella risk resp. chans som detta val medför. Försäkringsbolaget garanterar således ingen avkastning på insatta belopp. I traditionell livförsäkring (P eller K) väljer försäkringsbolaget hur kapitalet ska investeras men garanterar å andra sidan en viss avkastning. Till denna kan sedan komma återbäring.

20.2.8 Försäkringsavtalets utformning

Bestämmelserna om hur ett försäkringsavtal ska vara utformat i fråga om en P-försäkring finns i 58 kap. 16 § IL. Här anges att de försäkringsvillkor, som är avgörande för om försäkringen ska betraktas som en P-försäkring, ska tas in i försäkringsavtalet. Avtalet får inte innehålla något villkor som är oförenligt med IL:s kvalitativa krav. Motsvarande regler angående P-sparavtal återfinns i 58 kap. 30 § IL.

Ingen pantsättning P-försäkringsavtal

Avtalet ska innehålla villkor om att försäkringen resp. sparkontot inte får pantsättas eller belånas. Avtalet ska vidare innehålla det

får inte ändras till K-försäkring

villkoret att det inte får ändras så att det inte längre uppfyller IL:s kvalitativa krav. En försäkring som uppfyller kraven för en P-försäkring får emellertid anses som en K-försäkring om detta har förbehållits försäkringsavtalet redan då det tecknades. Dylikt förbehåll kan inte göras i ett P-sparavtal.

Enligt 3 § lagen (1927:77) om försäkringsavtal är överlåtelse, pantsättning, förmånstagarförordnande eller annat förfogande över en försäkring utan rättsverkan om förfogandet skett i strid mot villkor som enligt 58 kap. 16 § IL ska tas in i försäkringsavtalet.

20.2.9 Överlåtelse

I 58 kap. 17 § IL finns bestämmelser om överlåtelse av P-försäkringar. För P-sparkonto finns motsvarande regler i 58 kap. 31 § IL. En P-försäkring får endast överlåtas till följd av ändring av anställningsförhållanden, förutsatt att försäkringen före eller efter överlåtelsen är en tjänstepensionsförsäkring (RÅ 2000 not 76). En P-försäkring eller ett P-sparkonto får överlåtas på grund av utmätning, ackord eller konkurs eller genom bodelning.

20.2.10 Återköp m.m.

Återköp, resp. för P-sparkonto, förtida utbetalning får 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 försäkring 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. Återköp resp. förtida utbetalning kan undantagsvis få ske även i andra fall. Därvid ska dock Skatteverket ha medgett dispens. Det krävs därvid synnerliga skäl. 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 P-sparkonto.

Byte 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

innebär inte att något belopp ska tas upp eller att något belopp ska dras av vid taxeringen. Möjligheten att kunna överföra värdet till en ny försäkring är beroende av de villkor som försäkringsbolaget bestämt. Bestämmelserna om möjlighet till byte av pensionsförsäkring gäller fr.o.m. år 2000. Tidigare fanns inte denna möjlighet.

20.2.11 Avskattning av pensionsförsäkring

Avskattning av pensionsförsäkring ska 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. Avskattningen innebär att det kapital som hänför sig till försäkringen tas upp i inkomstslaget tjänst.

Enligt 2 kap. 12 och 13 §§ ILP ska en 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 P-försäkring (prop. 1975/76:31 s. 141).

20.2.12 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.

20.3 Pensionssparkonto

Definition av begreppet pensionssparkonto finns i 58 kap. 21 § IL.

20.3.1 Utbetalning från pensionssparkonto

Bestämmelserna om utbetalning av medel från P-sparkonto finns i 58 kap. 23 § IL.

20.3.2 Ålderspension

Bestämmelserna om utbetalning av ålderspension från P-sparkonto finns i 58 kap. 24–26 §§ IL. Se även avsnitt 20.2.4.

20.3.3 Efterlevandepension

Reglerna om utbetalning av efterlevandepension från P-sparkonto finns i 58 kap. 27–28 §§ IL. Se även avsnitt 20.2.6.

20.3.4 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 20.2.4 och 20.2.6. 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.

20.3.5 Pensionssparavtalets utformning

Särskilda bestämmelser angående pensionssparavtalets utformning finns i 58 kap. 30 § IL. Se även avsnitt 20.2.8.

20.3.6 Överlåtelse av pensionssparkonto

Reglerna för överlåtelse av P-sparkonto finns i 58 kap. 31 § IL. Se även avsnitt 20.2.9.

20.3.7 Avslutning av konto i förtid

Bestämmelser för avslutning av P-sparkonto i förtid finns i 58 kap. 32 § IL. Se även avsnitt 20.2.10.

20.3.8 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.

20.4 Överklagande av dispensbeslut avseende pensionsförsäkringar och P-sparkonton

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)
- synnerliga skäl för återköp av pensionsförsäkring (58 kap. 18 § IL),
- utbetalning av medel från P-sparkonto avseende ålderspension före 55 års ålder (58 kap. 24 § IL).
- förtida utbetalning av medel från P-sparkonto (58 kap. 32 § IL)

får överklagas till allmän förvaltningsdomstol – Länsrätten och därefter får prövningstillstånd sökas hos Kammarrätten.

21 Pensionssparavdrag

21.1 Villkor för avdragsrätt

Avdrag får enligt 59 kap. 2 § göras för

- premier för pensionsförsäkring som den skattskyldige äger och för
- inbetalningar på pensionsspararens eget P-sparkonto.

Pensionssparavdrag enligt 59 kap. 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 inte göras för pensionsförsäkring som förvärvats genom bodelning under äktenskapet utan att det pågått något mål om äktenskapsskillnad.

21.1.1 Avdragsgrundande inkomster

Generell begränsningsregel

Avdraget får inte överstiga summan av följande inkomster för beskattningsåret eller för året före beskattningsåret om inkomsten då var större,

- överskott av tjänst, dvs. netto efter kostnadsavdrag. Härmed avses inte enbart lön m.m. utan även livränta, pension, periodiskt understöd m.m..Intäkt av förbjudna lån (se avsnitt 17.2.36) och inkomster från fåmansföretag som ska tjänstebeskattas (se HL del 3 avsnitten 9–19) ska inte räknas med.
- överskott av aktiv näringsverksamhet före avdrag för eget P-sparande, särskild löneskatt på pensionskostnader avseende sådant sparande och avsättning för egenavgifter (se HL del 2 avsnitt 23).

Bosättning i Sverige endast del av året

Om den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige under endast en del av beskattningsåret, medges avdrag för P-sparande 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 avdrag sker i inkomstslaget kapital gäller inte denna begränsningsregel.

Tjänstepensions-försäkring

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 i HL del 3 avsnitt 11. Här ska dock nämnas att värdet av premie avseende tjänstepensionsförsäkring, dvs. som arbetsgivare betalar, inte utgör skattepliktig inkomst för den anställde, oavsett om arbetsgivaren får avdrag för premien eller ej (11 kap. 6 § IL).

Försäkring felaktigt tecknad som tjänste-pension

Avdrag medges inte för premier avseende en pensionsförsäkring som felaktigt har tecknats som tjänstepensionsförsäkring av enkelt bolag, partrederi, EEIG eller handels- eller kommanditbolag och avser delägare i nyss nämnda företagsformer. Av praktiska skäl godtas emellertid att ändringar i avtalet görs för det räkenskapsår, som taxeringen avser. En försäkring som ett handelsbolag tecknat som ”tjänstepensionsförsäkring” med en delägare som försäkrad och förmånstagare blir enligt IL att anse som en kapitalförsäkring.

Vid det fall att en person tidigare varit anställd hos en ovan nämnd arbetsgivare och sedan blivit delägare, kan av praktiska skäl avdrag medges första året, varefter försäkringen ska ändras till en privat pensionsförsäkring.

I vissa fall kan en delägare ha en fortsättningsförsäkring från ett tidigare anställningsförhållande, vilket är att anse som en privat pensionsförsäkring. Här bör Skatteverket se till att kontrolluppgift lämnas från försäkringsgivaren.

Avdragsberäkning

Avdraget beräknas antingen på inkomster under beskattningsåret eller på inkomster året närmast dessförinnan. Avdraget får uppgå till ett halvt prisbasbelopp (19 650 kr för år 2004) samt dessutom i fråga om;

Aktiv närings-verksamhet

- aktiv näringsverksamhet med ytterligare högst 35 % av överskottet före vissa avdrag enligt ovan, dock med högst 10 prisbasbelopp (393 000 kr) utöver ett halvt prisbasbelopp,

Ej pensionsrätt i anställning

- inkomst av anställning, om den anställde helt saknar pensionsrätt i anställning med ytterligare 35 % av anställningsinkomsten, dock med högst 10 prisbasbelopp utöver ett halvt prisbasbelopp. En person som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning kan efter dispens medges ett sådant högre avdrag.

Tjänst

- överskott av tjänst i övriga fall (undantag intäkt av förbjudet lån, se avsnitt 15.2.34, och vissa inkomster från fåmansföretag, se HL 3 avsnitt 9–10) med, förutom ett halvt prisbasbelopp, 5 % av den del av överskottet som överstiger 10 men inte 20 prisbasbelopp.

Tjänst och närings-verksamhet

Det avdrag som avser ett halvt prisbasbelopp dras av som allmänt avdrag av den som enbart har inkomst av tjänst. Den som har både inkomst av tjänst och näringsverksamhet får fritt fördela detta avdrag mellan allmänt avdrag och avdrag i näringsverksamheten. För den som enbart har näringsverksamhet görs detta avdrag i näringsverksamheten.

Avdragsutrymme vid 2005 års taxering

Avdragsutrymmet kan vid 2005 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
- 30 230	Hela inkomsten
30 230 - 1122 856	19 650 + 35 % av inkomsten
1122 857 -	412 650

För inkomsttagare som enbart har inkomst av tjänst är avdragsutrymmet följande. Inkomst upp till 20 prisbasbelopp (pbb) (786 000 kr) utgör beräkningsunderlag.

Avdragsgrundande inkomst, kr	Avdragsutrymme, kr
- 19 650	Hela inkomsten
19 650 - 393 000	19 650
393 000 - 786 000 (20 pbb)	19 650 + 5 % av inkomsten över 393 000 (eller 5 % av hela inkomsten)
786 001	39 300 (5 % av 20 pbb)

Om inkomsten av tjänst hänför sig till anställning och den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning, varmed här menas att han endast har rätt till allmän pension enligt lag och ingen rätt till tjänstepension, är avdragsutrymmet följande.

Avdragsgrundande inkomst, kr	Avdragsutrymme, kr
- 30 230	Hela inkomsten
30 230 - 1 122 856	19 650 + 35 % av inkomsten
1 122 857 -	412 650

Årsskiftes-betalningar

Allmänt avdrag för premie för P-försäkring och inbetalning på P-sparkonto medges för det beskattningsår då betalning skett. Några särskilda regler gäller inte för betalningar kring ett årsskifte. Regeringsrätten har i dom RÅ 2003 ref. 43 beslutat, att om en inbetalning sker i bankkassa via bankgiro den 30 december år 1 och betalningen bokförs hos försäkringsbolaget den 4 januari år 2, anses betalningen av premien har skett under år 1.

Beträffande avdrag i näringsverksamhet se vidare HL del 2 avsnitt 23.

Enligt Svenska Livförsäkringsbolags Skattenämnd (1986:4) anses en premie betald den dag betalning skett i ett försäkringsbolags kassa eller i bank- eller postkassa, den dag ett gireringsuppdrag belastat aktuellt girokonto eller då check eller annat betalningsmedel kommit in till bolagets huvudkontor.

21.1.2 Avdrag ett senare beskattningsår

Förskjutning av avdrag till nästa beskattningsår

Bestämmelserna om förskjutning av avdrag finns i 59 kap. 7 § IL.

Om en skattskyldig har betalat större P-försäkringspremier eller gjort större inbetalningar på P-sparkonto än som är avdragsgilla, som allmänt avdrag eller i näringsverksamhet, får han utnyttja det överskjutande beloppet vid taxeringen för det påföljande beskattningsåret. Avdraget för P-sparande ska emellertid då i första hand medges för belopp som har betalats under det senare beskattningsåret. Därefter medges avdrag för föregående års icke avdragna betalningar, eller en del därav. Förutsättning för detta är att det sammanlagda avdraget ryms inom ramen för avdragsgillt belopp för detta senare år.

Begränsningsregel och avdrag senare år på grund av denna regel

I 59 kap. 17 § IL finns ytterligare en regel om avdragsrätten. Denna innebär att allmänt avdrag för P-sparande inte medges med större belopp än skillnaden mellan summa överskott av tjänst och näringsverksamhet minskat med andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag. Om en del av P-sparandet som 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.

21.2 Dispens

Dispensregler

Skatteverket kan i vissa speciella fall medge dispens från bestämmelserna om avdrag för P-sparande (59 kap. 8 § IL). En skattskyldig kan då få rätt till ett större avdrag än vad de vanliga reglerna medger. Skatteverkets beslut får överklagas hos Länsrätten och därefter får sökas prövningstillstånd hos KR.

Bestämmelserna om sådan dispens gäller

- skattskyldig med avdragsgrundande inkomst i inkomstslaget tjänst och som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning,

- 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 § IL har fått dispens av skatteverket att sättas in som försäkringstagare till P-försäkring. P-sparkonto får inte användas i detta fall.

Av bestämmelserna i 59 kap. 9–12 §§ IL framgår hur avdraget för P-sparande beräknas i dessa dispensfall. Av 59 kap. 15 § IL framgår att detta avdrag i vissa fall kan hänföras till inkomstslaget kapital. Dispensfrågorna är också behandlade i HL del 2 avsnitt 23.

21.3 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 P-försäkring 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 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 P-försäkring. En sådan försäkring ska fortfarande anses utgöra en P-försäkring 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 ett halvt prisbasbelopp. Observera dock att försäkringsavtalet ska vara ingånget för 30 år sedan eller mer. 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 även för utländska försäkringar som godtagits av RSV (Rättsnämnden) enligt 1969 års lagstiftning och som gällde försäkringar meddelade före 1976.

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 P-försäkring. 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 fartyg som av Skatteverket klassificerats till närfart eller fjärrfart. 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 utländskt fartyg (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, sjöinkomstavdrag/ skattereduktion och inre fart. Ett avsnitt om utländskt fartyg 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 självdeklaration 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. Avdragen tillgodoförs automatiskt med ledning av den kontrolluppgift arbetsgivaren lämnar. Reglerna gäller för sjöman anställd på fartyg som Skatteverket klassificerat till närfart eller fjärrfart.

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. Även detta gäller endast för sjöman anställd på 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 tillgodoförs 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

Avdrag och skattereduktion

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 haft 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). Hit räknas 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 sjöinkomstavdrag/skattereduktion. Avdragen ska inte yrkas utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften, som arbetsgivaren lämnar.

Ersättning från försäkringskassa, arbetslöshetskassa eller annan landinkomst räknas inte som sjöinkomst och berättigar därför inte till sjöinkomstavdrag/skattereduktion.

Sjöinkomstavdraget minskar den taxerade förvärvsinkomsten. Avräkningsordningen framgår av 1 kap. 5 § IL och anger att från den taxerade förvärvsinkomsten dras 25 % av allmän pensionsavgift samt 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 samt mot statlig fastighetsskatt (65 kap. 12 § IL).

22.1.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion?

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 svenskt 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

Avdrag/skattereduktion medges dessutom den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant under fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning för att senare tillträda befattning på fartyget och den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord påbörjas 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.

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.

Bareboat charter

Med anställning på svenskt handelsfartyg ska likställas anställning på ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare 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 svenskt handelsfartyg i det fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare om sjömannen är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar.

22.1.3 Klassificering av fartyg

Svenskt fartyg i när/fjärrfart

Avdrag/skattereduktion medges sjöman anställd ombord på svenskt fartyg klassificerat till närfart eller fjärrfart. För klassificering (se nedan) fordras att fartyget har en bruttodräktighet på minst 100 och används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till annat ändamål som har samband med handelssjöfarten (64 kap. IL).

Inre fart
Utländskt fartyg

Avdragsreglerna gäller inte för fartyg i inre fart (fartyg som går inom landet huvudsakligen i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för utländskt fartyg. Sjöman på fartyg i inre fart och på utländskt fartyg (som inte likställs med svenskt 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 färjor och andra fartyg som följer en tidtabell. Det

innebär att till närfart hänförs huvudsakligen färjetrafiken på Östersjön och Kattegatt t.ex. färjetrafiken till Finland och Danmark.

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 räknas till inre fart anses gå i fjärrfart.

Skatteverket klassificerar

Skatteverket klassificerar fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i föreskrifter (SKVFS) besked beträffande de fartyg på vilka de anställda ska få sjöinkomstavdrag/skattereduktion. 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 sjöinkomstavdrag/skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett fartyg som Skatteverket klassificerat.

I samband med registrering av kontrolluppgifterna kontrollerar Skatteverket att de 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. Tabellerna använder arbetsgivaren om sjömannen är anställd ombord på fartyg som klassificerats 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 sitt skattekontor. I ansökan ska bl.a. anges antalet dagar som avser sjöinkomst uppdelat på närfart och fjärrfart. Kostförmån ska redovisas. I jämkningsbeslutet beaktar skattekontoret i regel även sjöinkomstavdraget och skattereduktionen (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 klassificerat till närfart/fjärrfart 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 155 kr per dag för 2004 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 arbetsresor 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 klassificerat till närfart/fjärrfart 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 klassificerat till närfart/fjärrfart ska 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 såsom vid tjänsteresa under vistelsen på fartyget medges därför inte.

Ej avdrag för dubbel bosättning eller hemresor

Avdrag enligt reglerna för 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. En sjöman omfattas därför inte av reglerna 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 1 000 kr och om förutsättningarna i övrigt för avdrag enligt 12 kap. 1 § IL är uppfyllda.

22.5 Särskild inkomstskatt

Sjöman bosatt i utlandet

Sjöman bosatt i utlandet beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) med avseende på sin inkomst ombord på svenskt fartyg i närfart eller fjärrfart. Denna särskilda inkomstskatt är en definitiv källskatt och utgår i närfart/fjärrfart med 15 % av inkomsten (kontanta inkomster + förmåner som fri kost etc.). För andra inkomster (exempelvis sjukpenning och föräldrapenning från försäkringskassa, ersättning från arbetslöshetskassa, pension eller annan landinkomst) är

skatteavdraget 25 %. För att skatteavdrag ska få göras med 15 % resp. 25 % erfordras ansökan till och beslut av Skatteverket. Någon inkomstdeklaration ska inte lämnas.

Ärenden om särskild inkomstskatt på sjöinkomst handläggs av Skattekontor 2 Göteborg.

Artister, musiker m.fl.

Utomlands bosatta personers inkomst av verksamhet som artist, musiker m.m. beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

22.6 Utländskt fartyg

Den som har inkomster från utländskt fartyg 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). Jfr ovan vid avsnitt 22.1.2. Inkomst från anställning ombord på utländskt fartyg, beskattas enligt reglerna för landanställda som arbetar utomlands med nedanstående undantag.

Sexmånadersregeln – Ettårsregeln

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte för anställning ombord på fartyg (3 kap. 12 § IL).

Skattebefrielse i visst fall

Om anställning och vistelse utomlands har varat minst 183 dagar under en tolvmånadersperiod, kan skattebefrielse erhållas vid anställning hos svensk arbetsgivare på utländskt fartyg i oceanfart, s.k. internationaliseringsavtal (3 kap. 12 § 2 st. IL). Vad som avses med oceanfart framgår av tredje stycket i bestämmelsen. Dessa 183 dagar behöver emellertid inte vara sammanhängande utan kan hänföra sig till flera olika tjänstgöringsperioder ombord på flera olika fartyg. De 183 dagarna kan således även hänföras till flera olika anställningar (jfr prop. 1992/93:217 s. 7). Observera att 183-dagarsregeln således inte gäller vid anställning hos utländsk arbetsgivare.

Inkomst på utländskt fartyg berättigar alltså inte till sjöinkomstavdrag/skattereduktion utom i några enstaka fall då fartyget klassificerats till närfart eller fjärrfart av Skatteverket på grund av att svensk redare hyrt det i huvudsak obemannat.

22.7 Kontrolluppgift om 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 16 SINK). 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 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 2004 i enlighet med allmänna regler 155 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. 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
SFS 1991:1833, 1993:1471, 1543, 1544, 1994:778
prop. 1989/90:110 del I s. 295–298, 388–477, 698–705, 709–730, del II s. 123–142, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 202–235, 308–317, SkU10
prop. 1991/92:60 s. 69–79, 82–83
prop. 1993/94:45
prop. 1993/94:50
prop. 1994/95:25
prop. 1999/00:2

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 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 % t.o.m. 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 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 aktier och vissa marknadsnoterade delägarrätter. För dem kan fullt avdrag komma ifråga.

Bara statlig inkomstskatt

Inkomst av 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 fastighetsskatt (65 kap. 9 och 12 §§ IL). Avräkning från förmögenhetsskatt får däremot inte göras.

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. 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).

23.1.3 Beskattningsort

Beskattning sker i den skattskyldiges hemortskommun. Saknas hemortskommun, ska han taxeras i Stockholm.

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,
- 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);

- återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond i vissa fall,
- fördelningsbelopp vid räntefördelning samt
- återfört uppskovsavdrag.

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).

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).

Uppskovsavdrag 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 8 kap. 1 § studiestödslagen. Avdrag medges inte heller för kostnadsränta enligt SBL, trots att den har karaktär av ränta (9 kap. 7–8 §§ IL).

24 Löpande intäkter och utgifter

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.

Fastighetsskatt tas ut med viss procent per år av taxeringsvärdet på småhus, privatbostäder i utlandet och hyreshus 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).

Marken

Fast egendom är jord. Denna är indelad i fastigheter. Till fastighet hör allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör.

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.

Gränsdragningsproblem

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 5.8.

Av 14 § framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastighet, se avsnitt 5.9.

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.

Fastighetstaxeringslagen

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 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 och avsnitt 5.10).

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.

Bostadshus i utlandet

Även småhus på annans mark, t.ex. arrenderad mark, kan klassificeras som privatbostadsfastighet.

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).

Faktisk beskaffenhet

Det är den faktiska beskaffenheten som bestämmer beskattningsnaturen vid inkomsttaxeringen. Har en byggnad som enligt FTL inte är taxerad som småhus disponerats om och inrättats som bostad åt en eller två familjer ska den vid inkomsttaxeringen behandlas som småhus redan vid ingången av det år som omdisponeringen gjorts.

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 5.7

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 högst intill utgången av andra året efter det att förutsättningarna för att klassificera den som privatbostadsfastighet egentligen upphörde.

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 2000 flyttar han därifrån och hyr ut det till någon som inte är närstående till honom. Vid 2001 och 2002 års taxeringen ska småhuset klassificeras som privatbostadsfastighet om inte A begär omklassificering. Först vid 2003 års taxering görs bedömning av om omklassificering ska göras med hänsyn till förhållandena vid utgången av år 2002. Om A säljer huset senast den 31 december år 2002 räknas småhuset som privatbostadsfastighet vid 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:

1. För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som tidigare varit privatbostadsfastighet och där tvåårsfristen enligt tröghetsregeln gått ut.

2. 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 avses vara privatbostad. 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 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 sidan 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 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 han dock 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

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

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.

Privatbostadsfastighet 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. Se handledning för internationell beskattning (3 kap. 18 § IL).

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 åtgär-

der, 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 300 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 hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren, är avdraget för den andre 4 000 kr (42 kap. 30 § IL).

Om intäkterna härrör från uthyrning av en privatbostadsfastighet medges dessutom ytterligare avdrag med 20 % av hyresintäkten (42 kap. 31 § st. 1 IL).

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte överstiga intäkterna (42 kap. 30 § st. 2 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 faktiska merkostnad som föranletts av upplåtelsen (42 kap. 32 § IL).

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

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. 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
prop. 1999/2000:2 del 2 s. 504–507

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

Bostadsrätt

Bostadsrätter regleras i BrL som den 1 juli 1991 ersatte den äldre bostadsrättslagen.

Bostadsförening, Bostadsaktiebolag

Bostadsföreningarna, en äldre slags likartade rättssubjekt för vilka EFL är tillämplig och bostadsaktiebolag kunde bådadera bildas före den 1 juli 1930 och kan alltjämt bestå (jfr punkt 4 av övergångsbestämmelserna till BrL). Inom skatterätten gör man ingen skillnad mellan dessa olika sorters bostadsföretag.

Däremot skiljer man mellan sådana företag som är privatbostadsföretag (äkta bostadsföretag) och oäkta bostadsföretag. I detta kapitel avses med bostadsrätt genomgående endast andelar i privatbostadsföretag. Andra andelar jämställs vid försäljning med delägarrätter och det löpande resultatet beskattas under innehavstiden enligt reglerna för kapital (42 kap. IL) vad avser själva andelen.

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.

Privatbostads-företag

För definition m.m. se avsnitt 5.12 och 2 kap. 17 § IL

Bostadsrätt i utlandet

Ang. bostadsrätter o.d. i utlandet, se handledning för internationell beskattning.

24.2.2 Är bostadsrätten en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet?

Bostadsrätter indelas i privatbostadsrätter, som hänförs till inkomstslaget kapital, och näringsbostadsrätter som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Med privatbostadsrätt avses således andel i privatbostadsföretag, dvs. ett s.k. äkta bostadsföretag, 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).

Alla bostadsrätter som inte räknas som privatbostäder hör alltså till näringsverksamhet.

Gränsdragningen mellan privatbostad och näringsfastighet behandlas utförligt i avsnitt 24.1.2. Vad som där sägs om användningsrekvisitet, blandad användning, avsiktsrekvisitet, klassificeringstidpunkt och tröghetsregeln gäller också för bostadsrätter.

24.2.3 Löpande inkomstbeskattning

24.2.3.1 Beskattning av innehavet av bostadsrätten

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).

24.2.3.2 Beskattning av andra intäkter av bostaden

I den mån privatbostaden genererar andra intäkter beskattas dessa i inkomstslaget kapital. Beträffande bostadsrätter kan sådana intäkter främst vara uthyrningsintäkter (42 kap. 30 § IL). Eftersom småhus med mark kan upplåtas med bostadsrätt synes även intäkter från försäljning av alster från den med bostadsrätt innehavda egendomen kunna komma ifråga. Utdelning från bostadsföretaget till medlemmen regleras i 42 kap. 28 § IL (avsnitt. 24.3.2).

Hyreslägenhet

Även intäkt av uthyrning av en hyreslägenhet är skattepliktig (42 kap. 30 § 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 handledningen för internationell beskattning.

Vad som sägs i avsnitt 24.1.3 betr. beskattning av erhållen hyra och avdrag vid uthyrning av privatbostad gäller också i huvudsak vid uthyrning av bostadsrätt.

Hyra

Eftersom avdragsreglerna enligt vad som nedan redovisas delvis är annorlunda för privatbostäder än vad de är för privatbostadsfastigheter, torde inte samma problem uppkomma beträffande huruvida uppvärmningskostnader ska inräknas i skattepliktig intäkt för uthyraren. I den mån frågan aktualiseras, t.ex. vid uthyrning av småhus som innehas med bostadsrätt, blir saken att bedöma på samma sätt som beträffande privatbostadsfastigheter, se avsnitt 24.1.3.

Avdrag

Från de skattepliktiga intäkterna får vissa avdrag göras.

Från intäkter av upplåtelse eller av avyttring av alster medges avdrag med 4 000 kr för varje privatbostad. Detta innebär att om två makar gemensamt innehar en bostadsrätt, får var och en göra avdrag med 2 000 kr. Är i liknande fall bostaden att hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren, torde avdraget för den andre bli 4 000 kr.

Vid uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad får avdrag dessutom göras med den del av upplåtarens avgift som motsvarar vad som hyrts ut. På liknande sätt får vid uthyrning av en hyreslägenhet motsvarande andel av hyran dras av.

För bostadsrätter gäller emellertid vidare att endast den del av avgiften är avdragsgill som inte motsvarar kapitaltillskott eller inte motsvaras av utdelning.

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte heller överstiga intäkterna.

Sker uthyrningen till egen eller närståendes arbetsgivare, eller till eget handelsbolag, medges inte de ovan angivna avdragen. Istället får man skäligt avdrag för den kostnad som man har fått vidkännas på grund av upplåtelsen, faktiska merkostnader (42 kap. 32 § IL).

Förutom nu behandlade avdrag medges avdrag för ränteutgifter enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § 2 st. IL). Ränta fordrar alltså inte särskilda intäkter av privatbostaden för att vara avdragsgill.

24.3 Andra löpande intäkter

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.

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).

Småräntor skattefria

Av 8 kap. 8 § IL framgår att vissa småräntor 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,
- 58 b § lagen om arvsskatt och gåvoskatt,
- 5 kap. 13 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter,
- 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).

Riksgäldskonton

Riksgäldskonto omfattar sparande över flera år. Räntan på det belopp som insatts på konto hos Riksgäldskontoret erhålls när lånet löses in.

Sparande på riksgäldskonto går till på så sätt att man sätter in ett visst belopp och med ledning av marknadsräntan på insättningsdagen bestäms det belopp som betalas ut vid inlösentidpunkten.

Premieobligationer

Vinster vid vinstdragning av svenska premieobligationer är skattefria. Försäljning ska däremot kapitalvinstbeskattas (se avsnitt 32.1). Har kapitalförlust uppstått, är den avdragsgill till 70 % (48 kap. 24 § IL).

Aktieindex-obligation

En aktieindexobligation där ingen del av avkastningen är garanterad har av Regeringsrätten ansetts 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.

Konvertibla skuldebrev

Ränta på konvertibla skuldebrev är skattepliktig liksom andra räntor. Om innehavare av ett konvertibelt skuldebrev i denna sin egenskap 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 torde betraktas som utdelning så länge bolaget inte beslutat om återbetalning. Efter det att återbetalning beslutats, torde 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.

Om någon lämnat kompensation för upplupen men inte förfallen ränta under 1991–1993 så tillämpas äldre regler.

Ränteersättning

Om vederlag vid förtida inlösen av lån, jfr avsnitt 24.4.2. Vederlaget är skattepliktigt 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.

Rätt till ränta som gåva

Om någon erhållit rätt till ränta i gåva kan gåvoskatt bli aktuell. Vid förvärv genom arv kan arvsskatt bli aktuell.

När räntan sedan blir tillgänglig för lyftning uppkommer frågan om överlåtaren eller innehavaren av ränterätten ska inkomstbeskattas. Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 76 angett att gåvotagaren 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 uppbära 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).

Bankkonto i barns namn

I RÅ 1987 ref. 126 hade två makar som gåva till sina omyndiga barn satt in medel på bankkonton i barnens namn, men med anteckning i motböckerna om dispositionsrätt för var och en av

föräldrarna. I bankens register hade kontona utmärkts med en kodbeteckning som angav att medlen disponerades av förmyndarna var för sig utan överförmyndarens medgivande. RR fann att föräldrarnas dispositionsrätt blott avsåg förmyndarförvaltning av gåvomedlen för barnens räkning. Barnen och inte föräldrarna skulle därför beskattas för räntan på bankmedlen.

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). Gåvobeskattning kan i stället bli aktuell.

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 erhållit 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 kapitel 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 rena 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 Regeringsrätten prövat huruvida skatteavdrag ska göras vid inlösen respektive avyttring under innehavstiden på en nollkupongsobligation.

Realräntobligationer

Frågan om beskattning vid avyttring under löptiden har prövats av Regeringsrätten RÅ 1995 ref. 71 III. Rättsfallet rörde s.k. realräntobligationer, 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.

Regeringsrätten 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 (RSV FB/Dt 1983:3, RSV FB/Dt 1984:14.

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.

I målet hade inte gjorts gällande att fordringen var osäker eller att några andra särskilda omständigheter påverkat värderingen av fordringen. Köpeskillingen ansågs därför motsvara fordringens vid förvärvstidpunkten diskonterade värde.

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. Frågan om hur beskattningen skulle ske om E i sin tur skulle överlåta reversen under dess löptid var inte föremål för prövning i målet. Frågan torde dock numera vara löst. Se RÅ 1995 ref. 71 III. Räntebeskattning bör alltså 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 sålunda inte (men kapitalvinstbeskattning aktualiseras om de avyttras).

Inköpsrätter

Om aktieägare får aktier i dotterbolag eller får köpa sådana till ett pris understigande marknadsvärdet, innebär detta att utdelning ska anses ha skett. Den rätt att köpa sådana aktier kallas inköpsrätter, vilka alltså ska skiljas från teckningsrätter (som avser aktier i samma bolag).

Annat än i kontanter

Även då annan egendom än kontanter (sakutdelning) delas ut ska beskattning ske.

Fåmansföretag

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag i vissa fall ska hänföras till inkomst av tjänst framgår av 57 kap. IL (del 3, kapitel 10).

Investeringsfonder

Utdelning på andelar i investeringsfonder (f.d. värdepappersfonder) beskattas fullt ut på samma sätt som utdelning på aktier. Detta gäller utdelning på både allemansfonder, aktiefonder, aktiesparfonder och övriga 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, 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. 15 § IL, RÅ 1983 1:52).

– vinstandelslån

Utnyttjande av företrädesrätt pga. innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening att teckna vinstandelsbevis 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.

Uppdelning av AB s.k. ”Lex ASEA” utdelning

Om ett moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga aktier i ett helägt svenskt 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 en EG-stat 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 samma 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 erhållit utdelningsrätten i gåva. I det senare fallet kan gåvoskatt bli aktuell.

Om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger, ska utdelningsbeskattning ske (RÅ 1989 ref. 101).

Ej näringsverksamhet

Till inkomst av kapital hänförs bara sådana utdelningar som inte ska hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

24.3.2.2 Utdelningsförfarandet

Vad är utdelning?

Utdelning från ett aktiebolag innebär att en del av bolagets rörelsekapital överförs till aktieägarna. Så kan vara fallet när ett bolag utan vederlag eller annars 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.

Inköpsrätter

Det föreligger dock inte utdelning när aktieägare får deltaga 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 en konvertibel eller 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).

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 bolagsrespektive 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 erhåller 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 ett vederlag som understiger ett marknadsmässigt pris.

Utdelning i form av rätt att förvärva aktier i annat bolag/Inköpsrätter

På senare tid har det blivit allt vanligare 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 begagnas för teckning av nya aktier eller också säljas. Utnyttjande av teckningsrätter föranleder inte beskattning. För försåld teckningsrätt 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 erhåller nya aktier i förhållande till innehavet av moderaktier. Om moderaktiernas antal inte är jämnt delbart med antalet nya aktier, utfärdas delbevis för rätt till överskjutande antal nya aktier. Ett delbevis kan antingen säljas eller också – efter köp av ytterligare delbevis – användas för ytterligare köp av nya aktier.

Beskattning sker inte heller vid fondemission, dvs. då ägare av aktier i bolaget erhåller 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 delrätter se kapitel 30.

Split

Vid split fördelas befintligt eget kapital på ett större antal aktier och aktieägaren har inte erhållit någon förmån härigenom.

Omvandlingsrätt

RR har i en dom 1 juli 2004, mål nr 3367-04 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.

24.3.2.3 Utskiftning m.m.

Utskiftning från svenska aktiebolag

Reglerna för utskiftning från aktiebolag är samordnade med de bestämmelser som gäller vid utskiftning från en ekonomisk förening. Det innebär att utskiftning hanteras inom kapitalvinstsystemet. Se kapitel 30 och del 3 avsnitt 1.4.

Nedsättning av aktiekapital eller reservfond

Som utdelning anses däremot utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden (42 kap. 17 § IL).

Utdelning från utländsk juridisk person

Bestämmelserna tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person. Se Handledning i internationell beskattning.

Överföring av annan egendom än pengar till aktieägarna, behandlas skattemässigt på samma sätt som kontanta utbetalningar.

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).

Om den ekonomiska föreningen utskiftar aktier i svenskt aktiebolag ska värdet av dessa dock ej beskattas. Förutsättningarna för detta är följande.

Den utskiftade föreningen får inte vara 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 nominella värde och om de utskiftade aktierna har karaktär av lager hos mottagaren gäller särskilda regler. Reglerna tillämpas också på vissa utländska motsvarigheter (42 kap. 20 a § IL).

Vid fusion enligt 42 kap. 21 § IL sker utdelningsbeskattning endast till den del utdelningen består av annat än andelar i den övertagande delen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen ska anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

24.3.3 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 skrivelse 2004-03-30 (dnr 130 281559-04/113). Endast vinster i lotterier och på premieobligationer utanför EU/EES-området inkomstbeskattas (Handledning i internationell beskattning). Inte i något fall får avdrag göras för inköp av lottsedlar eller andra liknande insatser i lotteri.

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.

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.

Annan avkastning

Även annan avkastning av egendom än sådan som kan karaktäriseras som ränta eller utdelning är skattepliktig. 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).

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 erhåller i samband med blankningsaffärer. Vidare anförs

> ”Ytterligare kan nämnas att detta kan gälla intäkter som har samband med såväl egendom som innehas som sådan som tidigare innehafts. Exempel på det senare är om den som avyttrat egendom senare skulle bli berättigad till ytterligare ersättning. Däremot avses inte intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet. Överskott i hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst.”

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 erhållet skadestånd 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 vederlaget 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 av U för 1 kr. Kundförlusterna förutsattes då 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. 1) 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.

Hyreslägenhet

Uthyrning av hyreslägenhet behandlas i avsnitt 24.2.3.2.

Terminer och optioner

Även intäkter av terminsavtal och utfärdade optioner beskattas enligt kapitalvinstreglerna (avsnitt 38.2).

Insättningsgaranti, 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 ersättningsrätten inträder, dock för varje institut högst 250 000 kr.

Ersättningen erhålls från Insättningsgarantinämnden, 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 Insättningsgarantinämnden. 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 höst 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 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 insättningsgarantinämnden 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 då vid den tidpunkt då ersättningen fastställts. Det innebär att kapitalvinstbeskattning ska ske.

Omfattar ersättningen både noterade och onoterade värdepapper ska 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 Förvaltningskostnader 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 förvaltningskostnader får dras av bara till den del de överstiger 1 000 kr under beskattningsåret.

Någon förändring av begreppet förvaltningskostnad 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 förvaltningskostnad, ränta e.d. som nämns i lagtexten, eftersom även andra omkostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Om en kostnad inte är en förvaltningskostnad kan den således ändå vara avdragsgill på annan grund.

Förvaltningskostnad eller transaktionskostnad

Man måste även fortsättningsvis skilja mellan vad som är en förvaltningskostnad 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 förvaltningskostnader och för kapitalförluster.

Förvaltningskostnad i fonder

De förvaltningskostnader som enligt fondbolagens årsbesked har erlagts av fonderna till fondbolagen, är avdragsgilla hos fonderna, men däremot inte hos fondandelsägarna.

Privatbostadsfastighet

Privatbostäder beskattas i inkomstslaget kapital tillsammans med både löpande intäkter av kapital och kapitalvinster m.m. Samma avdragsregler beträffande förvaltningskostnader 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 näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 404).

Nedan lämnas exempel på rättstillämpningen avseende förvaltningskostnad. Generellt kan sägas att en kostnad är avdragsgill i den utsträckning den varit nödvändig för intäkternas förvärvande. Ytterliggare exempel finns att hämta i Skatteverkets skrivelse 2004-03-08 (dnr 130241827-04/113).

Aviseringsavgift

I praxis har aviseringsavgift för lån ansetts utgöra en avdragsgill förvaltningskostnad (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. Förmyndararvoden kan därmed vara avdragsgilla som förvaltningskostnader.

Förvaltararvode

Förvaltare utses för vård av viss egendom. Till den del förvaltningen 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 godmansskapet 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 avdragsgilla i inkomstslaget kapital.

Inteckningskostnad

Utgift för inteckning av fastighet (stämpelskatt) är en avdragsgill kostnad vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttras.

Enligt Skatteverkets skrivelse 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 förvaltningskostnader. 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 förvaltningskostnad 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 i 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 förvaltningskostnad 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. Kostnader för vilka avdrag brukar yrkas torde i allt övervägande antalet fall avse placeringar och andra omflyttningar av värdepapper i form av rådgivning och annan information som man anser sig behöva för detta ändamål. 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.

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 för en person som ägde aktier värda 1,9 miljoner kr och som omsatt 585 tkr. Skatteverket har i skrivelse 2004-09-24 (dnr 130 568631-04/113) 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 förvaltningskostnad eftersom de inte avser förvärv eller bibe-

hållande av inkomst utan är hänförliga till förvärv av själva kapitalet. De kan däremot 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 (avsnitt 23.2.1).

Ränta är alltid avdragsgill 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 bestrida 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 det reella vederlaget 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 24.3.2).

Ränta eller avdragskonstruktion?

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 skenrättshandling, 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 uppbär 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 betalda ränta 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. (Övergångsbestämmelse, se avsnitt 24.3.2.2)

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 beskat-

tas 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 värdepappersfond 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 förvaltningskostnad vid beräkning av inkomst av kapital.

Bankgarantiavgift kan däremot var 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 Regeringsrätten 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 fristående avtal bedömdes 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 därpå belöpande ränta, 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 (se Handledning i internationell beskattning).

24.4.3 Övriga kostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras, förutom för kapitalförlust, även för utgiftsräntor och förvaltningskostnader 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 reaförlust 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 i 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 %.

Pensionsförsäkringspremie

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 erhållit ett skadestånd av en annan person pga. samma skäl som ledde till hans egen skadeståndsskyldighet. Avdrag för det utgivna skadeståndet medgavs.

Ej 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 tilläggsköpe-

skilling 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).

Numera ska banker och andra kreditinstitut lämna uppgift 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.

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.

Förskottsränta

Har utgiftsränta erlagts i förskott medges inte avdrag för den del av räntan som belöper på tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret. Denna del av räntan fördelas i stället lika över de år på vilka räntan belöper (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.

Räntekompensation

Vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev lämnas – förutom köpeskillingen – även ersättning för upplupen men inte förfallen ränta (81 § KöpL). 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 det avtalade vederlaget 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.dyl.) 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).

Spärrade medel i utlandet

Avkastning på tillgångar som är placerade i utlandet är på grund av utländsk valutalagstiftning ofta spärrade på så sätt att medlen inte får föras ut från den främmande staten. I RÅ 1989 ref. 2 anförde RR följande

> ”Föreskrifterna om rätt beskattningsår bör förstås så att i fall som det förevarande, när en person som är bosatt i Sverige och skattskyldig här för inkomst i utlandet under ett beskattningsår inte kunnat disponera över inkomsten här på grund av lagstiftningen i det land där inkomstkällan finns samt när det heller inte framkommer vare sig att den skattskyldige har varit i det land där inkomstkällan finns eller att han eller hon verkligen har disponerat över inkomsten, densamma inte ska anses ha åtnjutits under beskattningsåret.”

Om utdelning eller ränta erhållits i en icke konvertibel valuta är situationen likartad.

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 på andelar i onoterade företag

43 kap. IL
SkU 1990/91:10, prop. 1990/91:54
SkU 1991/92:10, prop. 1991/92:60
SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234
FiU 1994/95:1, prop. 1994/95:25
SkU 1995/96:20, prop. 1995/96:109
SkU 1996/97:13, prop. 1996/97:45
prop. 1997/98:150
prop. 1999/00:2
prop. 2001/02:46
SkU 2001/02:23, prop. 2001/02:165
prop. 2002/03:15
SkU 2002/03:14, prop. 2002/03:96
SkU 2004/05:11, prop. 2003/04:33

Sammanfattning

En lättnad i dubbelbeskattningen av inkomster i små och medelstora företag har införts fr.o.m. 1998 års taxering. Lättnaden i beskattning medges på ägarnivå och innebär en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar. De företag som omfattas av lättnaden är sådana vars andelar är onoterade. Syftet med en begränsad skattefrihet är att främja investeringar i mindre företag genom att kompensera dem för den högre kapitalkostnad de kan antas ha i förhållande till större företag.

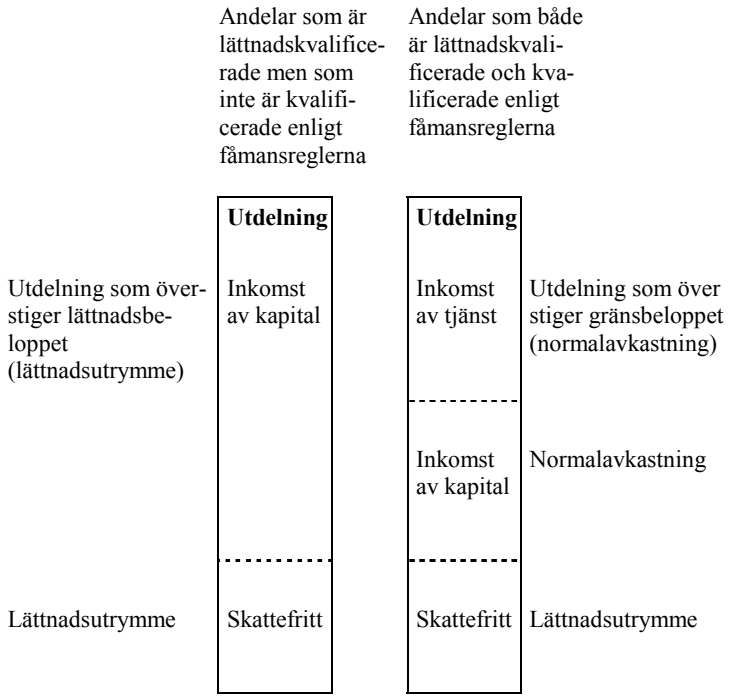
Den begränsade lättnaden innebär att, om vissa villkor är uppfyllda, utdelning och kapitalvinst inom ett visst utrymme är undantaget från beskattning. Överskjutande belopp beskattas enligt vanliga regler, dvs. i princip som inkomst av kapital. Beräkningen av lättnaden är utformad på samma sätt som beräkningen av det s.k. gränsbeloppet vid utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.

Inledningsvis lämnas en summarisk redogörelse för reglernas (lättnadsreglernas) tillämpning samt de begrepp som används. Begreppen beskrivs mer detaljerat i kommande avsnitt.

Lättnadsreglerna innebär att en andelsägare *(lättnadskvalificerad andelsägare)* inte beskattas för erhållen utdelning på andelen *(lättnadskvalificerad andel)* till den del utdelningen ryms inom ett särskilt framräknat belopp *(lättnadsbeloppet)*. Lättnadsbeloppet beräknas genom att ett underlag *(lättnadsunderlaget)* multipliceras med en räntesats *(lättnadssatsen)*. Understiger utdelningen ett visst år lättnadsbeloppet sparas återstående belopp *(sparat lättnadsutrymme)*.

Avyttrar en lättnadskvalificerad ägare en andel, som är eller har varit lättnadskvalificerad, och uppkommer en kapitalvinst kan ett belopp motsvarande kvarstående outnyttjat lättnadsutrymme komma att undantas från beskattning.

Nedan åskådliggörs schematiskt fördelningen av erhållen utdelning.



25.1 Reglernas tillämpningsområde

25.1.1 Vem omfattas av reglerna

Lättnadskvalificerad andelsägare

I framställningen används begreppet *lättnadskvalificerad andelsägare* för sådan andelsägare som omfattas av lättnadsreglerna.

I 43 kap. IL behandlas inkomstslaget kapital varför lättnadsreglerna endast är tillämpliga när utdelning och kapitalvinst ska beskattas i nämnda inkomstslag. Härav följer att endast fysisk person och dödsbo kan vara lättnadskvalificerade ägare.

Lättnadsreglerna omfattar andelar i svenska och utländska onoterade företag som innehas av fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Avgränsningen till onoterade företag innebär normalt att ägare till fåmansföretag omfattas av lättnadsreglerna.

För att räknas som lättnadskvalificerad ägare förutsätts att den fysiska personen eller dödsboet är skattskyldig i Sverige för erhållen utdelning på lättnadskvalificerad andel. Har utdelning inte lämnats under året bör det krävas att skattskyldighet skulle ha förelegat i Sverige vid den tidpunkt då lättnadsbeloppet ska beräknas. I nämnda fall ska beräkningen ske vid beskattningsårets utgång. Vid avyttring av lättnadskvalificerad andel bör det enligt Skatteverkets uppfattning vara tillräckligt att skattskyldighet föreligger i Sverige endast för kapitalvinsten för att överlåtaren ska betraktas som lättnadskvalificerad ägare. Motsvarande torde gälla i fall där andelen upphört att vara lättnadskvalificerad och det vid kapitalvinstberäkningen finns kvarstående sparat lättnadsutrymme som får beaktas.

25.1.2 Vilka andelar omfattas av reglerna

För sådan andel som omfattas av lättnadsreglerna används i framställningen uttrycket *lättnadskvalificerad andel*.

Syftet med reglerna är att ge en selektiv lättnad i beskattningen av inkomster i små och medelstora företag på ägarnivå. Gränsdragningen i fråga om vilka företag som bedöms vara av sådan karaktär att de bör omfattas av reglerna har dragits vid företag vars andelar är föremål för marknadsnotering. Den bättre tillgång till kapitalmarknaden som följer av notering var avgörande för vilka andelar som ska omfattas av en lättnad.

I 43 kap. 1–2 §§ IL anges under vilka förutsättningar en andel ska anses vara lättnadskvalificerad.

Lättnadskvalificerad andel

Om vissa villkor är uppfyllda är utdelning och kapitalvinst i viss utsträckning undantagna från beskattning på

- aktier i svenska aktiebolag,

andel i annan svensk ekonomisk förening än kooperativ förening och

- andel i utländsk juridisk person, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Kravet på utländska juridiska personers beskattning behandlas utförligare nedan.

Fortsättningsvis används uttrycket andel även för aktie såvida inte annat framgår av sammanhanget eller uttryckligen anges.

För att en ovan nämnd andel ska anses lättnadskvalificerad gäller enligt 43 kap. 2 § IL följande villkor:

1. Företaget får inte vara marknadsnoterat (se vidare nedan under rubriken ”Marknadsnotering”).
2. Företaget får inte – direkt eller genom dotterföretag – ha ägt aktier i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. Begränsningen gäller dock endast i de fall innehavet under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren någon gång uppgått till 10 % eller mer av röstetalet eller kapitalandelen.(Se vidare nedan under rubriken ”Indirekt innehav av marknadsnoterade andelar”).
3. Procentsatsen var tidigare 25 %. För den lägre procentsatsen (10 %) gäller att räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 december 2003 utgör det första av de fyra räkenskapsår som bedömningen kan utgå ifrån. För tidigare räkenskapsår gäller bestämmelsen i sin tidigare lydelse, dvs. 25 % (övergångsbestämmelserna p. 9, SFS 2003:224).
4. Företaget, om det är ett förvaltningsföretag, får inte under det räkenskapsår som beslutet om utdelningen avser – direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag – ha ägt någon andel i svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. (Se vidare nedan under rubriken ”Indirekt innehav av marknadsnoterade andelar”).
5. Företaget får inte vara ett privatbostadsföretag.

Andelar som är lagertillgångar

Lättnadsreglerna gäller endast utdelning och kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget kapital. Härav följer att en andel som skattemässigt utgör lagertillgång inte kan vara lättnadskvalificerad.

Marknadsnotering

Marknadsnotering

Av lagtekniska skäl har begreppet ”marknadsnoterat” i 43 kap. 2 § IL knutits till att företaget är marknadsnoterat även om det formellt är andelarna som är marknadsnoterade. I andra stycket

samma lagrum anges därför att ett företag är 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.

Enligt 48 kap. 5 § IL anses en andel (delägarrätt eller fordringsrätt) vara marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grund av marknadsmässig omsättning. Det kan vara svårt att avgöra om en andel är föremål för annan ”kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning” än börsnotering. Vad som avses är att andelen är noterad på någon form av inofficiell lista. I förarbetena till lättnadsreglerna (prop. 1996/97:45 s. 32) sägs att vid bedömningen av om andelen är föremål för sådan notering eller inte, är det av betydelse i vilken omfattning en inofficiell lista uppdateras och i vilken utsträckning en notering är tillgänglig för allmänheten. Uttrycket ”kontinuerlig notering” innebär inte ett krav på daglig notering men däremot krävs en viss regelbundenhet i uppdateringen av noteringarna. Andelar som noteras på listor som dagligen publiceras i media får anses uppfylla detta noteringskrav.

Enligt Skatteverkets mening är begreppet ”marknadsnoterat” vid tillämpningen av nu nämnda regler synonymt med motsvarande begrepp vid tillämpning av lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. RSV har också i skrivelse den 18 november 1998 (dnr 10145-98/900) gett uttryck för sin uppfattning av vad som innefattas i begreppet ”marknadsnoterad” (se även RSV:s skrivelse den 18 november 1998 om utländska marknadsplatser, dnr 8872–98/200).

Bedömningen av om ett företag är marknadsnoterat eller inte sker löpande under varje beskattningsår för andelsägaren.

Tröghetsregel

För att skattefriheten för viss utdelning inte omedelbart ska gå förlorad finns en s.k. tröghetsregel, se avsnitt 25.5. Regeln innebär att andelarna behåller sin karaktär av lättnadskvalificerade under en viss tid, ”tröghetsperioden”. För fåmansföretag som marknadsnoterats före utgången av 1996 finns en särskild övergångsbestämmelse, se samma avsnitt.

Indirekt innehav

Indirekt innehav av marknadsnoterade andelar

Förvaltningsföretag

Förvaltningsföretag definieras i 24 kap. 14 § IL.

I 43 kap. 2 § IL undantas andelar i förvaltningsföretag, som äger andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, från lättnadsreglerna, se ovan under kantrubriken ”lättnadskvalificerad”.

I avsaknad av spärregel skulle en skattemässig fördel kunna erhållas genom att marknadsnoterade andelar förläggs i ett förvaltningsföretag som utan beskattning för mottagen utdelning skulle kunna vidareutdela utdelningen. En lättnadskvalificerad andelsägare skulle då få beräkna ett lättnadsbelopp trots att detta inte skulle vara möjligt om de marknadsnoterade andelarna ägts direkt. Det är för att förhindra ett sådant förfarande som spärregeln avseende förvaltningsföretag införts.

Finns flera förvaltningsföretag i en ägarkedja räcker det att något av dessa innehar en enda marknadsnoterad andel i ett svenskt aktiebolag eller marknadsnoterad andel i en utländsk juridisk person för att spärregeln ska bli tillämplig. Det finns inget krav på att de indirekt ägda förvaltningsföretagen ska vara dotterföretag.

Andra företag än förvaltningsföretag

Den förlust av rätten till skattefri utdelning som en marknadsnotering innebär, efter utgången av den s.k. tröghetsperioden (se avsnitt 25.5), skulle kunna undvikas genom att notering i stället sker av ett indirekt ägt aktiebolag, dvs. ett hel- eller delägt bolag. Ett sådant kringgående har förhindrats genom spärregeln avseende indirekta innehav av marknadsnoterade aktier och marknadsnoterade andelar i utländska juridiska personer om innehavet uppgår till viss andel av röstetalet eller kapitalet (43 kap. 2 § IL), se ovan under kantrubriken ”lättnadskvalificerad”.

Dotterföretag

Med dotterföretag bör, enligt Skatteverkets uppfattning, avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL. En juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person bör anses som dotterföretag om den juridiska personen skulle ha varit ett dotterföretag om det ägts av ett svenskt aktiebolag.

Utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person

För att en andel i en utländsk juridisk person ska anses lättnadskvalificerad gäller att den utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med beskattningen av ett svenskt företag (43 kap. 1 § IL). Enligt en presumtionsregel i 24 kap. 21 §. IL anses kravet på jämförlig beskattning uppfyllt i fråga om utländska juridiska personer som är hemmahörande i ett land med vilket Sverige har ett gällande dubbelbeskattningsavtal. Presumtionen gäller dock endast om den juridiska personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det land eller de länder där den bedrivs. Härrör endast en obetydlig del av intäkterna från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet ska den ändå anses underkastad jämförlig beskattning. Se vidare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning.

25.2 Skattefri del av utdelning (lättnadsbelopp)

Utdelning på lättnadskvalificerad andel som erhålls av lättnadskvalificerad ägare är undantagen från skatteplikt till den del utdelningen ryms inom ett beräknat lättnadsbelopp, 43 kap. 3 § IL. Utdelning som överstiger lättnadsbeloppet beskattas enligt den proportionella skattesatsen på 30 %. Utgör andelen en kvalificerad andel i ett fåmansföretag kan även viss del av utdelningen komma att beskattas i inkomstslaget tjänst, se Del 3 avsnitt 10.

Om utdelningen inte uppgår till lättnadsbeloppet får utrymmet sparas för att användas vid beräkning av senare års lättnadsbelopp (sparat lättnadsutrymme, se avsnitt 25.3).

Lättnadsbelopp

Av 43 kap. 3 § IL framgår att lättnadsbeloppet beräknas som lättnadsunderlaget (främst omkostnadsbeloppet för andelen) multiplicerat med 70 % av SLR vid utgången av november månad året före beskattningsåret (lättnadssatsen) och sparat lättnadsutrymme. Lättnadssatsen bestäms med två decimaler. Lättnadsbeloppet beräknas per andel.

Lättnadsunderlaget x (0,70 x SLR) = lättnadsbeloppet

Exempel

Den fysiska personen A innehar lättnadskvalificerade aktier i AB X. Under året erhåller A utdelning med 10 kr per aktie. Hans anskaffningsvärde uppgår till 100 kr per aktie. Statslåneräntan antas vara 7 %. Lättnadssatsen blir då 0,70 x 7 % = 4,90 %. Lättnadsbeloppet beräknas till 4,90 % x 100 kr = 4,90 kr. Av A:s erhållna utdelning om 10 kr är således 4,90 kr skattefritt och resterande, 5,10 kr, beskattas med 30 % som inkomst av kapital.

Andel som förvärvats under året

Har andel förvärvats under året och efter det att företaget lämnat utdelning får den nye ägaren inte beräkna något lättnadsbelopp för förvärvsåret (43 kap. 5 § IL). Detta gäller oavsett om andelen förvärvats från närstående eller annan person.

SRN har den 16 september 2003 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att lättnadsbelopp får beräknas för aktie som förvärvats vid nyemission som genomförts efter det att utdelning beslutats på de då befintliga aktierna i företaget.

Enligt 43 kap. 6 § IL får lättnadsbelopp även beräknas för år då företaget inte lämnat någon utdelning. Beräkningen av lättnadsbeloppet sker vid beskattningsårets utgång och beloppet sparas till följande beskattningsår (sparat lättnadsutrymme, se avsnitt 25.3). Även i dessa fall krävs att företaget uppfyller de villkor som ställs för att andelen ska anses lättnadskvalificerad. I fall

utdelning inte lämnats ska bedömningen av om indirekt innehav av marknadsnoterad aktie föreligger, avse förhållandena under det räkenskapsår, som avslutats närmast före ingången av den skattskyldiges beskattningsår. För företag som inte är förvaltningsföretag ska även förhållandena under de fyra föregående räkenskapsåren beaktas.

25.2.1 Underlag för beräkning av lättnadsbelopp

Lättnadsunderlaget utgörs av det omkostnadsbelopp för andelen som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst om andelen sålts vid tidpunkten för utdelningen (43 kap. 4 § IL). Anknytningen till kapitalvinstreglerna innebär att omkostnadsbeloppet ska beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Till omkostnadsbeloppet för andelen läggs eventuellt *sparat lättnadsutrymme*, se avsnitt 25.3. Vidare får, i förekommande fall, till omkostnadsbeloppet läggas viss del av den lönesumma som utbetalats till anställda i företaget, löneunderlag, (43 kap. 4 § IL). *Löneunderlaget* behandlas i avsnitt 25.9. Är det fråga om utdelning på kvalificerad andel i fåmansföretag där andelsägaren själv är verksam i betydande omfattning gäller de begränsningar av löneunderlaget som anges i nämnda avsnitt.

Alternativt omkostnadsbelopp

Omkostnadsbeloppet får enligt 43 kap. 4 § IL beräknas enligt alternativa regler. Beräkningen kan ske antingen efter en indexuppräkning eller utifrån kapitalunderlaget i företaget. Det är således fråga om samma alternativa regler som vid bestämmande av gränsbeloppet för kvalificerad andel i fåmansföretag. Reglerna återfanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL och utgjorde då en del av de s.k. 3:12-reglerna. På grund härav är en stor del av förarbetena till de alternativa reglerna för beräkning av omkostnadsbeloppet hänförliga till tiden före införandet av lättnadsreglerna. De alternativa reglerna behandlas nedan i avsnitt 25.7 och 25.8.

Schablonmetoden

För andel som är marknadsnoterad får omkostnadsbeloppet beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader (48 kap. 15 § IL). RR har i dom den 28 juni 2004 (förhandsbesked) funnit att schablonmetoden inte är tillämplig vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp.

Underlag vid benefika fång

Kopplingen till kapitalvinstreglerna innebär att överlåtarens anskaffningsutgift får övertas vid benefika förvärv (prop. 1996/97:45 s. 57). Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång beräknas anskaffningsutgiften enligt 44 kap. 21 § IL. Därmed får anskaffningsutgiften fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden, som överlåtaren vid överlåtelsetidpunkten skulle ha fått använda sig av om han sålt aktierna.

Anskaffningsutgiften för andelar som erhållits vid uppskovsgrundande andelsbyten se avsnitt 25.6 nedan.

Nedan åskådliggörs schematiskt hur man beräknar det skattefria utrymmet på lättnadskvalificerad andel.

Underlaget för beräkning av lättnadsbelopp		**Räntan**				
Andelar Anskaffningskostnad för andelarna, för andelar som förvärvats före 1990 uppräknad med index + Ovillkorliga kapitalstillskott, för tillskott som gjorts före 1990 med indexuppräkning ELLER Som alternativ får anskaffningskostnad för andelar som anskaffats före 1992 bestämmas utifrån andelarnas kapitalunderlag* + Löneunderlaget + Kvarstående sparad lättnad	x	70 % av stats låne räntan	+	Kvarstående sparad lättnad	=	Lättnadsbelopp (utdelning som är skattefri)

*) till detta belopp får läggas kapitaltillskott som gjorts efter det bokslut beräkningen grundas på.¨

25.3 Sparat lättnadsutrymme

Om den lämnade utdelningen understiger beräknat lättnadsbelopp eller om utdelning inte lämnats sparas det outnyttjade beloppet till nästa år, sparat lättnadsutrymme (43 kap. 6 § IL). Det sparade lättnadsutrymmet ökar det lättnadsbelopp som beräknas för nästa år. Ett belopp motsvarande sparat lättnadsutrymme får även läggas till omkostnadsbeloppet vid beräkning av lättnadsbeloppet följande år.

Kvarstående outnyttjat sparat lättnadsutrymme får tillgodoräknas mot framtida kapitalvinst.

Benefika fång

Har andel bytt ägare genom benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, övertas sparat lättnadsutrymme av den nye ägaren, 43 kap. 7 § IL.

Andelsbyte Se avsnitt 25.6

Karaktärsbyte Upphör andel att vara lättnadskvalificerad och finns outnyttjad sparat lättnadsutrymme kvar, uppkommer frågan vad som händer med det sparade lättnadsutrymmet. Följande tre situationer kan beskrivas.

1. En lättnadskvalificerad andel marknadsnoteras (se avsnitt 25.5): Sparat lättnadsutrymme som finns kvar vid utgången av det tionde året efter det år då noteringen skedde läggs till anskaffningsutgiften för andelen (tröghetsregeln). Det betraktas därefter inte som sparat lättnadsutrymme utan som en del av anskaffningsutgiften.
2. Indirekt innehav av marknadsnoterade andel (se avsnitt 25.1.2): Det sparade lättnadsutrymmet som andelsägaren har vid tidpunkten då andelen upphör att vara lättnadskvalificerad får sparas. Det kan senare, utan tidsbegränsning, utnyttjas för att undanta kapitalvinst från beskattning vid en framtida avyttring av andelen. Detta sparade lättnadsutrymme kan däremot inte användas för att undanta utdelning från skatteplikt.
3. Andel i fåmansföretag som är kvalificerad och som marknadsnoterats före utgången av 1996 (se avsnitt 25.5): Det sparade lättnadsutrymme som finns kvar vid utgången av den tidsperiod som anges i övergångsbestämmelserna, längst t.o.m. 2006, faller bort och får varken användas vid utdelning eller kapitalvinst.

25.4 Skattefri del av kapitalvinst

Beräkningen av kapitalvinsten vid försäljning av en lättnadskvalificerad andel sker på samma sätt som vid vanlig andelsförsäljning. Vid försäljning av lättnadskvalificerad andel ska, på samma sätt som vid andra andelsförsäljningar, omkostnadsbeloppet beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 48 kap. 7 § IL.

Uppkommer kapitalvinst när lättnadskvalificerad andel säljs undantas ett belopp motsvarande kvarstående sparat lättnadsutrymme från beskattning (43 kap. 8 § IL). Det sparade lättnadsutrymmet kan endast undanta kapitalvinst från beskattning och således inte skapa en kapitalförlust, se dock nedan.

Avyttras andel efter årets utdelningstillfälle får även den del av inkomstårets kvarstående sparade lättnadsutrymme som är hänförlig till den avyttrade andelen beaktas vid beräkning av hur stor del av kapitalvinsten som ska undantas från skatteplikt (43 kap. 6 § IL jämfört med 9 § samma kapitel).

Andelsbyte

Se avsnitt 25.6.

Andelar i skalbolag

Skattefrihet för belopp motsvarande kvarstående sparat lättnadsutrymme gäller inte om kapitalvinsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet med stöd av de s.k. skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL (43 kap. 8 § IL).

Andel som upphört att vara lättnadskvalificerad

Upphör en andel att vara lättnadskvalificerad får i vissa fall kvarstående sparat lättnadsutrymme läggas till omkostnadsbeloppet, se avsnitt 25.3.

Kapitalförlust

Avyttras en lättnadskvalificerad andel och uppkommer det en nominell kapitalförlust faller eventuell sparat lättnadsutrymme hänförlig till andelen bort. Har däremot andelen marknadsnoterats och den tioåriga ”tröghetsperioden” gått till ända (se avsnitt 25.5) ska sparat lättnadsutrymme läggas till anskaffningsutgiften (43 kap. 9 § IL). Detta innebär att det i dessa fall kan uppkomma en kapitalförlust på grund av att lättnadsreglerna tillämpas (prop. 1996/97:45 s. 58).

Verklig förlust

I RÅ 1997 ref. 67 har RR i ett förhandsbesked prövat om uppburen utdelning som varit undantagen från beskattning ska reducera avdragsgill reaförlust vid avyttring av aktierna samt om lagen (1995:575) mot skatteflykt i dess lydelse t.o.m. den 31 december 1997 är tillämplig. Förutsättningarna i målet var följande: Den fysiska personen A avsåg att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och därefter avyttra bolaget. En del av utdelningen skulle bli undantagen från beskattning enligt dåvarande 3 § 1 a mom. SIL. Försäljningspriset förväntades understiga förvärvspriset med ett belopp som i stort motsvarade utdelningen. Aktieinnehavet var avsett att bli mycket kortvarigt. RR fann att mottagen skattefri utdelning inte ska beaktas vid beräkning av avdragsgill reaförlust enligt SIL. RR förklarade vidare att lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. RR som konstaterar att lättnadsreglerna syftar till att avkastning på i aktiebolag satsat kapital ska undantas från beskattning till den del den motsvarar en schablonmässigt beräknad avkastning på en riskfri placering av motsvarande kapital anförde bl.a. vidare.

> ”I den mån innehavstiden och den tid för vilken lättnadsbelopp beräknas stämmer överens finns därför ingen anledning att låta det förhållandet att utdelning tagits emot utan beskattning påverka avdraget för en realisationsförlust. Lättnadsbeloppet motsvarar då en schablonmässigt beräknad avkastning under innehavstiden och att denna avkastning delas ut är i och för sig inte ägnat att ge upphov till en realisationsförlust. I lagstiftningen regleras också det fallet att en aktie under samma beskattningsår har

innehafts av flera personer efter varandra. Med hänsyn till reglernas utformning bör det förhållandet att utdelning som är undantagen från skatteplikt erhållits på aktier som innehafts under endast en del av beskattningsåret inte i och för sig påverka avdraget för realisationsförlust enligt SIL.”

Skatteflykt

Vad gäller frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet konstaterade RR att det givetvis innebär en skatteförmån för sökanden att förfarandet skattemässigt sammantaget ger upphov till underskott trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust. RR fann att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för lättnadsreglerna.

25.5 Verkan av en marknadsnotering

Om ett aktiebolag marknadsnoterar sina aktier eller aktier av visst slag är enligt huvudregeln aktierna i bolaget inte lättnadskvalificerade. För att en marknadsnotering inte omedelbart ska medföra att skattefriheten för viss utdelning går förlorad har det införts en ”tröghetsregel” i 43 kap. 9 och 10 §§ IL. Regeln är tillämplig om företaget marknadsnoteras *efter utgången av 1996* (se nedan) och innebär att andelarna behåller sin karaktär av lättnadskvalificerade andelar till och med det tionde året efter det år då noteringen skedde. Detta gäller dock enbart andelar som har getts ut före tidpunkten för noteringen eller den tidigare tidpunkt då företaget inför en marknadsintroduktion, offentligt eller på annat sätt, till en vidare krets riktat inbjudan att förvärva andelar i företaget eller som har förvärvats med stöd av sådan andel.

För att andelar ska fortsätta att vara lättnadskvalificerade enligt tröghetsregeln gäller att de villkor som anges i 43 kap. 2 § 1 st. p. 2–4 IL för att en andel ska anses vara lättnadskvalificerad är uppfyllda (se avsnitt 25.1.2).

Tröghetsregeln innehåller tre undantag, 43 kap. 10 § IL. Den gäller inte för andelar i;

1. företag som är investmentföretag,
2. företag som någon gång under de fem år som föregått tidpunkten för marknadsnotering varit föremål för tidigare marknadsnotering eller
3. företag som någon gång under de fem år som föregått tidpunkten för marknadsnotering varit dotterföretag till ett marknadsnoterat företag.

Kvarstår sparat lättnadsutrymme vid utgången av det tionde året (tröghetsperioden) läggs detta till anskaffningsutgiften för ande-

len. Det betraktas därefter inte som sparat lättnadsutrymme utan ses som en del av anskaffningsutgiften.

Överlåts andel under ”tröghetsperioden” till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv upphör andelen att vara lättnadskvalificerad. Har en andel i stället övergått till en ny lättnadskvalificerad ägare genom benefikt förvärv, t.ex. arv eller gåva, fortsätter andelen att vara lättnadskvalificerad t.o.m. utgången av tröghetsperioden.

SRN har 1998-10-13 i ett (inte överklagat) förhandsbesked ansett att begränsningen i ”tröghetsregelns” tillämplighet, såvitt gäller förvärvstidpunkten av aktier vid en marknadsintroduktion, gäller enbart i det fall att aktierna givits ut av företaget inför en marknadsnotering. I ärendet hade aktierna förvärvats efter en inbjudan från ägarna i företaget före tidpunkten för notering. SRN fann att ”tröghetsregeln” var tillämplig på aktieförvärvet.

Bestämmelserna i 43 kap. 9 § IL omfattar inte det fall att en andel har upphört att vara lättnadskvalificerad på grund av företagets innehav av marknadsnoterad andel/aktie, se avsnitt 25.2.2. Eventuell kvarstående sparat lättnadsutrymme då andelen upphör att vara lättnadskvalificerad får dock användas för att undanta kapitalvinst från skatteplikt (prop. 1996/97:45 s. 58).

Marknadsnotering före 1997

Övergångs-bestämmelser

Enligt 4 kap. 67 § ILP gäller inte bestämmelserna i 43 kap. 9 § IL (tröghetsregeln) om ett företag har marknadsnoterats före år 1997.

Har ett fåmansföretag marknadsnoterats före år 1997 tillämpas bestämmelserna i 43 kap. 1–8 §§ IL, utom 2 § första stycket 1, på utdelning och kapitalvinst på sådan kvalificerad andel som avses i 57 kap. IL. Lättnaden medges dock längst till och med utgången av år 2006. Upphör andel att vara kvalificerad enligt 57 kap. IL före sist nämnda tidpunkt får lättnadsreglerna inte längre tillämpas. Lättnaden gäller således endast om utdelning eller kapitalvinst på andelen ska behandlas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL.

Övergångsregeln omfattar de fall då en andel fortsätter att vara kvalificerad enligt 57 kap. IL trots att fåmansföretaget har marknadsnoterats. Ett aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs är inte ett fåmansföretag (56 kap. 3 § IL). Sker marknadsnotering på annat sätt än genom börsnotering och är förutsättningarna i övrigt uppfyllda kan bolaget fortsätta att vara ett fåmansföretag. Utdelning och kapitalvinst på sådan kvalificerad andel omfattas i sådana fall enligt övergångsbestämmelsen av lättnadsreglerna längst till och med år 2006. Motsvarande gäller andelar i fåmansföretag som inte är aktiebolag.

Innebär marknadsnoteringen att ett företag upphör att vara fåmansföretag kan andel i företaget ändå anses vara kvalificerad under fem år efter det år företaget upphörde att vara fåmansföretag, 57 kap. 6 § IL. I detta fall innebär övergångsregeln att lättnadsreglerna kan tillämpas så länge andelarna är kvalificerade, dvs. längst till och med år 2001.

25.6 Andelsbyten

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar, SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15. Även bestämmelser som innebär att sparat lättnadsutrymme som belöper på de vid sådant andelsbyte avyttrade andelarna ska överföras och fördelas på mottagna andelar har införts, SFS 2004:1040, prop. 2003/04:33. Se Del 1 avsnitt 31.

Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 respektive 1 januari 2005 och tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. De nya bestämmelserna kan i vissa fall tillämpas retroaktivt om den genom andelsbytet avyttrade andelen var kvalificerad, se Del 3 avsnitt 10.7.

Sparat lättnadsutrymme

Sparat lättnadsutrymme ska fördelas på de vid andelsbytet mottagna andelarna, 43 kap. 7 § andra stycket IL och 48 a kap. 10 § andra stycket IL. Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, ska det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna, 48 a kap. 10 § tredje stycket IL. Det sparade lättnadsutrymmet kommer således att kunna utnyttjas först då de mottagna andelarna avyttras. Är de mottagna andelarna i ett marknadsnoterat företag kvalificerade, ska i stället det fördelade sparade lättnadsutrymmet beaktas vid beräkning av den kapitalvinst som ska fördelas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL när dessa andelar avyttras, 48 a kap. 10 § tredje stycket IL.

De nya bestämmelserna kan i vissa fall tillämpas retroaktivt om den genom andelsbytet avyttrade andelen var kvalificerad. Se Del 3 avsnitt 10.7.

Andelar med uppskov

För uppskovsbelopp som fördelats enligt de äldre reglerna före ikraftträdandet gäller de äldre reglerna även efter ikraftträdandet (övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143).

Till följd av utvidgningen av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten har bestämmelserna i 43 kap. 11 § och 49 kap. 32 § IL slopats.

Enligt 49 kap. 32 § IL i dess tidigare lydelse gäller att för andelar som erhållits genom uppskovsgrundande andelsbyte, ska vid beräkning av lättnadsbeloppet för de mottagna andelarna, anskaffningsutgiften minskas med ett belopp som motsvarar uppskovsbeloppet.

Bestämmelserna om andelsbyten behandlas i Del 1 avsnitt 31.

25.7 Andelar förvärvade före år 1990 (indexuppräkning)

Enligt 43 kap. 17 § IL får anskaffningsutgiften för andel anskaffad före 1990 räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret och fram till 1990. Det kan påpekas att någon indexuppräkning för tid härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningen begränsats till prisutvecklingen under 20 år. Uppräkning av anskaffningsutgiften får därför inte göras för tid som ligger före 1970. Vid nyemission ska anskaffningsutgiften räknas upp fr.o.m. emissionsåret (prop. 1990/91:54 s. 310). Ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före 1990 räknas inte in i andelens anskaffningsutgift vid indexuppräkning. De räknas i stället upp särskilt.

När anskaffningsutgiften indexuppräknas gäller även kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet beräknas således med utgångspunkt i den uppräknade anskaffningsutgiften för andelen (prop. 1995/96:109 s. 91).

Om andelarna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får uppräkningen ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräkningen ska följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräkning av anskaffningskostnaden för fastigheter vid reavinstbeskattningen. Någon årlig ändring av indextalet sker således inte. Nedan visas en tabell över indextalen.

Anskaffningsår	Uppräkningstal	Anskaffningsår	Uppräkningstal
1970	5,04	1980	2,08
1971	4,68	1981	1,86
1972	4,42	1982	1,71
1973	4,14	1983	1,57
1974	3,76	1984	1,45
1975	3,43	1985	1,35
1976	3,11	1986	1,30
1977	2,79	1987	1,25
1978	2,54	1988	1,18
1979	2,37	1989	1,11

25.8 Andelar förvärvade före år 1992 (kapitalunderlag)

25.8.1 Allmänt

För andelar som förvärvats före 1992 får i stället för huvudregeln användas ett ”kapitalvärde” som beräknas utifrån tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering, 43 kap. 18 och 19 §§ IL. Kapitalunderlaget utgörs av skillnaden mellan företagets tillgångar och skulder.

Utländsk juridisk person

I 43 kap. 18 § 3 st. IL anges att bestämmelserna inte gäller i fråga om andel i utländsk juridisk person. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 47 I, prövat om inskränkningen till svenska andelar strider mot EG-rätten. Omständigheterna i målet var följande. De fysiska personerna A och B (sökandena) ingick i en familj som tillsammans ägde samtliga andelar i ett danskt bolag med dotterföretag i olika länder. Deras andelar i det danska bolaget förutsattes vara kvalificerade. RR fann att förbudet att tillämpa kapitalunderlagsreglerna får anses försvåra etablering av företag i annan medlemsstat och därmed stå i strid med etableringsfriheten, artikel 43 EG, om det inte av särskilda skäl kan anses berättigat. Då det inte i målet framkommit någon omständighet som berättigade bestämmelsen fann RR att det stred mot nämnda artikel att inte medge sökandena rätt att tillämpa kapitalunderlagsregeln. RR återförvisade till SRN frågan hur bolagets innehav av aktier i utländska dotterbolag ska beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. SRN:s avgörande i sist nämnda fråga redovisas nedan.

Det framräknade kapitalunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i bolaget.

En förutsättning för att andelsägaren ska få använda kapitalvärdet är att han använder det för samtliga sin andelar i bolaget som han förvärvat före ingången av 1992 (43 kap. 18 § 2 st. IL).Någon indexuppräkning får inte göras på kapitalvärdet.

Nyemission 1992

Har nyemission gjorts under 1992 kan det vid emissionen tillskjutna kapitalet, beroende på vilket räkenskapsår bolaget har, ingå i det framräknade kapitalunderlaget.

RR har i dom den 20 september 2004 tagit ställning till hur ”kapitalvärdet” ska beräknas i fall där nyemission gjorts under 1992. Förutsättningarna i målet var följande. Den fysiska personen A innehade 2 100 aktier av de sammanlagt 3 500 aktierna i X AB. Vid en nyemission under 1992 förvärvade A ytterligare

2 100 aktier. Under 1994 sålde A sina aktier i X AB. RR som ansåg att de under 1992 nyemiterade aktierna skulle behandlas som om de förvärvats före 1992 angav bland annat följande.

> Enligt tidigare praxis ansågs aktier erhållna vid ny- eller fondemission på grundval av tidigare aktieinnehav förvärvade vid samma tidpunkt som moderaktierna. I det system som införts med 1990 års skattereform saknar frågan betydelse. För vissa särskilda fall finns en reglering (jfr 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL, numera 57 kap. 6 § IL; jfr också de nyinförda reglerna i 24 kap. 22 § och 25 a kap. 6 § IL). Någon generell reglering finns emellertid inte och inte heller har någon praxis etablerats. Det finns därför utrymme att vid tillämpning av alternativregeln hantera under år 1992 nyemitterade aktier så att slutresultatet blir materiellt tillfredsställande. Detta resultat nås i det aktuella fallet om också de nyemitterade aktierna behandlas som om de förvärvats före ingången av år 1992.

Kapitaltillskott

Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före det bokslut beräkningen grundas på (43 kap. 18 § 1 st. IL, prop. 1995/96:109 s. 92).

25.8.2 Beräkning av kapitalunderlaget

Reglerna om beräkning av kapitalunderlaget finns i 43 kap. 18–27 §§ IL. Underlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering. I de fall två räkenskapsår taxeras 1993 beräknas kapitalunderlaget med hänsyn till förhållanden vid utgången av det senare (prop. 1993/94:234 s. 123). Taxerades inte företaget 1993 utgår man i stället från det bokslut som taxerades 1992.

Som huvudregel gäller att tillgångar och skulder ska tas upp till de skattemässiga värden som gäller vid 1993 års inkomsttaxering, 43 kap. 20 § IL. Det finns emellertid specialbestämmelser för vissa slag av egendom i 20–24 §§ samma kapitel.

Tillgångar

Andelar i dotterföretag

Andelar i svenska dotterföretag, utom handelsbolag, ska tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som motsvarar moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget (43 kap. 21 § IL). Är kapitalunderlaget i dotterföretaget negativt utgör värdet på dotterbolagsandelarna en avdragspost vid beräkningen av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/ 94:234 s. 124).

SRN har den 15 maj 2001 i ett från RR återförvisat mål (förhandsbesked), se RÅ 2000 ref. 47 I ovan, tagit ställning till tillämpning av den numera upphävda KapUL på utländska dotterföretag. SRN fann att sökandena (de fysiska personerna A och B) får vid beräkning av kapitalunderlaget tillämpa 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) som om samtliga dotterföretag hemmahörande inom EES-området varit svenska.

SRN konstaterade, att enligt 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) gäller att andelar i svenska dotterföretag som inte är handelsbolag ska tas upp till ett värde som till så stor del motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget. Vid värdering av andra tillgångar än som avses i 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) ska enligt 6 § 5 KapUL dessa tas upp till skattemässiga värden. SRN angav, att ”(T)illämpningen av dessa regler skulle emellertid kunna leda till att andelar i ett utländskt dotterföretag kommer att värderas lägre än vad som skulle bli fallet om dotterföretaget varit svenskt. I förlängningen skulle detta leda till ett högre skatteuttag hos ägare av andelar i företag med utländska dotterföretag. Sökandena bör därför beträffande andelar i dotterföretag hemmahörande inom EES-området anses berättigade att tillämpa 5 § KapUL istället för 6 § 5 KapUL.

Om sökandena väljer att tillämpa 5 § KapUL får av det anses följa att värderingen av andelarna i dotterföretagen ska ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag. Detta innebär bl.a. att någon rätt att för vissa dotterföretag i stället använda värderingsregeln i 6 § 5 KapUL inte föreligger. Värderingen enligt KapUL ska ske med tillämpning svenska regler (jfr RÅ 1992 ref. 94). Det förhållandet att svenska regler ska tillämpas strider inte mot EG-rätten.”

Alternativregel

Enligt 43 kap. 22 § IL får fastighet som var kapitaltillgång och som förvärvats före utgången av 1990 tas upp till ett alternativt värde. Om den skattskyldige så önskar anses fastigheten anskaffad den 1 januari 1991. Anskaffningsutgiften vid nämnda tidpunkt anses motsvara viss andel av det för 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982–1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses för:

1. småhusenheter, 70 % av taxeringsvärdet
2. hyreshusenheter, 60 % av taxeringsvärdet
3. industrienheter, 75 % av taxeringsvärdet
4. lantbruksenheter, 100 % av taxeringsvärdet.

Har anskaffningsutgiften beräknats enligt alternativregeln ska denna i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 % härav. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier eller om fastighetens värde minskat pga. brand eller andra orsaker (prop. 1993/94:234 s. 125).

Med värdeminskningsavdrag avses även liknande avdrag såsom skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt sådana belopp varmed ersättningsfonder eller andra liknande fonder tagits i anspråk.

Andel i handelsbolag

Andel i handelsbolag som är kapitaltillgång tas upp till delägarens justerade anskaffningsutgift för andelen, beräknad enligt 50 kap. 3–6 §§ IL (43 kap. 20 § IL).

Skulder

Surv

Som skuld ska tas upp 28 % av belopp som svarar mot avsättningen till skatteutjämningsreserv ("Surv") enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Har företaget gjort survavsättning vid 1994 års taxering får i stället som skuld tas upp 28 % av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst ska återföras till beskattning vid 1995–2002 års taxeringar, dvs. 90 % av skatteutjämningsreserven taxeringsåret 1993 plus eventuell ökning av avsättningen från 1993 års taxering till 1994 års taxering. Om avsättningen vid 1994 års taxering understiger den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering ska emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget (43 kap. 24 § IL).

I samband med att lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv ändrades infördes en övergångsbestämmelse i KapUL. Enligt övergångsbestämmelsen skulle vid 1995 års taxering hänvisningen till survåterföringslagen, enligt ovan, avse lagen i dess lydelse t.o.m. den 30 december 1994. Som huvudregel gällde enligt survåterföringslagen i dess nämnda lydelse att hälften av survavsättningen vid 1994 års taxering (1993 års bokslut) skulle återföras till beskattning vid 1995–2000 års taxeringar. Detta innebär att det värde på skulden som tagits upp på avsättning till surv vid 1995 års taxering inte kan användas vid 1996 och senare års taxeringar om den aktuella regeln tillämpas.

Exempel

Ett AB har vid 1993 års taxering avsatt 200 000 kr till surv och vid 1994 års taxering 250 000 kr. Som skuld ska tas upp 28 % av 200 000 kr dvs. 56 000 kr eller 28 % av [(200 000 x 90 %) + 50 000] dvs. 64 400 kr.

Vidare ska som skuld även tas upp 28 % av

- uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och
- belopp som har avsatts till ersättningsfond och liknande fond.

Som skuld räknas även avsättning för framtida utgifter till den del avdrag gjorts vid beskattningen. Härmed avses exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Aktieägartillskott

Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked uttalat att ett villkorat aktieägartillskott, vilket inte skuldförts i räkenskaperna, vid beräkning av kapitalunderlaget enligt KapUL inte ska räknas som skuld. Nämnden fann vidare att återbetalning av tillskottet ska anses utgöra vinstutdelning vid tillämpning av 10 § KapUL (nu 43 kap. 26 § IL).

25.8.3 Justering av kapitalunderlaget

Kapitalunderlaget ska justeras i vissa fall. Bestämmelserna finns i 43 kap. 24–27 §§ IL

Av 43 kap. 24 § IL framgår att kapitalunderlaget i visst fall ska justeras med anledning av vid 1994 års taxering gjord avsättning till skatteutjämningsreserv, se ovan avsnitt 25.9.2.

Kapitalunderlaget ska minskas med vinstutdelning som företaget lämnat för det räkenskapsår som ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget ska justeras i följande fall där belopp betalas ut efter tidpunkten för beräknandet av underlaget.

- Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än det som utgör grund för beräkning av kapitalunderlaget ska minska kapitalunderlaget till den del utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår bolaget i en koncern sker jämförelsen med fastställd koncernbalansräkning.
- Har utbetalning gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden ska kapitalunderlaget minskas med motsvarande belopp om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår vilket ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.
- Kapitalunderlaget i en ekonomisk förening ska minskas med belopp som svarar mot utbetalning enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid

återbetalning av överskjutande medlemsinsatser om utbetalningen skett efter det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Justering för utdelningar och andra utbetalningar som skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades ska göras först efter den utbetalning som medför justeringen. Det nya kapitalunderlaget tillämpas därmed för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer först efter den utbetalning som föranlett justeringen, 43 kap. 27 § IL.

Exempel

Ett AB har kalenderår som räkenskapsår. Kapitalunderlaget per 1992-12-31 är 100. Nettovinsten för 1998 är 8, för 1999 10 och för 2000 12. Utdelning lämnas under 1999 med 10, under 2000 med 14 och under 2001 med 15. Kapitalunderlaget för beräkning av lättnadsbeloppet blir enligt 43 kap. 25–27 §§ IL

1999 (tax. 2000) 100 - (10 - 8) = 98
2000 (tax. 2001) 98 - (14 - 10) = 94
2001 (tax. 2002) 94 - (15 - 12) = 91
...
...

25.9 Löneunderlag

Till omkostnadsbeloppet för andelen får läggas ett löneunderlag, 43 kap. 4 § IL. Detta gäller oavsett vilken regel som använts för beräkning av omkostnadsbeloppet. Bestämmelserna om beräkning av löneunderlaget finns i 43 kap. 12–16 §§ IL.

Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i företaget, 43 kap. 14 § IL. Löneunderlaget bör fördelas på de andelar som fanns i företaget vid tidpunkten då utdelningen beslutades. Har utdelning inte lämnats av företaget bör löneunderlaget fördelas på de andelar som fanns i företaget vid utgången av året efter det år för vilket löneunderlag beräknas (RSV 2001:19).

Beräkning

Enligt 43 kap. 12 § IL beräknas löneunderlaget på ersättning (löner, förmåner och andra ersättningar) som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. SAL eller särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL) och som under kalenderåret före delägarens inkomstår har utgått till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag. Det är således ersättningar under kalenderåret 2003 som ligger till grund för det lönebaserade tillägget till underlaget för beräkning av lättnadsbeloppet under 2004. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så stor del av beloppet räknas med som svarar mot moderföretagets

andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget.

Vid tillämpning av löneunderlagsregeln kan således enligt lagtexten endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter beaktas. I RÅ 2000 ref. 47 I och II (förhandsbesked) har RR tagit ställning till frågan om denna begränsning strider mot EG-rätten. I målen var det fråga om koncerner med såväl svenska som utländska bolag. RR konstaterade att löneunderlagsregelns utformning innebär att utdelning som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en ökad beskattning. Några omständigheter som kan göra särregleringen berättigad förelåg inte enligt RR:s mening. Därmed ansåg RR att löneregeln står i strid med etableringsfriheten i artikel 43 EG. RR förklarade att ersättningar till anställda inom den Europeiska gemenskapen får beaktas utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter. I mål II prövade RR också frågan om spärregeln i 3 § 12 d mom. 2 st. SIL (nu 43 kap. 15 § IL, se nedan) var förenlig med EG-rätten. X och Y ägde tillsammans med en syster samtliga aktier i X AB. Y som var verksam i X AB:s tyska dotterföretag ställde frågan om han fick beakta sin i Tyskland beskattade lön som jämförelselön enligt 3 § 12 d mom. 2 st. SIL. RR som fann att även kopplingen i spärregeln till svenska arbetsgivaravgifter strider mot artikel 43 EG förklarade att ersättning till Y får beaktas vid tillämpning av spärregeln.

På motsvarande sätt har RR i RÅ 2000 ref. 38 funnit att det förhållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas enligt (nu mera upphävda) 3 § 1 b mom. jämfört med 3 § 12 d mom. SIL strider mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG. Målet gällde utdelning på aktier i ett finskt företag med dotterföretag i Finland, Sverige och övriga världen. RR förklarade att sökanden vid tillämpning av löneregeln får beakta ersättningar till anställda i företag inom den Europeiska gemenskapen utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

Med dotterföretag bör avses sådan juridisk person som enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL utgör dotterföretag. SRN har i ett av RR den 26 maj 2004 fastställt förhandsbesked ansett att det är inget som hindrar att den dubbla koncerntillhörighet som kan uppkomma enligt 1 kap. 5 § ABL får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. SRN fann att ersättningar som utgått till arbetstagare i dotterföretag med dubbel koncerntillbehörighet kunde fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget.

Dotterföretag under året

RR har i RÅ 2003 ref. 44 funnit att ersättningar som utbetalats i dotterföretag som inte ägdes under året före beskattningsåret inte får ingå i löneunderunderlaget.

Dotterföretag ägt under del av året

Har ett dotterföretag ägts under del av kalenderår för vilket löneunderlaget beräknas bör endast ersättningar som avser denna tid få räknas med. Förvärvar ett moderbolag andelar i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras andelar i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

Exempel

År 1

AB A avyttrar den 1 september sitt helägda dotterföretag AB B till AB C. Under året har AB B utbetalt ersättningar till anställda med 1 000 000 kr varav 600 000 kr under tiden 1.1–30.8.

År 2

Vid beräkning av löneunderlagen i AB A respektive AB C hänförs 600 000 kr till AB A och 400 000 kr till AB C.

Ersättningar till arbetstagare som innehar sådan kvalificerad andel som avses i 57 kap. IL och som getts ut av företaget får inte räknas med (43 kap. 13 § 2 IL). Det samma gäller vid innehav av sådan andel som getts ut av ett annat företag inom samma koncern. Däremot får ersättning som betalas ut till närstående som inte själv är sådan delägare som omfattas av reglerna i 57 kap. IL räknas in i underlaget.

Ersättningar till anställda får inte räknas med till den del de täcks av statligt bidrag för lönekostnader. Betalas ett statligt bidrag ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget räknas av mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka (RSV 2001:19).

Överstigande 10 prisbasbelopp

Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger 10 gånger det prisbasbelopp som gällde året före delägarens inkomstår, 43 kap. 14 § IL. De ”första” 10 basbeloppen berättigar således inte till något tillägg.

Det beräknade löneunderlaget ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Spärrar på individnivå

När det gäller andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. IL finns det två spärrar på individnivå som gäller för andelsägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i dess dotterföretag, 43 kap. 4 § 3 st. IL. Spärrarna innebär dels ett krav på att sådan andelsägare ska ha tagit ut en viss lägsta

ersättning (43 kap. 15 § IL), dels ett tak för det sammanlagda löneunderlaget (43 kap. 16 § IL). Passiv andelsägare som är närstående till en aktiv delägare omfattas således inte av spärrarna.

En andel kan vara kvalificerad enligt bestämmelserna i 57 kap. IL även om ett koncernförhållande inte föreligger. För att spärrarna ska vara tillämpliga gäller att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i företag inom koncernen. Om andelsägaren varit verksam i annat företag än koncernföretag aktualiseras inte spärrarna.

1. Har andelsägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller dess dotterföretag får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om han erhållit sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av socialavgifter eller särskild löneskatt med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av:

- 120 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en enskild arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget, och
- ett belopp som motsvarar 10 gånger prisbasbeloppet enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

Om ersättning till anställda i dotterföretag räknas in i underlaget ska jämförelsen även avse den högsta ersättning som betalats ut till anställd i dotterföretaget.

Se RÅ 2000 ref. 47 II ovan angående kopplingen till svenska arbetsgivaravgifter och EG-rätten.

Har andelen förvärvats under året närmast före beskattningsåret och har andelsägaren varit verksam i företaget under endast del av året får, enligt Skatteverkets uppfattning, någon proportionering inte ske med avseende på kravet om ersättning som motsvarar 10 basbelopp (SOU 1996:119 s. 101). Något hinder torde däremot inte föreligga mot att ersättning som andelsägaren erhöll från företaget under den del av året som ligger före andelsförvärvet får räknas med vid jämförelsen. Motsvarande torde gälla 120 % regeln. Jämförelsen bör således ske på årsbasis utan proportionering med hänsyn till att kvalificerad andel (57 kap. IL) endast innehafts en del av året.

2. För sådan andelsägare som omfattas av spärrarna i punkt 1 ovan får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga 50 gånger sådan i samma punkt nämnd ersättning som andelsägaren för året före beskattningsåret erhållit från företaget eller dess dotterföretag.

Begränsningen innebär att löneunderlaget för andelsägarens samtliga andelar i företaget läggs samman och jämförs mot 50 gånger den ersättning som denne erhållit. Överstiger löneunderlaget takbeloppet förhindras inte tillämpningen av löneregeln, men däremot begränsas det belopp som kan utnyttjas.

Löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret (prop. 1993/94:234 s. 93). Således torde ersättning till andelsägare som omfattades av reglerna i 57 kap. IL under ”löneåret” inte kunna ingå i löneunderlaget även om denne avyttrat andelarna i företaget före utdelningstillfället.

Till följd av kopplingen till den enskilde delägarens ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fåmansföretag får öka sitt underlag för lättnadsbeloppet med ett lönebaserat tillägg, medan andra delägare i samma fåmansföretag inte får det. Eftersom löneunderlaget beräknas per andel kan det löneunderlag som belöper på andelarna hos en delägare, som inte kan utnyttja underlaget, inte heller utnyttjas av andra delägare.

26 Kapitalvinst m.m. – allmänt

41 kap. 1 och 2 §§ IL
42 kap. 1 § IL
44 kap. IL
48 § 5 mom. UBL
prop. 1989/90:110 del I s. 390–399, 400–401, del II s. 30–133, SkU30
prop. 1991/92:60
prop. 1992/93:50
SOU 1989:33 del II
prop. 1992/93:131
prop. 1993/94:50
prop. 1993/94:234
prop. 1994/95:209, SkU 94/95:30
prop. 1999/2000:2, del 1, s. 481f, 505f, 508f, del 2, s 518–545

Sammanfattning

Vad beskattas?

Alla avyttringar utanför näringsverksamhet kapitalvinstbeskattas oavsett hur egendomen förvärvats och oavsett innehavstid.

Vad är avyttring?

Med avyttring avses försäljning, byte eller liknande överlåtelse av egendom (44 kap. 3 § IL). Såsom skattepliktig avyttring anses däremot inte när någon överlåter egendom som gåva eller vid arv eller bodelning (benefika fång).

Vissa åtgärder jämställs med avyttring (44 kap. 4–10 §§ IL). Så är fallet när en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats eller – beträffande utgivna värdepapper – det företag som gett ut värdepappret upplöses genom konkurs eller träder i likvidation. Värdepappret anses dock avyttrat redan när utgivaren försätts i konkurs om det är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller motsvarande utländskt företag om det hör hemma inom EU/EES-området. Detsamma gäller om ett svenskt eller utländskt bolag upplöses genom fusion.

Om den skattskyldige vill, kan han i vissa fall skatta av kapitalvinsten på egendom som överförs till näringsverksamhet.

Uppskov

I vissa fall kan uppskov med beskattningen medges. Se avsnitt 29 beträffande fastigheter och bostadsrätter och avsnitt 31 beträffande andelar.

Anstånd

Vid försäljning av fastighet, bostadsrätt eller aktier i fåmansföretag finns vissa möjligheter till anstånd med erläggande av kvarskatten. Se avsnitt 5.6.2.1.

Hur beräknas vinsten?

Intäkten utgörs av den avtalade ersättningen för egendomen. Avdrag får göras för alla omkostnader som t.ex. anskaffnings- och förbättringsutgifter. 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

Kapitalvinster är som huvudregel skattepliktiga fullt ut. Det innebär att beskattning sker med 30 % av vinsten.

Kapitalförluster – 70 %

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.

Verkliga kapitalförluster

Avdrag medges endast för verkliga kapitalförluster och de godtas således inte i de fall motprestation saknas helt eller delvis, såsom vid gåva eller då förlusten beror på att en hyresrätt erhållits. De får inte heller vara personliga levnadskostnader.

Kapitalförluster får inte sparas

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. Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 1 funnit att försäljning av en kapitalförsäkring var en avyttring som skulle kapitalvinstbeskattas. Alla kapitalförsäkringar är emellertid inte överlåtbara genom försäljning utan en del får bara överlåtas genom vissa benefika rättshandlingar. 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, då de ses som privata levnadskostnader (52 kap. 5 § 2 st. IL). Jfr avsnitt 26.3.3.

Näringsverksamhet

Till intäkt av kapital räknas sådana vinster som inte ska hänföras till näringsverksamhet eller tjänst (41 kap. 1 § 2 st. och 13 kap. 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 2, avsnitt 17.8).

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).

För *aktiebolag* och *övriga juridiska* personer utom dödsbon, se avsnitt 1.1.1 och del 2, avsnitt 27.

Tjänst

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, kapitel 10) och på andelar i handelsbolag (avsnitt 21.2).

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. 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 Aa78).

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. Se 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 kapitel 31).

I RÅ 2002 ref. 107 har Regeringsrätten emellertid funnit att om ett värdelöst villkorat aktieägartillskott har omvandlats till ett ovillkorat sådant så har något tillskott inte skett. En förutsättning för att byte ska föreligga torde därför vara att bytet innebär att värden överförs i båda riktningarna.

Konkurs, likvidation, fusion

Avyttring anses också föreligga när svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). I RÅ 2002 ref. 105 fann Regeringsrätten att tillämpning av bestämmelserna kan komma ifråga även i det fallet att ett handelsbolag 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.

Regeringsrätten 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. Regeringsrätten har i en dom den 22 december 2004, mål nr 8088-03, 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.

Vid konkurser så presumeras att förlusten är definitiv redan vid konkursinträdet. 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 § IL).

T.o.m. den 31 december 1994 gällde även för svenska aktiebolag vid konkurs att en avyttring ansågs föreligga först i och med att bolaget upplösts. Detta innebar att avdragsrätten inträdde först

när konkursen hade avslutats eller bolaget hade upplösts genom likvidation. Vid konkurs som påbörjats efter 1993 gäller som nämnts numera att avyttring anses föreligga redan när det företag som givit ut instrumentet har försatts i konkurs. Om en konkurs påbörjats före 1994 men inte avslutats senast under 1993 anses avyttringen ha skett per den 1 januari 1994 (övergångsbestämmelserna p. 12 till SFS 1993:1543). Avdrag för sådan förlust kunde därför medges endast vid 1995 års taxering.

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 skrivelse 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 istället yrkas det år då bolaget är upplöst enl. 44 kap. 8 § 1 st. p. 2 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. Se vidare avsnitt 30.2.

Vid likvidation gäller att avdrag för förlust medges först när 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).

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 § IL).

Regeln om förlust vid konkurs gäller inte bara för aktier utan för alla finansiella instrument, 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.).

Fr.o.m. den 1 januari 1993 gäller reglerna också för förluster på andelar och andra finansiella instrument som getts ut av en eko-

nomisk förening (prop. 1992/93:131 s. 47).

Ombildning ekonomisk förening

Om däremot en ekonomisk förening ombildas till aktiebolag där den skattskyldiges andelar i den ekonomiska föreningen ersätts av aktier i aktiebolaget, anses andelarna inte avyttrade enligt 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.

Option förfaller

Med avyttring jämställs också att en option förfaller utan att utnyttjas. 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 kapitel 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 finansiellt instrument för förvärv av aktier eller annan egendom, sker ingen kapitalvinstbeskattning. Detta har gällt tidigare och framgår nu av 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. Även gåvobeskattning kan i vissa fall komma ifråga.

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 ett konvertibelt skuldebrev enligt 5 kap. ABL 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 I 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 2004, avsnitt 18.5.

26.2.2 Skattskyldighetens inträde – Avyttringstidpunkten

Avyttringsdagen

Skattskyldighet för vinst och avdragsrätt för förlust inträder när egendomen avyttras (44 kap. 3 § 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, se dock förlust vid konkurs och likvidation, avsnitt 26.2.1.

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 tilläggsköpeskillingen kan beräknas (44 kap. 28 § IL). Det bör noteras att beskattning för tilläggsköpeskilling inte förutsätter 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 beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

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).

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.

Optioner

Bestämmelser om uppskjuten beskattning finns för optioner, terminer i form av finansiella instrument och blankningsaffärer, se avsnitt 38 och 39.

26.3 Beräkning av skattepliktig kapitalvinst/avdragsgill kapitalförlust

26.3.1 Beräkningen

Kapitalvinster och kapitalförluster

Vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust redovisas som försäljningsintäkt den avtalade ersättningen för den avyttrade egendomen efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter (44 kap. 13 § 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 inräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

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 anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument 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.

Eftersom bestämmelserna framför allt tillämpas på delägarrätter, behandlas de närmare under avsnittet 30.3 om kapitalvinst på aktier o.d.

Schablonmetoden

För marknadsnoterade aktier o.d. får 20 % av försäljningspriset användas som alternativt anskaffningsvärde (schablonregeln). Detta gäller dock inte för optioner, terminer och inte heller för teckningsrätter och delrätter, som erhållits på grund av aktieinnehav. Dessa anses nämligen förvärvade utan kostnad (48 kap. 15 § IL). Schablonregeln kan inte beräknas på aktiernas värde vid förvärvstillfället (prop. 1989/90:110 s. 710).

Benefikt fång

Om skattskyldig förvärvat den avyttrade egendomen genom benefikt fång, anses den erhållen genom det onerösa fång som skett närmast dessförinnan (kontinuitetsprincipen), se 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.

Har marknadsnoterad aktie eller annat marknadsnoterat värdepapper erhållits som arv eller gåva, kan det ibland vara svårt att känna till den faktiska anskaffningskostnaden. Det enda man med säkerhet känner till, är att kostnaden inte kan ha varit noll kr. 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 (prop. 1975/76:180, s. 157). Beträffande nyare förvärv (1990-talet och senare) går det att få fram förvärvstidpunkten genom sitt kontoförande institut (bank) om man har värdepapperskonto (VP-konto) alt. depåbank eller fondkommissionär om man har depåkonto. Man kan inte längre vända sig till VPC för att få uppgifter om förändringar på sitt VP-konto.

När man fått reda på förvärvstidpunkten kan sedan 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.

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.

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.

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 annan egendom.

Blandade fång – gåva

Har egendom avyttrats till ett pris som understiger marknadsvärdet och gåvoavsikt föreligger, utgör mellanskillnaden gåva. Transaktionen utgör då delvis köp och 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). 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.

Det saknar betydelse för den inkomstskatterättsliga bedömningen om gåvoskatt erlagts eller inte.

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.

Ränte-kompensation

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). Genom 1990 års skattereform infördes en bestämmelse med innebörd att sådan ersättning för upplupen ränta ska ingå i kapitalvinstberäkningen. Den utgjorde en del av försäljningspriset för säljaren och en del av anskaffningskostnaden för köparen.

– förvärv 1991–1993

Detta innebär att den som köpt sådant skuldebrev under denna tidsperiod inte medgetts avdrag för den erlagda räntekompensationen såsom för ränta. För skuldebrev, som förvärvats under denna tid men avyttrats därefter gäller därför att erlagd räntekompensation fortfarande utgör del av anskaffningsvärdet (övergångsbest. p. 10 till SFS 1993:1543, 65 § ILP).

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 marknadsnoterad fordran behandlas som ränteintäkt resp. ränteutgift. Se avsnitt 24.3.1.

Beträffande vinstandelsbevis är emellertid hela eller en del av avkastningen knuten till bolagets resultat och kan inte beräknas löpande under året. Räntekompensation utgår då inte för denna del.

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 kapitel 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.

Regeringsrätten 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 Regeringsrätten 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 i stället skett i svenska kronor ska erlagt belopp anses som anskaffningsutgift (RÅ 2001 ref. 57). Någon omvärdering 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.

Om emellertid 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.

Utdelning, ränta

Om en aktieägare eller skuldebrevsinnehavare förvärvat egendom till underpris från bolaget/låntagaren utgörs anskaffningsvärdet av vad som faktiskt erlagts för egendomen med tillägg för vad som utgjort utdelning eller ränta.

26.2.3 Hur stor del är skattepliktig/avdragsgill?

Kapitalvinster

Kapitalvinster är normalt skattepliktiga fullt ut. Några undantag finns dock. Så är t.ex. vinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter endast skattepliktig till viss del, se avsnitten 27 och 28.

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. Bestämmelserna blir då tillämpliga.

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 Regeringsrättens 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 Regeringsrättens 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 (Handledning i 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. 28–30 §§ IL
26 kap. IL
29 kap. IL
31 kap. IL
45 kap. IL
50 kap. 5 § IL
Ikraftträdandelagen, övergångsbest.till 44 kap, 68 och 70 §§ IL
Ikraftträdandelagen, övergångsbest.till 45 kap, 72 § IL
Prop. 89/90:110, prop. 90/91:54

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

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 § st. 3 IL). Se vidare i handledningen i internationell beskattning. Beträffande avyttringspris i utländsk valuta, se 44 kap. 16 § IL.

Avyttring

Med avyttring avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (44 kap. 3 § IL). Andra exempel på sådan överlåtelse är apport, expropriation, delavyttring, upplåtelse av nyttjanderätt 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.

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

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

privatbostad

ske efter den nye ägarens förhållanden. Om den nye ägaren använder fastigheten på sådant sätt att fastigheten ej 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 § st. 2 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 parterna till lika delar 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, samt den dolde ägaren ska också 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.

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 taxeringsvärde/ marknadsvärde 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.

Arvs- och gåvobeskattningens regler avviker

De inkomstskattemässiga reglerna om det värde som skall användas vid bedömningen om en överlåtelse utgör köp eller gåva, avviker från arvs- och gåvobeskattningens regler om vilket värde som skall 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 utgör 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, skall 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).

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

Mot bakgrund av sjunkande fastighetsvärden, 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, 1942 Fi 1040 och RSV FB Dt 1977:10).

Frågan om dödsbodelägares förvärv av fastighet skett genom köp eller på grund av arv genom arvsskifteslikvid 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 arvsskiftet, men eftersom fastigheten ingick som en del i arvsskifteslikviden 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 arvsskiftes-handlingen, 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 27.5 och avsnitt 27.4.

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 avyttrings tidpunkt 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 §, 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
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 nr 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.

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 minimal 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 verklig förlust specificerats ytterligare. Där föreskrivs nämligen att vid beräkningen ska 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 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 § st. 1 IL

Särskild beräkning per avyttrad fastighet

”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 § st. 2 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.

Reglerna innebär dessutom att den inkomstskattemässiga klyvningen som skett vid den löpande beskattningen av en jordbruksfastighet även ska gälla vid kapitalvinstberäkningen.

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 § st. 1 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 fastighet/er 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 ska mer än 50 % av taxeringsvärdet för den avyttrade fastigheten 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 § st. 2 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 årsskiftet 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 § st. 2 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 istället 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 taxeringsenhet 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.

Försäljnings-utgifter

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 och annat som säljaren haft för försäljningen t.ex. utgifter för fondstämpel, korrespondens, telefon och porto, allt under förutsättning att utgifterna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla.

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 ekonomiskt 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.

Ersättningar som inte ingår i försäljningsintäkten

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 sid. 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.

1. 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.

2. 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

Privatbostadsfastighet

I inkomstslaget kapital är 2/3 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 marköverföring. 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 § st. 1 IL).

Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kr, tas endast upp så stor del av hela kapitalvinsten, som ersättningen i pengar, minskat med 5 000 kr, utgör av den totala ersättningen, minskat 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 § st. 2 IL*
>
> ”Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kronor utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen minskad med 5 000 kronor. Större belopp än den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kronor 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 kronor. 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 kronor 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 vid As inköp år 1 av fastigheten 6 250 kr belöpt 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 för år 5 ta upp 3 658 kr av den kontantersättning om 10 000 kr som han fått vid fastighetsregleringen.

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 naturvårdslagen 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 aug 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, tillväxtförlust och rotstående skog sker beskattning däremot som inkomst av näringsverksamhet.

Avser upplåtelsen en privatbostadsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser t ex flyttning av staket, ny gårdsinfart o dyl., 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.

Allframtids-upplåtelse 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 § st. 1 IL).

Allframtidsupplåtelse och ersättning för avyttrade skogsprodukter

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelsen fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Resten av ersättningen., 40 %, tas upp som skogsinkomst i näringsverksamheten (45 kap. 8 § st. 1 IL).

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 § st. 2 IL).

Bestämmelserna om vinstberäkning vid avyttring av fastighet som tidigare under innehavet ingått i en gemensam taxeringsenhet gäller även vid allframtidsupplåtelser (45 kap. 9 och 4 §§ IL), se avsnitt 27.2 Beräkningsenhet.

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 omkostnads-beloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för fastigheten och förbättringsutgifter under innehavstiden (44 kap. 14 § IL). Om fastigheten när den förvärvades var ersättningsbostad för en tidigare innehavd fastighet eller bostadsrätt gäller följande. Om uppskov medgavs med beskattning av vinsten när den föregående bostaden avyttrades, ska anskaffningsutgiften minskas, se vidare nedan. I omkostnadsbeloppet får inte heller inräknas utgifter som täckts genom näringsbidrag eller statliga eller kommunala bidrag.

Anskaffnings-utgiften

Anskaffningsutgiften är köpeskillingen för småhuset samt inköpsprovision, stämpelskatt, lagfartskostnader, inteckningskostnader för köpeskillingsreverser o.d. (44 kap. 14 § IL).

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.

Inteckningskostnden 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 Styrsignal 2004-09-24 dnr 130 568631-04/113 : Kapital – Inteckningskostnader i fastighet)

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 övergångsbestämmelsen till 45 kap. 72 § IL, 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 bostadsrättsförening

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).

Ersättningsfond för mark/ kapitalvinst

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. (45 kap. 18 § IL).

Ej återförda värdeminskningsavdrag och liknande vid karaktärsbytet till privatbostadsfastighet

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. Detta är en följd av att sådana inventarier ej heller 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 27.5.11.

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 genomköp eller byte eller därmed jämförligt förvärv (44 kap. 21 § st. 1 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

27.7.3.1 Förbättringsutgifter på Privatbostadsfastighet

Inteckningskostnader

Se vid rubrik 27.7, kantrubrik: Inteckningskostnader

Minst 5 000 kr per år

Med förbättringsutgifter avses såväl ny-, till- och ombyggnad som förbättrande reparationer och underhåll. Ett villkor för avdragsrätt för förbättringsutgifter är att dessa per år sammanlagt uppgår till minst 5 000 kronor (45 kap. 11 § IL).

Förbättrande rep och underhåll ej äldre än 5 år

Ett ytterligare villkor om förbättringsutgifterna avser förbättrande reparationer och underhåll av småhuset är att utgifterna hänför sig till avyttringsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Till den del åtgärderna medför att fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet medges avdrag.

Det sagda innebär att utgiften för förbättringsåtgärderna måste för ett visst år uppgå till minst 5 000 kronor. Avdragsrätt föreligger dock endast till den del fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet.

Det innebär att om åtgärderna vid avyttringen inte längre bedöms förbättrande eller endast delvis förbättrande kan avdraget understiga 5 000 kronor (45 kap. 12 § IL).

För ny-, till- och ombyggnader gäller ingen tidsgräns.

Kostnaderna anses normalt nedlagda det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som utförts (45 kap. 11 § IL).

Exempel

Person A säljer en privatbostad år 2004. År 1991 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.

Exempel

År 1999 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 2004 återstår t.ex. 3 000 kr som värdehöjning. A får avdrag med detta belopp. (Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringsutgifterna)

Förbättringsutgifter före 1952 får inte räknas med (45 kap. 28 § st. 1 IL).

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 skall medges, kännetecknas av försiktighet.

Återförda förbättrande reparationer vid karaktärsbytet till privatbostad

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).

Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Dessa beskattas därvid enligt vad som sägs i avsnitt 27.7.4.

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. Se nedan och avsnitt 27.7.4. 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 § st. 2 IL).

Inteckningskostnader

Se vid rubrik 27.7, kantrubrik: Inteckningskostnader

Reparationer och underhåll

I näringsverksamheten medges avdrag utgifterna för reparation och underhåll av en näringsfastighet. Eftersom utgifterna redan är avdragna föreligger i princip inte avdragsrätt för dom 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 reparationer ska således alltid återföras. Till den del återföring sker ska utgiften inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 § IL). Se avsnitt 27.7.4.

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 istället reducera omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (45 kap. 16 § IL). Se avsnitt 27.7.4.

Exempel

Kapitalvinstberäkning i samband med återföring och begränsning av återföringen pga. värdenedgång, se exempel i 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 tax. värde 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. Istället 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. 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 §).

27.7.4.2 Begränsad återföring vid värdenedgång

Om fastigheten sålts med förlust (gått ned i värde) gäller följande.

Alltid återföring av förbättrande reparationer o dyl.

Oavsett värdenedgången ska alltid återföring ske för förbättrande reparationer (se ovan).

Begränsning för värdeminsknings-avdrag, ersättningsfonder och liknande äldre fonder

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 omkostnadsbeloppet

Den del av värdeminskningsavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen

Exempel

Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång.

Förutsättningar:

1986	Förvärv av näringsfastighet	600 000
	Lagfart samt andra förvärvskostnader	20 000
	(tidigare medgivet uppskov, 80 000)	
1994	Ombyggnad	400 000
1999	Reparationer	200 000
2004	Avyttring, ersättning	1 100 000
	Försäljningskostnader	40 000

Av reparationerna år 1999 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 kronor. Motsvarande del av värdeminskningsavdragen ska inte återföras i näringsverksamheten utan istället reducera omkostnadsbeloppet i kapital. Återföring i näringsverksamheten görs med 130 000 (150 000 - 20 000)

Steg 2:

Kapitalvinstberäkning och återföring i näringsverksamhet.

		Kapitalvins	**Återföring**
Ersättning	1 100 000		
Försäljningskostnad	- 40 000		
	1 060 000	1 060 000	
Omkostnadsbelopp			
Förvärvsutgift	620 000		
Ombyggnad	400 000		
Reparation	100 000		100 000
Uppskov	- 80 000		
Vm-avdrag	- 20 000		130 000
	1 020 000	1 020 000	
Resultat i kapital/ Näringsverksamhet:		40 000	230 000

Kapitalvinsten blir 40 000 kr och återläggning i näringsverksamheten sker med 230 000 kronor

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).

Samma 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 § st. 1 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 § st. 1 IL).

En ersättningsfond för mark återläggs dock inte utan ska reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida kapitalvinstberäkning (45 kap. 18 § IL, jfr 31 kap. 18 § st. 3 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 § st. 2 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, sid. 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 § st. 2 IL). Har värdeminskningsavdrag inte återförts på grund av värdenedgång, ska likaså omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring reduceras (45 kap. 16 § st. 2 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 istället 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 samt

värdeminskningsavdrag med 130 000 kronor. De återförda värdehöjande reparationerna blir därigenom avdragsgilla vid en framtida försäljning av fastigheten. Av totala värdeminskningsavdragen på 150 000 kr återfördes endast 130 000 kronor på grund av värdenedgång. De värdeminskningsavdrag som inte återförts, 20 000 kr, ska istället 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 avsnitt 14.5. 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 vid förvärv och avyttring av ersättningsfastigheten

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 § p. 4 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 1980 för	2 000 000 kr.
Ersättning vid expropriation i januari 1991:	2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1980	Lagfart	30 000 kr
1982	Ombyggnad	200 000 kr
1983	Tillbyggnad	300 000 kr

Värdehöjande reparationer

1984	80 000 kr
1986	50 000 kr
1990	70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningsavdrag 1980–1990	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1982	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning

		Kapitalvins	**Återföring**
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Anskaffningsutgift (anskaffningspris lagfart)	+ 2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Värdehöjande reparationer			
1984	0 *		
1986	+ 50 000		+ 50 000
1990	+ 70 000		+ 70 000
Värdeminskning 1980–1990			+ 300 000
Investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		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 kronor.

Avyttring av ersättningsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond för byggnad och markanläggning med 520 000 kronor. Fastigheten säljs i juli 2004 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1997	Värdehöjande reparationer	150 000 kr
1999	- ” -	75 000 kr
2004	Mäklararvode	240 000 kr

Värdeminskningsavdrag

1991–2003 113 000 kr

Den avskrivning som gjorts mot ersättningsfond för byggnad och markanläggning med 520 000 kronor 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 med 150 000 kronor.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

		Kapitalvins	**Återföring**
Försäljningspris	4 800 000		
Mäklararvode	240 000	4 560 000	
Omkostnadsbelopp/ återläggning			
Förvärv m.m. 1991,	4 060 000		
Ombyggnad 1991	100 000		
Reparation 1999	75 000		+ 75 000
Ers.fond kapital	- 150 000		
Ers.fond byggnad			+ 520 000
V-m avdrag			+ 113 000
	= 4 085 000	- 4 085 000	
		475 000	708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %		427 500	

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. Bestämmelserna om detta finns i 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 1973. 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 2004. 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 kronor.

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 1973, 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).

Skattepliktig kapitalvinst, 2/3 = 49 000

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 enligt 2 kap. 9 § IL och 45 kap.3 § IL. För tillämpningen av metod 2 måste först göras en beräkning av omkostnadsbeloppet för respektive fastighet. Se nedanstående kantrubrik ”Delavyttring från lantbruksenhet.”

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 ”fastighetens hela omkostnadsbelopp” 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.

Ingen index-korrigering av taxeringsvärdet

Eftersom fastigheters taxeringsvärden numera årligen korrigeras med hänsyn till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden, bör någon övrig korrigering av taxeringsvärdet, utöver de 1,33 som följer av föregående stycke, ej ske.

Uppdelning av omkostnads-beloppet 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 köpeskillingen	+ 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

$$\frac{80\,000 - 130\,000}{440\,000} = 23\,636$$

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 kronor. År 1980 nybyggnad av ladugård för 250 000 kr och 1996 nybyggnad av maskinhall med 100 000 kr.

År 2004, avyttring av 1 ha åkermark för sommarstugetomt för 50 000 kr. Taxeringsvärdet vid avyttringen är 900 000 kr varav 600 000 belöper på näringsfastigheten. Den avyttrade delens påverkan på taxeringsvärdet beräknas till 10 000 kronor.

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 fördelning av 1963 års förvärvspris.

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 kronor.

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
Skattepliktig del, 90 %	=	15 349

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 för alla omkostnader i samband med upplåtelsen. Omkostnadsbeloppet får beräknas endast med stöd av metod 2, såsom för delavyttringar (45 kap. 24 § st. 1–2 IL).

Bagatell-ersättningar

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 istället 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 § st. 3 IL.

27.7.8 Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp)

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 § st. 1 IL).

Av delavyttringsliggaren framgår vilken andel av en fastighets omkostnadsbelopp som ska anses konsumerad pga. en tidigare delavyttring.

27.7.9 Skadeersättningar och övriga ersättningar/bidrag

Försäkringsersättning på privatbostad

Försäkringsersättning för skada på privatbostadsfastighet utgör inte skattepliktig intäkt (8 kap. 22 §).

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).

Skulle en sådan överskjutande försäkringsersättning även överstiga omkostnadsbeloppet, 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). Se avsnitt 14.5

Skattereduktion för byggnadsarbete

Byggnadsarbete på bostadshus under 1993 och 1994 kunde enligt särskilda regler ge ägaren rätt till skattereduktion beräknad på utgifterna för byggnadsarbetet. Detsamma gäller nu för arbete under 1996–1998. Sådan skattereduktion påverkar inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid beräkningen av kapitalvinst.

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 bredbands-anslutning

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

Nuvarande uppskovsregler (fr.o.m. 8 september 1993)

Om den fastighet som avyttrats är en ersättningsbostad enligt nuvarande regler om uppskov, ska anskaffningsutgiften minskas med det vinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades (47 kap. 11 § IL).

Exempel

Ivar säljer i oktober 1995 sin bostadsrätt med en vinst på 300 000 kr. Han köper en ny dyrare villa och uppfyller villkoren för att få göra uppskovsavdrag med 150 000 kr. I november år 2004 säljer han den nya villan och flyttar till en hyreslägenhet. När han deklarerar försäljningen av villan måste han minska anskaffningsutgiften för villan med 300 000 kr.

Exempel

Inger säljer i november 2004 sin bostadsrätt för 1 miljon kr. Kapitalvinsten blir 150 000 kr och den skattepliktiga delen därav 100 000 kr. Hon köper en ersättningsbostad för 750 000 kr och får göra uppskovsavdrag med 750 000/ 1 000 000 x 100 000 kr = 75 000 kr. När hon säljer ersättningsbostaden ska hon minska anskaffningsutgiften med 750 000/ 1 000 000 x150 000 kr = 112 500 kr.

Gamla uppskov (medgivna t.o.m. beskattningsåret 1990)

Före 1991 fanns äldre regler om uppskov med beskattningen av kapitalvinst (realisationsvinst) vid försäljning av fastigheter (SFS 1968:276 eller 1978:970). Om den avyttrade fastigheten är en ersättningsfastighet enligt de äldre reglerna, ska omkostnadsbeloppet minskas med det uppskovsbelopp som tidigare medgivits (45 kap.

27 § st. 2 IL). Någon kvotering med hänsyn till om ersättningsfastigheten var billigare än ursprungsfastigheten görs alltså inte när uppskovsbeloppet ska beaktas enligt dessa äldre regler.

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 § st. 1 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 § st. 2–4 IL).

Fastigheter utomlands

För fastigheter utomlands kan inte ett taxeringsvärde år 1952 åberopas. Fastigheter utomlands som förvärvats före år 1952, anses istället 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 istället användas.

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 med kapitalförlust till närstående företag, samt handelsbolags avyttring till underpris till fysisk delägare eller delägare närstående person

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. 28–29 §§ 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. 30 § 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 kapitalförlust minskar. Båda situationerna leder till att delägarens omkostnadsbelopp för andelen i handelsbolaget ökar, antingen genom att vinsten ökar eller att avdraget för kapitalförlusten minskas. Eftersom delägaren genom att ta ut fastigheten till underpris samtidigt gjort ett uttag ur handelsbolaget, ska delägarens anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen (50 kap. 5 § IL) reduceras med underpriset.

27.9 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst

Om den näringsverksamhet till vilken den avyttrade fastigheten hänförts visar underskott för det beskattningsår varunder avyttringen ägt rum, 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).

Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget

Observera att kvittningen görs mot kapitalvinsten ”brutto” dvs. före det att kapitalvinsten kvoteras till skattepliktig del (90 %) som följer av 45. kap. 33 § IL.

27.10 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

Av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet ska två tredjedelar 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).

Samma 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 44 kap. 68 § IL

Avyttringar före år 1991 som inte beskattats senast år 1991.

Allmänt

Om en egendom avyttrades före år 1991 gällde enligt dåvarande regler den s k ”första kronans princip” som innebar att beskattning skedde först när någon del av ersättningen kunde disponeras. Erhölls någon del av ersättningen under samma år som avyttringen skedde så beskattades hela avtalade ersättningen det året. Erhölls någon del av ersättningen året efter avyttringen så skedde beskattningen för hela avtalade ersättningen vid den tidpunkten osv.

Om en avyttring skett före år 1991 och ingen ersättning uppburits, så var kapitalvinsten obeskattad när nuvarande regler började gälla fr.o.m. 1 jan 1991. Även om nuvarande reglerna innebär att beskattning sker genom att köpeavtal upprättats, så kunde inte dessa regler med hänsyn till förbudet mot retroaktiv lagstiftning, appliceras på avtal som träffats under tid när nuvarande regler inte gällde.

En ytterligare konsekvens av den förskjutna beskattningen pga. ”första kronans princip” är följande. Av övergångsbestämmelsen p. 4 till Lagen om statlig inkomstskatt (SFS 1990:651) framgår att de före år 1991 gällande vinstberäkningsreglerna får tillämpas om fastighet som förvärvats före år 1991 avyttras mellan åren 1991 t.o.m. 1999.

Eftersom en fastighet som omfattas av övergångsregeln om ”första kronans princip” är avyttrad före år 1991, gäller därför inte övergångsbestämmelsen p. 4 SIL.

Övergångsbestämmelsens innebörd

Vinsten ska tas upp till beskattning när någon del av avtalad ersättning kan disponeras. Vinsten beräknas då enligt de vinstberäkningsregler som gäller när ersättningen ska tas upp. Kan den totala vinsten inte beräknas pga. framtida händelser så beskattas tillkommande belopp när dessa kan disponeras.

27.11.2 Övergångsbestämmelser till 44 kap. 70 § IL

Tillkommande ersättningar vid avyttringar före år 1991.

Om en tillgång avyttrats och beskattats t.o.m. 1991 års taxering så gäller följande för tillkommande ersättningar.

Kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas enligt de regler som gällde när för första delen av ersättningen togs upp till beskattning. Dock gäller för delägarrätter och fordringsrätter att den halvering av skatteplikten m h t innehavets längd som följde av gamla regler inte får tillämpas.

Om en fastighet avyttrats och beskattats före 1992 års taxering och en tillkommande ersättning erhålls, så ska beskattning ske enligt de regler som gällde t.o.m. 1991 års taxering. Det innebär att de gamla s k ”indexreglerna” kan tillämpas för dessa fall.

27.11.3 Övergångsbestämmelser till 45 kap. 72 § IL

Fastighetsförvärv från närstående m.fl. före år 1968.

Vid 1968 års taxering infördes evig beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fastighet. För avyttringar före 1968 års taxering gällde skattefrihet om man innehaft en fastighet mer än 10 år. För att förhindra att man för sådana ”skattefria” innehav inte utnyttjade möjligheten att genom närstående överlåtelser höja upp anskaffningsutgiften för framtida försäljningar tillkom denna bestämmelse.

Bestämmelsen innebär att om en fastighet förvärvats genom köp, byte e.d. från närstående fysisk eller juridisk person före ingången av 1968 och om lagfart e.d. sökts efter den 8 november 1967, ska fastigheten anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga förvärv som skett närmast dessförinnan från annan än närstående.

28 Avyttring av bostadsrätter

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

För bostadsrätter finns, vad gäller inkomstbeskattningen, ingen motsvarighet till taxeringsvärdena för fastigheter. Det värde som bostadsrätten ska åsättas vid förmögenhetsbeskattning eller gåvobeskattning saknar betydelse vid inkomstbeskattningen. Bedömningen av om en överlåtelse skett genom köp eller gåva görs också 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.

Exempel

En bostadsrätt som har ett till förmögenhetsskatt skattepliktigt värde om 100 000 kr överlåtes av innehavaren A genom köpeavtal till hans son B mot en köpeskilling om just 100 000 kr. En värdering utvisar att marknadsvärdet på bostadsrätten vid överlåtelsetillfället var en miljon kr. Till följd härav anses vid inkomstbeskattningen A ha sålt en tiondel av bostadsrätten för 100 000 kr. Resten, nio tiondelar, av bostadsrätten anses B ha erhållit i gåva.

Se RÅ 1988 ref. 22 och jfr handledning för gåvobeskattning avsnitt 8.

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 en person registrerad hos HSB som ägare. RR ansåg att man måste tillmäta avtalen och registreringen hos HSB stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga för en vid försäljning uppkommen kapitalvinst. Enligt RR bör dock dokumentationen inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen är

en annan än dokumentationen utvisar. I det första fallet fann RR att den skattskyldige ensam skulle anses ha varit ägare till bostadsrätten. I det andra fallet ansåg RR det styrkt att den skattskyldige och hans maka sedan förvärvet innehaft bostadsrätten till lika delar och att den skattskyldige därför skulle taxeras för hälften av kapitalvinsten.

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 årets ingång, 46 kap. 3 § IL. Se även avsnitt 8 beträffande rätt till uppskovsavdrag. 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.

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 realisationsvinstbeskattning 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 efter 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. Om en bostadsrättsförening försätts i konkurs, inträder då avdragsrätt för kapitalförlust för bostadsrättshavarna, 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.

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. Det innebär vanligtvis att man från köpeskillingen drar av ett belopp som motsvarar den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten, 46 kap. 4 § IL. En sådan avräkning torde inte kunna leda till att köpeskillingen anses bli 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.

När försäljningskostnaderna räknats bort från ersättningen återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.

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

Enligt huvudregeln har den s.k. stickdagen, som gällde före skatteomläggningen 1990–91 men som då avskaffades, återinförts, 46 kap. 14 § IL. Innebörden är att när huvudregeln tillämpas anses bostadsrätten ha köpts den 1 januari 1974. Anskaffningsutgiften beräknas till 150 procent 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 1974. Kan den skattskyldige visa att köpeskillingen, beräknad enligt nu gällande regler, översteg 150 procent av lägenhetens andel i föreningsförmögenheten, får den sålunda beräknade köpeskillingen användas som anskaffningsutgift.

Fanns inte taxeringsvärde för föreningens fastighet för 1974, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter satta taxeringsvärdet.

En konsekvens av att bostadsrätten anses anskaffad den 1 januari 1974 är att hänsyn inte får tas till förbättringsutgifter som belöper på tid före detta datum. Dessa får alltså inte inräknas i alternativberäkning av anskaffningsutgiften per 740101.

Förvärv från närstående

Har en bostadsrätt förvärvats genom köp, byte e.d. från make, barn eller förälder under 1983, anses bostadsrätten förvärvad genom det köp, byte e.d. som har skett från någon annan än närstående före 1983. Detta gäller dock inte om det visas att skattepliktig reavinst uppkom för den närstående på grund av överlåtelsen till den skattskyldige eller att den närståendes bosättning i lägenheten upphörde eller den skattskyldige bosatte sig i lägenheten i nära anslutning till överlåtelsen. Regeln tillkom vid införandet av den s.k. eviga realisationsvinstbeskattningen för bostadsrätter 1984 för att motverka oönskade skattefördelar, 75 § ILP.

28.2.2.2 Förbättringsutgifter

Som förbättringsutgifter kan räknas vad ägaren nedlagt på 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 5000 kr

Förbättringsutgifter får medräknas i omkostnadsbelopp för sådana år då de sammanlagt uppgått till minst 5 000 kr, 46 kap. 8 § IL.

Bättre skick

Värdehöjande reparationer och underhåll jämställs med förbättringsutgifter och får dras av bara om de nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående åren och bara 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.

Utgifterna hänförs normalt till det år då faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som utförts, 46 kap. 8 § IL.

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 värdehöjning. Under As fortsatta innehavstid förslits lägenheten, men när den säljs 2004 återstår 3 000 kr som värdehöjning. 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. Kapitaltillskott som skett före den 1 januari 1974 får inte räknas med. Se 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.

Ny-, till- eller ombyggnads-kostnader

För att tillskott för *finansiering av ny-, till-, eller ombyggnadskostnader* ska få beaktas, krävs att tillskottet använts för ett bestämt förbättringsarbete (projekt) och att det sammanlagda tillskottet från medlemmarna uppgått till minst 3 000 kr för arbetet i fråga multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter.

Denna beloppsgräns är schabloniserad och innebär att en utdebitering på en bostadsrätt med ett relativt lågt andelstal i föreningen mycket väl kan understiga 3 000 kr. Detta hindrar inte att överlåtaren av denna bostadsrätt är berättigad till avdrag med de faktiska tillskotten. Även om olika åtgärder beslutats vid skilda till-

fällen, räknas de som ett enda arbete om det kan visas att åtgärderna har ett nära ekonomiskt eller funktionellt samband (DsB 1982:6 s. 74, prop. 1983/84:67 s. 38).

Förestående investering

En utdebitering för framtida investering bör kunna godtas som ett avdragsgillt tillskott om investeringen är nära förestående. Om överlåtelsen skett efter det att tillskott utdebiterats men innan arbetet påbörjats, bör sådant tillskott få beaktas om reglerna i övrigt är uppfyllda.

Schabloniserade

Reglerna för vilka kapitaltillskott som får beaktas vid kapitalvinstbeskattningen är således i viss mån schabloniserade. Genom införandet av IL har dock den skillnad som tidigare gällt mellan tillskott som ska beaktas vid beräkning av nettointäkt då bostadsrätt uthyres, 42 kap. 31 § IL., tagits bort. Kapitaltillskottsbegreppet har behandlats i prop. 1983/84:67 i samband med införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen på bostadsrätter. Här uttalas att som kapitaltillskott anses bostadsrättens andel i föreningens totala amorteringar under innehavet samt för tillskott som speciellt utdebiterats för ett visst specificerat förbättringsarbete.

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 sid. 562) preciseras detta till att avse sådana utgifter som enligt 19 kap. 8 och 13 §§ IL skulle utgjort underlag för värdeminskningsavdrag.

Former för utdebitering

Departementschefen uttalar vidare att när det anges att ett kapitaltillskott utdebiterats och använts för visst specificerat förbättringsarbete så har ställning inte tagits till formerna för utdebiteringen.

I bostadsrättslagen anges två former för inbetalning från medlemmarna i föreningen nämligen insats (grundavgift) och årsavgift. Detta som en komplettering av en inträdesavgift samt löpande upplåtelseavgift, som är avsedd att täcka driftkostnaderna. Något krav på att ett tillskott avseende amorteringar ska vara särskilt utdebiterat finns inte. Det innebär att ett kapitaltillskott, som ger rätt till avdrag vid kapitalvinstbeskattningen inte behöver ske som en separat inbetalning till föreningen eller en höjning av årsavgifterna. Lagstiftningen gör dessutom ingen skillnad mellan amorteringar på lån som använts för underhåll eller sådana som avsett finansiering av förbättringar.

När man räknat ihop anskaffningsutgiften vid förvärvet, förbättringsutgiften samt kapitaltillskotten får man omkostnadsbeloppet. Detta dras ifrån försäljningsintäkten och vad som sedan återstår är kapitalvinsten.

Exempel

A säljer sin bostadsrätt för 700 000 kr. Han köpte den 1986 för 250 000 kr. Amorteringarna under hans innehavstid uppgår till 5 000 kr på hans andel.

Försäljningspris – andel i inre reparationsfond vid avyttringen

700 000 - 2 000 =	698 000
Mäklararvode	- 52 000
Sammanlagd försäljningsintäkt	646 000
Anskaffningsutgift	
Inköpspris – andel i inre	
Reparationsfond vid avyttringen	
250 000 - 1 000 =	249 000
Förbättringskostnad	
Ombyggnad 1995 (jfr avsnitt 28.5.2)	5 000
Kapitaltillskott	5 000
Sammanlagt omkostnadsbelopp	- 259 000
Kapitalvinst	387 000

Varav skattepliktig 258 000 kr (2/3 x 387 000)

28.2.3 Uppskov

Reglerna om uppskovsavdrag vid byte av bostad gäller även bostadsrätter, se avsnitt 29.1.1.

Avyttras en bostadsrätt till vilken är knutet ett uppskovsavdrag gäller att anskaffningsutgiften ska minskas, 46 kap. 13 § IL. Om ägaren avyttrar exempelvis hälften av sin bostadsrätt ska motsvarande andel av uppskovsavdraget minska den anskaffningsutgift som belöper på den avyttrade delen.

28.3 Vinstberäkning avseende näringsbostadsrätt

28.3.1 Försäljningsintäkt

Näringsbostadsrätter

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 samt förbättringsutgifter samt kapitaltillskott under innehavstiden, 46 kap. 5–12 §§ IL.

Beträffande anskaffningsutgifter samt 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.

Näringsbostadsrätter utgör tillgång i näringsverksamhet. Samtidigt baseras nyttjanderätten på innehav av en andel i, normalt, en ekonomisk förening. Sådan andel utgör inte en avskrivningsbar tillgång enligt 18 kap. IL. Det föreligger således inte rätt till värdeminskningsavdrag på andelen.

Värdeminskningsavdrag skulle däremot möjligen kunna vara aktuellt utifrån bestämmelserna i 20 kap. 26 § IL. om nyttjanderättsinnehavares rätt till avdrag för ny-, till- eller ombyggnader av annans fastighet. Normalt gäller att skattelagstiftningen har tagit ställning mot att medge avdrag i näringsverksamhet för kostnader som motsvaras av en lägre beskattad kapitalvinst. I detta fall saknas emellertid särskilda regler om hänsynstagande såväl vid beräkning av kapitalvinst i 46 kap. IL som när det gäller s.k. återföring i 26 kap. 10 och 11 §§ IL. Det är därför oklart hur sådana värdeminskningsavdrag ska hanteras.

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, 26 kap. 10, 11 och 13 §§ IL, i inkomstslaget näringsverksamhet så ska motsvarande belopp anses utgöra en avdragsgill förbättringsutgift vid beräkning av kapitalvinst. Det saknas i dessa fall såväl belopps- som tidsgränser för utnyttjande vid kapitalvinstbeskattningen.

De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren, 26 kap. 10 § IL.

Reparationer och underhåll anses värdehöjande 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 samt när bostadsrätt som är lagertillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad, 26 kap. 11 § 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 omkostnadsbeloppet reduceras 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, 46 kap. 17 § IL.

Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget, 46 kap. 17 § IL.

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 med kapitalförlust till närstående företag samt avyttring till underpris till fysisk delägare eller denne närstående person

I dessa avseenden 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 om och när man ska ta hänsyn till om det i överlåtelsen ingår sådan lägenhetsutrustning som tillförts lägenheten av bostadsrättsinnehavaren. Även om man civilrättsligt skulle kunna hävda att äganderätten övergått till fastighetsägaren, dvs bostadsrättsföreningen, i samband med infogandet synes man skatterättsligt snarast behandla bestämmelserna i 2 kap. 2 § JB enligt sin ordalydelse. Jfr avsnitt 28.2.1. Mycket talar därför för att man även för delägare i oäkta bostadsföretag kan tillämpa samma principer som gäller för delägare i privatbostadsföretag. Dvs. att utrustningen övergår till ny andelsägare när andelen avyttras.

Inre reparationsfond

Vid beräkning av förmån av hyresbillig bostad kopplad till den utdelningsrätt som följer med andelen anges i RSV:s Rekommendationer 1999:43 att man schablonmässigt för bostadsföretaget kan beräkna värdet av att bostadsrättsinnehavaren själv står för inre underhåll till 5 % av en normalhyra. Tillämpas samma princip för bostadsrättinnehavare i ett oäkta bostadsföretag så

föreligger motiv för att på samma sätt som för en bostadsrättsinnehavare i ett privatbostadsföretag hålla tillgodohavande på den inre reparationsfonden utanför kapitalvinstberäkningen.

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 tagas till andra utgifter för förvärvet. Detta bör innebära att även eventuella upplåtelseutgifter samt inträdesavgifter kan inräknas i anskaffningsutgiften.

Inre reparationsfond

Med hänvisning till vad som anförts beträffande försäljningsintäkten, se avsnitt 28.6.1 bör ersättning för eventuellt övertagen inre repartitionsfond inte ingå i anskaffningsutgiften.

28.6.2.2 Förbättringsutgifter

Det saknas en definition i IL avseende förbättringsutgifter på en delägarrätt. Ledning bör emellertid kunna tagas dels 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.

I den mån lägenhetsinnehavaren tillfört egendom till fastigheten som övergår till köparen i samband med överlåtelsen av andelen så bör ett skäligt värde av tillförd egendom vid överlåtelsetillfället kunna tillgodoräknas som en förbättring av egendomen i enlighet med bestämmelsen i 44 kap.14 § IL. Detta bör kunna beräknas i enlighet med vad som redovisats under avsnitt 28.2.2.2.

Inre underhåll

I den mån delägaren inom ramen för sitt nyttjandeavtal till del av fastigheten, normalt lägenhet för bostadsändamål, svarat för inre underhåll, dvs löpande reparationsåtgärder, kommer värdet av tillhandahållen bostadsförmån att reduceras. Jämför kantrubrik

Inre Reparationsfond. För att undvika dubbelavdrag, ska i sådana fall utgifter för reparationer och underhåll inte öka omkostnadsbeloppet på delägarrätten vid kapitalvinstberäkningen. Jfr uttalande i Ds B 1982:6 sid. 101.

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 Uppskov

Det saknas normalt möjlighet att erhålla uppskovsavdrag när avyttring sker av en andel i ett oäkta bostadsföretag. Se dock avsnitt 29.1.1 om undantag från denna regel.

Däremot saknas möjlighet att erhålla uppskovsavdrag när förvärv sker av andel i oäkta bostadsföretag. Beträffande om så bör anses vara fallet hänvisas till avsnitt 29.1.2.

Om andelen utgjort andel i äkta bostadsföretag vid förvärvet samt att uppskovsavdrag erhållits så sker ingen återföring i samband med att andelen byter karaktär. Istället gäller att omkostnadsbeloppet ska reduceras med uppskovsavdraget vid en avyttring.

28.7 Lättnadsreglerna

Lättnadsbelopp

Vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen kan en viss del av utdelningen vara skattefri enligt de s.k. lättnadsreglerna, 43 kap. IL. 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 året före beskattningsåret.

Underlag

Beräkning av underlag för lättnadsbelopp är reglerad 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, se avsnitt 28.6.3 saknas lagstöd för att reducera underlaget för lättnadsbelopp.

28.8 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

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.

Kvittning

För förluster gäller att dessa 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 delägarrätter som inte är marknadsnoterade, 48 kap. 20 § IL.

70 %

Om inte hela kapitalförlusten ska dras av enligt bestämmelsen i 48 kap. 20 § IL så ska 70 % dras av, 48 kap. 23 § IL.

29 Uppskovsavdrag

29.1 Förutsättningar för uppskovsavdrag

Den som avyttrat sin permanentbostad (ursprungsbostaden) och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostaden) som han flyttar till, kan få uppskov med beskattningen av den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av ursprungsbostaden. Uppskov medges i form av ett uppskovsavdrag enligt bestämmelserna i 47 kap. IL.

Uppskovsreglerna omfattar både småhus och bostadsrätter.

Uppskovsreglerna gäller endast fysiska personer. Dödsbon kan inte få uppskov annat än i vissa speciella fall. Se avsnitt 29.5.

29.1.1 Ursprungsbostad

Småhus eller bostadsrätt

Det ställs två krav på den avyttrade bostaden, ursprungsbostaden, 47 kap. 3 § IL. Dels ska den vara ett småhus eller en bostadsrätt som är *privatbostad*, enligt 2 kap. 8 § IL, dels ska den uppfylla villkoren för att räknas som *permanentbostad*. Angående vad som menas med privatbostad, se även avsnitt 5.7. En andelslägenhet, som ju inte är privatbostad utan hör till näringsverksamhet, kan alltså inte vara ursprungsbostad.

För att rätt till uppskovsavdrag 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 uppskovsavdrag 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.

Permanentbostad

Med permanentbostad menas enligt 47 kap. 3 § IL att den skattskyldige ska ha bott i bostaden;

- antingen minst ett år närmast före avyttringen

– eller minst tre av de senaste fem åren.

Reglerna betyder att uppskov inte medges vid avyttring av andra bostäder än permanentbostäder. En försäljning av en fritidsbostad kan t.ex. inte ge rätt till uppskov.

Stadgandet att bosättningen ska ha ägt rum omedelbart före försäljningen medför att ettårsregeln inte kan användas om man flyttat från bostaden innan den säljs.

Regeln att tre års bosättning inom de senaste fem åren alltid räcker för att privatbostaden ska räknas som permanentbostad betyder att man inte behöver ha ägt bostaden under bosättningstiden (jfr prop. 1993/94:45 s. 71).

Om den skattskyldige redan har förvärvat den nya bostaden – ersättningsbostaden – före avyttringen av ursprungsbostaden, kan han få frågan om ursprungsbostaden var permanentbostad bedömd efter förhållandena vid förvärvet av ersättningsbostaden, 47 kap. 3 § IL.

Exempel

Birgitta innehar en villa, som hon förvärvade i december 2001 och bodde ifrån den tidpunkten till januari 2003. Då flyttade hon till en nyförvärvad bostadsrätt. I november 2004 vill hon sälja villan. Hon undrar om hon kan få uppskov med skatten på den vinst som hon kommer att göra vid försäljningen.

Birgitta bodde inte i villan när hon sålde den och hon hade inte heller bott i den 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 på att utgöra en 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 skulle kunna 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.

Bostäder som innehas av dödsbo vid avyttringen kan inte vara permanentbostäder, 47 kap. 3 § IL.

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.

1) Vid avyttring genom expropriation eller liknande förfarande eller annars under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen (förutsatt 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. Se prop. 1993/94:45 s. 49.

2) Vid avyttring till staten därför att bostaden pga. flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

29.1.2 Ersättningsbostad

Ersättningsbostaden måste uppfylla vissa krav för att anskaffandet av den ska kunna medföra uppskov, 47 kap. 5 § IL.

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 under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus, eller
- bostad i privatbostadsföretag,

alltså enkelt uttryckt småhus – inbegripet tomt – eller bostadsrätt som kan vara privatbostad (privatbostadsfastighet). Däremot erfordras det inte att bostaden verkligen blir privatbostad vid förvärvet (prop. 1993/94:45 s. 42).

Exempel

Som ersättning för en avyttrad bostadsrätt förvärvar Anders ett tvåfamiljshus, som han till större delen hyr ut till utomstående; endast en mindre del av huset använder han själv som bostad. Även om småhuset är näringsfastighet för Anders, kan det räknas som ersättningsbostad. (Om huset fortfarande är näringsfastighet när det sedermera avyttras, kan däremot uppskov inte medges med beskattningen av den avyttringen, eftersom det är ett villkor för uppskov att bostaden är privatbostad.)

KRNG har i dom 2000-02-07 målnr. 7374-1999 ansett att en fastighet som vid förvärvet utgjort hyreshus, men som vid förvärvsårets utgång byggts om till småhus, inte uppfyllt kraven för att kunna räknas som en godtagbar ersättningsbostad.

SRN har i ett beslut 970326 med dnr 7795-96/6100 ansett att en nybyggnation av ett bostadshus på ofri grund ska anses som en godtagbar ersättningsbostad.

Bostadsrätt

Genom lagändring gäller numera att förvärv av bostad i s.k. oäkta bostadsföretag jämställs med förvärv av bostad i ett 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:a st. lagen om statlig fastighetsskatt eller att byggnaden på fastigheten ännu inte åsatts något värdeår, dvs. är under uppförande.

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.

Bostad utomlands

En bostad utomlands kan inte vara ersättningsbostad, 47 kap. 5 § IL. Detta gäller även vid förvärv av bostad i annat EU-land, Skatteverkets skrivelse ”2004-12-16 (dnr 701154-04/111)”.

29.1.3 Beloppsgränser

För att uppskov ska komma i fråga måste vinsten normalt uppgå till minst 50 000 kr, dvs. vinsten före reducering till skattepliktig vinst (2/3-delar), 47 kap. 6 §. Beloppet gäller för varje säljare för sig.

Exempel

Cecilia och David äger hälften var av ett småhus och vid försäljningen gör de en vinst om 90 000 kr tillsammans.

För var och en blir vinsten alltså 45 000 kr. Detta är mindre än 50 000 kr. De får därför inte uppskov med beskattningen.

I de tvångsförsäljningsfall som tidigare nämnts vid kantrubrik ”Expropriation” räcker det att säljarens vinst är 10 000 kr för att uppskov ska kunna medges, 47 kap. 6 § IL.

29.1.4 Tidsgränser

En förutsättning för att en bostad ska få räknas som ersättningsbostad är att denna förvärvats tidigast året före och senast året efter avyttringen av ursprungsbostaden. SRN har i beslut 970326 med dnr 7795-96/6100 ansett att en avstyckning från en tidigare ägd fastighet tidsmässigt ska härledas till tidpunkten för anskaffning av stamfastigheten.

Gammal fastighet

Genom lagändring gäller numera att även fastighet som ägts tidigare än året före avyttringsåret kan utgöra ersättningsbostad (prop. 2001/02:43), 47 kap. 5a § 2 st. IL. En förutsättning är att man utför ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Dessa arbeten ska dessutom företagas 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.

29.1.5 Yrkande

Yrka

Den som vill ha uppskov med skatten ska begära ett uppskovsavdrag i deklarationen för det år som avyttringen av ursprungsbostaden deklareras. I den mån det först under följande år föreligger förutsättningar för att medge ett slutligt uppskovsavdrag måste begäran fullföljas med sådana uppgifter som är nödvändiga för att beräkna storleken på uppskovsavdraget samt uppgifter om ersättningsfastigheten, 3 kap. 11 § LSK.

Medgivande

I dödsbofallen ska den efterlevande lämna medgivande till att den förvärvade bostaden räknas som ersättningsbostad. 47 kap. 15 §.

Benefika överlåtelser

Den som överlåter ersättningsbostad till annan genom benefikt fång ska i sin självdeklaration för överlåtelseåret lämna uppgifter om storleken på det belopp som ska reducera anskaffningsutgiften när ersättningsfastigheten avyttras. Dessutom ska det framgå beteckning på ersättningsbostaden, eller om denna är en bostadsrätt, bostadsföretagets namn. Vidare ska förvärvarens namn, adress samt person- eller organisationsnummer anges, 3 kap. 12 § LSK.

29.2 Beräkning och återföring

29.2.1 Preliminärt uppskovsavdrag

Ingen anskaffning

Anskaffas ingen ersättningsfastighet före utgången av det år då ursprungsbostaden avyttras eller om bosättning inte sker senast den 2 maj året därpå kan den skattskyldige yrka ett s.k. preliminärt uppskovsavdrag. Detta uppgår i så fall till ett belopp motsvarande den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning med anledning av försäljning av ursprungsbostaden, 47 kap. 8 § IL. Även om den tilltänkta ersättningsbostaden är billigare än den avyttrade bostaden saknas möjligheter att begränsa det preliminära uppskovsavdraget, prop. 1993/94:45 sida 44.

Anskaffning samt avsikt att investera

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 året därefter, föreligger rätt att yrka ett preliminärt uppskovsavdrag. Detta beräknas på samma sätt som enligt 8 § dvs. till ett belopp motsvarande den kapitalvinst, som ska tas upp till beskattning, 47 kap. 7 § 4 st. IL.

KRNG har i dom 001221 mål nr 2812-2000 inte ansett att lagtexten lämnar utrymme för att medge ett preliminärt uppskovsavdrag om förutsättningarna är uppfyllda för att medge ett slutligt uppskovsavdrag, dvs. att ersättningsfastighet förvärvats, att bosättning skett samt förvärvaren inte avser att lägga ned utgifter på ny-, till- eller ombyggnadskostnader.

Med fastighet avses även byggnad på ofri grund, 2 kap. 6 § IL.

Lägg märke till att om ersättningsbostaden utgörs av en bostadsrätt saknas förutsättningar för att ta hänsyn till ny-, till- eller ombyggnadskostnader.

Exempel

Ulf avyttrar under år 2004 sin villa för 1 000 000 kr. Villan förvärvades 1998 för 700 000 kr. Kapitalvinsten blir 300 000 kr. Ulf yrkar ett preliminärt uppskovsavdrag då han inte har förvärvat någon ersättningsbostad under året. Ulf medges vid 2005 års taxering ett preliminärt uppskovsavdrag med 200 000 kr (2/3 x 300 000).

29.2.2 Återföring av preliminärt uppskovsavdrag

Särskilt tillägg

Om ersättningsbostad inte anskaffas året efter det att ursprungsbostaden avyttrats eller bosättning inte sker senast 2 maj året därpå ska uppskovsavdraget återföras till beskattning. Detta ska

göras vid taxeringen året efter det att preliminärt uppskovsavdrag medgetts, 47 kap. 9 §. Härvid ska ett särskilt tillägg göras motsvarande 10 % av det återförda beloppet, 47 kap. 10 § IL.

Motsvarande gäller om del av medgivet uppskovsavdrag måste återföras pga. att ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden.

Beträffande beräkning se avsnitt 29.2.3.

Exempel

Gustaf säljer sin bostadsrätt i november 2004 med en vinst på 300 000 kr, varav 2/3 är skattepliktig. Han avser att förvärva en ersättningsbostad men den 31 december 2004 har han ännu inte gjort det. Han yrkar och får ett preliminärt uppskovsavdrag med lika stort belopp som den skattepliktiga vinsten, 200 000 kr. Under 2005 flyttar han till en hyreslägenhet och anskaffar därför inte någon ersättningsbostad. I deklarationen 2006 ska han ta upp 220 000 kr (200 000 plus 10 %) som inkomst av kapital.

Exempel

Göta säljer sin villa i oktober 2003 för 1 miljon kr och gör en skattepliktig vinst på 133 333 kr. I stället köper hon en annan äldre villa för 800 000 kr som hon tänker bygga till för 300 000 kr. I deklarationen 2004 får hon göra ett preliminärt uppskovsavdrag som är lika stort som den skattepliktiga vinsten 133 333 kr.

Tillbyggnaden drar ut på tiden så att endast arbete för 100 000 kr utförts före den 2 maj 2005. Det belopp hon kan räkna som vederlag för ersättningsbostaden blir då 800 000 + 100 000 = 900 000 kr vilket är 9/10 av vederlaget hon fick för ursprungsbostaden. I deklarationen 2005 ska Göta som inkomst av kapital ta upp hela det preliminära uppskovsavdrag hon gjorde föregående år minskat med det som hon slutligen ska få göra: 133 333 - 9/10 x 133 333 = 13 333 kr. Därtill ska hon ta upp det särskilda tillägget 10 % av det återförda beloppet eller 1 333 kr. Sammantaget tar hon upp 14 666 kr som inkomst i kapital.

29.2.3 Slutligt uppskovsavdrag

Om ersättningsbostaden förvärvas senast samma år som ursprungsbostaden avyttras och bosättning sker senast den 2 maj året därpå föreligger förutsättningar för att yrka ett slutligt uppskovsavdrag. Om ersättningen för ersättningsbostaden motsvarar eller överstiger ersättningen för ursprungsbostaden medges uppskovsavdrag med hela den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning, 47 kap. 7 § IL.

Exempel

Nisse säljer sin ursprungsbostad för 1 miljon kr. Kapitalvinsten uppgår till 300 000 kr varav 200 000 kr ska tas upp till beskattning. Han köper samma år en ersättningsfastighet för 1 200 000 kr. Nisse får uppskovsavdrag motsvarande hela den skattepliktiga kapitalvinsten, dvs. med 200 000 kr.

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden medges inte uppskovsavdrag med belopp motsvarande hela den skattepliktiga kapitalvinsten. Istället medges avdrag i proportion till hur stor del som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. I sådana fall medges alltså uppskovsavdrag enligt följande formel;

Kapitalvinst som ska tas upp x ersättning för ersättningsbostaden/ersättning för ursprungsbostaden.

Exempel

Samma som föregående men Nisses ersättningsbostad kostar bara 800 000 kr.

Uppskovsavdrag

2/3 x 300 000 x 800 000/1 000 000 = 160 000

Byggkostnader

Det är enligt 47 kap. 13 § IL möjligt att till ersättningen för ersättningsbostaden lägga utgifter för ny-, till- eller ombyggnad motsvarande utgifter från förvärvsdagen till och med den 2 maj året efter avyttringsåret. I den mån utgifter belöper även på tid därefter är man hänvisad att yrka om preliminärt uppskov. Se avsnitt 29.2.1.

Enligt 45 kap. 11 § IL gäller att förbättringsutgifter normalt ska hänföras till den tidpunkt då räkning eller faktura erhållits som visar vilket arbete som utförts. Samma princip bör gälla även här.

Byggkostnader gammal fastighet

Genom lagändring, prop. 2001/02:43, gäller för avyttringar fr.o.m. 1 jan 2001 att även en, sedan tid före året före avyttringsåret, innehavd fastighet kan utgöra ersättningsbostad. I sådana fall får som ersättning för ersättningsbostaden endast räknas utgifter för ny-, till- eller ombyggnadskostnader som lagts ned under tiden mellan den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttrades och den 2 maj andra året efter denna avyttring, 47 kap. 13a § IL.

Exempel

Gert avyttrar under 2004 sin villa i Halmstad för 1 miljon kr. Vinsten uppgår till 300 000 kr. Han använder en del av pengarna för att bygga om sin sommarstuga till perma-

nentbostad. Stugan köpte han för 500 000 kr under 1995. Under 2004 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 den 24 dec 2004. Han vill ha uppskov med så stor del av kapitalvinsten på den avyttrade villan som möjligt.

Till ersättning för ersättningsbostaden kan endast hänföras kostnad för ny-, till- och ombyggnad dvs. 100 000 för garage, 200 000 kr för tillbyggnad av sovrumsdel samt ombyggnad till nytt badrum, 100 000 kr. Sammanlagt 400 000 kr.

Uppskovsavdraget beräknas enligt följande

2/3x300 000 x 400 000/1 000 000 = 80 000 kr

Skattepliktig kapitalvinst uppgår till 120 000 kr (200 000 – 80 000).

29.3 Avyttring av ersättningsbostaden

När ersättningsbostaden avyttras ska anskaffningsutgiften minskas med det kapitalvinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades, 47 kap. 11 § IL.

Den skattepliktiga delen av en kapitalvinst vid avyttring av en privatbostad höjdes från 50 % (1/2) till 2/3 fr.o.m. 2002 års taxering. Detta innebär att uppskovsavdrag som redovisats t.o.m. 2001 års taxering ska återföras med omräkning 2/1. Uppskovsavdrag som medgivits fr.o.m. 2002 års taxering ska istället omräknas med 3/2.

Exempel

Sven sålde sin villa 1996 med en vinst på 300 000 kr. Samma år anskaffades en ny fastighet för 1 000 000 kr. Sven medgavs uppskovsavdrag med 150 000 kr motsvarande den skattepliktiga kapitalvinsten. Under 2004 säljer Sven sin nya villa för 1 200 000 kr. Sven ska vid beräkning av sin kapitalvinst minska sin anskaffningsutgift med 300 000 kr. (2/1 x 150 000).

Exempel

Kalle sålde sin bostadsrätt 2001 för 600 000 kr. Hans vinst uppgick till 150 000 kr. Han köpte en ny bostadsrätt samma år för 400 000 kr och medgavs uppskovsavdrag med 66 666 kr (2/3 x 150 000 kr x 400 000/600 000). När Kalle under 2004 säljer sin nya bostadsrätt ska han minska sin anskaffningsutgift med 100 000 kr (3/2 x 66 666).

Följer fastigheten

I den mån bostad övertages genom ett benefikt fång (arv, testamente, gåva, bodelning) gäller att eventuellt uppskovsavdrag följer med till den nye ägaren. Denne ska således, förutom att basera sin anskaffningsutgift på vad som skulle gällt för den som överlåtit bostaden, 44 kap. 21 § IL, minska sin anskaffningsutgift med ett övertaget uppskovsavdrag. I den mån även senare förvärv sker genom benefika fång mot vederlag föreligger förutsättningar för att ackumulera flera uppskovsavdrag till samma ersättningsbostad. Se även avsnitt 29.4. Det saknas möjlighet att frivilligt återföra hela eller delar av ett medgivet uppskovsavdrag till beskattning.

29.4 Beräkning av ersättningarna

Uppskovsavdraget baseras på en jämförelse mellan ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden. Vad som menas med ersättning definieras dels i 47 kap. 12 § IL, dels i 47 kap. 13 § IL.

Försäljnings-/inköpskostnader

I 47 kap. 12 § IL anges att vederlaget för ursprungsbostaden ska reduceras med mäklararvode, säljarförsäkring och liknande försäljningskostnader. Beträffande ersättningsbostaden ska vederlaget ökas med eventuell inköpsprovision, stämpelskatt och liknande inköpskostnader.

Exempel

Erik har under år 2004 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 gammalt nedgånget småhus för 400 000 kr som han helrenoverar 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 nybyggnadskostnaderna 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).

Eriks uppskovsavdrag beräknas enligt följande

2/3 x 200 000 x 630 000/700 000 = 120 000 kr

När Erik säljer sin fastighet ska han minska sin anskaffningsutgift med 180 000 kr (3/2 x 120 000).

Lantbruksfastighet

När ersättningsbostaden är en småhusenhet på en förvärvad jord och 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.

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 synes gälla även när 47 kap. IL är tillämplig.

Ersättning för ersättningsbostaden baseras i så fall på eventuellt utgivet vederlag. Häri ingår även t.ex. övertagna skulder.

29.5 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbostad

Som huvudregel gäller inte uppskovsmöjligheterna för dödsbon. Endast i följande fall 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.

30 Kapitalvinst – delägarrätter

48 kap. IL
prop. 1989/90:110 s. 424–458, 721–725, SkU30
SOU 1989:33 del II
prop. 1991/92:60
SFS 1991:1833
prop. 1992/93:131
prop. 1993/94:50
prop. 1993/94:234
SFS 1995:577, prop. 1994/95:209
SFS 1997:448, prop. 1996/97:150
prop. 1998/99:15
1999/2000 SkU 2
prop. 1999/2000:2 del 2 s. 570–586
SFS 2004:66, prop. 2002/03:150

Sammanfattning

Vad beskattas som delägarrätt?

Avyttring av aktier, teckningsrätter, delbevis, andelar i investeringsfonder (tidigare värdepappersfonder) och ekonomiska föreningar, vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev i svenska kronor samt terminer och optioner avseende aktier eller aktieindex samt liknande finansiella instrument beskattas som delägarrätter.

När sker beskattning?

Kapitalvinstbeskattning sker vid avyttring, se 30.2, om inte förutsättningar föreligger för tillämpning av reglerna om andelsbyten, (avsnitt 31) eller skalbolag, (del 3 avsnitt 17.7) samt i vissa fall vid konkurs, likvidation o.d.

Hur beräknas vinsten?

Vid beräkning av vinst ska genomsnittsmetoden användas vid beräkning av anskaffningsvärdet. Alternativt får 20 % av försäljningspriset dras av som anskaffningsvärde för marknadsnoterad egendom. Delrätt och teckningsrätt, som erhållits på grund av aktieinnehav e.d., anses anskaffad för noll kronor (48 kap. 13 § IL).

Kapitalförluster

Kapitalförluster på marknadsnoterad egendom som beskattas som delägarrätter samt onoterade aktier får dras av fullt ut mot kapitalvinster på annan sådan egendom och till 70 % därutöver. Förluster på andelar i 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 (3 kap. 5 § 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 teckningsaktie (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
Rätt för aktieägare att teckna aktier, konvertibla skuldebrev eller skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier (4 kap. 3 § och 5 kap. 10 § ABL).

Delrätter
Delrätter medför rätt för aktieägare att delta i fondemission.

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 (7 kap. 2 § ABL).

Konvertibelt skuldebrev, svenska kronor
Skuldebrev som på vissa villkor kan bytas mot aktier i bolaget. Det kan vara både ett vanligt skuldebrev och ett vinstandelsbevis (5 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 teckningsoptioner

med köpoptioner aktier i vissa avseenden.

Skuldebrevet som emitterats 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 kontantavräkning knuten till värdet på delägarrätt, aktieindex e.d. Standardiserade köp- och säljoptioner avseende både svenska och utländska aktier samt avseende 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 kapitalbelopp.

För vissa aktieindexobligationer finns emellertid en garanterad avkastning på t.ex. 3 % e.d. Denna utgör vanlig ränta. Vidare finns det 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 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 SOX-börsen 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 vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev 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. konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och konvertibla 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).

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 (mål nr 3367-04, dom den 1 juli 2004) 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.

Omvandling av fordran

I RÅ 2002 ref. 107 fann Regeringsrätten att då ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat får det senare anses anskaffat vid omvandlingen. Omvandling kan emellertid inte ske med skattemässig verkan efter det att aktiebolaget gått i konkurs, se RÅ 2002 not 216.

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 det finansiella instrumentet 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 företaget 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 skrivelse 2004-12-01 (dnr 130 657566-04/111).

Bestämmelsen omfattar alla värdepapper bolaget gett ut, t.ex. aktier i bolaget, konvertibla skuldebrev, optionsskuldebrev, optionsrätter m.m. Beträffande andra värdepapper som inte är lämpade för omsättning på allmänna marknaden och som inte är

utgivet är det mera tveksamt om avyttring förelåg 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 undantagsvis 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 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 (13 kap. 1 § ABL) och tvångslikvidation beslutas av registreringsmyndigheten eller tingsrätten (10 och 50 §§ ABL).

Om bolag trätt i likvidation efter ingången av 1994 anses aktie eller motsvarande finansiella instrument 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 (13 kap. 40 § 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 anskaffningsvärdet är större 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 det sparade anskaffningsvärdet.

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 finansiella instrument avyttrad när bolaget upplöses.

Det kan förekomma att utskiftning sker en eller flera gånger utan att bolaget blivit upplöst. I sådana fall bör aktien anses avyttrad vid första utskiftningstillfället.

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

Om ett moderbolag äger mer än 90 % av aktierna med mer än 90 % av rösterna i ett dotterbolag, har moderbolaget enligt 14 kap. 31 § ABL rätt att lösa in resterande aktier av minoritetsaktieägarna.

Kan man inte komma överens om priset, ska skiljenämnd tillsättas. Om det är ostridigt att majoritetsaktieägarna har rätt att lösa in återstående akter, är minoritetsaktieägarna skyldiga att till moderbolaget överlåta sina aktier oaktat betalning då ännu inte skett (14 kap. 33 § ABL). Som förutsättning gäller att moderbolaget ställer godkänd säkerhet för lösenbeloppet jämte ränta. Har säkerhet ställts, är moderbolaget – sedan skiljenämnden fattat beslut härom – ägare till aktierna. Genom *förhandstillträde* 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 moderbolaget 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 normalt sett motsvaras av den ersättning som moderbolaget lämnat till allmänheten och som också godtagits.

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 sid. 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).

Utskiftning

Utskiftade belopp i samband med upplösning av ett aktiebolag eller ekonomisk förening hanteras huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet.

Vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp utan indragning av aktier eller vid nedsättning 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 (se 19.4) och innebär att aktiebolaget löser in aktier i samband med nedsättningen 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).

Under senare år har det blivit vanligt 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 det sammantagna anskaffningsvärdet 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. Moderaktiens anskaffningsvärde ska fördelas på denna och inlösenrätterna med utgångspunkt i marknadsvärdena vid utfärdande av inlösenrätterna. Anskaffningsvärdet för inlösenrätterna får inte bestämmas enligt schablonregeln.

Vid försäljning av inlösenrätter dras den del av omkostnadsbeloppet för moderaktien av som belöper på inlösenrätten.

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.

Säljrätter, återköp

Numera kan 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). Anskaffningsvärdet 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, delrätter

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 delrätter 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 Regeringsrättens dom den 5 juni 2003, RSV:s rättsfallsprotokoll 22/03.

Andel i investeringsfond

Om andel i investeringsfond (tidigare värdepappersfond) 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 konvertibellån och optionslån i det egna bolaget, oavsett om aktieägaren själv innehar rätten eller om någon annan innehar den,
- delrätt; rätt till fondaktie som utgått pga. aktieinnehav vid fondemission,
- företrädesrätt att teckna vinstandelslån; rätt för aktieägare att teckna sådant lån i bolaget,
- köpoption; rätt att köpa egendom samt
- optionsrätt; rätt för aktieägare att teckna aktier i egna bolaget som utfärdats tillsammans med skuldebrev.

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 behandlar bestämmelsen i 44 kap. 10 § IL kapitalvinstbeskattningen. Att inte heller någon utdelningsbeskattning ska ske framgår av 42 kap. 15 § IL.

– konvertering

Konvertering av konvertibla skuldebrev som getts ut av ett aktiebolag enligt 5 kap. ABL, dvs. byte av skuldebrev mot aktier, kapitalvinstbeskattas inte. Detta gäller för både vanliga konvertibellån och för konvertibla vinstandelslån (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 i internationell beskattning.

Andelsbyten

Se avsnitt 31.

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 anskaffnngsutgiften för aktierna. Detsamma gäller omvandling av annan värdelös fordran på bolaget till ovillkorat tillskott.

Upplupen ränta

Vid beräkning av kapitalvinst för sådana räntebärande värdepapper som ska beskattas som delägarrätter (konvertibla skuldebrev 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 26.3.1).

Anskaffningsutgift

Från bruttointäkten medges avdrag med anskaffningsutgiften. Detta är i princip den faktiska utgift man haft för att förvärva den avyttrade egendomen.

– genomsnittsmetoden

Vid försäljning av aktier o.d. används genomsnittsmetoden vid beräkning av avdragsgill anskaffningsutgift (48 kap. 7 § IL).

Har A förvärvat tio aktier för 100 kr/st. och tio aktier för 120 kr/st. blir det genomsnittliga anskaffningsvärdet

$$\frac{10 \text{ x } 100 + 10 \text{ x } 120}{20} = 110 \text{ kr/st}$$

Säljer A tio aktier drar han av 10 x 110 kr = 1 100 kr. Av den ursprungliga anskaffningsutgiften återstår 10 x 110 kr = 1 100 kr (eller 10x100+10x120 = 2 200; 2 200-1 100 = 1 100 kr).

Om han sedan köper ytterligare tio aktier för 130 kr = 1 300 kr blir den genomsnittliga anskaffningsutgiften

$$\frac{10 \text{ x } 110 + 10 \text{ x } 130}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

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.

Det genomsnittliga anskaffningsvärdet ska övertas av den som förvärvar egendom genom benefik överlåtelse (44 kap. 21 § IL, avsnitt 26.3.1). Givaren ska reducera sin genomsnittliga anskaffningsutgift med samma belopp.

Beräkningen görs separat för värdepapper av samma slag och sort. För aktiernas del innebär det att man räknar anskaffningsutgiften för exempelvis A-aktier för sig och för B-aktier för sig.

Ibland förekommer att innehavaren av en sorts aktier erhåller en annan sorts aktier i en fondemission eller genom teckning vid en nyemission. Antag att en person som har A-aktier erhåller rätt att förvärva B-aktier. Eftersom moderaktiens anskaffningsvärde inte övergår, blir anskaffningsvärdet för de erhållna aktierna endast vad man faktiskt har betalat för dem.

Av 48 kap. 13 § IL framgår att delbevis eller teckningsrättsbevis som grundas på aktieinnehav i ett bolag anses anskaffat för noll kronor.

Har teckningsrättsbevis eller motsvarande erhållits på grund av innehav av annat värdepapper än aktie, t.ex. konvertibel, gäller numera detsamma (se 2 st. samma lagrum).

Av prop. 1989/90:110 s. 723 framgår att bestämmelsen i första stycket överensstämmer med bestämmelsen i äldre 36 § anv. p. 3b 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 annan sorts aktier än moderaktierna. Om någon t.ex. pga. innehav av A-aktier genom fondemission förvärvat B-aktier, är B-aktiernas anskaffningsvärde noll kr. Om någon pga. innehav av A-aktier teck nar B-aktier i en nyemission, är B-aktiernas anskaffningsvärde vad som erläggs vid förvärvet. I båda fallen behåller A-aktierna sitt ursprungliga anskaffningsvärde.

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 anskaffningsvärde. Har någon själv köpt aktier och dessutom erhållit aktier av samma slag och sort genom arv, gåva e.dyl., 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.

Alternativ schablonregel – marknadsnoterad delägarrätt

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.

Regeln gäller för marknadsnoterade delägarrätter utom optioner och terminer (avsnitt 38.1 och 38.2) samt teckningsrätter och delrätter som erhållits pga. innehav av aktier, konvertibler e.d. i bolaget (RÅ 2002 ref. 92). Den får däremot tillämpas på teckningsrätter och delrätter som köpts på marknaden.

Med marknadsnoterad menas att värdepapperet är noterat på svensk eller utländsk börs eller föremål för annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. Begreppet marknadsnotering i SFL anknyter till detta stadgande. En skillnad är att noteringarna vid inkomsttaxeringen ska

vara allmänt tillgängliga. 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). Särskilda bestämmelser gäller för konkursaktier, se avsnitt 30.3.2.

RSV har i skrivelse 1998-11-18 (dnr 10145-98/200) lämnat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering.

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 schablonmetoden använts vid en delförsäljning och genomsnittsmetoden ska användas vid nästa, ska den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas till den del det belöper på sålda aktierna (prop. 1975/76:180 s. 157, prop. 1989/90:110 s. 426 och 456). Det totala anskaffningsvärdet som dras av vid försäljning av ett visst slag av aktier kan då överstiga det verkliga anskaffningsvärdet 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 anskaffningsutgift drar han av 20 % av 110 kr = 22 kr. Vid ett senare tillfälle säljer han ytterligare en aktie för 90 kr.

Vid beräkning av genomsnittlig anskaffningsutgift, ska den totala anskaffningsutgiften 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 genomsnittlig anskaffningsutgift 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 (tidigare värdepappersfonder) och andelar i ekonomisk förening 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 förmögen-

> hetsskatt 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 anskaffningsvärde 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.

Delrätt och teckningsrätt

När avyttring skett av en delrätt (delrätt att förvärva fondaktie vid fondemission) eller en teckningsrätt (rätt att teckna aktier i det egna bolaget vid nyemissioner eller att teckna konvertibel- eller optionslån), 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. konvertibellån i ett annat bolag e.d. (avsnitt 24.3.2).

Bestämmelsen gäller både om delrätten 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.

Anskaffningsvärde efter fission

Fission 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 § 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 anskaffningsvärdet 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 As aktier till 120 kr, dvs. med 40 %.

40 % av anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget A, dvs. 40 % x 100 kr = 40 kr, flyttas till aktierna i bolaget B och utgör anskaffningsvärdet för dessa aktier. Återstoden, 100-40 = 60 kr, utgör den nya anskaffningsvärdet 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 anskaffningsvärdet för de utdelade aktierna av den del av vederlaget som belöper på 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 anskaffningsvärdet för de utdelade aktierna moderaktiernas proportionerade omkostnadsbelopp.

Reglerna tillämpas även på utdelning enligt äldre bestämmelser före 1999 (85 § ILP).

Aktier i riskkapitalbolag

Medel ur de förutvarande löntagarfonderna skulle enligt riksdagens beslut föras över till riskkapitalbolag, som skulle erbjuda små och medelstora företag olika former av riskvilligt kapital. Organisationen hade byggts upp kring s.k. portföljförvaltningsbolag och sex direktinvesterande bolag, s.k. riskkapitalbolag. Enligt lagen (1992:1091) om inkomstregler vid utskiftning av aktier i vissa fall gäller följande:

Värdet av de aktier, som erhölls genom utskiftning av de förutvarande löntagarfonderna utgjorde inte skattepliktig intäkt i näringsverksamhet. Anskaffningsutgiften för de mottagna aktierna anses därmed vara noll kr (detta gäller f.ö. även vid lagervärderingen i näringsverksamhet). Detta innebär att de aktier som erhållits härigenom inte kan medföra en kapitalförlust. Har sådana aktier dels erhållits genom utskiftning, dels köpts, tillämpas genomsnittsmetoden.

Övergångsbestämmelser

I undantagsfall kan följande övergångsbestämmelse bli tillämpliga på omkostnadsbeloppet.

Om kapitalvinst uppkom vid avyttring av andelar under 1973 och vinsten enligt övergångsbestämmelser till SFS 1973:1057 undantogs från skatteplikt pga. återköp senast den 30 september 1974 ska man bortse från avyttringen och återköpet (77 § ILP).

Om aktier erhållits genom skifte av föreningsbanken enligt 11 kap. 10 § i den upphävda föreningsbankslagen ska anskaffningsutgiften för andelarna i föreningsbanken föras över till aktierna (81 § ILP).

Om aktier erhållits från Delegationen för utskiftning ur löntagarfonderna är anskaffningsutgiften 0 kr. Detsamma gäller aktier som erhållits genom sådan överföring som reglerades i SFS 1992:1091 (82 § ILP).

Om aktier erhållits före 1999 genom sådan utdelning som enligt äldre regler var skattefri ska reglerna i 48 kap. 8 § ILP tillämpas.

30.3.2 Skattepliktig/avdragsgill andel

En kapitalvinst är skattepliktig i sin helhet. En kapitalförlust är som huvudregel avdragsgill endast till 70 %.

Begränsningen till 70 % avser varje affär och varje aktieslag och sort för sig. Om två försäljningar gjorts samma år, den ena med vinst och den andra med förlust, är förlusten bara avdragsgill till 70 %. Detsamma gäller då två olika sorters aktier sålts samtidigt, den ena med vinst och den andra med förlust.

Aktier, marknads noterade delägarrätter

Från huvudregeln att bara 70 % av förluster är avdragsgilla finns några undantag.

Kapitalförlust på aktier och 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). Eftersom man inte får spara avdraget till ett senare år är en förutsättning att förlusten och vinsten ska hänföras till samma beskattningsår. Förlust som inte kan kvittas mot en kapitalvinst kvoteras enligt huvudregeln till 70 % (48 kap. 24 § IL).

Med marknadsnoterad tillgång avses även tillgång som var marknadsnoterad när det aktiebolag som gav ut den försattes i konkurs. Värdepappret anses nämligen avyttrat vid konkursutbrottet och beskattningstidpunkten blir avgörande för bedömningen av om marknadsnotering föreligger eller inte. Innebörden av begreppet marknadsnoterad i övrigt samt med aktieslag och -sort, se ovan avsnitt 30.3.1.

Kapitalförlust på detta slag av egendom får därutöver bara dras av till 70 %.

Personlig levnadskostnad

I RÅ 2000 ref. 45 har Regeringsrätten funnit att en kapitalförlust på aktier i vissa fall skulle kunna vara icke avdragsgill pga. att den utgör en personlig levnadskostnad. I det fall som var uppe till prövning ansågs emellertid att förlusten var av annan art och avdrag medgavs.

Verklig förlust

Ytterligare ett krav för att avdrag ska kunna medges är att förlusten är verklig, se avsnitt 26.3.3.

Andelar i investeringsfonder

För förluster på andelar i investeringsfonder (tidigare värdepappersfonder) se avsnitt 30.5.2.

30.4 Konvertibla skuldebrev, optionslån och aktieindexobligationer

Konvertibla skuldebrev, teckningsoptioner och köp- och säljoptioner avseende aktier kapitalvinstbeskattas på samma sätt som delägarrätter). Detsamma gäller företrädesrätter att teckna konvertibelt skuldebrev eller optionslån. Dessa kallas i lagtexten teckningsrätter. Optionsskuldebrev beskattas däremot enligt reglerna för fordringar.

Reglerna om kapitalvinstbeskattning vid;

- terminsaffärer,
- blankningsaffärer och
- skattskyldighet efter utflyttning ur riket

gäller i förekommande fall även konvertibla skuldebrev och optionsrätter.

30.4.1 Konvertibla skuldebrev

Konvertibla skuldebrev utges av aktiebolag och är normalt löpande skuldebrev som på vissa villkor kan konverteras (bytas ut) mot aktier (5 kap. ABL). Rätten att konvertera är begränsad till viss tid.

Företrädesrätter, teckningsrätter

Bolagets aktieägare har ofta företrädesrätt (teckningsrätt) att teckna konverteringslån (5 kap. 2 § ABL). Om lånet 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 skuldebrevet. Denna teckningskurs kan både överstiga och understiga skuldebrevens 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 och avsnitt 24.3.2).

Skuldebrev

Löpande ränta på skuldebrev beskattas när räntan blir tillgänglig för lyftning.

Om ett konvertibelt skuldebrev inte byts ut mot aktier inlöses det 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

Skuldebrevet kan under en i lånevillkoren angiven tidsperiod bytas ut mot aktier. Om skuldebrevet 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

Om teckningsrätter, konvertibla skuldebrev eller aktier som har erhållits genom konvertering säljs eller avyttras på annat oneröst sätt, beskattas försäljningen enligt reglerna för delägarrätter.

Även köpare av teckningsrätt eller konvertibelt skuldebrev kan teckna konverteringslån eller byta skuldebrev mot aktier utan beskattningskonsekvenser. Om han däremot säljer sådana värdepapper sker kapitalvinstbeskattning.

Anskaffningsutgift

Huvudregeln är att man vid beräkning av anskaffningsvärde 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 anskaffningsvärdet 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 och omsättningsskatt (prop. 1984/85:193 s. 42). Om en aktieägare erhållit förmånen att få teckna konvertibelt skuldebrev till ett pris som understiger det rena skuldebrevsvärdet (se ovan vid kantrubriken ”Emissionspris”) ska det beskattade förmånsvärdet läggas till anskaffningsvärdet.

Räntekompensation

Upplupen ränta (räntekompensation) som erlagts av köparen under perioden 1991–1993 vid förvärv av konvertibelt skuldebrev räknas in i anskaffnings- respektive försäljningspriset vid kapitalvinstberäkningen (övergångsbestämmelserna p. 10 till SFS 1993:1543 och 65 § ILP).

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig även för konvertibla skuldebrev. Beräkningen görs för samtliga skuldebrev 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 (20 %–regeln) är tillämplig på sådana konvertibla skuldebrev som är marknadsnoterade (avsnitt 30.3.1).

Schablonmetoden kan däremot inte användas för teckningsrätter.

Kapitalförlust

Kapitalförlust på konvertibla skuldebrev är avdragsgill enligt samma regler som gäller för delägarrätter. Om en konvertibel är marknadsnoterad får full kvittning ske mot kapitalvinster på annan marknadsnoterad egendom som beskattas som delägarrätter med undantag av andelar i räntefonder samt mot kapitalvinst på onoterade aktier. Därutöver får avdrag bara ske till 70 %.

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 konvertibla skuldebrev.

Sammanställning över anskaffningsvärde. (Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten.)

Slag av försålt värdepapper	Aktieägare	Annan med inköpt a) teckningsrätt	b) konvertibelt skuldebrev	Annan som utan teckningsrätt tecknat lån
Teckningsrätt	0 kr	Köpeskillingen	-	-
Konvertibelt skuldebrev	Emissionspriset*	Köpeskillingen för teckningsrätten + emissionspriset*	Köpeskillingen*	Emissionspriset*
Aktie förvärvad via konvertering	Emissionspriset för det konvertibla skuldebrevet*	Köpeskillingen för teckningsrätten + emissionspriset för det konvertibla skuldebrevet*	Köpeskillingen för det konvertibla skuldebrevet*	Emissionspriset för det konvertibla skuldebrevet*

*Om den skattskyldige den 1 juli 1985 innehaft ett konvertibelt skuldebrev i fem år eller mera, får han vid beräkningen av kapitalvinst eller kapitalförlust som anskaffningsutgift uppta skuldebrevets marknadsvärde detta datum (78 § ILP).

30.4.2 Optionslån

En optionsrätt är en rätt till köp eller nyteckning av aktie till visst pris och som har utfästs i förening med skuldebrev. De kallas teckningsoptioner om de avser rätt att deltaga i nyemission i bolaget, och köpoptioner om de avser rätt att köpa redan befintliga aktier. 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 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 24.3.2.2).

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 ej (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 anskaffningsvärdet för optionslånet.

Anskaffningsvärdet 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. Anskaffningsvärdet för optionen räknas som det totala anskaffningsvärdet minskat 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 det anskaffningsvärde 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 och omsättningsskatt (prop. 1984/85:193 s. 42).

För optionsskuldebrev som förvärvats före den 1 juli 1985 gäller en särskild övergångsbestämmelse i 80 § ILP.

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig för optionsrätter (jfr avsnitt 30.4.1).

Ej schablonregeln

Schablonregeln (20 % av försäljningspriset) är inte tillämplig på optionsrätter (48 kap. 15 § IL).

Schablonmetoden får inte heller användas för teckningsrätter för vilka anskaffningsutgiften är 0 kr, dvs. sådana som förvärvats pga. aktieinnehav e.d. Om däremot teckningsrätterna köpts på marknaden 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 ej, se Regeringsrättens dom den 5 juni 2003, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 22/03, RR 7.

Kapitalförlust

Kapitalförlust på optionsrätter är avdragsgill enligt samma regler som gäller för andra delägarrätter (jfr avsnitt 30.4.1).

Sammanställning över anskaffningsvärde. (Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten).

Slag av försålt värdepapper	Aktieägare	Annan med inköpt		Annan som utan teckningsrätt tecknat lån
		a) teckningsrätt	b) optionsrätt	
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 + nyteckningspriset för aktien	Restvärdet + nyteckningspriset 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

En aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev, som vanligtvis inte ger någon årlig ränta. Skuldebrevets avkastning bestäms i stället av utvecklingen av ett visst aktieindex, som utbetalas på lånets slutdag.

Även i de fall nominellt belopp återbetalas uppkommer normalt en kapitalförlust på aktieindexobligationen motsvarande kostnaden för courtaget. Förlusten kan även bli större eftersom det inte är ovanligt att skuldebreven ges ut till belopp som överstiger det nominella.

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 betalas ut löpande under obligationens löptid och inte vid inlösen ska ej garanterad avkastning beskattas som annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § 1 st. IL. Avdrag får inte göras för omkostnadsbelopp.

Om en sådan obligation säljs under löptiden ska garanterad avkastning brytas ut och behandlas som upplupen ränta. Återstoden ingår i kapitalvinstberäkningen för obligationen.

Marknadsnoterad

Vid kapitalvinstberäkning på marknadsnoterad aktieindexobligation, får schablonregeln (20 % av avyttringspriset efter avdrag för utgifter) 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. I fortsättningen av detta avsnitt används enbart det nya samlingsnamnet.

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 finansiella instrument.

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. Anskaffningsvärdet 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 schablonmässigt anskaffningsvärde.

Räntefonder

En räntefond är en svensk eller utländsk investeringsfond vars innehav endast består av fordringar och andra finansiella instrument 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.

Blandade fonder

Blandade fonder 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.

Försäkrings-premiefonder

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. s.k. 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 somliga 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).

Beskattnings-tidpunkt

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 allemansfond, 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.

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 för beräkning av anskaffningsvärdet. Av 48 kap. 7 § 2 st. IL framgår att genomsnittet beräknas

separat för varje förvaltare för sig.

Anskaffningsvärde

Som huvudregel gäller att man tar upp den faktiska utgift man haft för förvärvet. Hit räknas också återinvesterad del av de utdelningar fonden kan ha gjort under innehavstiden.

Även den alternativa schablonregeln på 20 % av försäljningslikviden får användas om andelarna var marknadsnoterade vid avyttringstidpunkten (48 kap. 15 § IL).

Som anskaffningsvärde 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. 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 anskaffningsvärde tas upp faktisk utgift.

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 anskaffningsvärde för den andelen. Valfrihet föreligger 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.

I 76 § ILP finns en övergångsbestämmelse som bl.a. gäller för onoterade andelar i aktiefonder som den 1 april 1975 innehafts fem år eller mer.

– räntefonder

För marknadsnoterade andelar i räntefonder gäller att kapitalvinsten eller kapitalförlusten skattemässigt ska tas upp respektive dras av fullt ut (44 kap. 21 § IL).

För andelar i räntefonder och avkastningsfonder 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 5.6.3.1 vid kantrubriken ”Upplupen ränta”). 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.

– försäkrings-premiefonder

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 är 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	**Anskaffningsvärde**
Aktiefonder – marknadsnot. (ej allemansfonder)	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljnings priset – marknadsvärdet 31.12.92
– ej marknadsnot.	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.92
Allemansfonder – marknadsnot.	– genomsnittsmetoden – värdet 31/12 1990 – 20 % av försäljningspriset
– ej marknadsnot. (företagsanknutna)	– genomsnittsmetoden – värdet 31/12 1990
F.d. aktiesparfonder (numera inlösta eller omgjorda till vanliga fonder) – marknadsnot.	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljnings priset – marknadsvärdet 31.12.92
Räntefonder – marknadsnot.	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljnings priset – marknadsvärdet 31.12.92
Övriga fonder – marknadsnot.	– genomsnittsmetoden – 20 % av försäljnings priset – marknadsvärdet 31.12.92
– ej marknadsnot	– genomsnittsmetoden – marknadsvärdet 31.12.92

31 Uppskov med beskattningen vid aktiebyten (andelsbyten)

48 a kap. och 49 kap. IL
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 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, istället 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 omkostnads-

beloppet 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 senaste 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 och andelar i utländska bolag omfattas. Ordet andelar används därför som en samlingsbeteckning för aktier och andra andelar.

31.2 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Förutsättningar

Om en skattskyldig som är en fysisk person begär det får bestämmelserna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL tillämpas vid 2002 års taxering. För avyttringar som sker fr.o.m. 2002 föreligger ingen valfrihet. Bestämmelserna om framskjuten beskattning ska då 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. Det tillåts att ersättning till en del lämnas i pengar, dock högst med ett belopp motsvarande 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde. Om nominellt värde saknas på de mottagna andelarna görs beräkningen av kontantersättningen på den del av det inbetalade kapitalet som belöper sig på andelarna (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.

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).

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. 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 omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning liksom andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag. Härmed förstås sådan utländsk juridisk person som enligt 2 kap. 5 a § IL är att anse som utländskt bolag. Vidare omfattas andel i företag som uppfyller de ovan angivna kvalifikationsvillkoren i fusionsdirektivet. Andel i svensk ekonomisk förening omfattas också fr.o.m. 2003 (prop. 2002/03:15 s. 63).

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.

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

I prop. 2003/04:33 föreslås att sparat lättnadsutrymme för onoterade andelar ska få fördelas på mottagna andelar. 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 föreslås 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.

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.

Uppskovstekniken

Tekniken för framskjuten beskattning utvidgades därför till att omfatta onoterade och kvalificerade andelar. Det innebär att mottagna andelar övertar avyttrade kvalificerade andelars anskaffningsutgift (48 a kap. 10 § IL) och de mottagna andelarna anses som kvalificerade (57 kap. 6 § 2 st. IL). Någon tidsgräns för hur länge de mottagna andelarna behåller karaktären av kvalificerade andelar finns inte.

I prop. 2003/04:33 föreslås att sparat utdelningsutrymme ska få fördelas på de mottagna andelarna. Om det sparade utdelningsutrymme som fördelats på de mottagna andelarna är högre än det sparade utdelningsutrymme som belöper på de mottagna andelarna när de avyttras ska hälften av mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet. De nya bestämmelserna ska tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. Bestämmelserna föreslås också få tillämpas 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.

Ersättning i pengar

Ersättning i pengar tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. Ersättningen tas upp i kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av ersättningen i pengar tas upp i inkomstslaget tjänst (48 a kap. 9 § IL). Övrig vinst eller förlust beskattas först när mottagen andel avyttras eller upphör att existera.

Det ska vid andelsbytet göras en beräkning som visar de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga (48 a kap. 8 a § IL). Den del av vinsten som ska beskattas i inkomstslaget tjänst

när den mottagna andelen avyttras maximeras därmed. Om den mottagna andelen senare skulle avyttras med förlust, dvs. till ett värde understigande omkostnadsbeloppet, uppkommer inte någon tjänstebeskattning.

Maximerings-belopp

Bestämmelsen om maximeringsbelopp behövs för att begränsa det belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst vid en framtida försäljning. Den del av vinsten som uppkommer efter andelsbytet har ju inte med ägarens arbetsinsats att göra och är därför hänförlig till inkomstslaget kapital.

Detta gäller dock inte om den mottagna andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § eller 6 § 1 st. IL när den avyttras. Den situationen kan inträffa att ett onoterat bolag köper andelarna i ett företag där ägaren har kvalificerade andelar. Maximeringsbeloppet i tjänst beräknas vid bytet. Om ägaren till de kvalificerade andelarna därefter är verksam i det köpande bolaget på så sätt att han bedöms ha ett kvalificerat innehav ska maximeringsregeln inte tillämpas (57 kap. 13 § 2 st. IL).

En erhållen andel ska också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en kvalificerad andel (57 kap. 6 § 2 st. IL). Den bestämmelsen tar sikte på andelar som erhållits i utdelning på kvalificerad andel och utdelningen är skattefri pga. lex ASEA. Den erhållna andelen ska då anses som kvalificerad. Detsamma gäller andelar som förvärvats vid t.ex. nyemission och fondemission (prop. 2002/03:15 s. 66).

Benefikt förvärv

Om den mottagna andelen övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning ska förvärvaren lämna uppgift om antalet andelar som förvärvats, uppgift om tjänstebelopp för varje andel och identifikationsuppgifter för den som andelarna övergått från. Förvärvaren ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om tjänstebeloppet ska tas upp till beskattning (3 kap. 16 a § LSK).

Skalbolag

Bestämmelserna om andelsbyten får inte tillämpas om avyttringen avser en skalbolagsandel och kapitalvinsten enligt 49 a kap. IL ska tas upp i näringsverksamhet (48 a kap. 4 a § IL).

Rörelsevillkor

Om den avyttrade andelen är kvalificerad och säljaren ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar med minst 25 % av rösterna i det köpande företaget ska det köpande företagets näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse (48 a kap. 6 a § IL). Det är tillräckligt att det köpande företaget i och med förvärvet av dotterbolaget blir rörelsedrivande om transaktionen inte är förenad med skatteflykt eller skatteundandragande (jfr KR:s i Stockholm dom den

27 augusti 2004, mål nr 2626-03, rättsfallsprotokoll 2004/23).

Om villkoret inte längre uppfylls ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företagets näringsverksamhet t.o.m. tjugonde året efter andelsbytet. Det gäller dock bara om säljaren ensam eller tillsammans med närstående också vid tidpunkten för förändringen av näringsverksamheten äger andelar med minst 25% av rösterna för samtliga andelar i företaget (48 a kap. 12 § IL).

Benefik överlåtelse till juridisk person

Övergår äganderätten till mottagen andel som är kvalificerad genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag ska andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (48 a kap. 14 § IL). Eftersom maximeringsregeln endast avser fysiska personer är det naturligt att tjänstebeloppet i sådana fall ska tas upp till beskattning hos den fysiska personen även om det är fråga om en benefik äganderättsövergång. Den juridiska personen får då marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelen (prop. 2002/03:14 s. 46).

Övergångs Bestämmelser

De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. För uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser ska fortfarande äldre bestämmelser gälla.

Det innebär att uppskovsbeloppet tas upp till beskattning senast när äganderätten övergår till någon annan eller när andelen upphör att existera. Även om efterföljande andelsbyte skett efter den 31 december 2002 ska äldre bestämmelser tillämpas. Har byte med en kvalificerad andel skett och ett uppskovsbelopp fördelats enligt äldre bestämmelser ska dock, på den skattskyldiges begäran, bytet anses ha skett i enlighet med de nya bestämmelserna.

Detsamma gäller för den som avyttrat en kvalificerad andel genom ett andelsbyte före den 1 januari 2003 och där det skulle funnits förutsättningar för uppskov om den skattskyldige då hade begärt det.

31.3 Uppskovsgrundande andelsbyten

Förutsättningar

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten tillämpas från den 1 januari 2003 endast för juridiska personer och för delägare i svenska handelsbolag. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång 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. Det tillåts att ersättning till en del lämnas i pengar, dock högst med ett belopp motsvarande 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde. Om nominellt värde saknas på de mottagna andelarna görs beräkningen av kontantersättningen på den del av det inbetalade kapitalet som belöper sig 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.

Uppskovsbelopp

Den kontanta ersättningen tas upp till beskattning för det beskattningsår då andelsbytet sker. 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 (fhb).

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 den 10 november 1999 (ej överklagat).

Optioner

I RÅ 2000 not 159 (fhb) 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).

Delposter

Vid försäljning i delposter gäller begränsningen av kontantvederlaget för samtliga de andelar som ägaren avyttrar vid ett försäljningstillfälle (prop. 1998/99:15 s. 185).

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 tillläggsköpeskillingen 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. 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 och andelar i svenska ekonomiska föreningar omfattas av uppskovsmöjligheten liksom andelar i utländska motsvarigheter till svenskt aktiebolag. Härmed förstås sådan utländsk juridisk person som enligt 2 kap. 5 a § IL är att anse som utländskt bolag. Vidare omfattas andel i företag som uppfyller de ovan angivna kvalifikationsvillkoren i fusionsdirektivet. Om den avyttrade andelen var näringsbetingad gäller efter den lagstiftning som trätt i kraft den 1 juli 2003 att avyttringen kan vara skattefri (25 a kap. IL).

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 (fhb). Ett avtal om förvärv av andelar representerande röstmajoriteten, med förbehåll om godkännande av bolagsstämma, torde innebära att innehav av röstmajoritet för köparen föreligger först vid den tidpunkt då bolagsstämman lämnat sitt godkännande (jfr RÅ 2002 ref. 19 och RÅ 1989 ref. 116).

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 32/2003) 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 (fhb) 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”.

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 marknadsnoterade 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 vid benefikt fång 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 i sin självdeklaration lämna uppgift om det antal andelar som förvärvats, uppskovsbelopp som belöper sig på varje andel samt namn, adress och person-/organisationsnummer för den från vilken andelarna förvärvats (2 kap. 17 § 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).

Utflyttning

En utflyttning från Sverige skulle, i frånvaro av en avskattningsregel, innebära att Sverige förlorar beskattningsrätten till uppskovsbeloppet. Om en fysisk person inte längre har sitt bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här ska därför uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (49 kap. 26 § IL).

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.

Lex ASEA

Andelar som mottagits vid ett andelsbyte kan bli föremål för efterföljande koncernintern avyttring och därefter delas ut enligt lex ASEA-reglerna. Om kapitalvinst inte ska tas upp pga. bestämmelserna i 25 kap. 22 eller 23 §§ IL ska uppskovsbeloppet inte beskattas.

Fusion

Detsamma gäller om mottagna andelar överlåts genom fusion om det är koncernmoderföretaget som är övertagande företag (49 kap. 22 § IL).

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 handelsbolaget övergår till annan eller andelen i handelsbolaget upphör att existera (49 kap. 19 § IL).

Verksamhetsavyttring

Om andelar ingår i en verksamhet som överlåts genom en verksamhetsavyttring föreligger, såvitt avser andelarna, ett andels-

byte. 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

31.5 Skatteflykt

I utredningsbetänkandet (SOU 1998:1, sid. 210 ff) föreslogs att en särskild skatteflyktsbestämmelse skulle tas in i andelsbyteslagen. I propositionen togs det förslaget inte med. Regeringen gjorde bedömningen att den nya allmänna skatteflyktsklausulen ger möjlighet att angripa förfaranden som inte kan förhindras eller motverkas av de materiella reglerna.

Andelsbytesreglerna bygger på fusionsdirektivet. Där anges bl. a. i ingressen att systemet bör skydda beskattningsunderlaget i den stat där överlåtaren är hemmahörande. Syftet bakom direktivet och den svenska lagstiftningen bör, enligt Skatteverkets mening, tolkas mot bakgrund av att regelverket ska underlätta omstruktureringar men inte leda till icke direkt avsedda förmåner (jfr prop. 1998/99:15 s. 186–189 och 203–204).

32 Kapitalvinst – svenska fordringsrätter o.d.

48 kap. 3 § och 23–24 §§ IL
prop. 1989/90:110 s. 458–465, 725–726, SkU30
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 570–571, 573–574 och 584–585

Sammanfattning

Vad beskattas?

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.

När sker beskattning?

Skattskyldigheten inträder alltid vid avyttringstillfället oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Hur beräknas vinsten?

Kapitalvinst och kapitalförlust beräknas med ledning av faktiska intäkter och kostnader. Är fordringarna av samma slag och sort ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Upplupen ränta som erläggs vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev (räntekompensation) beskattas separat och ingår inte i kapitalvinstberäkningen.

Kapitalvinster 100 %

Kapitalvinster är alltid skattepliktiga till 100 %. Detta gäller oavsett om fordringen är marknadsnoterad eller ej.

Kapitalförluster – 100 %

För andra marknadsnoterade skuldebrev än premieobligationer är kapitalförlust avdragsgill fullt ut utan kvotering till 70 %.

– 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 i svenska kronor,
- konvertibla skuldebrev i svenska kronor,
- konvertibla vinstandelsbevis i svenska kronor och
- andra finansiella instrument som till funktion eller verknings sätt liknar dessa.

Andelar i värdepappersfonder 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 räntetterminer).

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 § p. 1 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).

Om en vanlig fordran inte återbetalas pga. gäldenärens obestånd, anses fordringsrätten inte avyttrad utan förlusten är en icke av-

dragsgill 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. Regeringsrätten har i en dom den 22 december 2004, mål nr 8088-03, 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. 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. Se avsnitt 26.2.1.

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.

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). För räntekompensation lämnad under tiden 1991–1993 gäller dock äldre regler dvs. den läggs till anskaffningskostnaden. (Övergångsbestämmelser p. 10 till SFS 1993:1543 och 65 § ILP).

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 fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen (44 kap. 21 § IL).

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.

Realränte-obligationer

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 (räntеintäkt, i undantagsfall ränteutgift).

32.3.2 Skattepliktig/avdragsgill del

Ej marknads-noterade fordringar och premie-obligationer

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). Se avsnitt 24.3.1.

33 Kapitalvinst – utländsk valuta o.d.

41 kap. 1–2 §§ IL
42 kap. 1 § IL
44 kap. 16 § IL
48 kap. 4, 17, 23 §§ IL
54 kap. IL
prop. 1990/91:54 s. 202–204, 308, 311–312, 315–317, SkU10
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 532, 574, 581f., 584f. och 612–614

Sammanfattning

Vad beskattas?

Vid avyttring av utländsk valuta och av fordringar i utländsk valuta tillämpas bestämmelserna i 44 kap. IL. Även konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis i utländsk valuta beskattas enligt dessa regler.

Vidare hör vinster på skulder i utländsk valuta och på optioner och terminer avseende utländsk valuta eller valutaindex till denna grupp.

Beskattnings-tidpunkten

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 landet (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, beräknad i svenska kronor, upp som intäkt. Avdrag görs för anskaffningsutgiften och eventuella andra kostnader, också beräknade i svenska kronor. Genomsnittsmetoden är tillämplig

(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 vid korglån, vid vissa optionsaffärer och vid tillämpning av 30-dagarsregeln (48 kap. 24 § och 54 kap. 6 § IL).

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. DEM till USD sker alltså en kapitalvinstberäkning av avyttringen av DEM i svenska kronor. Värdet av erhållna USD beräknat i svenska kronor utgör försäljningspris. Värdet av DEM beräknat i svenska kronor– med eventuellt tillägg för transaktionskostnader -utgör samtidigt anskaffningsutgift för USD.

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). Varje amortering är att se som en delavyttring av fordringen. 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. 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 omfattar även resecheckar.

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 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 2 000 DEM, anses USD avyttrade för värdet i svenska kronor av de 2 000 DEM 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 2 000 DEM anskaffningskostnaden för de förvärvade DEM.

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).

3.3.3 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
Ds 1988:44
SkU 1988/89:16, prop. 1988/89:55 s. 11–46
SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110 s. 728
SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50 s.219–254, 350–352
SkU 1999/2000:2, prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 594–600
SkU 2001/02:25, prop. 2001/02:140
SkU 2002/03:14, prop. 2002/03:96

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 ett underskott ska rullas till ett senare år 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 procent.

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 självt 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 de skattemässiga värdena 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 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. Bestämmelserna innebär att hälften av den del av kapitalvinsten som motsvarar andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Resterande del av vinsten ska tas upp i inkomstslaget kapital. En redogörelse för vad som avses med begreppet kvalificerad andel finns i del 3, avsnitt 10.2.1.

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 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.

Tilläggsköpeskilling

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 som utgör kapitaltillgångar är skattepliktiga fullt ut.

Av 50 kap. 9 § IL framgår att kapitalförluster i inkomstslaget kapital på andelar i handelsbolag är avdragsgilla med 70 procent. Enligt 44 kap. 26 § 2 st. IL kan kapitalförluster dras av som kostnad först det beskattningsår då förlusten är definitiv.

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.

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 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).

Kapitalförluster på andelar i handelsbolag och andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer som avyttrats före 1 juli 2003, men där avdragsrätten inte kunnat utnyttjas, kan även fortsättningsvis utnyttjas. Reglerna är närmare beskrivna i del 2 kap. 28 avsnitt 4. Där finns också vissa ytterligare övergångsregler.

Avdrag som nu sagts ska göras i den mån följande avdragsförbud inte ska tillämpas:

Avdragsförbud

Delägare som är juridisk person, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget), och som avyttrar en andel i ett handelsbolag med kapitalförlust efter den 30 juni 2003 har inte rätt till avdrag för förlusten eller del av denna om vissa tillgångar i handelsbolaget gått ned i värde eller vissa förpliktelser ökat i värde (25 a kap. 20 § IL).

Om en delägarrätt som ägs eller ägts av handelsbolaget gått ned i värde under den tid ägarföretaget innehaft handelsbolagsandelen, får ägarföretaget inte avdrag för kapitalförlusten på andelen med belopp som svarar mot ägarföretagets del av värdenedgången på delägarrätten. Detta gäller bara om ägarföretaget inte skulle fått dra av en kapitalförlust om ägarföretaget självt sålt samma delägarrätt.

Om delägarrätten sålts under den tid ägarbolaget innehaft handelsbolagsandelen, gäller avdragsförbudet bara om denna försäljning skett inom tio år före ägarbolagets avyttring av andelen i handelsbolaget.

Vad som sagts om värdenedgång på delägarrätter gäller också fordran på företag i intressegemenskap enligt 25 a kap. 19 § IL samt på motsvarande sätt värdeökning på förpliktelse som avses i samma paragraf.

Dessa regler i 25 a kap. 20 § IL ska på motsvarande sätt tillämpas ifråga om utländska juridiska personer som delägarbeskattas enligt 6 kap. 14 § IL.

Värdeförändringar ska inte beaktas på tillgångar och förpliktelser i handelsbolaget vilka avyttrats resp. upphört före 1 juli 2003.

Se vidare del 3 kap. 22.

Kapitalförlust - för vilken avdrag ska göras

Avdrag för kapitalförlust på andel i handelsbolag *ska* alltså *göras* när det vid avyttring efter den 30 juni 2003 inte finns eller funnits några näringsbetingade delägarrätter i det sålda handelsbolaget utan förlusten på den sålda andelen beror på att handelsbolagets rörelse gått dåligt, eller att det visserligen finns eller funnits sådana delägarrätter men de ökat i värde eller värdenedgången i fråga på dem inte motsvarar hela kapitalförlusten eller att kravet på innehavstid enligt 25 a kap. 6 och 7 §§ IL vad gäller delägarrätterna inte varit uppfyllt.

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 procent 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).

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).

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 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL,
- 72 procent 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 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL och
- 72 procent 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 tillskottet 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.

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.”

Uttag av förmåner

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. Intäkter och kostnader ska således bara räknas med i den mån de är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Om ett handelsbolag avyttrar en fastighet som är kapitaltillgång med förlust är denna avdragsgill till 63 procent för en delägare som är fysisk person eller dödsbo. Endast 63 procent 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 2.2.3.5.2) 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. 597f).

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.

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 dock även skillnadsbeloppet avdragsgillt. Även det ska därför reducera anskaffningsutgiften. 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 procent 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 procent av den expansionsfond som förs över. Att reduceringen i det här fallet bara blir 72 procent, i stället för 100 procent, beror på att uttag av medel för att betala skatten med 28 procent redan har gjorts i den enskilda näringsverksamheten.

Överföring av expansionsfonder till enskild näringsverksamhet

På motsvarande sätt ska anskaffningsutgiften ökas med 72 procent 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).

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.

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 bestäms.

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
SkU 1992/93:20, prop. 1992/93:151
SkU 1995/96:20, prop. 1995/96:109 s. 94–95
SkU 1999/2000:2, 5 och 8, 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 handelsbolaget 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 är 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

I 51 kap. 1 § 3. IL anges vad som gäller för förvärvaren. 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.

Verksamhetskravet

Enligt 51 kap. 2 § 1. 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. 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 dock en någon 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 överskott 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.

Kapitalvinst-beskattning

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 det aktuella årets resultat i handelsbolaget ska beräknas på något särskilt sätt. Beräkningen ska emellertid göras med tillämpning av de vanliga reglerna i IL vilket innebär att förvärvaren ska beskattas för handelsbolagets resultat.

Kedjeförsäljningar

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 knappast 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 procent.

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.

Tilläggs-köpeskilling

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 ju 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. 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. IL, göras om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsedagen eller tillträdesdagen.

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.

Kapitalvinstbeskattning

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. 473–478, 726, SkU30
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 604–608

Sammanfattning

Vad beskattas?

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 lösöre av olika slag. Fordringar hör inte hit.

När sker beskattning?

Kapitalvinstbeskattning sker alltid vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Hur beräknas vinsten?

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 instrument relaterade till dem,
- andelar i handelsbolag,

- svenska fordringsrätter och instrument 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 och annat inre lösöre,
- båtar, husvagnar och annat yttre lösöre och
- andelar i dödsbon och
- kapitalförsäkringar.

Uppdelning i kapitalplaceringsobjekt 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 till-

gångar). Hit räknas bl.a. lösöre som används för personligt bruk.

Med lösöre avses lös egendom som inte utgörs av pengar, värdepapper eller olika slags rättigheter m.m. Till lösöre räknas möbler, husgeråd, transportmedel, varor o.d.

Även annat än lösöre kan emellertid anses som personliga tillgångar (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 606).

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 emellertid inte anses som personliga tillgångar. Enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull medför dock 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 innefattats i smycken räknas också hit.

Till kapitalplaceringsobjekt räknas också sådant lösöre som inte används för personligt bruk som t.ex. s.k. bankfackskonst och andelar i olika slag av konsortier avseende lösöre.

Personliga tillgångar – exempel

Som exempel på personligt lösöre nämns i propositionen (1989/90:110 s. 474) vanligt bohag i ett hem och normala bilar, båtar och smycken. Huvuddelen av de avyttringar som sker när ordinära dödsbon avvecklas avses vara skattefria (jfr avsnitt 6.6).

Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personligt lösöre, men avgränsningen får göras från fall till fall.

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 skrivelse 2004-10-08 (dnr 130 591771-04/111).

36.2 När ska kapitalvinstbeskattning ske?

Kapitalvinstbeskattning ska ske vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit.

Det har inte heller någon betydelse hur egendomen förvärvats. Även efter benefika fång kommer en försäljning att utlösa kapitalvinstbeskattning.

Försäkringsersättning och annan ersättning för skada på egendom som avses i 52 kap. IL är skattefri enligt 8 kap. 22 § IL.

36.3 Hur beräknas skattepliktig kapitalvinst och avdragsgill kapitalförlust?

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.

Ej schablon

Någon möjlighet att ta upp en schablonmässigt bestämt anskaffningsutgift finns inte.

Genomsnitts metoden

Om avyttringen avser egendom som utgör 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.

Ej dubbelt avdrag

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 torde avdrag för förlust i vissa fall kunna vägras på grund av att en personlig levnadskostnad föreligger, se RÅ 2000 ref. 45. Där rörde det sig om aktier och förlusten ansågs i det enskilda fallet inte som en personlig levnadskostnad. Det framgår emellertid 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.

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.

En kapitalförsäkring används ofta som ett alternativ till bank eller fondsparande. Skillnaden mellan traditionellt sparande och

sparande i kapitalförsäkring är att sparandet i kapitalförsäkringen sker genom försäkringsföretaget/bolaget och det är försäkringsföretaget som är ägare till den sparade egendomen.

Försäkringen innehåller en viss riskfaktor knuten till en eller flera personers liv. Regeringsrätten har godtagit en så låg risknivå som 1 % beträffande utländska kapitalförsäkringar (RÅ 1994 not 19 och 20). Insättningar/inbetalningar till en kapitalförsäkring (premieinbetalningar) är inte avdragsgilla. Ersättningar som betalas ut ur en kapitalförsäkring är skattefria enligt 8 kap. 14 och 24 §§ IL.

Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 1 slagit fast att en avyttring av en kapitalförsäkring mellan två privatpersoner ska behandlas enligt bestämmelserna för inkomst av kapital. 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.

Ett återköp av en kapitalförsäkring innebär att försäkringsgivaren (försäkringsbolaget) återköper sina skyldigheter enligt försäkringsavtalet. Ägaren av försäkringen (försäkringstagaren) får då ut värdet av försäkringen av försäkringsbolaget. Detta kallas ibland även att man löser in försäkringen. Vid återköp av en kapitalförsäkring uppkommer ingen beskattning (8 kap. 14 § IL).

Det är inte ovanligt att försäkringstagare gör delåterköp/uttag ur kapitalförsäkringen. Ersättningen som tas ut ur försäkringen beskattas inte (8 kap. 14 § IL). Vid en senare försäljning av kapitalförsäkringen ska dock omkostnadsbeloppet reduceras till följd av delåterköpet eller uttaget. Säljer man t.ex. 25 % av sin kapitalförsäkring är 25 % av omkostnadsbeloppet hänförlig till den försäljningen. 25 % av det ursprungliga omkostnadsbeloppet konsumeras i och med delförsäljningen och kvarvarande omkostnadsbelopp uppgår till 75 % av det ursprungliga omkostnadsbeloppet. Skatteverket anser att omkostnadsbeloppet vid delåterköp/uttag ska konsumeras enligt samma princip som om man har sålt en del av försäkringen. Att delåterköpet/uttaget är undantaget från beskattning enligt 8 kap. 14 § IL förändrar inte principen för hur omkostnadsbeloppet ska reduceras. När man räknar ut hur stor del av omkostnadsbeloppet som ska reduceras vid uttaget jämför man uttagets storlek med värdet på försäkringen den dag uttaget sker. Motsvarande andel av omkostnadsbeloppet ska anses vara konsumerat. Värdet på försäkringen kan normalt anses motsvara värdet på tillgångarna i försäkringen.

Exempel

Anna betalade in 600 000 kronor i samband med att hon tecknade en kapitalförsäkring. Hon gör ett uttag med 100 000 kr när försäkringens värde är 400 000 kr.

Eftersom uttaget motsvarar 25 % av försäkringens värde (100 000/400 000) anses också 25 % eller 150 000 kr av omkostnadsbeloppet vara konsumerat. Skulle hon sen sälja kapitalförsäkringen är hennes kvarvarande omkostnadsbelopp 450 000 kr (600 000 – 150 000).

Mer information om kapitalförsäkringar finns i HL avsnitt 20, 21 och 42 samt i teoridelen till utbildningsmaterialen Koncernbeskattning och Kapitalmarknaden II.

36.3.2 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).

... eller schablon

Som alternativ anskaffningsutgift får den skattskyldige ta upp 25 % av erhållet försäljningspris efter avdrag för försäljningsutgifterna (52 kap. 2 § 1 st. IL). Det står den skattskyldige fritt att i stället använda verkliga ingångsvärdet.

Ej genomsnittsmetoden

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 torde den skattskyldige kunna 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 överskjuter 50 000 kr som är skattepliktig. Detta grundavdrag gäller varje ägare. Eftersom 25 % av försäljningspriset får dras av som anskaffningsutgift, kan personligt lösöre säljas för 66 666 kr varje år skattefritt.

Ej 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. 1998/99:113 s. 20f. och 25
prop. 1998/99:15 s. 174f. och 298f.

Sammanfattning

Om en fysisk person eller ett handelsbolag överlåter tillgångar som ska beskattas i inkomstslaget kapital till underpris till ett svenskt företag 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 ska däremot avskattning ske under vissa förutsättningar. Beskattningen får emellertid inte strida mot gemenskapsrätten inom EG.

37.1 Inkomstslaget kapital

37.1.1 Inledning

I 53 kap. IL finns bestämmelser om överlåtelse av tillgångar till underpris.

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 endast de fall då överlåtelse sker till ett bolag ägt av handelsbolaget. Det är tveksamt om den kan tillämpas i de fall överlåtelse sker till ett bolag som ägs av någon av delägarna i handelsbolaget.

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 svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag

Avyttring för omkostnadsbeloppet

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 omkostnadsbeloppet för egendomen.

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 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.

I de fall överlåtelsen innebär att egendomsöverföring sker till någon annan kan gåvobeskattning komma ifråga vid sidan om inkomstbeskattningen.

Ek. för., handelsbolag

Bestämmelserna tillämpas också vid överlåtelse till svensk ekonomisk förening och svenskt handelsbolag 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.

Motsvarande bestämmelser finns för det fallet att en bostadsrätt överlåts.

37.1.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad tillgång till underpris till egen eller närståendes utländska juridiska person ska beskattning ske som om avyttring skett till marknadsvärdet.

Detsamma gäller även vid överlåtelse till svenskt aktiebolag som ägs direkt eller indirekt av en sådan utländsk juridisk person.

Regeringsrätten har emellertid i RÅ 2002 not 210 funnit att sådan avskattning i det aktuella fallet inte var förenlig med gemenskapsrätten inom EG. Avskattningsbestämmelsen ska därför inte tillämpas i de fall det förvärvande bolaget hör till EU/EES-området. RR-domen baserar sig på EG-domstolens dom den 21 november 2002, mål C-436/00, X och Y, rättsfallssamling 2002 s. I-10829. Om den utländska juridiska personen inte kontrolleras av överlåtarna kan även bolag utanför EU/EES-området beröras av gemenskapsreglerna om fria kapitalrörelser. Se närmare om dessa regler i Handledning för internationell beskattning.

37.2 Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital

37.2.1 Förvärvarens anskaffningsvärde

För förvärvaren utgörs anskaffningsutgiften för den erhållna egendomen av det värde som den ansetts avyttrad för, dvs. 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).

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. 1989/90:110 s. 439–449, 709–710, 712–713, 724, 725–726, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 210–211, 315–317, SkU10
prop. 1993/94:50
prop. 1999/2000:2, del 1, s. 508–512 och del 2, s. 482–484, 490–493, 518–520, 522–523, 527–534 och 540–541

Sammanfattning

Optioner

En option är en rätt att köpa egendom (köpoption) eller en rätt att sälja egendom (säljoption) eller 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).

Terminer

En termin är ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till bestämt pris eller rätt till kontantavräkning.

Om kontantavräkning sker, 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.

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 IL finns en definition av vad som avses med begreppet option vid inkomstbeskattningen i 44 kap. 12 §.

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. För närvarande handlas mest med OMX-optioner som avser ett svenskt aktieindex.

Valutaoption

Valutaoptioner avser rätt att köpa eller sälja utländsk valuta.

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.

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 utgörs av aktier, krävs i regel mellan fem och tio warrants för att erhålla en hel aktie. Det finns även warranter där den underliggande egendomen är valutor, guld eller olja.

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, 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 (kvittning, kallas 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 anskaffningskostnaden 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 köpoption* 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 valutaoption är det reglerna för utländsk valuta och är det en ränteoption 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 kapitalvinstbeskattningen 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 råvaruoptioner och valutaoptioner, där förlust annars bara är avdragsgill till 70 %.

Förlängning av tiden

RR har i dom den 5 juni 2003 ansett att om en teckningsoptions 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 egendom för ett bestämt pris. Som ersättning erhåller han vid utfärdandet 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 torde vara 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 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 anskaffningsutgift. 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 anskaffningsutgift. 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 kvittningsdagen. *	Premien minus kontantavräkning. Beskattas stängningsdagen. *	Premien läggs till aktiens försäljnings-pris. Premien och aktie-affären beskattas lösendagen. **	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas dag då optionen förfaller. *
Säljoption	Erhållen premie minus betald premie. Beskattas kvittningsdagen. *	Premien minus kontantavräkning. Beskattas stängningsdagen. *	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, beskat-tas lösendagen. ** Om lösen sker senare år beskattas premien samma år som optionen utfärdas: *	Erhållen premie redovisas som intäkt. Beskattas samma år som optionen utfärdas. *
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 an-skaffningsutgift med premien, beskattas försäljningsdagen. ** 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.

Alla transaktionsmöjligheter finns dock inte för alla slag av optioner. För svenska aktieoptioner är t.ex. inte stängning genom kontantavräkning något alternativ utan lösen sker alltid. För

aktieindexoptioner är lösen genom leverans inte möjlig.

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 eller 24 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 säljer bara 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.

Vinst vid kvittning och stängning är skattepliktig i sin helhet. Förlust är avdragsgill enligt vanliga regler för delägarrätter.

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 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 i Sverige har löptider på 3, 6 eller 24 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.

38.2 Terminer

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.

Sedan åttiotalet 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.

Ibland används uttrycken *forwards* och *futures* i stället för 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.

I Sverige handlar man främst med *OMX-terminer* vars värdeutveckling beror på aktieindexet OMX. De hänförs till sådan egendom som beskattas som delägarrätter. De är forwards och regleras alltid på slutdagen och kan inte säljas under löptiden. Stockholmsbörsen har beslutat att ändra OMX-terminens konstruktion. Denna ändring kommer att ske under 2005. Dessa OMX-terminskontrakt kommer att vara s.k. futures med daglig kontantavräkning. De OMX-terminskontrakt som redan getts ut som forwards, kommer under en övergångsperiod att vara tillgängliga för handel till slutdagen infaller.

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.

44 kap. 11 § IL

Beskattningen

> ”...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.

Beskattningstidpunkt

Enligt 44 kap. 30 § IL inträder skattskyldighet resp. avdragsrätt det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet ska ske eller då det upphör att gälla.

Beträffande vad som avses med fullgörande anfördes i prop. 1989/90:110 s. 713 följande

> ”...skattskyldighet för en terminsaffär inträder först vid den tidpunkt då leverans enligt kontraktet ska ske. Detta gäller således oavsett kontraktets löptid. En förutsättning är givetvis att det inte utgår betalning innan dess vilket är kännetecknande för en terminsaffär.”

Med fullgörandet avses därför normalt leveransen. Beträffande standardiserade terminer sker betalning i anslutning till leveransen.

Beträffande sådana terminsavtal som inte är lämpade för allmän omsättning, t.ex. OTC-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.

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).

Futures

Vid futureskontrakt så sker en avräkning med betalning mellan parterna varje dag. Dessa betalningar får ses som förskott på den slutliga betalningen och hela vinsten/förlusten ska beskattas då kontraktet löper ut.

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 terminen säljs.

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 således reglerna för delägarrätter som ska tillämpas.

Stängning

Om avtalet avslutas med kontantavräkning (stängning) är vinst skattepliktig i sin helhet. Förlust är avdragsgill. Detta gäller oavsett vilken av parterna i avtalet som betalar respektive får betalt. Detsamma gäller vid kvittning.

Då någon ingått ett antal kontrakt i samma serie vid olika tidpunkter till olika pris och kvittar bara 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 aktieindexoptioner					
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 fullgörandet 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 marknads noterade delägarrätter m.m., annars till 70 %.

Tablån är tillämplig på alla terminer som beskattas enligt reglerna för delägarrätter, t.ex. aktieterminer och aktieindexterminer.

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, aktieindexterminer och alla marknadsnoterade warranter. Dessutom gäller detta även andra marknadsnoterade optioner och terminer som baserar sig på aktier, andelar i aktiefonder, aktieindex, 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. 1975/76:180 s. 164–166
prop. 1989/90:110 s. 449–452, 710 och 713–714, SkU30
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 värdepapperen.

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, som angetts ovan, beskattas enligt 42 kap. 1 § IL (prop. 1989/90:110 s. 710).

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 ska beskattas 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.

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 det rör sig om sådan egendom där förluster inte får dras av fullt ut eller 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.

Den ersättning blankaren betalar för att han får låna värdepapper är avdragsgill 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 han fått i utbyte. Vid betalning respektive återlämnande får i sådana fall de ursprungligen utlånade aktierna anses avyttrade. Vederlaget 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 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 fordran i svenska kronor är förlust avdragsgill fullt ut (avsnitt 32.3.2).

40 Fastighetsskatt – privatbostad

40.1 Allmänt

Fastighetsskatten baseras på fastighetstaxeringen och tas på småhusenheter ut med 1,0 % av taxeringsvärdet. För nybyggda eller om- och tillbyggda bostadshus kan skattenedsättning komma ifråga. Från och med 2004 års taxering har det även införts en s.k. dämpningsregel som innebär att höjningar av taxeringsvärdet fasas in i underlaget för uttag av fastighetsskatt.

Skatten tas ut per beskattningsår och betalas av fastighetsägaren. Underlaget för fastighetsskatt fastställs av Skatteverket vid inkomsttaxeringen. För privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter som tillhör privatbostadsföretag är skatten inte avdragsgill.

40.2 Vilka fastigheter beskattas?

Skatteplikten regleras i 1 § lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt (FSL). Skattepliktig till statlig fastighetsskatt är privatbostadsfastigheter enligt definition i 2 kap. 13 § IL som vid fastighetstaxeringen betecknats som

- småhusenhet,
- lantbruksenhet om det på enheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknats som småhus eller tomtmark för sådana hus.

Skattepliktiga är också privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Undantag

Från skatteplikten 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 fastighetsskatt.

Fastighetsskatten grundar sig på fastighetstaxeringen

Beträffande svenska fastigheter utgår man från 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 fastighets-

taxering 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).

Av lagens tidigare utformning framgick att den faktiska klassificeringen vid fastighetstaxeringen för den aktuella fastighetstaxeringsenheten inte hade någon betydelse, utan det var hur den borde varit taxerad som var avgörande, dvs. de fastigheter som enligt FTL:s bestämmelser ska klassificeras som småhusenheter, hyreshusenheter etc. var skattepliktiga. Numera (sedan SFS 1992:1593) gäller skatteplikten fastigheter som ”betecknats” på angivet sätt. Någon ändring synes emellertid inte ha varit avsedd; i förarbetena till ändringen (prop. 1992/93:122 s. 27) angavs felaktigt redan gällande lydelse vara ”betecknats” i stället för rätteligen ”betecknas”. Jfr även prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11.

I fråga om skatteplikten enligt 3 kap. FTL är det i stället reglerna som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36).

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten 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 verksamhet.

Småhusenheter

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter.

Skatten omfattar således både permanenthus och fritidshus.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Sedan AFT 1992 räknas bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter också som småhus. Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Skatten avser bara bostäder och tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är således undantagna.

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 ska betala fastighetsskatten?

Ägare o.d.

Skattskyldig är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare.

1 kap. 5 § FTL

Som ägare av fastighet ska i fall som avses nedan anses

a) den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller i annat fall utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande;

b) den som innehar fastighet med åborätt, tomträtt eller vattenfallsrätt samt den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;

c) innehavare av skogsområde som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet;

d) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord;

e) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 6 kap. 6 § IL är skattskyldig för inkomst; samt

f) nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 §, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsvederlag.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord ska anses den tjänsteinnehavare eller annan som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning.

Ska avkastning utöver husbehovet av skog på fastighet, som avses under b eller d, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens värde av skogsmark med växande skog och markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket.

Skattskyldiga är därmed samtliga ägare av skattepliktiga fastigheter, både fysiska och juridiska personer, oavsett om de också är skattskyldiga till inkomstskatt eller inte. Det innebär att exempelvis ideella föreningar och stiftelser, stat och kommun samt personer bosatta i utlandet betalar fastighetsskatt för skattepliktiga svenska fastigheter. De är därmed också deklarationsskyldiga (2 kap. 4 § 1 st. 6 och 8 § 1 st. 6 LSK).

Beträffande privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Tomträttshavare

Tomträttshavare anses som ägare av fastighet enligt 1 kap. 5 § FTL. Den som innehar en fastighet med tomträtt ska betala fastighetsskatt för både byggnaden och tomten, dvs. på fastighetens

hela taxeringsvärde. Detta framgår av att det inte finns några undantagsbestämmelser i FSL från bestämmelsen i 3 § om skattens storlek.

Bostadsrättsföreningar m.fl.

För bostadsrättsfastigheter ska ägaren, dvs. normalt föreningen, betala fastighetsskatten, inte de olika bostadsrättshavarna. För bostadsrättsföreningar är skatten lika stor som för andra ägare till motsvarande fastighet. Se även avsnitt 41.10 om avdrag vid inkomsttaxeringen.

Handelsbolag

Om ett handelsbolag eller kommanditbolag äger en fastighet, ska fastighetsskatt betalas av bolaget.

Dödsbon

Sedan 1995 års taxering har handelsbolagsbeskattning av dödsbon slopats. Det innebär att alla dödsbon, såväl yngre som äldre, själva är skattskyldiga för sina fastigheter.

Överlåtelse under året

Den som ägt fastighet under del av året betalar skatt endast för innehavstiden. Underlaget ska sättas ned i proportion till den tid av beskattningsåret som han inte ägt fastigheten. Det är dagen för äganderättens övergång, dvs. normalt köpekontraktsdagen, som är avgörande för uppdelningen. (Jfr JB 4 kap. 1 § samt beträffande inkomstbeskattningen RÅ 1993 ref. 16). Om det i överlåtelseförklaringen anges att äganderätten ska övergå vid ett visst framtida datum gäller detta. Detta förutsätter emellertid att det finns en överlåtelseförklaring i köpekontraktet. Tillträdesdagen är utan betydelse.

Delägarskap

Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin del av fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt ska därför sättas ned i proportion till hans andel. Detta gäller både när han äger en ideell andel i en fastighet och när han äger ett bestämt område av fastigheten. Uppdelningen av underlaget mellan delägarna görs efter samma grunder som tidigare gällde vid uppdelningen av garantibeloppet.

Dold äganderätt

Trots att en eller flera personer är lagfarna ägare till en fastighet kan det vara så att i själva verket en annan eller andra personer är ägare (RÅ 1992 ref. 41). Vid överlåtelse av dold äganderätt gäller inte formkraven i 4 kap. 1 § JB (NJA 1993 s. 324).

40.4 Underlag för fastighetsskatten

Taxeringsvärdet

För svenska fastigheter är det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet underlag för fastighetsskatten. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som ska ligga till grund för fastighetsskatten. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens storlek ska påverkas.

Om olika taxeringsvärden gäller för skilda delar av beskattningsåret, beräknas fastighetsskatten särskilt för varje sådan del, 2 § femte stycket FSL.

Jämkning av underlaget

Underlaget för fastighetsskatt jämkas vid förvärv och avyttringar under året samt vid delägarskap. Jämkning sker också vid förlängda och förkortade räkenskapsår.

Ändring av fastighetsindelningen

Om fastigheten inte åsatts något taxeringsvärde för kalenderåret före taxeringsåret, t.ex. därför att den då ny- eller ombildats, kan någon fastighetsskatt inte tas ut för tiden efter fastighetsbildningen (jfr GRS I 1977 s. 199 och Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff.). För fastighetsskatt finns således inte någon supplementärregel då taxeringsvärde saknas.

Vid en avstyckning behåller stamfastigheten i regel sin ursprungliga beteckning. Det före avstyckningen åsatta taxeringsvärdet kan emellertid inte i sin helhet utgöra underlag för fastighetsskatt efter avstyckningen. Om överlåtelse skett under beskattningsåret kan jämkningsregeln i 2 § 4 st. FSL tillämpas (RÅ 1975 Aa 334). Om avstyckningen skett före året före inkomsttaxeringsåret har taxeringsvärdet också jämkats (RÅ 1963 Fi 1292). Att det gamla taxeringsvärdet inte alltid kan användas framgår även av RÅ 1987 ref. 25 beträffande schablonintäkt.

Hel fastighet som utgör del av taxeringsenhet säljs

Om en eller flera hela fastigheter ingående i en taxeringsenhet sålts under beskattningsåret har någon fastighet inte nybildats, utan det gamla taxeringsvärdet delas upp på de sålda och på de återstående fastigheterna. Fastighetsskatt kan således i detta fall tas ut för hela den ursprungliga taxeringsenheten (2 § 4 st. FSL och RÅ 1972 ref. 32 samt Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff.).

40.5 Värdeår

För nybyggda bostadshus utgår ingen fastighetsskatt eller reducerad fastighetsskatt. Dessa regler har knutits till värdeåret som åsätts vid fastighetstaxering. För att reglerna om nedsättning av fastighetsskatt ska bli aktuella krävs normalt att det för byggnaden beräknats ett värdeår som utgör året före fastighetstaxeringsåret, 3 § 2 st. FSL.

Det vid fastighetstaxeringen åsatta värdeåret kan i undantagsfall frångås (prop. 1990/91:54 s. 193, prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11). Om värdeår saknas, se nedan.

Värdeår = byggnadsår

Värdeår åsätts byggnad vid fastighetstaxeringen och utgångspunkten är att det motsvarar det år byggnaden uppfördes.

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.

Det nya värdeåret kan beräknas till ett årtal fr.o.m. det gamla värdeåret t.o.m. det år byggnationen skett.

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 skattelättnad de första tio åren efter nybyggnationen ändå ska erhållas har en särskild bestämmelse införts i 3 § 2 st. FSL. I sådana fall ska man utgå från det värdeår som skulle ha åsatts (år 3) om fastighetstaxering skett.

40.6 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet

40.6.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter

Huvudregel

För småhusenheter som villor, radhus, parhus, kedjehus, fritidshus m.m. oavsett om de används för permanent- eller fritidsboende är fastighetsskatten 1,0 % av taxeringsvärdet vid 2005 års taxering.

För småhus på lantbruksenhet är skattesatsen lika stor men beräknas på ett underlag av summan av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet.

I vissa fall hänförs intäkter och kostnader för samfälligheter till ägarna av de fastigheter som är delägare i samfälligheten (6 kap. 6 § och 13 kap. 10 § IL). För sådan fastighet ska dess andel i

samfällighetens taxeringsvärde i sådana fall räknas in i underlaget för fastighetsskatt, om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Nedsatt skatt för småhus byggda 1991 eller senare

För småhus byggda 1991 eller senare utgår fr.o.m. taxeringen 1993 ingen fastighetsskatt de första fem åren och halv skatt de följande fem åren. Enligt SFS 1996:432 är skatten dock 0 vid 1998 års taxering om värdeåret är 1991. Detta innebär att det vid 2005 års taxering utgår halv skatt för småhus med värdeår 1994–1998.

Exempel

Ett hus byggs färdigt 1994. Vid fastighetstaxeringen 1995 åsätts byggnaden värdeåret 1994. Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 1995. Vid inkomsttaxeringarna 1996–2000 tas således ingen fastighetsskatt ut. Vid inkomsttaxeringarna 2001–2005 tas halv fastighetsskatt ut, vilket enligt nuvarande regler blir 0,50 % av taxeringsvärdet.

Om- eller tillbyggnader på äldre småhusfastigheter leder inte till skattefrihet eller nedsatt skatt. 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 2003. Vid fastighetstaxeringen 2004 åsätts värdeåret 1998. Någon skattefrihet/nedsatt skatt erhålls då inte. Det hade krävts att byggnaden åsatts värdeåret 2003.

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.

Reduceringsbelopp

För småhus kan en nedsättning av fastighetsskatten pga. ett reduceringsbelopp inte komma ifråga.

Dämpning

Från och med 2004 års taxering har det införts en regel, 2 a § FSL, som innebär att en höjning av taxeringsvärdet vid allmän eller förenklad fastighetstaxering kommer att fasas in i underlaget för fastighetsskatt under den löpande taxeringsperioden, dvs. tre år. Har höjningen gjorts vid en särskild fastighetstaxering sker infasningen under högst två år. Regeln gäller för småhusenheter fr.o.m. 2004 års taxering samt för småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet fr.o.m. 2006 års taxering. Regeln gäller inte om taxeringsenheten är nybildad.

40.6.2 Flerfamiljshus på lantbruksenheter

Högst tio familjer

Bostadshus som är inrättade till bostad åt tre till tio familjer och som ingår i lantbruksenhet har vid AFT klassificerats om till småhus. Vid inkomsttaxeringen är det således i princip reglerna för småhusenheter som ska tillämpas.

Fler än tio familjer

I den mån det finns hyreshus inrättade åt flera familjer än tio på lantbruksenheter, har dessa vid fastighetstaxeringen brutits ut ur lantbruksenheten och taxerats för sig som hyreshusenheter. Vid inkomsttaxeringen är det därmed reglerna för hyreshusenheter som ska tillämpas.

Tioårig skattelättnad

Beträffande den permanenta bestämmelsen om skattelättnad för nybyggda hus med värdeår 1991 eller senare, gäller samma regler som för andra bostadshus.

Reduceringsbelopp

Nedsättning av fastighetsskatten pga. ett reduceringsbelopp kan inte komma ifråga för sådana flerfamiljshus som är klassificerade som småhus.

40.6.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus

För obebyggda tomter avsedda för småhus som är fastighetstaxerade som separata enheter är fastighetsskatten 1,0 %. Något värdeår är inte åsatt och övergångsbestämmelserna SFS 1990:652 är inte tillämpliga.

Om det under ett kalenderår byggs ett småhus på en tidigare obebyggd tomt, ska någon fastighetstaxering inte ske förrän året därpå. För byggnadsåret tas därför fastighetsskatt ut på grundval av den gamla fastighetstaxeringen. Skatten blir 1,0 % av det taxerade tomtvärdet.

Skattesatsen är 1,0 % även för tomter med hus av mindre värde, med hus under byggnad e.d. som varken är eller ska vara åsatta något värdeår. Ang. byggnad under uppförande, jfr ovan 40.4.

41 Fastighetsskatt – näringsfastighet

41.1 Allmänt

Fastighetsskatten baseras på fastighetstaxeringen och tas ut med viss % av taxeringsvärdet. För hyreshus tas skatt på bostadsdelen ut med 0,5 % fr.o.m. 2002 års taxering. Fr.o.m. 1997 års taxering har det införts skatt med 1,0 % på *lokaldelen* i hyreshus och med 0,5 % på *industrienheter* och *elproduktionsenheter*.

Även småhusenheter kan vara näringsfastigheter. Då gäller samma regler för fastighetsskatten som om det varit en privatbostadsfastighet. Se kapitel 40.

För nybyggda eller renoverade bostadshus kan skattenedsättning komma ifråga. Fr.o.m. 2004 års taxering har det även införts en s.k. dämpningsregel som innebär att höjningar av taxeringsvärdet som avser bostadsenhet fasas in i underlaget för uttag av fastighetsskatt.

Skatten tas ut per beskattningsår och betalas av ägaren till fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt fastställs av Skatteverket vid inkomsttaxeringen. För näringsfastigheter utom sådana som ägs av privatbostadsföretag är skatten avdragsgill.

41.2 Vilka fastigheter beskattas?

Skatteplikten regleras i 1 § lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt (FSL). Skattepliktig till fastighetsskatt är fastighet som vid fastighetstaxeringen betecknats som

- hyreshusenhet,
- industrienhet och elproduktionsenhet

Även småhusenheter samt småhus med tomtmark på lantbruksenheter kan vara näringsfastigheter. Detta påverkar inte uttaget av fastighetsskatt.

Undantag

Från skatteplikten 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 fastighetsskatt.

Fastighetsskatten grundar sig på fastighets-taxeringen

Beträffande svenska fastigheter utgår man från 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).

Av lagens tidigare utformning framgick att den faktiska klassificeringen vid fastighetstaxeringen för den aktuella fastighetstaxeringsenheten inte hade någon betydelse, utan det var hur den borde varit taxerad som var avgörande, dvs. de fastigheter som enligt FTL:s bestämmelser ska klassificeras som småhusenheter, hyreshusenheter etc. var skattepliktiga. Numera (sedan SFS 1992:1593) gäller skatteplikten fastigheter som ”betecknats” på angivet sätt. Någon ändring synes emellertid inte ha varit avsedd; i förarbetena till ändringen (prop. 1992/93:122 s. 27) angavs felaktigt redan gällande lydelse vara ”betecknats” i stället för rätteligen ”betecknas”. Jfr även prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11.

I fråga om skatteplikten enligt 3 kap. FTL är det däremot reglerna som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36).

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten 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 verksamhet.

Hyreshusenheter

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. Sedan AFT 1994 delas taxeringsvärdet för hyreshus upp på en bostadsdel och en lokaldel. Numera utgör de därför alltid skilda värderingsenheter.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. framgår av fastighetstaxeringen.

Lantbruksenhet

På lantbruksenheter avser skatten bara bostäder och tomtmark. Se kapitel 40.

Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är således undantagna från fastighetsskatt.

Industrienheter m.m.

Fr.o.m. 1997 års taxering tas fastighetsskatt ut på industrienheter och elproduktionsenheter.

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en fastighet delats upp på flera taxeringsenheter eller att 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.

41.3 Vem ska betala fastighetsskatten?

Ägare o.d.

Skattskyldig är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare.

1 kap. 5 § FTL

Som ägare av fastighet ska i fall som avses nedan anses

a) den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller i annat fall utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande;

b) den som innehar fastighet med åborätt, tomträtt eller vattenfallsrätt samt den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;

c) innehavare av skogsområde som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet;

d) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord;

e) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 6 kap. 6 § IL är skattskyldig för inkomst; samt

f) nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § FTL, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsvederlag.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord ska anses den tjänsteinnehavare eller annan som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning.

Ska avkastning utöver husbehovet av skog på fastighet, som avses under b eller d, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens värde av skogsmark med växande skog och markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket.

Skattskyldiga är därmed samtliga ägare av skattepliktiga fastigheter, både fysiska och juridiska personer, oavsett om de också är skattskyldiga till inkomstskatt eller inte. Det innebär att exempelvis ideella föreningar och stiftelser, stat och kommun samt personer bosatta i utlandet betalar fastighetsskatt för skattepliktiga

svenska fastigheter. De är därmed också deklarationsskyldiga (2 kap. 4 § 1 st. 6 och 8 § 1 st. 6 LSK).

Beträffande privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Tomträttshavare

Tomträttshavare anses som ägare av fastighet enligt 1 kap. 5 § FTL. Den som innehar en fastighet med tomträtt ska betala fastighetsskatt för både byggnaden och tomten, dvs. på fastighetens hela taxeringsvärde. Detta framgår av att det inte finns några undantagsbestämmelser i FSL från bestämmelsen i 3 § om skattens storlek.

Bostadsrätts-föreningar m.fl.

För bostadsrättsfastigheter ska ägaren, dvs. normalt föreningen, betala fastighetsskatten, inte de olika bostadsrättshavarna. För bostadsrättsföreningar är skatten lika stor som för andra ägare till motsvarande fastighet. Se även avsnitt 41.10 om avdrag vid inkomsttaxeringen.

Handelsbolag

Om ett handelsbolag eller kommanditbolag äger en fastighet, ska fastighetsskatt betalas av bolaget.

Dödsbon

Sedan 1995 års taxering har handelsbolagsbeskattning av dödsbon slopats. Det innebär att alla dödsbon, såväl yngre som äldre, själva är skattskyldiga för sina fastigheter.

Ideella föreningar

Fastigheter tillhöriga ideella föreningar är ofta skattefria.

De ideella föreningar som äger fastigheter som är skattepliktiga till statlig fastighetsskatt ska alltid deklarera (2 kap. 7 § p. 5 LSK).

Överlåtelse under året

Den som ägt fastighet under del av året betalar skatt endast för innehavstiden. Underlaget ska sättas ned i proportion till den tid av beskattningsåret som han inte ägt fastigheten. Det är dagen för äganderättens övergång, dvs. normalt köpekontraktsdagen, som är avgörande för uppdelningen. (Jfr JB 4 kap. 1 samt beträffande inkomstbeskattningen RÅ 1993 ref. 16). Om det i överlåtelseförklaringen anges att äganderätten ska övergå vid ett visst framtida datum gäller detta. Detta förutsätter emellertid att det finns en överlåtelseförklaring i köpekontraktet. Om sådan saknas i köpekontraktet och införts först i köpebrevet, är det datum för köpebrevet som är dagen för äganderättens övergång. Tillträdesdagen är utan betydelse.

Delägarskap

Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin del av fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt ska därför sättas ned i proportion till hans andel. Detta gäller både när han äger en ideell andel i en fastighet och när han äger ett bestämt område av fastigheten. Uppdelningen av underlaget mellan delägarna görs efter samma grunder som tidigare gällde vid uppdelningen av garantibeloppet.

Dold äganderätt

Trots att en eller flera personer är lagfarna ägare till en fastighet kan det vara så att i själva verket en annan eller andra personer är ägare (RÅ 1992 ref. 41). Vid överlåtelse av dold äganderätt gäller inte formkraven i 4 kap. 1 § JB (NJA 1993 s. 324).

41.4 Underlag för fastighetsskatten

Taxeringsvärdet

För svenska fastigheter är det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet underlag för fastighetsskatten. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som ska ligga till grund för fastighetsskatten. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens storlek ska påverkas.

Om olika taxeringsvärden gäller för skilda delar av beskattningsåret, beräknas fastighetsskatten särskilt för varje sådan del, 2 § 5st. FSL.

Jämkning av underlaget

Underlaget för fastighetsskatt jämkas vid förvärv och avyttringar under året samt vid delägarskap. Jämkning sker också vid förlängda och förkortade räkenskapsår.

Ändring av fastighetsindelningen

Om fastigheten inte åsatts något taxeringsvärde för kalenderåret före taxeringsåret, t.ex. därför att den då ny- eller ombildats, kan någon fastighetsskatt inte tas ut för tiden efter fastighetsbildningen (jfr GRS I 1977 s. 199 och Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff.). För fastighetsskatt finns således inte någon supplementärregel då taxeringsvärde saknas.

Vid en avstyckning behåller stamfastigheten i regel sin ursprungliga beteckning. Det före avstyckningen åsatta taxeringsvärdet kan emellertid inte i sin helhet utgöra underlag för fastighetsskatt efter avstyckningen. Om överlåtelse skett under beskattningsåret kan jämkningsregeln i 2 § 4 st. FSL tillämpas (RÅ 1975 Aa 334). Om avstyckningen skett före året före inkomsttaxeringsåret har taxeringsvärdet också jämkats (RÅ 1963 Fi 1292). Att det gamla taxeringsvärdet inte alltid kan användas framgår även av RÅ 1987 ref. 25 beträffande schablonintäkt.

Om en fastighet nybildats under året och det därmed saknas taxeringsvärde för den nybildade fastigheten kan fastighetsskatt inte tas för tiden efter fastighetsbildningen.

Hel fastighet som utgör del av taxeringsenhet säljs

Om en eller flera hela fastigheter ingående i en taxeringsenhet sålts under beskattningsåret har någon fastighet inte nybildats, utan det gamla taxeringsvärdet delas upp på de sålda och på de återstående fastigheterna. Fastighetsskatt kan således i detta fall tas ut för hela den ursprungliga taxeringsenheten (2 § 4 st. FSL och RÅ 1972 ref. 32 samt Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff.).

41.5 Värdeår

För nybyggda bostadshus utgår ingen fastighetsskatt eller reducerad fastighetsskatt. Dessa regler har knutits till värdeåret som åsätts vid fastighetstaxering.

Det vid fastighetstaxeringen åsatta värdeåret kan i undantagsfall frångås (prop. 1990/91:54 s. 193, prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11). Om värdeår saknas, se nedan.

Värdeår = byggnadsår

Värdeår åsätts byggnad vid fastighetstaxeringen och utgångspunkten är att det motsvarar det år byggnaden uppfördes.

Exempel

Ett hyreshus byggdes färdigt 1999. Vid fastighetstaxeringen 2000 åsätts värdeåret 1999. Detta värdeår gäller från den 1 januari 2000 och ligger till grund för beräkningen av fastighetsskatten i deklarationen 2001. Med färdigt menas att det är inflyttningsklart till övervägande del.

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 hyreshus är det främst den återstående ekonomiska livslängden som har betydelse för värdeåret. Denna påverkas av nedlagda kostnader för större om- eller tillbyggnader samt reparationer och underhållsåtgärder. (Jfr RSFS 2000:9, 2 kap. 9 § samt Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd i Handbok för fastighetstaxering 2000, RSV 312 utg. 4.

Det nya värdeåret kan beräknas till ett årtal fr.o.m. det gamla värdeåret t.o.m. det år byggnationen skett.

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. 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. Om t.ex. marknadsvärdet är lågt jämfört med produktionskostnaden eller om de kostnader som läggs ner under år 2 är små, sker ingen ny fastighetstaxering år 3. Den gamla fastighetstaxeringen från år 2 kommer då att gälla även år 3 och något värdeår åsätts inte.

För att skattelättnad de första tio åren efter nybyggnationen ändå ska erhållas har en särskild bestämmelse införts i 3 § 2 st. FSL. I

sådana fall ska man utgå från det värdeår som skulle ha åsatts (år 3) om fastighetstaxering skett.

41.6 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet

41.6.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter

Se avsnitt 40.6.1

41.6.2 Flerfamiljshus på lantbruksenheter

Beträffande bostadshus inrättade åt tre till tio familjer se avsnitt 40.6.2

Fler än tio familjer

I den mån det finns hyreshus inrättade åt flera familjer än tio på lantbruksenheter, har dessa vid fastighetstaxeringen brutits ut ur lantbruksenheten och taxerats för sig som hyreshusenheter. Vid inkomsttaxeringen är det därmed reglerna för hyreshusenheter som ska tillämpas.

41.6.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus

Se avsnitt 40.6.3

41.7 Hyreshusenheter

41.7.1 Bebyggda hyreshusenheter

41.7.1.1 Huvudregel

Skattesats

För hyreshusenheter är fastighetsskatten vid 2005 års taxering 0,5 % av den del av taxeringsvärdet som belöper på *bostäder* och 1,0 % av den del som belöper på *lokaler*.

Skatt för bostäder ska betalas för:

- bostäder,
- bostäder under uppförande,
- tomtmark till dessa bostäder,
- obebyggd tomtmark för bostäder eller lokaler.
- Skatt för lokaler betalas för:
- lokaler,
- lokaler under uppförande och

− tomtmark till dessa lokaler.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. finns särskilt redovisad på underrättelsen om fastighetstaxering.

Uppdelningen på lokaldel och bostadsdel har gjorts vid fastighetstaxeringen.

Tomten ägs av annan

Om tomten under byggnaden ägs av någon annan än den som äger byggnaden, utgör den en egen taxeringsenhet. Även för tomten ska man i detta fall ta ut skatt för bostads- respektive lokaldelen. En uppdelning av taxeringsvärdet på tomten på en bostadsdel och en lokaldel har gjorts vid fastighetstaxeringen.

Obebyggd tomt

För obebyggda tomter som är klassificerade som hyreshusenheter tar man alltid ut fastighetsskatt med 0,5 %. Detta gäller även om byggrätten avser lokaler.

41.7.1.2 Undantagsregel 1 Dämpning

Dämpning

Från och med 2005 års taxering har det för bostadsdelen på hyreshus införts en regel, 2 a § FSL, som innebär att en höjning av taxeringsvärdet vid en allmän eller en förenklad fastighetstaxering kommer att fasas in i underlaget för fastighetsskatt under den löpande taxeringsperioden, dvs tre år. Har höjning gjorts vid en särskild fastighetstaxering sker infasning under högst två år. Notera att regeln inte gäller om taxeringsenheten är nybildad.

Har det för en viss taxeringsenhet fastställts ett reduceringsbelopp, se avsnitt 41.7.1.4, gäller att det är det lägsta underlaget av det dämpade värdet jämfört med det reducerade värdet som utgör underlag för uttag av fastighetsskatt. Man tillämpar således inte dämpningsregeln och reduceringsregeln samtidigt. Se 3 a § 4 st sista meningen FSL.

41.7.1.3 Undantagsregel 2 Generell nedsättning

Nedsättning

För hyreshusenheter med byggnader som innehåller bostäder och som byggts 1991 eller senare betalas ingen fastighetsskatt på bostadsdelen under de fem första åren och halv fastighetsskatt 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 1994. Vid fastighetstaxeringen 1995 åsätts byggnaden värdeåret 1994 och hela fastigheten taxeringsvärdet 4 000 000 kr, varav hälften avser bostäder.

Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 1995. I deklarationerna 1996–2000 tas ingen fastighetsskatt ut på bostadsdelen. I deklarationerna 2001–2005 tas halv fastighetsskatt ut på bostadsdelen, 2 000 000 kr. (Fr.o.m. deklarationen 1997 tas fastighetsskatt ut på lokaldelen).

Nedsättning görs på den del av taxeringsvärdet som belöper på bostäder med tillhörande tomtmark. Det innebär att bostadsdelen av byggnaderna samt den del av tomten som hänförs till bostäder kan få nedsatt skatt.

En obebyggd tomt kan däremot aldrig få sänkt skatt. Detta gäller även en bebyggd tomt om huset ägs av någon annan än den som äger tomten utan att tomträtt föreligger. Eftersom tomten i det fallet inte ingår i samma taxeringsenhet, kan skattelättnad inte komma i fråga.

Om det sker en förändring i fastighetsindelningen följer skattefriheten bostadsbyggnaden. Det innebär att om exempelvis en avstyckning av enbart tomtmark görs kommer skattefriheten att stanna på stamfastigheten. Om däremot avstyckningen avser bostadshuset kommer skattefriheten att följa den avstyckade fastigheten.

Jämställt med nybyggnad

Om- och tillbyggnader och renoveringar som är så omfattande att de är att jämställa med nybyggnation och som leder till att byggnaden får ett nytt värdeår som motsvarar året för byggnationen, ger också tioårig skattelindring.

Andra byggnationer än sådana som är jämställda med nybyggnationer ger däremot ingen skattesänkning enligt de hittills behandlade reglerna. Se dock avsnitt 41.7.1.4.

Om byggnadsåtgärder vidtages 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 fastighetsskatten. Denna löper således vidare på vanligt sätt

41.7.1.4 Undantagsregel 3 Reducering

Reduceringsbelopp

Sedan 1995 års taxering finns en möjlighet att få sänkt fastighetsskatt pga. byggnationer som inte är så omfattande att de kan jämställas med nybyggnationer. Ett reduceringsbelopp kan i dessa fall fastställas som reducerar underlaget för fastighetsskatt under en tioårsperiod.

Om byggnationen är så omfattande att reglerna om nedsättning av skatten för nybyggda hus under avsnitt 41.7.1.3 blir tillämpliga, ska någon ytterligare nedsättning enligt denna regel inte ske. Detta gäller även när reglerna för nybyggda hus ger halv fastighetsskatt.

Däremot kan man få sänkt skatt genom ett reduceringsbelopp trots att byggnaden sedan tidigare har nedsatt skatt därför att den nybyggts eller renoverats i så stor omfattning att det varit jämförbart med en nybyggnation. Se nedan vid kantrubriken Successiva byggnationer.

Hyreshus i Sverige

Bestämmelserna är bara tillämpliga på bostadsdelen av sådana hyreshusenheter som är belägna i Sverige.

Om- eller tillbyggnad, minst 100 000 kr

Byggnationen ska bestå av en om- eller tillbyggnad och kostnaderna ska överstiga 100 000 kr för fastigheten, dvs. för samtliga delägare. Om- eller tillbyggnadskostnader är i detta sammanhang liktydigt med vad som avses som om- eller tillbyggnadskostnader vid fastighetstaxeringen (prop. 1993/94:91 s. 17). Se i Handbok för fastighetstaxering 2000 RSV 312 utg. 4.

Kostnaderna måste ha nedlagts i fastigheten efter utgången av 1992 för att räknas med.

Taxeringsvärdes höjning på minst 20 %

En ytterligare förutsättning är att det taxeringsvärde som utgör underlag för fastighetsskatten höjts med minst 20 % från föregående år. Hela höjningen behöver inte hänföra sig till byggnationen, utan även en höjning vid en AFT eller FFT (Förenklad FastighetsTaxering) som beror på allmän värdehöjning räknas in vid bedömningen. Det ska vara den del av taxeringsvärdet som avser bostäder (jfr 3 § 1 st. b) FSL) som ska ha höjts med 20 %. Man ska således inte ta hänsyn till ändringar av andra delar av taxeringsvärdet som råkat ske samtidigt, t.ex. en höjning av den del av taxeringsvärdet som avser lokaler eller en sänkning pga. en avstyckning.

Ansökan

Ett reduceringsbelopp ska bara fastställas om den skattskyldige ansöker om det. Det är också den skattskyldiges sak att visa att förutsättningar föreligger.

Det finns ingen särskild tid angiven för när ansökan ska vara inne, utan vanliga regler för fastighetsskatt gäller (avsnitt 41.10). Den som inte kommit in med sin ansökan i tid för att få reduktion av fastighetsskatten ett år kan således komma in med sin ansökan senare inom omprövningsperioden och på så sätt få fastighetsskatten reducerad i efterhand.

Beräkning av reduceringsbeloppet

Reduceringsbeloppet utgörs av den höjning av taxeringsvärdet som beror på byggnationen beträffande bostadsdelen. Det är således inte om- och tillbyggnadskostnaderna i sig som sänker underlaget för fastighetsskatt.

Exempel

Ett hyreshus bestående av hälften bostäder och hälften lokaler har taxeringsvärdet 2 000 000 kr. Huset byggs om för en kostnad av 1 000 000 kr. Av detta belopp avser 500 000 kr bostadsdelen.

Taxeringsvärdet höjs pga. byggnationen med 600 000 kr till 2 600 000 kr. Av denna höjning avser 300 000 kr bostadsdelen. Taxeringsvärdet på denna del blir alltså 1 300 000 kr.

Fastighetsskatt tas sedan ut på 1 300 000-300 000 kr = 1 000 000 kr (samt fr.o.m. 1997 års taxering på värdet för lokalerna).

Reduceringen omfattar endast sådan tomtmark som hör till byggnaden.

Kan överstiga kostnaderna

Det finns ingen regel om att reduceringsbeloppet ska vara högst lika med kostnaderna för om- eller tillbyggnationen utan dessa kan ha uppgått till ett mindre belopp, men det torde höra till undantagen.

Ingen minimigräns

En förutsättning för att ett reduktionsbelopp ska fastställas är att kostnaderna för byggnationen överstigit 100 000 kr. Det krävs däremot inte att reduceringsbeloppet överstiger 100 000 kr utan det kan uppgå till ett lägre belopp. Som ovan nämnts måste dock taxeringsvärdet ha höjts med minst 20 procent.

Gemensamma kostnader

Kostnader som lagts ner på för bostäder och lokaler gemensamma delar av fastigheten, t.ex. fasaden, taket, grunden eller stammarna, bör fördelas på bostads- resp. lokaldelen i samma proportioner som byggnationen påverkar de olika delarna av taxeringsvärdet.

Taxeringsvärdes-ändring av andra skäl

I de fall taxeringsvärdet det första året höjs dels pga. byggnationen, dels av andra skäl, t.ex. en allmän fastighetstaxeringshöjning, ska bara den delen av höjningen som beror på byggnationen sänka fastighetsskatten. Man måste således i dessa fall göra en fiktiv fastighetstaxering där man bestämmer hur stort taxeringsvärdet blivit om om- eller tillbyggnationen inte skett. Detta fiktiva värde jämförs sedan med det faktiska taxeringsvärdet och skillnaden utgör reduceringsbelopp.

Exempel

En fastighet åsätts vid allmän fastighetstaxering ett nytt taxeringsvärde med 1 000 000 kr. Det gamla taxeringsvärdet var 600 000 kr. Hade fastigheten inte varit föremål för ombyggnad hade taxeringsvärdet stannat vid 800 000 kr. Reduceringsbeloppet blir i detta fall 1 000 000 kr-800 000 = 200 000 kr.

Avstyckning

På motsvarande sätt ska man bortse från en sänkning av taxeringsvärdet pga. exempelvis en avstyckning.

Exempel

En fastighet med två byggnader har ett taxeringsvärde på 2 000 000 kr. Den ena byggnaden avstyckas och den återstående byggnaden byggs om. Taxeringsvärdet på den återstående delen sätts sedan till 1 200 000 kr. Om ombyggnationen inte skett hade taxeringsvärdet blivit 800 000 kr.

Reduceringsbeloppet blir i det här fallet 1 200 000- 800 000 = 400 000 kr.

Byggrätt

En höjning av värdet på värderingsenheten för bostäder som beror på att markvärdet ökat pga. att byggrätten utökats får inte räknas med. Någon byggnation har ju då inte gjorts. Detta innebär också att om utökningen av byggrätten skett samma år som byggnationen ska den del av taxeringsvärdehöjningen som avser ändringen i byggrätten inte räknas med.

Värdeår

En byggnation avseende enbart lokaler kan ge ett senare värdeår som i sin tur höjer taxeringsvärdet även på bostadsdelen. Denna taxeringsvärdehöjning kan inte räknas in i ett reduceringsbelopp. Detta innebär att om både bostadsdelen och lokaldelen byggts om ska förändringen av värdeåret som hänför sig till lokaldelen inte räknas med.

Fem år – 100 %
fem år – 50 %

Under de första fem åren ska underlaget för fastighetsskatt minskas med hela reduceringsbeloppet och under de följande fem åren med halva reduceringsbeloppet.

Exempel

Reduceringsbeloppet är 300 000 kr. Taxeringsvärdet på bostadsdelen minskas med 300 000 kr under de första fem åren och med 150 000 kr under de följande fem åren.

Reduceringsbeloppet ändras inte när taxeringsvärdet ändras utan utgörs alltid av samma belopp. Detta gäller även när taxeringsvärdet ändrats pga. allmän eller förenklad fastighetstaxering.

Exempel

I exemplet ovan höjs taxeringsvärdet på bostadsdelen efter tre år med ytterligare 400 000 kr till 1 700 000 kr.

Underlaget för fastighetsskatt blir sedan 1 700 000- 300 000 = 1 400 000 kr under de två påföljande åren och 1 700 000- 150 000 = 1 550 000 kr under de följande fem åren.

Flera delägare

Har bara en av flera delägare ansökt om reduceringsbelopp och ett sådant fastställts ska det enligt förarbetena beaktas även när man bestämmer fastighetsskatten för de andra delägarna (prop. 1993/94:91 s. 16).

Ägarbyte

Av förarbetena framgår också att avsikten är att reduceringsbeloppet ska följa fastigheten. Byter denna ägare följer således reduceringsbeloppet med fastigheten och den nye ägaren behöver inte göra någon egen ansökan.

Detta torde också innebära att om förste ägaren gjort en om- eller tillbyggnad men inte ansökt om reduceringsbelopp så kan näste ägare göra ansökan i stället. Tioårsperioden räknas emellertid alltid från byggnationstillfället.

Reducering av fastighetsskatten torde därför kunna ske även för den tidigare ägaren under förutsättning att tidsfristerna i TL för att ändra fastighetsskatten inte löpt ut.

Ändring av indelningen i värderingsenheter

Om indelningen i värderingsenheter ändras ska reduceringsbeloppet proportioneras på de nya enheterna i förhållande till hur om- och tillbyggnadskostnaderna fördelat sig dem emellan (3 a § 4 st. FSL).

Om exempelvis bostäder delvis gjorts om till lokaler måste man således fördela reduceringsbeloppet på den del som fortfarande är bostäder och den del som blivit lokaler med ledning av hur stor del av kostnaderna som lagts ner på den ena eller andra delen.

Om värderingsenheten delats genom avstyckning ska uppdelning av reduceringsbeloppet ske efter samma grunder.

Successiva byggnationer

Om värderingsenheten undergår flera successiva byggnationer uppkommer olika situationer.

Om en byggnation har så stor omfattning att man vid fastighetstaxeringen åsätter ett värdeår som om byggnaden vore ny, ska enbart reglerna om nedsättning av skatten för nybyggda hus under avsnitt 41.7.1.3 tillämpas och ett tidigare åsatt reduceringsbelopp faller bort.

Om den nya byggnationen inte är så stor att reglerna för nybyggda hus blir tillämpliga kan ett nytt reduceringsbelopp fastställas att tillämpas parallellt med ett gammalt.

Exempel

En fastighet byggs till år 1 och får då ett reduceringsbelopp på 200 000 kr. Detta reducerar underlaget för fastighetsskatt i sin helhet kalenderåren 2–6. Under åren 7–11 blir reduktionen hälften så stor, 100 000 kr.

År 8 sker en ny tillbyggnad som ger ett nytt reduceringsbelopp på 300 000 kr. Detta ska dras ifrån underlaget för fastighetsskatt i sin helhet under åren 9–13 och till hälften under åren 14–18.

År 9–11 blir reduceringsbeloppet 100 000 + 300 000 = 400 000 kr.

År 12–13 blir den 0 + 300 000 = 300 000 kr.

År 14–18 blir den 0 + 150 000 = 150 000 kr.

Om en byggnad har nedsatt fastighetsskatt pga. att den är nybyggd kan man sänka skatten ytterligare genom en senare byggnation som ger ett reduceringsbelopp.

Exempel

En byggnad uppfördes 1994 och har därför ingen fastighetsskatt under åren 1995–1999 och halv fastighetsskatt under åren 2000–2004 pga. reglerna under avsnitt 41.7.1.3 Taxeringsvärdet är 1 000 000 kr.

Ytterligare en byggnation utförs 1995. Taxeringsvärdet höjs till 1 500 000 kr 1996 och ett reduceringsbelopp på 200 000 kr fastställs. Denna sänker skatten ytterligare t.o.m. år 2005.

Under 1995–1999 utgår ingen skatt.

Under 2000 blir underlaget för fastighetsskatt 1/2 x taxeringsvärdet minskat med 200 000 kr.

Under 2001–2004 blir underlaget 1/2 x taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsbeloppet, dvs. 100 000 kr.

Under 2005 blir underlaget hela taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsbeloppet, 100 000 kr.

Överklagande

Beslutet kan överklagas i samma ordning som gäller i fråga om fastighetsskatt (prop. 1993/94:91 s. 17).

41.7.1.5 Undantagsregel 4 Särskild nedsättning

För byggnad, som är avsedd för användning hela året kan nedsättning av fastighetsskatten ske enligt 3 § 4 st. FSL.

Byggnad har brunnit e.d.

Har en sådan byggnad inte kunnat utnyttjas under viss tid pga. eldsvåda eller därmed jämförlig händelse, får fastighetsskatten sättas ned med hänsyn till den omfattning, som byggnaden inte kunnat användas.

Lägenhet

Detsamma gäller då en lägenhet avsedd för uthyrning i en sådan byggnad inte kunnat uthyras.

Bestämmelsen motsvaras delvis av ett stadgande avseende schablonintäkt för småhus i äldre 24 § 2 mom. 3 st. i den numera upphävda KL. Den är emellertid tillämplig inte bara på privatbostäder utan även på andra slag av byggnader som är avsedda för användning hela året. Både småhus och hyreshus kan komma i fråga, även om de är belägna på en lantbruksenhet. En sommarstuga kan däremot inte få nedsättning (RÅ 1963 Fi 1449).

Av RÅ 1998 ref. 27 liksom Regeringsrättens avgöranden i mål nr 1768–1772-1997 framgår att det inte är fråga om någon begränsning till visst slags hinder.

Hindrets art – brand e.d.

Som en orsak till nedsättning av skatten för både byggnad och lägenhet anges att hindret ska bero på eldsvåda eller därmed jämförlig händelse. Nedsättning torde därför kunna ske vid exempelvis översvämning, jordras och liknande.

Det ska röra sig om ett fel på fastigheten. Att ägaren av någon orsak inte kunnat bo i den är inte skäl för nedsättning av fastighetsskatten (RÅ 1961 Fi 1342, RÅ 1965 Fi 444, RÅ 1982 1:23 och RÅ 1973 ref. 24).

Någon nedsättning pga. att ägaren flyttat från orten e.d. kan inte göras.

Hindrets art – vakanser

En annan självständig orsak till nedsättning är att lägenheterna inte kunnat hyras ut under beskattningsåret (jfr RÅ 1998 ref. 27).

Vid tekniska hinder (främst ombyggnad eller rivning) medges nedsättning under den tid byggnadsarbetena utförts. Vakanser inför t.ex. en ombyggnad utgör inte ett tekniskt hinder i denna mening. Vid bristande efterfrågan ska fastighetsägaren visa att han inte kunnat hyra ut lägenheterna i fråga.

Kortare tid

Om hindret bara varat kortare tid, ska någon nedsättning inte ske. Enligt Skatteverkets uppfattning bör med kortare tid avses en period om högst en månad.

Nedsättningens storlek

I RÅ 1998 ref. 27 (jfr Regeringsrättens avgörande mål i 1768–1772-1997) skedde en nedsättning i proportion till byggnadsvärdet.

När det gäller vakanser har Regeringsrätten i dom den 3 juni 2004, mål nr 4394-02 kommit fram till att man vid beräkning av särskild nedsättningen inte ska ta hänsyn till värdeområdets vakansgrad. Däremot har det ansetts befogat att reducera den särskilda nedsättningen med belopp som påverkat taxeringsvärdet i form av s.k. justering för säreget förhållande pga. att taxeringsenheten haft större vakansgrad än som varit normalt för värdeområdet.

Ej färdigställd byggnad

Särskild nedsättning pga. av vakanser i byggnad som är under uppförande kan inte göras, se Regeringsrättens avgörande den 25 april 2002 i mål 4811–4812-1998. RR konstaterade att de i målen aktuella utrymmena ännu inte färdigställts varför någon nedsättning av fastighetsskatten inte kunde medges. I en dom samma dag, mål nr 2801-1999, fann RR att lägenhet som ska upplåtas med bostadsrätt men som inte färdigställts eller visserligen färdigställts men inte omedelbart efter färdigställandet upplåtits med bostadsrätt, inte omfattas av ifrågavarande lagrum (jfr även RSV:s promemoria den 25 november 1998).

41.7.2 Obebyggda fastigheter

För obebyggda tomter avsedda för hyreshus är fastighetsskatten vid 2005 års taxering 0,5 % av taxeringsvärdet. Detta gäller även om byggrätten avser lokaler

41.8 Industrienheter

41.8.1 Huvudregel

Från och med 1997 års taxering har det införts fastighetsskatt även på industrienheter och elproduktionsenheter. Skatten uppgår till 0,5 % av taxeringsvärdet. Skatten är densamma oavsett om fastigheten är bebyggd eller inte.

41.8.2 Undantagsregel 1 Särskild nedsättning

Även en industrilokal kan vara avsedd för uthyrning. Det finns därför inte något principiellt hinder från att tillämpa reglerna om särskild nedsättning av fastighetsskatten i enlighet med vad som redovisats i avsnitt 41.7. 1.5.

41.9 Olika räkenskapsår

Fastighetsskatten beräknas för beskattningsår.

Kalenderår

För den som har kalenderår som räkenskapsår eller i de fall fastigheten inte ingår i näringsverksamhet, beräknas fastighetsskatten således för kalenderåret.

Brutet räkenskapsår

För den som har brutet räkenskapsår beräknas fastighetsskatten för räkenskapsåret.

Fastighetsskatten beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Om taxeringsvärdet ändras mellan två kalenderår beräknas fastighetsskatten för den vars räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår på de olika taxe-

ringsvärdena i förhållande till hur de belöper på beskattningsåret. Se ovan avsnitt 41. 3.

Ändrad klassificering

Om fastigheten ändrat karaktär under ett räkenskapsår från småhusenhet till hyreshusenhet eller liknande, bör en proportionering göras och skatt tas ut efter olika grunder för de olika delarna av året.

Ändrad skatteplikt

Om fastigheten omtaxerats från skattefri till skattepliktig under ett räkenskapsår, ska skatt inte tas ut för den tid då fastigheten varit skattefri (RÅ 1994 ref. 11).

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

Om räkenskapsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader ska underlaget för fastighetsskatt jämkas.

Två räkenskapsår

Om två räkenskapsår taxeras samma taxeringsår, tas fastighetsskatt ut för varje år för sig. Avdrag görs också för varje år för sig.

Nybyggda bostäder

För hyreshus som nybyggts 1991 eller senare föreligger en tioårig skattelättnad. Observera att nedsättningen av skatten börjar och slutar vid in- respektive utgång av kalenderår. Detta gällde första gången vid 1996 års taxering.

41.10 Avdrag vid inkomsttaxeringen

Privatbostadsfastigheter

För privatbostadsfastigheter är fastighetsskatten inte avdragsgill.

Näringsfastigheter

Fastighetsskatten räknas som en speciell skatt (16 kap. 17 § IL) och för näringsfastigheter är den en avdragsgill driftkostnad i näringsverksamheten.

Undantag bostadsrättsföreningar

Undantag beträffande avdragsrätten gäller för fastigheter tillhöriga sådana bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag m.fl. som schablonbeskattas. Dessa får inte avdrag (39 kap. 25 § IL).

Jordbruksfastigheter

Eftersom fastighetsskatten belöper på bostadsdelen blir avdragsrätten beroende av om bostadsdelen ingår i näringsfastigheten eller om den brutits ut som privatbostad.

Tidpunkt för avdrag

Fastighetsskatt tas ut för beskattningsår. Avdrag medges för det beskattningsår på vilket skatten belöper.

Om två räkenskapsår ska taxeras samma taxeringsår, ska fastighetsskatten dras av var för sig på respektive räkenskapsår.

41.11 Förfarandet

Deklarationsskyldighet

Självdeklaration ska avlämnas av fysisk och juridisk person för vilken underlag för fastighetsskatt ska fastställas (2 kap. 2, 4 och 7 § LSK).

Beslut

Underlag för fastighetsskatten fastställs i samband med inkomsttaxeringen enligt bestämmelserna i TL (6 § FSL).

Debitering

Debitering och betalning sker enligt SBL:s bestämmelser på samma sätt som inkomstskatterna (7 § FSL).

Skattetillägg

Sedan 1992 års taxering kan skattetillägg utgå (6 § FSL).

Ändring av fastighetsskatten

I fråga om omprövning och överklagande av underlaget för fastighetsskatt gäller samma regler som för inkomsttaxeringen.

Fastighetstaxeringen

Om förvaltningsdomstol beslutar om ändring i eller tillägg till fastighetstaxeringen, är möjligheterna till ändring av underlaget för fastighetsskatt större än enligt vanliga regler om omprövning och överklagande.

Skatteverket kan ompröva beslutet *till den skattskyldiges fördel* under obegränsad tid (4 kap. 13 § 2 st. 2 TL).

Om omprövningen är *till den skattskyldiges nackdel* gäller följande. Ordinär omprövning av beslutet om underlag för fastighetsskatt kan ske före utgången av året efter taxeringsåret (4 kap. 14 § 1 st. TL). Efter denna tidpunkt kan eftertaxering ske i form av ett följdändringsbeslut (4 kap. 17 § p. 3 TL). Oriktig uppgift behöver inte föreligga. Eftertaxering ska normalt ske före utgången av femte året efter taxeringsåret (4 kap. 19 § TL). Eftertaxering kan emellertid ske även efter femårsfristens utgång men måste då göras senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen (4 kap. 20 § 1 st. TL).

42 Avkastningsskatt på utländska försäkringar

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
prop. 1989/90:110
Ds. 1996:27
prop. 1994/95:187
Regeringens skrivelse Skr. 1995/96:7
prop. 1995/96:97, bet. 1995/96 SkU 16
prop. 1995/96:231, bet. 1996/97 SkU 4
prop. 1998/99:142
prop. 1999/2000:2
prop. 2003/2004:21
prop. 2004/2005:31

Sammanfattning

Fr.o.m den 1 januari 1997 belastas utländska pensions- och kapitalförsäkringar med avkastningsskatt (lag 1990:661 om avkastningsskatt på pensionsmedel prop. 1995/96:231, 1996/97: SkU4, SFS 1996:1236). Denna skatt ersatte den tidigare premieskatten som tidigare påfördes utländska pensions- och kapitalförsäkringar.

Allmänt

När det gäller utländska kapitalförsäkringar finns det en variationsrik flora av försäkringar med villkor som utgår från respektive lands försäkringsrätt. I vissa fall skiljer sig dessa försäkringar från motsvarande svenska försäkringar bland annat genom att de tidsgränser som gäller för lyftning av försäkringsbelopp och regler för återlån är mycket generösa. I många fall kan försäkringarna dessutom anpassas speciellt till kundernas egna behov och villkor. Detta bidrar till att vissa försäkringar kan användas i skatteundandragande syfte, dvs. för att vinna skattefördelar utanför det svenska skattesystemets syfte och kontroll. Ett problemområde är i de fall en anställd är insatt som förmånstagare till en av arbetsgivaren tecknad kapitalförsäkring. I RÅ 2000 ref. 28 kom regeringsrätten fram till att den anställde skulle beskattas såsom för löneförmån på grund av ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande. Ett annat problemområde är om ränte- och förvaltningskostnader kan vara avdragsgilla eller om de är en del av försäkringspremierna. Jfr KRNG 2000-11-07, målnr. 4955-1998.

Beträffande avkastningsskatten på utländska livförsäkringar är ett kontrollproblem att kontrolluppgifter ofta inte lämnas från utländska försäkringsgivare. Vid både taxering och revision bör en uppföljning ske av tecknade samt köpta och sålda kapitalförsäkringar och redovisning härav i inkomstdeklarationen. I anslutning härtill har den stora omsättning av kapitalförsäkringar som skett under senare år för att utnyttja de latenta kapitalunderskott som uppstått genom de börsras på aktiemarknaden som förekommit lett till omfattande kontrollproblem.

Försäkring eller banksparande

En kapitalförsäkring, traditionell eller en Unit Linked-försäkring (fondförsäkring), kan inte jämföras med ett bank- eller fondsparande dels eftersom sparandet sker genom försäkringsföretaget och detta har den omedelbara äganderätten till den sparade egendomen, dels eftersom en försäkring innehåller ett visst mått av riskmoment knutet till en viss eller vissa personers liv. Svenska kapitalförsäkringar hade tidigare en riskfaktor i försäkringen utgörande 5 % enligt en sundhetsprincip som rekommenderats av Finansinspektionen. Genom ändring av försäkringsrörelselagen har sundhetsprincipen ersatts av en allmän rörelseregel bestående av tre principer: stabilitetsprincipen, genomlysningsprincipen och standardprincipen. När det gäller utländska kapitalförsäkringar har Regeringsrätten i tvenne domar 1994-01-17, RÅ 1994 not. 19 och 20, godtagit ett så lågt riskmoment som 1 % (i ett mål ända ner till 0,1 % i vissa fall), vilket således kan sägas utgöra den enda skillnaden mot ett banksparande eller ett fondsparande, bortsett från egendomen i försäkringen kan sägas vara indirekt ägd. Egendomens avkastning, som i huvudsak ska tillkomma försäkringstagaren, är för svenska försäkringar föremål för en inkomstbeskattning hos försäkringsgivaren. En sådan ordning – avkastningsbeskattning hos försäkringsgivaren – är grundtanken bakom den fullständiga skattefrihet som föreligger enligt inkomstskattelagen (tidigare kommunalskattelagen) för till följd av K-försäkringen utfallande belopp till den försäkrade eller till förmånstagare, även för den del beloppen som överstiger inbetalda belopp och som kan anses som en förräntning av dessa. I andra stater och områden förekommer såväl att beskattning sker hos försäkringsgivaren som att beskattning sker hos försäkringstagaren som att ingen beskattning sker.

En form för investering i form av kapitalförsäkring är de s.k. Executive Investment Bonds (EIB), som finns hos försäkringsgivare bl.a. på Isle of Man. Kunderna erbjuds att lägga in aktiedepåer i en fondförsäkring. Vanligen måste försäkringstagaren investera 500.000 kronor för att erhålla en sådan försäkring. Försäkringstagaren får sedan en fullmakt från försäkringsgivaren att själv handla med aktierna i försäkringen trots att dessa överlåtits

till försäkringsgivaren.

Genom RÅ 2003 ref. 1 har det klarlagts att försäljning av kapitalförsäkringar skall beskattas enligt kapitalvinstreglerna. Härefter har en väsentlig ökning av försäljningar av kapitalförsäkringar skett.

Det förekommer att en företagare i egenskap av försäkringstagare placerar sina onoterade aktier i fåmansbolag i en fondförsäkring och härigenom söker kringgå fåmansbolagsreglerna i inkomstskattelagen. Formell ägare av aktierna blir ju försäkringsgivaren. Ett sådant förfarande bör prövas utifrån föreliggande omständigheter i det enskilda fallet. Möjligheter till genomsyn eller tillämpning av skatteflyktslagen kan föreligga. Jfr KRNG dom 2002-11-25, målnr. 3873–3874-2001.

Skattskyldig

I 2 § 1 st.7 p. AvPL anges att skattskyldiga till avkastningsskatt är i Sverige obegränsat skattskyldiga som innehar försäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftsställe i Sverige och är kapitalförsäkring eller försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL.

Med innehavare av en försäkring avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet (prop. 1995/96:231 s. 50). Även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen genom t.ex. köp etc. anses som innehavare av försäkringen. Observera att begreppet innehavare kan inte likställas med de i 8 § lagen (1991:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, omnämnda förutsättningar för en person ska anses likställd med ägare. Begreppet innehavare i 2 § 1 st. 7 p. AvPL är mer inskränkt i sin betydelse.

Det förtjänar att påpekas, att det finns utländska kapitalförsäkringar, vilka ägs till ideella andelar av alltifrån två personer till ett tiotal personer, som innehavare. Detta bör framgå av försäkringsbrevet och bör kontrolleras. I vissa fall fördelar makar den innehavda försäkringen emellan sig utan att detta framgår av försäkringsbrevet. I sådana fall bör teckningshandlingen avseende försäkringsavtalet infordras för en kontroll av de rätta förhållandena.

Fr.o.m. 1 januari 2004 gäller att även den som innehar panträtt i en kapitalförsäkring är skattskyldig till avkastningsskatt. Detta gäller om personen är oinskränkt skattskyldig och det inte finns någon annan som är skattskyldig till AvP för försäkringen. Bestämmelsen tillämpas fr.o.m. 2005 års taxering.

AvPL ger inte något entydigt svar på frågan vid vilken tidpunkt under beskattningsåret som en obegränsat skattskyldig ska inneha

en utländsk kapitalförsäkring för att bli skyldig att betala avkastningsskatt. Frågan är intressant då en utländsk livförsäkring har överlåtits under beskattningsåret. Enligt Skatteverkets mening är det den som äger försäkringen vid beskattningsårets ingång som ska betala avkastningsskatt för hela kalenderåret. Bestämmelserna om avkastningsskatt, AvP, gäller inte för rena riskförsäkringar, som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbara.

Även en försäkring som i det land den är tecknad anses som en pensionsförsäkring är enligt IL en kapitalförsäkring, om den inte uppfyller villkoren i 58 kap. 5 § st. 1 och 2 IL. Skatteverket kan dock lämna medgivande (dispens) att försäkringen ska anses såsom en svensk pensionsförsäkring (58 kap. 5 § st. 3 IL). Om en försäkring ansetts som en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL kan den inte sedan övergå till att vara kapitalförsäkring. Detta gäller också om dispens medgivits av skattemyndighet, Riksskatteverket eller Skatterättsnämnden enligt tidigare gällande bestämmelser.

I RÅ 2000 ref. 28 har RR tagit ställning till skattekonsekvenserna vid överföring av pensionsutfästelser och medel till en utländsk trust, vilken sedan vid pensionsfallet skulle teckna en ”utländsk tjänstepensionsförsäkring” som inte inrymdes i bestämmelserna 58 kap. 5 § IL. Försäkringen likställdes med en enligt svensk skatterätt tecknad kapitalförsäkring, på vilken AvPL var tillämplig. RR ansåg dock i förevarande fall att den anställde inte var skattskyldig för avkastningsskatt som innehavare av försäkringen, vilken tecknats av trusten, oaktat att den anställde blev beskattad såsom för lön för förmånen av att trusten betalade försäkringen. Från försäkringen till den anställde utfallande belopp var å andra sidan att anse som belopp på grund av kapitalförsäkring och således fria från inkomstskatt enligt IL. Fr.o.m. 2005 års taxering gäller att om en utländsk kapitalförsäkring inte innehas av någon som är obegränsat skattskyldig, ska den som har panträtt i försäkringen anses inneha den. Bestämmelsen har införts som ett led i en stopplagstiftning avseende överlåtelse av ansvar för pensionsutfästelse.

Försäkringsrörelse i Sverige

I RÅ 1992 ref. 29 prövades frågan om innebörden av begreppet försäkringsrörelse enligt 1 § lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige. ALPHA Insurance Ltd var ett på Cypern inregistrerat försäkringsbolag som utan koncession marknadsförde livförsäkringar genom direktreklam till presumtiva kunder i Sverige. Bolaget hade inget fast kontor eller ombud i Sverige men hade anlitat här bosatta personer som referensgivare och uppgiftslämnare i övrig som fått viss ekonomisk ersättning för detta arbete. RR:s majori-

tet fann att bolaget bedrivit försäkringsrörelse i Sverige.

EU/EES-försäkringsgivare får bedriva försäkringsverksamhet i Sverige med stöd av koncession i hemlandet antingen genom fast driftsställe (sekundäretablering) i Sverige eller genom gränsöverskridande verksamhet. Med sekundäretablering avses generalagent, filial eller en generalrepresentation för flera försäkringsgivare i en sammanslutning. En generalagent driver ingen egen försäkringsrörelse utan det är det utländska företaget som driver verksamheten genom agenten som representerar försäkringsgivaren i alla rättsförhållanden som föranleds av verksamheten i Sverige (SOU 1996:77 s. 110). Uttrycket fast driftställe innefattar att någon är verksam här i riket för en näringsverksamhet och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för verksamhetens innehavare (2 kap. 29 § IL).

Försäkringar som tecknas genom utländsk försäkringsgivares generalagent i Sverige är med andra ord att anse som tagna i Sverige och den utländska försäkringsgivaren är skattskyldig till avkastningsskatt för verksamheten i Sverige.

Gränsöverskridande verksamhet

Med gränsöverskridande verksamhet avses att ett utländskt försäkringsföretag från utlandet tillhandhåller försäkringstjänster på den svenska marknaden. Så snart det utländska företaget genom ombud eller andra åtgärder, t.ex. marknadsföring, försöker sälja försäkringar i Sverige betraktas det som en gränsöverskridande verksamhet. Även när kunden själv ta initiativ till kontakt med det utländska företaget anses det som gränsöverskridande verksamhet. En försäkringsaffär som förmedlas av försäkringsmäklare räknas som gränsöverskridande verksamhet. Detta förutsätter dock att verksamheten är av viss omfattning. En enstaka förmedlad affär anses inte som sådan verksamhet (prop. 1997/98:141 s. 73 och s. 101, 2 kap. 1 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

Utländska försäkringsgivare utanför EU/EES måste ha koncession i Sverige och vara etablerade här om de avser att vara verksamma på den svenska marknaden medan EU/EES-försäkringsgivare, som ovan framgår, med stöd av koncession i hemlandet får bedriva gränsöverskridande verksamhet i Sverige. Vissa uppgifter skall dock först lämnas till Finansinspektionen. Försäkringsföretag utanför EU/EES får alltså inte bedriva gränsöverskridande verksamhet i Sverige. En utländsk försäkringsgivare, som har koncession i Sverige, har därmed också ett fast driftsställe här. Utländska försäkringsgivare utanför EU/EES kan få tillstånd av Finansinspektionen att marknadsföra sina produkter i Sverige om försäljningen sker genom ett närstående bolag (eller ett bolag med vilket de har samarbetsavtal) som har koncession i Sverige (4 kap. 1 § 2 st. lagen (1998:293) om utländska försäk-

ringsgivares verksamhet i Sverige).

Kapitalunderlag

Kapitalunderlaget utgörs av försäkringens värde vid beskattningsårets *ingång*. I detta värde ska enligt 3 § 6–7 st. AvPL inräknas försäkringen totala värde, dvs. ett enligt försäkringstekniska riktlinjer framräknat återköpsvärde med tillägg för beräknad upplupen del i livförsäkringsrörelsens överskott. I en traditionell försäkring (ej fondförsäkring) innebär detta, att fråga är om försäkringens återköpsvärde med tillägg för beräknad återbäring för försäkringen oavsett om återbäringen är fördelad eller inte. Fondförsäkringar värderas till marknadsvärdet på de underliggande tillgångarna. Varje års inbetalningar och eventuella värdeökning blir således föremål för avkastningsskatt fr.o.m. nästföljande år. Värdeminskningar under beskattningsåret påverkar först nästa års avkastningsskatt.

Skatteunderlag

Skatteunderlaget utgörs av kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan, SLR, under kalenderåret före beskattningsåret. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Taxeringsår	**Beskattningsår**	**SLR kalenderåret**	**%**
1998	1997	1996	7,90
1999	1998	1997	6,47
2000	1999	1998	4,98
2001	2000	1999	4,88
2002	2001	2000	5,35
2003	2002	2001	4,97
2004	2003	2002	5,15
2005	2004	2003	4,39

Lägg märke till att vid 1998 års taxering blev i normalfallet inte någon avkastningsbeskattning av utländsk försäkring aktuell, eftersom värdet av försäkringsavtal ingångna före den 1 januari 1997 med löpande premie är undantagna från beskattning för värdet per den 1 januari 1997 (fribelopp). Vid senare beskattning får till detta fribelopp tillägg ske för en årlig värdestegring beräknad efter den genomsnittliga SLR för kalenderåret före beskattningsåret, dvs. med ränta på ränta-beräkning allt eftersom åren går.

Undantag från denna friregel är de fall då en utländsk försäkring övergått till ny innehavare efter utgången av år 1996 på annat sätt än genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller, såvitt gäller försäkring som har samband med tjänst, genom överlåtelse mellan

arbetsgivare på grund av anställds byte av tjänst (3 § 8 st. AvPL). En s.k. begagnad försäkring som förvärvats genom köp etc. blir således skattepliktig till AvP med hela försäkringens värde.

Det bör noteras, att en utländsk P- eller K-försäkring, som tagits före 1997-01-01, förblir skattefri avseende AvP om ingen ytterligare premiebetalning sker eller att försäkringen inte överlåts på annat sätt än som här ovan nämnts (prop. 1995/96:231). Om ytterligare premieinbetalning sker först några år senare efter 1996-12-31 blir beskattning aktuell först fr.o.m. det beskattningsår betalningen skedde. Om betalning skett exempelvis 2004 blir beskattning aktuell vid 2005 års taxering om värdet per den 1 januari 2004 skulle överstiga det uppräknade fribeloppet. Detta gäller även för s.k. begagnade försäkringar som förvärvats före 1997.

Skattesats

I 9 § AvPL anges att skattesatsen är 30 % av nio tiondelar (=27 %) av skatteunderlag hänförligt till annan personförsäkring än pensionsförsäkring. För pensionsförsäkring är skattesatsen 15 %. För utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL är skattesatsen 15 %.

Regeringsrätten har i ett överklagat förhandsbesked prövat frågan med vilket procentsats avkastningsskatt skall påföras när det gäller en privat livförsäkring som förutsattes uppfylla alla kvalitativa och kvantitativa villkor för en pensionsförsäkring, förutom att den skulle tecknas i en annan medlemsstat i EU (17 september 2004, mål nr 1653-04). Prövningen har skett mot bakgrund av EG-rätten. Regeringsrätten fann därvid att försäkringen skulle behandlas som en svensk pensionsförsäkring, dvs. skattesatsen för avkastningsskatt skall vara 15 %.

Nya regler har införts fr.o.m. 1 januari 2005 för vissa kapitalförsäkringar. De nya reglerna ligger i linje med RR domen den 17 september 2004 (se ovan). De nya reglerna (prop. 2004/05:31) innebär att vissa kapitalförsäkringar skall beskattas med den lägre skattesatsen för avkastningsskatt, dvs. 15 %. Detta gäller kapitalförsäkringar som meddelats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som uppfyller samtliga krav (58 kap. 6–16 §§ IL), förutom etableringskravet, som ställs för att en försäkring skall betraktas som en pensionsförsäkring. Motsvarande gäller för sådana i Sverige meddelade försäkringar, som visserligen uppfyller alla krav för att vara en pensionsförsäkring, men där parterna bestämt att försäkringen skall behandlas som en kapitalförsäkring inkomstskattemässig (58 kap. 2 § 2 st. IL). Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering. För sådana kapitalförsäkringar som är tecknade i Sverige, men som villkorsmässigt överensstämmer med en pensionsförsäkring gäller den lägre skattesatsen endast för försäkringar som tecknats efter ikraftträdandet. För försäk-

ringar meddelade genom s.k. gränsöverskridande verksamhet gäller inte den begränsningen. Om en försäkring, som enligt föreslagna regler skall jämställas med en svensk pensionsförsäkring, har tecknats i ett annat EES-land och beskattning aktualiseras för taxeringsår tidigare än 2006 års taxering, kan regeringsrättens dom den 17 september (se ovan) ändå innebära att den lägre skattesatsen skall tillämpas på försäkringen. Detta framgår av författningskommentaren till ikraftträdande- och övergångsreglerna (se prop. 2004/05:31).

Någon jämkning pga. tidsbegränsat ägarinnehav under beskattningsåret medges inte. Enligt Skatteverket skall den som innehar en utländsk kapitalförsäkring vid beskattningsårets ingång betala avkastningsskatt för hela kalenderåret (se ovan vid kantrubrik Skattskyldig).

Beskattningsförfarande

Enligt 10 § AvPL gäller för avkastningsskatten bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). Skatteunderlaget ska redovisas i inkomstdeklarationen och skatten påförs i form av slutlig skatt i slutskattebeskedet.

Avräkning utländsk skatt

Den skattskyldige innehavaren av försäkring har rätt till nedsättning av avkastningsskatt med den skatt som belastat försäkringen i det utländska försäkringsföretaget eller den skatt som den skattskyldige själv betalat utomlands för försäkringen (10 a § AvPL). Rätten till nedsättning gäller utländsk skatt som betalats efter årsskiftet 1996/97. Nedsättning medges endast om avräkning inte får ske för den utländska skatten enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen).

Med utländsk skatt avses sådan skatt som anges i 14 § avräkningslagen (inkomstskatter, punktskatter och förmögenhetsskatter, dock inte mervärdesskatt). Grundregeln är att det är den faktiska skattebelastningen som ska beaktas. Det är den skattskyldige som ska lämna den utredning som behövs för prövning av nedsättning av AvP.

Visar den skattskyldige att förutsättningar för nedsättning föreligger, men har han inte förmått att lämna samtliga uppgifter som behövs för att tillämpa nedsättningsreglerna, får nedsättning ske med ett skäligt belopp (10 a § 2 st. AvPL).

Normalt är det den faktiska skattebelastningen på sparandet, dvs. den utländska skatt som betalats och allokerats till försäkringen, som grundar avräkningsbart belopp. I vissa fall kan det antas vara svårt för försäkringstagarna att få fram uppgifter från de utländska bolagen om skatt hänförlig till försäkringen. Av denna anledning anses det nödvändigt med ett visst utrymme för skälighetsbedömningar. Det understryks dock i förarbetena att

den skäliga beräkningen ska göras försiktigt och till ett belopp som med ett relativt stort mått av säkerhet kan antas ha belastat försäkringen. Skälet till att beräkningen ska göras med försiktighet uppges vara möjligheten att få avräkning enligt lämnad utredning (det faktiska utfallet) vid en senare tidpunkt.

Regeringsrätten har i en dom (7 juni 2004 mål nr 3407-03) fastställt ett förhandsbesked, där man fastslår att nedsättning av avkastningsskatt med utländsk skatt som beräknats efter skälighet kan medges trots att skatten var hänförlig till tidigare år.

I skrivelsen Nedsättning av avkastningsskatt (2004-12-08, dnr. 130 657552-04/111) anges skatteverkets bedömning beträffande möjligheten till avräkning med skäligt belopp.

I vissa fall kan utländska försäkringar också belastas med svensk kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624). Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 7 oktober 2004 kommit fram till att en fysisk person har rätt till nedsättning av skatt enligt AvPL med belopp motsvarande svensk kupongskatt. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet. Fr.o.m. 1 januari 2005 har en innehavare av utländska livförsäkringar rätt till nedsättning av avkastningsskatt för den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen (prop. 2004/05:31). Denna möjlighet till avräkning gäller generellt och begränsas inte till försäkringar som tecknats inom EES-området. Regeln tillämpas första gången vid 2006 års taxering.

Om den utländska skatten ett visst år överstiger den svenska skatten får den del som inte kan avräknas sparas och räknas av ett senare år mot avkastningsskatt på samma försäkring.

Beskattningsår

I 12 § AvPL anges att beskattningsår för skattskyldiga enligt 2 § 1 st. 7 p. AvPL, dvs. de som ska betala avkastningsskatt på utländska försäkringar, alltid ska vara kalenderår. Detta gäller således oavsett om den skattskyldige är om en fysisk eller juridisk person och oavsett vilket räkenskapsår den skattskyldige har i sin vanliga näringsverksamhet.

Uttryck och Termer

Termer och uttryck i AvPL har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL.

Kontrolluppgifter

Utländska försäkringsföretag som avser att bedriva gränsöverskridande försäkringsverksamhet i Sverige ska enligt 13 kap. LSK till Finansinspektionen, innan verksamheten inleds, lämna en skriftlig förbindelse enligt vilken företaget årligen senast den 31 januari till Skatteverket ska lämna kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i LSK. Blankett *Förbindelse – gränsöverskridande verksamhet, utländska försäkringsföretag (SKV 2745)*.

Förmedlare av utländsk försäkring, vanligen en försäkringsmäklare, ska enligt 12 kap. 4 § LSK till Skatteverket lämna sådana uppgifter om försäkringsgivare och försäkringstagare (namn, adress, personnummer) att personerna kan identifieras. Blankett *Förmedlad utländsk försäkring (SKV 2749)*.

Kontrolluppgift om värdet av utländsk försäkring lämnas på blankett SKV *2326.* För fysisk person och dödsbo ska enligt 11 kap. 8 § LSK kontrolluppgiften innehålla dels försäkringens värde vid aktuellt beskattningsårs utgång, dels försäkringens värde vid detta års ingång. Uppgift enligt 11 kap. 8 § LSK användes både vid beräkning av underlag för AvP och vid beräkning av skattepliktig förmögenhet.

Övrigt

Inkomna kontrolluppgifter uppvisar en mycket stor variationsrikedom avseende vilka uppgifter som lämnas. Vissa kontrolluppgifter, bl.a. från franska försäkringsgivare, visar in- och utgående värdebesked, under året gjorda inbetalningar, på försäkringen belöpande skatter etc. Av vissa kontrolluppgifter framgår att innehav av värdepapper i försäkringen felaktigt har redovisats till ett deklarationsvärde för direktägda värdepapper i stället för till marknadsvärdet (7 § AvPL).

Vid granskning av inkomna kontrolluppgifter bör utredas;

- kopia på försäkringsbrev, som bland annat visar när försäkringen är tecknad och vem som är försäkrad, försäkringstagare och eventuell förmånstagare,
- försäkringsvillkoren,
- värdebesked avseende försäkringen vid årets in- och utgång,
- kontobesked avseende erlagda skatter som ska avräknas och
- kontobesked utvisande underliggande egendoms värdering,
- kontobesked avseende ägarens hela innehavstid av försäkringen,
- skriftligt dokumentation från försäkringsbolaget avseende ägarövergång.

Förmögenhetsskatt

Utländsk livförsäkring tecknad efter den 30 juni 1995 är en skattepliktig tillgång enligt 3 § punkt 8 lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL. Undantagna är försäkringar som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbara.

Nya regler har införts fr.o.m. 1 januari 2005 för vissa kapitalförsäkringar (se ovan vid kantrubrik Skattesats). Reglerna innebär att vissa kapitalförsäkringar skall undantas från förmögenhetsskatt. Detta gäller kapitalförsäkringar som meddelats inom

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och uppfyller samtliga krav (58 kap. 6–16 §§ IL), förutom etableringskravet, som ställs för att en försäkring skall betraktas som en pensionsförsäkring. Motsvarande gäller för sådana i Sverige meddelade försäkringar, som visserligen uppfyller alla krav för att vara en pensionsförsäkring, men som parterna ändå bestämt skall behandlas som en kapitalförsäkring inkomstskattemässig (58 kap.2 § 2 st. IL). Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering. För svenska kapitalförsäkringar gäller att det endast är de försäkringar som är tecknade efter ikraftträdandet som undantas från förmögenhetsskatt. För försäkringar meddelade genom s.k. gränsöverskridande verksamhet gäller att de undantas från förmögenhetsskatt även om tecknandet har skett före ikraftträdandet (se regeringsrättens dom den 7 september mål nr 3407-03 samt författningskommentaren till ikraftträdande- och övergångsreglerna i prop. 2004/05:31).

Försäkringar som tecknats före 30 juni 1995 är skattefria till förmögenhetsskatt under förutsättning att försäkringsavtalet inte har ändrats med ökad premieförpliktelse eller tidigareläggning av premiebetalning eller att premie förskottsbetalas för premieperioden samt att försäkringen inte övergått till ny innehavare efter den 30 juni 1995 på annat sätt än genom benefikt fång.

En traditionell livförsäkringen tas upp till sitt på försäkringstekniska grunder framräknade inköpsvärde med tillägg för beräknad andel i livförsäkringsrörelsens överskott enligt 15 § SFL. En fondförsäkring tas upp till marknadsvärdet på underliggande egendom.

43 Förmögenhetsskatt

43.1 Taxeringsår, beskattningsår, deklarationsskyldighet m.m.

1 § 2 st. SFL anger att bestämmelser om Skatteverket och om förfarandet vid taxering till statlig förmögenhetsskatt finns i TL. I tredje stycket sägs att begrepp som används i SFL har samma betydelse som i IL samt omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Enligt 3 kap. 1 § LSK ska självdeklaration innehålla uppgift om den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, om beskattningsbar förmögenhet uppkommer. Om uppgifterna på den förtryckta deklarationsblanketten är felaktiga eller ofullständiga, ska den skattskyldige, enligt 3 kap. 3 § LSK, göra de ändringar eller tillägg som behövs.

Förmögenhetstaxering ska ske årligen oavsett om taxering till inkomstskatt äger rum samtidigt eller inte. Förmögenhetstaxering får alltså inte hoppas över något år (RÅ 1958 ref. 53). Å andra sidan ska endast en förmögenhetstaxering åsättas, även om två inkomsttaxeringar avseende skilda beskattningsår åsätts en skattskyldig under ett och samma taxeringsår (RÅ 1960 ref. 14).

43.2 Skattepliktig förmögenhet

43.2.1 Allmänt om skattepliktig och ej skattepliktig förmögenhet

Den skattepliktiga förmögenheten utgörs enligt 2 § 1 st. SFL av värdet av den skattskyldiges tillgångar efter avdrag för dennes skulder. Den skattepliktiga förmögenheten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret.

Enligt 19 § 1 st. SFL beräknas skatten på den beskattningsbara förmögenheten. Beskattningsbar förmögenhet är den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger ett fribelopp. Fribeloppet är 1 500 000 kr för fysisk person, dödsbo, familjestiftelse och föräldrar som endast sambeskattas med hemmavarande barn. För makar och sambor som sambeskattas, är fribeloppet 2 000 000 kr. Vid 2006 års taxering har fribeloppet för sam-

beskattade höjts till 3 000 000 kr. För annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse, är fribeloppet 25 000 kr. Den beskattningsbara förmögenheten avrundas nedåt till helt tusental kronor.

I 3 § SFL uppräknas vilka tillgångar som är skattepliktiga med angivande av vissa undantag. Uppräkningen är uttömmande. Detta innebär att om en tillgång inte anges där är den inte heller skattepliktig. Av RÅ 1983 1:90, RÅ 1985 1:8 och RÅ 1987 ref. 16 framgår att GSFL skulle tolkas restriktivt och att en tillgång måste anges i 3 § GSFL för att vara skattepliktig. De principer dessa rättsfall ger uttryck för bör anses gälla även avseende SFL.

Som förutsättning för skatteplikt anges sist i 3 § 1 st. SFL att tillgången inte ingår i sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 och 11 §§ IL. Vissa särskilda bestämmelser gäller dock för vissa slag av privatbostäder och näringsfastigheter, se nedan i avsnitt 43.2.2.

43.2.2 Regler om skatteplikt för och värdering av tillgångar

Regler för värdering av tillgångar finns i 9–17 §§ SFL. Värderingen av skattepliktiga tillgångar ska enligt 2 § SFL göras med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Marknadsvärdet

Huvudregeln för värderingen av tillgångar finns i 9 § SFL. Enligt denna ska tillgång tas upp till marknadsvärdet om inte annat framgår av 10–17 §§. Marknadsvärdet utgörs av det värde som noteras eller annars generellt gäller vid den allmänna omsättningen av tillgångar av det aktuella slaget (prop. 1996/97:117 s. 90).

Fastighet

Privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt är skattepliktig enligt 3 § st. 1 p. 1 SFL Även privatbostadsfastighet på lantbruksenhet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § st. 3 IL. Fastighet i Sverige tas enligt 10 § SFL upp till taxeringsvärdet vid beskattningsårets utgång. Om taxeringsvärde saknas vid denna tidpunkt anses fastigheten inte ha något värde. Observera dock att näringsfastighet i regel är skattefri, se avsnitt 43.5.3.2.

- lägre taxeringsvärde

Om fastighetens basvärde har sjunkit på grund av skogsavverkning, brand eller liknande och fastigheten därför får ett nytt lägre taxeringsvärde vid den särskilda fastighetstaxeringen för taxeringsåret, ska fastigheten i stället tas upp till det nya taxeringsvärdet.

- fastighet utomlands

Fastighet utomlands tas upp till 75 procent av marknadsvärdet. Om marknadsvärdet inte går att fastställa kan fastigheten värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet. Se vidare Handledning för internationell beskattning, avsnitt 6.2.2.2.

Tomträtt m.m.

För tomträtt betalas avgäld. För att beakta detta vid värderingen och av förenklingsskäl tas enligt 10 § SFL endast den del av taxeringsvärdet som avser byggnad upp (prop. 1996/97:117s.90).

Byggnadsminne

Om byggnad på fastighet är en sådan byggnad för vilken byggnadsvärdet enligt 7 kap. 13 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) utgörs av värdet för byggnaden och för sammanhörande tomt, avräknas den del som avser tomten. Detta gäller fastigheter vars byggnad har förklarats för byggnadsminne.

Skattereduktion

Den som tillgodoräknas skattereduktion för fastighetsskatt kan även medges skattereduktion för förmögenhetsskatt som belöper på reduktionsfastigheten (lag 2004:126 om skattereduktion för förmögenhetsskatt). Reduktion för förmögenhetsskatt medges i huvudsak efter samma proportion som för skattereduktion för fastighetsskatt.

Andel i privatbostadsföretag

Andel i privatbostadsföretag som avser privatbostad är skattepliktig. Sådan andel tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gäller för föreningens eller bolagets fastigheter vid beskattningsårets utgång och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli under beskattningsåret (11 § SFL). Fastigheten bör endast medräknas om den finns med som tillgång i nämnda bokslut.

Förutom att fastighetens taxeringsvärde ska ligga till grund för värderingen av andelen i bostadsföreningen o.d. ska bl.a. följande tillgångar och skulder tas med vid värderingen. De tas upp till bokfört värde.

Tillgångar

- kassa,
- bankmedel,
- värdepapper,
- fordringar,
- bränslelager m.m. och
- lösa inventarier.

Skulder

- obetalda räkningar,
- inteckningslån och
- andra lån m.m.

Detta innebär att även tillgångar som inte är förmögenhetsskattepliktiga räknas med, om de finns med i föreningens balansräkning, exempelvis aktier på börsens O-lista. På motsvarande sätt räknas förmögenhetsskattepliktiga tillgångar in i värdet till det bokförda värdet även om detta skulle vara lägre än det värde som normalt ligger till grund för förmögenhetsbeskattningen.

Reservfond, vinstmedel, insatskapital, fondavsättningar o.d. bör anses som eget kapital. Dessa poster kan därför inte avräknas som skuld. Avsättningar till medlemmarnas egna underhållskostnader (fond för inre underhåll) ska normalt inte avräknas som skuld.

Fordringar m.m.

Enligt 3 § 1 st. 7 SFL föreligger skatteplikt för marknadsnoterad fordran. Även utländsk valuta och fordran i utländsk valuta är skattepliktig enligt samma lagrum under förutsättning att marknadsnotering föreligger. Dessa tillgångar ska enligt 12 § andra meningen SFL tas upp till det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet. Om det noterade värdet inte omfattar upplupen avkastning ska värdet ökas med sådan avkastning.

Angående vad som avses med att ett värdepapper är marknadsnoterat se nedan avsnitt 43.2.3.

Fordran i pengar och liknande betalningsmedel samt fordran avseende marknadsnoterad tillgång som anges 3 § 1 st. 4, 5 eller 7 SFL är skattepliktig enligt 3 § 1 st. 11 SFL. Fordran i pengar och liknande betalningsmedel som inte är marknadsnoterad och som löper med ränta tas enligt 17 § 1 st. SFL upp till sitt nominella belopp med tillägg för förfallen ränta. Räntan ska således inte inräknas i beloppet om den inte förfallit till betalning vid beskattningstidpunkten. Den ränta som för beskattningsåret gottskrivits ägare av banktillgodohavanden ska däremot alltid räknas in i dennes förmögenhet. Den skattepliktiga räntan bör dock enligt Skatteverkets mening reduceras med belopp motsvarande gjorda skatteavdrag.

Räntelös onoterad fordran

Om en onoterad fordran löper med ränta som betydligt understiger marknadsräntan eller är räntelös, tas den upp till sitt nuvärde beräknat med hänsyn till marknadsräntan, avtalad ränta och löptid. Med räntelös enligt 17 § SFL avses enligt RÅ 1999 ref. 69, att fordran inte alls ger någon avkastning. Till upphävandelagen fanns fogade tre kapitaliseringstabeller, tabellerna I–III, för beräkning av kapitalvärdet (nuvärdet) på bl.a. icke förfallna fordringar. Samma tabeller finns nu istället fogade till AGL. Dåvarande RSV har utfärdat en rekommendation, RSV S 1997:23, enligt vilken en sådan förenkling som tabellerna I–III innebär vanligtvis bör godtas vid beräkning av nuvärde enligt SFL. Om förfallotidpunkten är bestämd till någon händelse i framtiden, t.ex. försäljning av en fastighet, kan vanligtvis löptiden bestäm-

mas schablonmässigt till tio år.

Om en fordran däremot ger avkastning, som vid vinst eller förlust vid en avyttring inte till någon del anses utgöra ränta, betraktas fordran inte som räntelös i den mening som avses i 17 § SFL och ska av det skälet tas upp till marknadsvärdet enligt 9 § SFL. RÅ 1999 ref. 69. I avgörandet fastställde Regeringsrätten Skatterättsnämndens förhandsbesked att en marknadsnoterad valutaobligation vid förmögenhetsbeskattningen ska tas upp till det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet. Om valutaobligationen inte är marknadsnoterad ska den tas upp till marknadsvärdet.

Villkorlig fordran

En fordran som ännu inte är fastställd ska inte heller tas upp till något belopp. Detta följer av 5 § SFL. Det kan t.ex. vara en fordran som är beroende av ett villkor och det är osäkert om eller när detta blir uppfyllt. Som exempel på villkorlig fordran kan nämnas ett skadeståndskrav, vars storlek m.m. är beroende av ett ännu inte meddelat domstolsutslag.

Kontobehållning

Kontobehållning är skattepliktig med undantag för behållning på pensionssparkonto enligt 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Pengar o.dyl.

Pengar och liknande betalningsmedel är skattepliktiga till den del de överstiger 25 000 kr. Även pengar som är nedlagda i kort eller motsvarande är skattepliktiga (prop. 1997/96:117 s. 85).

Eftersom pengar och liknande betalningsmedel alltså är skattepliktiga endast till den del de överstiger 25 000 kr måste en gräns dras mellan pengar nedlagda i kort och kontobehållning. För att det värde som ett betalkort eller motsvarande representerar ska jämställas med pengar bör enligt Skatteverkets åsikt krävas att kortet endast kan användas som betalningsmedel och att uttag av kontanter inte kan göras. Om sådant uttag kan göras är tillgången i stället att anse som en kontobehållning.

Livförsäkring

Livförsäkringar är skattepliktiga med vissa undantag (3 § 1 st. 8 SFL). Från skatteplikt undantas bl.a. livförsäkring som utgör pensionsförsäkring. För att den ska vara skattefri krävs dock att den uppfyller de kvalitativa krav som ställs på pensionsförsäkring i 58 kap. IL. Försäkring som har meddelats av försäkringsrörelse inom EU, ska vid förmögenhetsbeskattningen behandlas som om den meddelats i försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige, RR dom 17 september 2004 mål nr 1653-04. Skatteplikt föreligger också för livförsäkringar som meddelats i utländsk försäkringsverksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige. En särskild kontrolluppgiftsskyldighet har knutits till de utländska försäkringsföretagen (13 kap. LSK).

Livförsäkring tas upp till det tekniska återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel av överskottet i livförsäkringsverksamheten (allokerad återbäring). Det tekniska återköpsvärdet motsvarar det värde som försäkringsbolaget enligt försäkringsavtalet lägst ska betala till försäkringstagaren (prop. 1995/96:231 s. 43). Såvitt gäller försäkringar meddelade i Sverige kan andelen i överskottet antas motsvara återbäring som allokerats, dvs. fördelats preliminärt bland försäkringarna utan att den tilldelats (garanterats) den enskilda försäkringen (prop. 1995/96:231 s. 52).

I prop. 1995/96:231 s. 44 sägs följande avseende utländska livförsäkringar. Om kontrolluppgift helt saknas från det utländska livbolaget bör värdet uppskattas till ett skäligt belopp med utgångspunkt från faktiskt betalda premier med årlig uppräkning av avkastningen. Denna avkastning kan lämpligen antas motsvara den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år. Regeln om uppräkning av fribelopp vid ikraftträdandet för försäkringar som tagits dessförinnan bör således kunna tjäna till ledning vid denna värdering.

Under 1990-talet har det i Sverige blivit vanligt med s.k. unit linked-försäkringar eller fondförsäkringar. Dessa försäkringar ger ingen återbäring i traditionell mening (jfr SOU 1991:89 s. 97). För dessa försäkringar utgörs förmögenhetsvärdet av fondandelarnas värde vid årsskiftet (jfr prop. 1995/96:231 s. 52). Svensk och utländsk fondförsäkring, s.k. unit linked-försäkring bör därför enligt Skatteverkets mening tas upp till det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet för fondandelen eller fondandelarna.

Skatteplikten för livförsäkringar infördes ursprungligen fr.o.m. 1988 års taxering. Gamla livförsäkringar är dock fortfarande skattefria. Med gamla livförsäkringar avses här livförsäkring som tagits i överensstämmelse med ansökan som inkommit före den 13 september 1986.

Av punkt 3 i övergångsbestämmelserna till SFL framgår att utländska livförsäkringar (kapitalförsäkringar) är skattefria om försäkringsavtalet ingåtts före den 1 juli 1995 under förutsättning att:

1. avtalet inte därefter ändrats på ett sätt som medför ökad premieförpliktelse totalt sett eller en tidigareläggning av premiebetalning,
2. större premie inte därefter betalats än den som lägst ska betalas för betalningsperioden enligt avtalet, och att
3. försäkringen inte övergått till ny innehavare efter den 30 juni 1995 på annat sätt än genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Utländsk kapitalförsäkring som köpts i andra hand den 1 juli 1995 eller senare är alltså skattepliktig även om den ursprungligen tecknades före detta datum.

Livränta

Rätt till livränta är skattepliktig med undantag för utbetalning på grund av försäkring, utbetalning på grund av tidigare anställning samt underhållsbidrag. Enligt 16 § SFL ska rätt till livränta och liknande förmåner tas upp till sitt nuvärde. Detta beräknas med hänsyn till marknadsräntan, det värde som förmånen motsvarar för ett helt år och den bestämda eller beräknade tiden under vilken förmånen ges ut (RSV S 1997:23; jfr ovan under räntelös fordran). Förmån som utgår först vid en senare tidpunkt är också sådan skattepliktig tillgång som ska värderas med ledning av 16 § SFL (prop. 1996/97:117 s. 92).

På grund av bestämmelserna i 3 § 1 st. 9 SFL är flertalet livräntor, t.ex. all tjänstepension, undantagna från förmögenhetsbeskattning.

Tidigare förekom i stor utsträckning att den som sålde en fastighet eller rörelse, i stället för köpeskilling i form av ett engångsbelopp, fick livränta, livsvarig förmån eller årligt vederlag i någon form. Det kapitaliserade värdet av livräntan, förmånen eller vederlaget har i sådant fall ansetts utgöra skattepliktig förmögenhet (RÅ 1938 ref. 54, RÅ 1958 Fi 428), om inte det årliga värdet understigit 1 000 kr (RÅ 1956 Fi 389). Undantagsförmån vid försäljning av jordbruksfastighet utgör dock inte skattepliktig förmögenhet. Observera dock att dessa rättsfall gällde tillämpningen av GSFL och äldre lagstiftning.

Fru S (född 1906) fick enligt testamente efter sin år 1957 avlidne man uppbära livränta (den uppgick år 1958 till ca 10 000 kr) så länge hon levde ogift. Hon ansåg själv att livräntan med hänsyn till det med denna förenade villkoret var av så obestämd varaktighet att hon inte borde skatta för kapitalvärdet. Hon ansågs likväl skattskyldig för detta värde, vilket beräknades till tio gånger årsbeloppet (RÅ 1967 Fi 885).

Värdering av andelar i handelsbolag och ekonomisk förening behandlas i avsnitt 43.5.

Övrig lös egendom

Enligt 3 § 1 st. 13 SFL är lösöre som huvudregel skattepliktigt. Det värderas till marknadsvärdet. Undantag görs för;

- inre lösöre för personligt bruk,
- yttre lösöre för personligt bruk till den del det enskilda föremålets värde understiger 10 000 kr och
- föremål som deponerats på museum och äldre fordon.

Med yttre lös egendom avses sådana föremål som benämns yttre inventarier, t.ex. bilar. Personligt lösöre avgränsas på samma sätt

som vid realisationsvinstbeskattningen. Principen är att renodlade kapitalplaceringar är skattepliktiga till sitt fulla värde (Prop. 1996/97:117 s. 85 f.). Andelar i tavelkonsortier och liknande är alltså skattepliktiga liksom vissa samlingar. Konst, antikviteter och samlingar som ingår i hemmet innehas normalt för personligt bruk. Den omständigheten att föremål förvaras i bankfack medför inte alltid att de är att anse som kapitalplaceringsobjekt. Det kan t.ex. gälla föremål med högt affektionsvärde som förvaras i bankfack av säkerhetsskäl.

43.2.3 Aktier och andra värdepapper

Aktie

Enligt 3 § 1 st. 4 SFL är aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande skattepliktig. I Sverige är aktie på den s.k. A-listan inregistrerad vid börs. Sådan aktie är således skattepliktig.

Aktie i aktieslag som är marknadsnoterat i det land där bolaget är hemmahörande är skattefri. Aktie på O-listan (inklusive Attract 40) tillhör denna kategori. Syftet är att underlätta investeringar i små och medelstora företag (prop. 1996/97:117 s. 51 f). Principen är att s.k. arbetande kapital inte ska vara skattepliktigt. Skatteplikten för aktie i aktieslag som är inregistrerat på börsens A-lista har motiverats med att sådana aktier nästan uteslutande innehas i kapitalplaceringssyfte.

Marknadsnoterad aktie i ett aktiebolag som är hemmahörande i Sverige är dock alltjämt skattepliktig om ett aktieslag i bolaget den 29 maj 1997 eller senare har varit inregistrerat vid svensk börs. Detta undantag infördes efter att flera bolag lämnat börsens A-lista (prop. 1997/98:1 s. 170). Andra marknadsnoterade aktier på O- eller OTC-listan är skattepliktiga om de är inregistrerade vid börs i hemlandet eller onoterade där.

Aktie i aktieslag som inte är marknadsnoterat i det land där bolaget är hemmahörande är i princip skattepliktig. Till följd av värderingsreglerna är dock dessa aktier i stor utsträckning i praktiken skattefria, se nedan.

Marknadsnoterad

Som ovan framgått är begreppet marknadsnoterade värdepapper av stor betydelse för skatteplikt och värdering enligt SFL. Enligt 48 kap. 5 § IL är delägarrätter eller fordringsrätter att anse som marknadsnoterade om de är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig.

Aktier och andra värdepapper som är inregistrerade eller noterade vid svensk eller utländsk börs uppfyller således kravet om marknadsnotering. Detsamma gäller aktie som är noterad på auktori-

serad marknadsplats. Om ett värdepapper inte är inregistrerat eller noterat vid börs krävs för att det ska anses som marknadsnoterat således att det är föremål för annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. Skatterättsnämnden fann i RÅ 1995 ref. 71 avseende realränteobligationer att inregistrering vid PMX börs medför att kravet om marknadsnotering är uppfyllt. Avgörandet överklagades inte i denna del. Dåvarande RSV har i skrivelse daterad den 18 november 1998, dnr 10145-98/900, dragit upp vissa riktlinjer för begreppet marknadsnoterad. Vid en översyn har RSV i skrivelse daterad den 1 december 1999, dnr 11582-99/100, inte funnit anledning att ändra uppfattning avseende uppdragna riktlinjer.

För att ett värdepapper ska anses marknadsnoterat är det inte tillräckligt att ett annat liknande värdepapper utgivet av samma bolag är föremål för marknadsnotering (jfr prop. 1989/90:110 s. 723). Det är inte heller tillräckligt att den underliggande egendomen är marknadsnoterat. För att t.ex. en aktieoption ska anses marknadsnoterad måste själva optionen vara noterad, det räcker inte med att den underliggande aktien är noterad.

Aktie i utländskt bolag

Aktie i utländskt bolag behandlas på samma sätt som aktie i svenskt bolag. Det innebär bl.a. att aktie i ett utländskt bolag är skattepliktig om aktieslaget är inregistrerat vid börs eller motsvarande i det land där bolaget är hemmahörande. Är det utländska aktieslaget däremot marknadsnoterat på annat sätt i hemlandet är aktien skattefri. Det är således förhållandena i hemlandet som är den avgörande faktorn.

Aktier i ett utländskt bolag är alltså skattepliktiga om aktieslaget är noterat på ett med inregistrering på den s.k. A-listan jämförbart sätt i hemlandet (jfr 1 § 3 st. SFL och prop. 1996/97:117 s. 57). Dåvarande RSV har utfärdat en skrivelse daterad den 18 november 1998 (dnr 8872-98/200) med vissa riktlinjer för hur denna bedömning bör göras. För marknadsplatser inom EU/EES-området bör bedömningen följa respektive medlemsstats kategorisering, om inte särskilda skäl talar mot detta. Av behörig tillsynsmyndighet auktoriserad börs utgör således i princip börs också med svenskt synsätt. Avseende marknadsplatser utom EU/EES-området ska bedömningen göras enligt svensk lagstiftning. Hänsyn ska därvid tas till bl.a. den aktuella statens inhemska lagstiftning och kategorisering och till omständigheter som lagreglering, genomsyns- och sundhetskrav, s.k. listningsregler, graden av öppenhet samt inregistreringsförfarande.

Aktie som ägs av huvuddelägare

Aktie som är skattepliktig enligt vad som ovan anförts är dock, under vissa förutsättningar, skattefri om den ägs av en huvuddelägare. Aktie som ägs av huvuddelägare och som omfattas av

skattefriheten är följande;

- aktie i ett aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid börs vid utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan denna tidpunkt,
- aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har inregistrerats vid börs första gången efter utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan inregistreringen och
- aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har marknadsnoterats första gången efter utgången av år 1996, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan marknadsnoteringen.

Även aktie som har förvärvats med stöd av huvuddelägares aktie, t.ex. vid en nyemission, är skattefri. Det gäller även för aktie som har överlåtits från huvuddelägare till dennes barn eller barnbarn och i förekommande fall åter förvärvats av huvuddelägaren.

Huvuddelägare

Med huvuddelägare avses aktieägare som, ensam eller tillsammans med närstående, vid tidpunkten för inregistreringen eller marknadsnoteringen innehade aktier direkt eller indirekt motsvarande minst 25 procent av röstvärdet för aktierna i bolaget. I fråga om aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid utgången av år 1991 anses den som huvuddelägare som vid denna tidpunkt innehade aktier motsvarande 25 procent av röstvärdet.

Närstående

Definitionen av närstående framgår av 2 kap. 22 § IL. Som närstående person räknas därför föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med makar jämställs sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta.

Värdering

Av 12 § SFL följer att aktie som är inregistrerad vid börs och därmed är förmögenhetsskattepliktig ska tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet. Enligt 14 § 1 st. SFL ska vid värdering av icke marknadsnoterad aktie dock endast beaktas sådana tillgångar i den juridiska personen som skulle varit skattepliktiga om aktieägaren ägt dem direkt. Detta innebär att aktier i onoterade bolag i stor utsträckning är skattefria. Avseende värdering enligt 14 § SFL se även avsnitt 43.2.4.

Aktie i aktieslag som är hemmahörande i Sverige och som inte är marknadsnoterad tas enligt 14 § 2 st. SFL upp till 80 procent av marknadsvärdet, om ett aktieslag i bolaget har varit inregistrerat vid svensk börs under beskattningsåret.

Om det i ett aktiebolag finns skilda aktieslag av vilka ett eller flera är inregistrerade vid börs ska aktie i bolaget som inte är inregistrerad tas upp till samma värde som de inregistrerade aktierna (13 § SFL). Inregistrering av ett aktieslag ”smittar” således övriga aktieslag i bolaget. Om flera aktieslag är inregistrerade, tas aktie som inte är inregistrerad upp till samma värde som de inregistrerade aktier som har den lägsta kursen. Detta förutsätter naturligtvis att ägaren är skattskyldig för aktierna. Denna regel omfattar således inte aktier som ägs av huvuddelägare.

Övriga onoterade delägarrätter

Annan delägarrätt som anges i 48 kap. 2 § första stycket IL än aktie samt andel i handelsbolag är enligt 3 § 1 st. 6 SFL skattepliktig om den inte är marknadsnoterad. Om föreningen eller bolaget i sig helt eller delvis utgör ett självständigt skattesubjekt är dock andelen skattefri i motsvarande utsträckning. Den ovan nämnda värderingsregeln i 14 § SFL gäller även avseende dessa delägarrätter med följd att de i praktiken ofta är skattefria.

Onoterad aktieoption är en skattefri tillgång, eftersom den inte är en delägarrätt i 48 kap. 2 § första stycket IL. Konvertibelt skuldebrev, som inte är marknadsnoterat, är dock skattepliktig som fordring enligt 3 § 1 st. 11 SFL (RÅ 1999 ref. 55).

Övriga noterade värdepapper

Andel i investeringsfond, interimsbevis, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende lån i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor samt termin och köp-, sälj- eller teckningsoption avseende aktie eller aktieindex samt andra tillgångar är skattepliktiga, enligt 3 § 1 st. 7 SFL jämförd med 48 kap. och 52 kap. IL, under förutsättning att de är marknadsnoterade. Dessa tillgångar ska enligt 12 § SFL tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

En s.k. omvänd konvertibel är i grunden en fordran med hög fast avkastning. Fordran är knuten till en eller flera aktieslag. Om värdet på de underliggande aktierna är lägre än fordrans nominella belopp, så kommer innehavaren att erhålla dessa aktier vid lånets förfallodag. Innehavaren av fordran är således inte garanterad att få tillbaka det nominella beloppet. Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 21 I uttalat att sådana fordringsrätter ska värderas till sitt marknadsvärde, enligt 9 § SFL. Om fordran är marknadsnoterad ska den tas upp till 80 % av det noterade värdet. Samma värderingsprinciper gäller även för aktieindexobligationer (RÅ 2001 ref. 21 II).

Blankning

Vid en s.k. blankningsaffär lånar en person värdepapper från en annan och säljer dem till en utomstående till marknadspris. Eftersom utlåningen är en försträckning, anses civilrättsligt att en äganderättsövergång skett. ”Utlånaren” har därmed inga aktier utan i stället en fordran på ett belopp motsvarande värdepapprens värde, medan låntagaren har en skuld på samma belopp.

Fordran på börsregistrerad aktie är en skattepliktig tillgång, 3 § 1 st. 11 SFL. Av detta följer att fordran på skattefri onoterad aktie inte är en skattepliktig tillgång.

43.2.4 Särskilt om värdering av onoterad aktie m.m.

Vid värdering av aktie och därmed jämförlig delägarrätt som inte är marknadsnoterad samt andel i handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering, beaktas enligt 14 § 1 st. SFL som huvudregel tillgångar och skulder i den juridiska personen i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren.

I prop. 1996/97:117 s. 53 sägs följande. Beaktas inte tillgångar som är hänförliga till kapitalförvaltning vid värderingen av exempelvis onoterade aktier skulle ägaren kunna uppnå skattefrihet genom att lägga in förvaltningen i ett bolag. Omfattande tillgångar i form av aktier och andra värdepapper skulle därmed undandras från underlaget för förmögenhetsskatt. Kapitalförvaltning bör därför vara skattepliktig i fortsättningen även om denna bedrivs i ett bolag.

Med kapitalförvaltning avses sådan verksamhet som inte ansågs utgöra förvärvskälla i inkomstslagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet i den betydelse dessa begrepp hade i KL i dess lydelse intill den 1 juli år 1990 (prop. 1996/97:117 s. 84). Kapitalförvaltning omfattas inte av näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. 1 § IL. Detta innebär att skattepliktiga tillgångar som är hänförliga till kapitalförvaltning ska beaktas vid värdering av aktie eller delägarrätt enligt 14 § 1 st. SFL. En aktie eller delägarrätt som inte är marknadsnoterad ska alltså åsättas skattepliktigt värde i den mån som företaget bedriver kapitalförvaltning. Om kapitalförvaltning bedrivs ska aktier och andelar värderas genom att de olika tillgångarna i verksamheten beaktas enligt övriga paragrafer (prop. 1996/97:117 s. 91).

Värdering enligt 14 § 1 st. SFL av aktier och andelar som inte är marknadsnoterade kan alltså sägas ske i två steg. Först görs en bedömning av om viss tillgång är hänförlig till s.k. arbetande kapital, dvs. till sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, eller till kapitalförvaltning. Om tillgången utgör arbetande kapital ska den inte beaktas vid värderingen. Om det däremot kan konstateras att tillgången är hänförlig till kapitalförvaltning, ska bedömningen av skatteplikt och värdering ske i enlighet med övriga bestämmelser i SFL.

Med näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. I praxis har omfattande och regelbunden handel med värdepapper bedriven i aktie-

bolagsform ansetts utgöra rörelse (se t.ex. RÅ 1988 ref. 45 och RÅ 1986 ref. 53). Detta har ansetts gälla även om verksamheten bedrivits endast för egen räkning. När handel med värdepapper inte har bedrivits i aktiebolagsform utan av enskild, direkt eller indirekt genom ett handelsbolag, har dock kravet om att verksamheten ska rikta sig mot allmänheten upprätthållits (se t.ex. RÅ 1981 1:4).

Av 14 § 1 st. SFL följer dock att en person som äger aktier i ett bolag som inte är marknadsnoterat, ska beskattas som om han hade ägt tillgångarna i bolaget direkt. Detta torde innebära, att aktier i ett icke marknadsnoterat bolag ska åsättas ett skattepliktigt värde motsvarande bolagets skattepliktiga tillgångar även om bolaget bedriver omfattande handel med värdepapper. Om handeln med värdepapper däremot är så omfattande att värdepappershandeln i sig uppfyller rörelsekriterierna i 13 kap. 1 § IL betraktas verksamheten som sådan näringsverksamhet som är undantagen från förmögenhetsskatt.

Vid värderingen av aktier ska hänsyn tas till att olika slag av aktier har olika rätt till andel i bolagets kapital såsom stam- och preferensaktier (se SRN:s förhandsbesked 2001-12-20).

43.2.5 Avdrag för skulder

Enligt 4 § SFL ska vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten alla skuld dras av från värdet av tillgångarna. I 4 § 2 st. SFL finns undantag från denna regel. Där uppräknas vad som inte räknas som avdragsgilla skulder.

Enligt prop. 1996/97:117 s. 86 avses med att skuld är ”hänförlig” till viss egendom att skuldsättningen har sin grund i anskaffande eller förbättring av egendomen. Det krävs således inte att egendomen utgör säkerhet för skulden.

Skuld hänförlig till aktie

Skuld som är hänförlig till aktie som är undantagen från skatteplikt är enligt 4 § 2 st. 2 SFL inte avdragsgill.

Skuld hänförlig till näringsverksamhet

Enligt 4 § 2 st. 1 SFL är skuld som är hänförlig till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 och 11 §§ IL inte avdragsgill. Enligt vad som anförts ovan i avsnitt 43.2.1 och 43.2.4 är s.k. arbetande kapital skattefritt. Skulder i annan näringsverksamhet än kapitalförvaltning ska inte beaktas vid förmögenhetsberäkningen. Skuld hänförlig till skattepliktig del av näringsfastighet är dock avdragsgill.

Skuld hänförlig till onoterad aktie

Skuld som är hänförlig till sådan onoterad aktie och dyl. som visserligen i princip är skattepliktig men som enligt 14 § SFL inte ska beaktas vid värderingen är inte avdragsgill (4 § 2 st. 3 SFL). Eftersom tillgång som är att hänföra till kapitalförvaltning ska beaktas vid värderingen, är skuld hänförlig till sådan tillgång dock avdragsgill.

En grundläggande princip är att tillgångar och skulder i så stor omfattning som möjligt ska behandlas likformigt (jfr prop. 1996/97:117 s. 50 f. och Ds 1996:42 s. 44). Av 4 § 2 st. 5 SFL framgår att avdragsrätt inte föreligger för förpliktelse vars motsvarande rättighet hos annan är av sådant slag att den är undantagen från skatteplikt. Därmed avses att rättigheten i princip är av skattepliktig art men inte att beskattning faktiskt sker av rättighetens värde (prop. 1996/97:117 s. 87). Den omständigheten att rättigheten hos annan är skattefri för att den ingår i näringsverksamhet medför inte att den anses vara av sådant slag att den är undantagen från skatteplikt. Avdragsrätt föreligger således för den motsvarande förpliktelsen i sådant fall. Denna punkt förhindrar avdragsrätt för t.ex. förpliktelser på grund av onoterade optionsavtal och underhållsskyldighet.

Med hänsyn till att huvudregeln i 4 § 1 st. SFL är att samtliga skulder är avdragsgilla, bör enligt Skatteverkets mening undantagen i andra stycket tolkas restriktivt. Avdrag bör således medges, om det inte framstår som klart att förpliktelsen omfattas av någon av punkterna i 4 § 2 st. SFL och förutsättningarna enligt 5 § SFL är uppfyllda (se nedan).

5 § SFL anger vilka krav som ställs på fordringar och skulder i sig för att de ska beaktas vid förmögenhetsberäkningen. Den ersätter flera komplicerade särregleringar i GSFL avseende bl.a. borgensförbindelser. Fordran är skattepliktig och skuld är avdragsgill endast om det är fråga om rättighet respektive förpliktelse som kan bestämmas till belopp och vars uppkomst inte är beroende av villkor. Det är m.a.o. civilrättsliga definitioner av fordran och skuld som ska läggas till grund för bedömningen av skatteplikt och avdragsrätt (se prop. 1996/97:117 s. 88). För avdragsrätt krävs att den skattskyldige ådragit sig ett rättsligt bindande betalningsansvar eller motsvarande. Härav följer att en borgensförbindelse inte är avdragsgill som skuld om inte betalningsansvar utkrävts av borgensmannen. Obetalda pensionsförsäkringspremier har ansetts utgöra sådan villkorlig skuld som inte får dras av (RÅ 1976 ref. 23, återgivet i RRK R76 1:37).

Skuld hänförlig till option och termin

Förpliktelser enligt marknadsnoterade options- och terminsavtal och liknande är dock avdragsgilla till viss del trots att utfallet av dessa inte är känt. Anledningen är att dessa finansiella instrument numera är skattepliktiga (se avsnitt 43.2.3). Avdragsrätten är dock begränsad på så sätt att avdrag inte medges till den del det sammanlagda värdet av förpliktelserna överstiger värdet av den skattskyldiges rättigheter på grund av sådana avtal (4 § 2 st. 4 SFL). Bakgrunden är att värdet av andra skattepliktiga tillgångar inte ska kunna kvittas bort genom att avtal ingås som medför en

avdragsgill marknadsnoterad förpliktelse och en motsvarande skattefri onoterad rättighet (prop. 1996/97:117 s. 58 f.).

I fråga om kapitalvärde av förpliktelse att utge pension, livränta eller dylikt fick avdrag göras under förutsättning att förpliktelserna är bindande även för givarens dödsbo (RÅ 1952 Fi 1385, RÅ 1960 Fi 1567).

Blankningsskuld

Fordran på utlånade aktier (blankning) är skattefri om fordran avser skattefria marknadsnoterade aktier, t.ex. svenska aktier på O-listan. Blankningsskuld avseende sådana aktier är därför inte heller avdragsgill, 4 § 2 st. 5 SFL (RÅ 2004 not 101).

Skatteskuld

Av 4 § 2 st. 9 SFL framgår att avdrag får göras för skatt som avses i 1 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) som har debiterats. Denna hänvisning avser skatter enligt IL m.m. Avdrag medges alltså inte för beräknade skatteskulder som inte har debiterats före beskattningsårets utgång. Ett negativt saldo på sådant skattekonto som avses i 3 kap. 5 § skattebetalningslagen torde dock vara avdragsgillt som skuld.

Eftersom skatt enligt arvs- och gåvoskattelagen (1941:416) inte nämns i 4 § 2 st. 9 SFL och inte omfattas av skattebetalningslagen är emellertid sådan skatt avdragsgill även innan den debiterats (jfr prop. 1996/97:117 s. 87).

Värdering m.m.

Likformighetsprincipen innebär vidare att värderingen av skuld ska ske på samma sätt som värderingen av tillgångar. I 18 § SFL föreskrivs att skuld ska tas upp till belopp som beräknas enligt de grunder som anges för värdering av tillgångar i 9, 16 och 17 §§. Av lagtextens utformning får emellertid anses framgå att skuld, som är hänförlig till aktie som är inregistrerad vid börs där den är hemmahörande ska tas upp till hela sitt belopp, oberoende av att sådan aktie endast ska tas upp till 80 procent av det noterade värdet.

Om en skuld löper med ränta som betydligt understiger marknadsräntan och räntan utgår efter en fast räntesats, tas skulden dock upp till sitt nominella belopp med tillägg för förfallen ränta om räntesatsen var marknadsmässig när skulden uppkom. Även i de fall då ränta utgår efter en räntesats som bestäms författningsenligt tas skuld upp till sitt nominella belopp med tillägg för förfallen ränta. Som nämnts i avsnitt 43.2.2 har RSV utfärdat rekommendationer om beräkning vid förmögenhetsbeskattning av nuvärde avseende bl.a. inte marknadsnoterad fordran med ränta som betydligt understiger marknadsräntan (RSV S 1997:23). Enligt dessa bör beräkning av nuvärde enligt tabell I–III till upphävandelagen och AGL vanligtvis kunna godtas vid 1999 års taxering.

Enligt 18 § 2 st. SFL tas förpliktelse på grund av marknadsnoterad option eller termin och därmed jämförlig förpliktelse upp till belopp som motsvarar det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

43.3 Skattskyldighet för förmögenhet

43.3.1 Ägarens skattskyldighet

Här i riket bosatta

Fysiska personer är obegränsat skattskyldiga, om de varit bosatta i Sverige vid beskattningsårets utgång, enligt 6 § SFL. Observera att stadigvarande vistelse likställs med bosättning.

Ej i riket bosatt

Fysisk person som inte är bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång ska betala förmögenhetsskatt för fastighet och bostadsrätt som ligger i Sverige. Avdrag får göras för skulder som är hänförliga till fastigheten respektive bostadsrätten.

Den som är begränsat skattskyldig beskattas inte för aktier och andel i svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag.

Tillfällig vistelse

Fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år anses enligt 6 § 2 st. SFL inte bosatt i Sverige. Av prop. 1996/97:117 s. 88 framgår att bestämmelsen tar sikte på de fall då en utländsk medborgare bosätter sig i Sverige för en kortare anställning o.d. med avsikt att därefter åter flytta utomlands. Vidare sägs följande. Varje vistelse i Sverige som understiger tre år är således inte tillfällig. Avsikten ska framgå från början exempelvis genom att permanent bostad finns tillgänglig i utlandet vid återkomsten.

Enligt Skatteverkets åsikt utesluter inte detta att även andra omständigheter än bostadsförhållanden kan ha betydelse för bedömningen. Det bör alltså göras en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter, t.ex. bostads-, egendoms- och anställningsförhållanden. Även personliga omständigheter, t.ex. familjeförhållanden, bör kunna beaktas.

Dödsbo

Dödsbo är obegränsat skattskyldigt, om den avlidne vid dödsfallet var bosatt i Sverige. I annat fall är dödsboet skattskyldigt endast för fastighet och bostadsrätt som ligger i Sverige enligt samma regler som gäller för fysisk person som inte är bosatt i Sverige. Observera att bestämmelserna i KL om att dödsbo kunde komma att behandlas som handelsbolag avskaffades fr.o.m. 1995 års taxering.

Aktiebolag och handelsbolag

Svenska aktiebolag och svenska handelsbolag är befriade från skattskyldighet. Eventuell skatt tas i stället ut av delägarna.

Ekonomiska föreningar

Ekonomiska föreningar är befriade från skattskyldighet i de fall då medlemmarna äger del i föreningens förmögenhet.

Föreningar och stiftelser m.m.

Ideella föreningar, samfund och stiftelser beskattas självständigt om de inte är frikallade från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 §, 3 § första stycket, 7 § första stycket, 15–17, 19 eller 20 § IL. Om medlemmarna äger del i föreningens eller samfundets förmögenhet, är föreningen eller samfundet inte skattskyldig för förmögenhet.

Utländska juridiska personer

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt.

43.3.2 Skattskyldighet för den som är likställd med ägare

I 8 § SFL anges i punktform vilka som anses vara likställda med ägare till egendom och därmed eventuellt är skattskyldiga.

1. Den som enligt 1 kap. 5 § (1979:1152) ska anses som ägare av fastighet, dvs. bl.a. den som innehar fastighet med fideikommissrätt, åborätt, tomträtt och vattenfallsrätt,
2. Den som innehar lös egendom med fideikommissrätt,
3. Den som under sin livstid har rätt till avkastning av tillgång som tillhör annan fysisk person,
4. Den som har rätt till avkastning av tillgång som tillhör familjestiftelse,
5. Den som i övrigt har rätt till avkastning av annans tillgång och som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare,
6. Sådan förmånstagare som har förfoganderätt till livförsäkring.

Punkterna 3 och 4 innebär till viss del en utvidgning jämfört med vad som gällde enligt GSFL. Således avser regleringen även avkastningsrätt från familjestiftelse under kortare tid än livstid. Även de tillgångar som kan bli aktuella har utökats genom att definitionen av familjestiftelse har vidgats. Med familjestiftelse avses således stiftelse, annat liknande subjekt eller annan tillgångsmassa som enligt stiftelseförordnandet eller motsvarande bestämmelser har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen (8 § 3 st. SFL). Därigenom kommer avkastningshavare till egendom som innehas av truster och liknande företeelser, som kan vara juridiska personer men inte alltid är det, att anses som ägare till egendomen (prop. 1996/97:117 s. 89).

Punkt 5 har karaktär av generalklausul med syfte att förhindra skatteplanering. Punkten motsvarar delvis 7 § GSFL. I anvisningarna till sistnämnda lagrum nämns som exempel på tillämpningsområdet, det fall då det är sannolikt att förmögenheten och rätten

till avkastningen i framtiden kommer att återförenas hos den som har rätt till avkastningen eller denne närstående person. Enligt prop. 1996/97:117 s. 89 får detta anses gälla även enligt SFL.

Likställighet med ägare ansågs föreligga angående familjefond, som förvaltades av riddarhuset mot ett arvode av en tiondel av fondens avkastning och med rätt för riddarhusets direktion att fritt disponera eventuellt överskott av denna tiondel. En medlem av den släkt, vars ekonomiska intressen fonden skulle tillgodose, uppbar den 1 juli 1959 avkastning från fonden med 13 249 kr. Han avled i oktober samma år, då rätten till avkastningen övergick på sonen. Denne ansågs av PN och KR likställd med ägare till hela förmögenheten (350 000 kr), av RR till 9/10 (315 000 kr) med hänsyn till riddarhusets fria dispositionsrätt till 1/10 av avkastningen. Det framhölls uttryckligen i utslagen att resp. beräknade förmögenhet understeg ett belopp motsvarande 25 gånger nettoavkastningen under beskattningsåret (RÅ 1968 Fi 516).

Enligt 7 § 2 st. GSFL fick generalklausulen och bestämmelsen avseende familjestiftelse inte föranleda att förmögenhet beräknades till högre än 25 gånger det belopp som avkastningen av förmögenheten utgjorde under det beskattningsår som närmast föregått taxeringsåret. Detta slogs fast i avgörandet RÅ 1970 ref. 2. Någon motsvarande bestämmelse finns inte med i SFL och fråga är om rättsfallet ändå äger tillämpning. Den omständighet att bestämmelserna i SFL om skattskyldighet i princip ska överensstämma med GSFL (prop. 1996/97:117 s. 66 och Ds 1996:42 s. 66) talar för att ingen ändring är avsedd i detta hänseende.

Ett exempel på fall då en person beskattas för förmögenhet enligt skälighetsklausulen utgör RÅ 1960 Fi. 416. Enligt testamente av sin far lyfte Ingrid J under sin livstid utdelningen av vissa aktier, medan äganderätten hade tillagts fyra av hennes syskon. J ansågs likställd med ägare av aktierna. Generellt synes det vara så att person som uppbär avkastningen av förmögenhet skäligen bör betraktas som dess ägare om den slutlige ägaren är syskon eller syskonbarn. Jfr SST:s rättsfallssamling 1956 s. 66 angående RÅ 1956 Fi 470. Om den slutlige ägaren av kapitalet inte är arvsberättigad efter den som uppbär avkastningen, föreligger vanligtvis inte samma anledning att betrakta den sistnämnde som likställd med ägare.

W, som under beskattningsåret hade fyllt 67 år, åtnjöt enligt testamente av sin morbror avkastningen av kapital som, om han avled utan bröstarvingar, skulle tillfalla kusiner. Han beskattades inte för hela kapitalvärdet utan endast för det kapitaliserade värdet av avkastningen. Jfr anvisningarna till 7 § GSFL, som enligt vad som sagts ovan fortfarande ska gälla. När det talas om att förmögenhet och rätt till avkastning i framtiden återförenas hos

den som har rätt till avkastningen eller denna närstående person, torde med närstående avses arvsberättigad (RÅ 1965 Fi 585).

43.3.3 Äganderätt vid beskattningstidpunkten

Skattskyldigheten anknyter till förhållandena vid beskattningsårets utgång, dvs. den 31 december året före taxeringsåret. Vid äganderättsövergång i anslutning till ett årsskifte gäller följande i fråga om skattskyldigheten till förmögenhetsskatt. Har äganderätten övergått vid årsskiftet, är köparen skattskyldig för egendomen, medan säljaren är skattskyldig för sin fordran på obetald del av köpeskillingen samt naturligtvis enligt vanliga regler för vad han redan fått betalt. Har äganderätten däremot inte övergått före årets utgång ska säljaren beskattas för egendomens värde och någon fordran på köpeskilling har inte uppkommit.

Avseende fastighet är det kontraktsdatumet som är avgörande om inte annat bestämts. I köpekontraktet kan t.ex. bestämmas att äganderätten till fastighet ska övergå till köparen först efter det löpande årets utgång. I sådant fall blir denna senare tidpunkt avgörande för frågan vem som är skyldig att betala förmögenhetsskatt för fastigheten, trots att avyttringen anses ha ägt rum vid kontraktets upprättande. Avyttringen är däremot avgörande för realisationsvinstberäkning (RÅ 1950 ref. 5).

43.3.4 Sambeskattning

Bestämmelser om sambeskattning finns i 21 § SFL.

Enligt 21 § 1 st. SFL ska sambeskattning ske av makar som levt tillsammans under beskattningsåret samt av föräldrar och deras hemmavarande underåriga barn.

Hemmavarande barn

Till hemmavarande barn räknas bl.a. barn som vistas på annan plats för studier. Som barn räknas den som den 1 november året före taxeringsåret ännu inte fyllt 18 år. Fosterbarn räknas dock inte som hemmavarande barn. Barn ska själv alltid taxeras för sin inkomst men inte alltid för sin förmögenhet.

Enligt 21 § 2 st. SFL beräknas den skattepliktiga förmögenheten för var och en för sig. Om ett barn inte ska lämna självdeklaration enligt 2 kap. 2 § LSK räknas dock barnets tillgångar och skulder in i föräldrarnas skattepliktiga förmögenheter.

För skattskyldig med hemmavarande barn under 18 år, som enligt 2 kap. 2 § LSK ska lämna självdeklaration för beskattningsåret, ska den skattepliktiga förmögenheten beräknas för den skattskyldige och barnet var för sig.

Den beskattningsbara förmögenheten beräknas gemensamt för de personer som ska sambeskattas. Beskattningsbar förmögenhet är

den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger fribeloppet enligt 19 § st. 3 SFL. Skatten beräknas med hänsyn till denna förmögenhet och fördelas på var och en efter hans skattepliktiga förmögenhet. Om förmögenhetsunderskott uppstår hos någon av dem som ska sambeskattas, får kvittning ske mot de andras överskott. Det innebär att kvittning numera får ske mellan syskon (prop. 1996/97:117 s. 93).

Makar

För makar gäller att var och en av dem ska redovisa sin förmögenhet. Det saknar betydelse om det föreligger giftorätt eller inte. Giftorätt är en framtida rätt som aktualiseras först vid bodelning i samband med äktenskapsskillnad, makes död m.m. Bodelning i äktenskap inverkar inte på frågan om sambeskattning och förtar inte heller rätten för en make att få avdrag för den andre makens förmögenhetsunderskott.

Samboende, dödsbo

Sambor, som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn tillsammans, sambeskattas. Den skattepliktiga förmögenheten beräknas för var och en för sig.

För beskattningsår under vilket en make eller sambo dött ska den efterlevande maken samtaxeras med dödsboet efter den avlidne.

43.4 Skatteskalor

För fysisk person, dödsbo och familjestiftelse är skattesatsen 1,5 procent. För annan juridisk person är skattesatsen 1,5 promille (20 § SFL).

Skatt påförs på den del av förmögenheten som överstiger ett fribelopp enligt 19 § st. 3 SFL.

43.5 Näringsverksamhet

43.5.1 Sammanfattning av reglerna

S.k. arbetande kapital i företag är fritt från förmögenhetsskatt. Detta innebär att förmögenhet nedlagd i näringsverksamhet är skattefri. Förmögenhet som tillhör kapitalförvaltning är däremot skattepliktig. Med förmögenhet som avser kapitalförvaltning menas här värdepapper o.d. som för en enskild näringsidkare vid en avyttring skulle reavinstbeskattas under inkomst av kapital. Numera är även förmögenhet nedlagd i näringsfastighet skattefri. Den privata delen av en näringsfastighet är dock fortfarande skattepliktig.

Företag som är enbart rörelsedrivande eller fastighetsförvaltande förmögenhetsbeskattas således normalt inte. Om skulderna i rörelse är större än tillgångarna får underskottet inte räknas av mot andra skattepliktiga förmögenhetstillgångar.

43.5.2 Beskattningsår

Den skattepliktiga förmögenheten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret. Med beskattningsår avses kalenderåret före taxeringsåret. Även för verksamhet som drivs av ett aktiebolag med brutet räkenskapsår är beskattningsåret detta kalenderår.

43.5.3 Värderingsprinciper

43.5.3.1 Allmänt

Tillgångar i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL är skattefria (3 § SFL). Detta innebär att tillgångar utom näringsfastigheter (se nedan) som för en enskild näringsidkare skulle reavinstbeskattas under inkomst av kapital i regel faller utanför det skattefria området Skulder får dras av från värdet av tillgångarna. Ett undantag från den regeln är skulder som är hänförliga till skattefri näringsverksamhet (4 § SFL).

Tillgångar anses hänförliga till näringsverksamhet om tillgångarna stadigvarande brukas, omsätts eller på annat sätt ingår i verksamheten. Ang. näringsfastigheter se 43.5.3.2. Tillgångar som vid inkomsttaxeringen hänförs till näringsverksamhet behandlas vanligtvis på samma sätt vid förmögenhetsberäkningen. Motsvarande gäller i fråga om skulder.

I det följande behandlas mer i detalj de värderingsregler som gäller företags skattepliktiga förmögenhet. Även vissa gränsdragningsfrågor om skattepliktig resp. skattefri förmögenhet tas upp.

43.5.3.2 Tillgångar

Fastighet

Till den skattepliktiga förmögenheten hör privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt Även småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § IL är skattepliktig.

Näringsfastigheter är i regel skattefria. Dock är den del av en näringsfastighet som används för näringsidkarens privata bruk skattepliktig. Med privat bruk menas här att en bostadslägenhet i fastigheten används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende. Både fastighetsägarens bostad i ett hyreshus och en andel i s.k. andelshus kan således omfattas av skatteplikten (3 § 1 st. 3 SFL). Motsvarande gäller även för utländska fastigheter (se HL för internationell beskattning avsnitt 6.2.2.3). De nya reglerna innebär också att även småhus som ingår i fideikommiss i fortsättningen är skattepliktiga.

Till en fastighet hänförs enligt 2 kap. 1–3 §§ JB allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör. För ett företag med skattepliktig verksamhet och fastighet kan vissa inventarier utgöra exempelvis byggnadstillbehör och ingå i den fasta egendomen och därmed i taxeringsvärdet. Sådana inventarier tas vid förmögenhetsbeskattningen med – i den mån fastigheten är skattepliktig – i taxeringsvärdet och inte i värdet av inventarierna. S.k. industritillbehör ingår i princip inte i taxeringsvärdet. Det torde heller inte bli aktuellt att ta upp dem vid värderingen av inventarierna, eftersom industritillbehör knappast kan vara att hänföra till kapitalförvaltning.

Fastigheter i Sverige tas upp till taxeringsvärdet. Om fastigheten innehas med tomträtt tas den upp till det taxerade byggnadsvärdet. Om taxeringsvärde saknas vid beskattningsårets utgång tas fastigheten inte upp till något värde. Om fastighetens basvärde sänkts för taxeringsåret vid särskild fastighetstaxering tas fastigheten upp till det nya taxeringsvärde som gäller fr.o.m. den 1 januari 1999 (10 § SFL).

Fastighet utomlands tas upp till 75 % av marknadsvärdet.

Inventarier

Inventarier ingår i regel i näringsverksamhet och är då inte skattepliktiga. I de fall de ingår i kapitalförvaltning tas de upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning med hänsyn till tillgångens ekonomiska livslängd. I regel bör bokfört värde godtas om detta inte är väsentligt lägre än verkligt värde. Värdet på byggnadsinventarier ska inte tas upp, eftersom detta värde ingår i fastighetens taxeringsvärde (se under ”Fastighet” ovan).

43.5.3.3 Skulder

Skulder som hör till tillgångar inom det skattefria området får inte dras av. Detta innebär att lån som lagts ned i rörelse inte är avdragsgilla.

Kvarstående del av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond räknas inte som skuld. Skatterättsliga avsättningar av det slaget får därför aldrig dras av.

I ett familjeföretag avsåg ägarna att överlåta skogsfastigheten till bolaget och låta köpeskillingen stå kvar i bolaget som en skuld till ägarna. RR ansåg att skulden skulle anses tillhöra rörelsen och räknas av från rörelsetillgångarna innan reducering till 30 % skulle göras (RÅ 1990 not 109). Överfört på nuvarande regler torde en sådan skuld hänföras till den skattefria förmögenheten och därför inte vara avdragsgill.

Inteckningslån

Inteckningslån räknas som skuld även i de fall något taxeringsvärde inte har fastställts för den intecknade fastigheten för året före taxeringsåret. För fastighet som enligt 3 kap. FTL är undantagen från skatteplikt medges dock inte avdrag för skuld.

Pensionsskuld

Skuld på grund av pensionsåtagande räknas som skuld om åtagandet får inräknas i pensionsreserven vid beräkning vid inkomsttaxeringen av avdragsgill kostnad för att trygga pensionsåtaganden.

43.5.4 Värdering av onoterade aktier och andelar

43.5.4.1 Värdering

Enligt 3 § SFL är aktie i ett aktieslag som inte är marknadsnoterat i det land där aktiebolaget är hemmahörande skattepliktig. Undantag görs för huvuddelägares aktie i marknadsnoterat bolag (se avsnitt 8.2.3 ovan). Av 14 § SFL framgår att svenska aktier som är skattepliktiga enligt dessa bestämmelser ska värderas på samma sätt som om tillgångarna och skulderna hade innehafts direkt av aktieägaren. Motsvarande gäller andel i handelsbolag och EEIG samt andel i ekonomisk förening m.fl. delägarrätter som är jämförlig med aktie.

Reglerna för värdering av marknadsnoterade aktier behandlas ovan i avsnitt 43.2.3.

I ett aktiebolag beskattas all inkomst som inkomst av näringsverksamhet. Dock är endast den förmögenhet som hör till näringsverksamheten i mer inskränkt mening fri från förmögenhetsskatt. Samma bedömning ska göras av vad som hör till skattefri förmögenhet i näringsverksamhet som för enskild näringsverksamhet (se ovan). Detta betyder bl.a. att en tillgång som vid direkt innehav skulle utgöra skattepliktig privatbostad inte anses ingå i näringsverksamheten.

Ett aktiebolag som har både rörelse och förvaltning av värdepapper ska värderas enbart med avseende på värdepappersförvaltningen. De olika värdepapperna ska i dessa fall värderas enligt de regler som finns i SFL för respektive värdepapper (se avsnitt 43.2.3 ovan). Det kan också bli aktuellt att hänföra andra tillgångar än värdepapper till denna verksamhet såsom inventarier, likvida medel m.m.

Även aktier i rörelsedrivande dotterbolag värderas enligt de regler som finns för värdering av resp. slag av aktie. Dotterbolagsaktier som ägs av ett svenskt icke marknadsnoterat aktiebolag värderas efter samma principer som aktierna i moderbolaget. Värderingen av koncerner görs led för led nerifrån och upp i koncernstrukturen. Endast värdet av värdepappersförvaltning förs

vidare uppåt i koncernen för att slutligen läggas in i moderbolagets skattepliktiga förmögenhet.

Negativt värde

Värdet av aktierna bestäms som skillnaden i värde mellan tillgångarna och skulderna. Värdet på aktierna kan aldrig bli lägre än 0 kr. Det kan däremot värdet på andelar i handelsbolag och EEIG. I så fall får det negativa värdet dras av från värdet av annan skattepliktig förmögenhet som delägaren har, om han inte har förbehållit sig ett begränsat ansvar för företagets förpliktelser, som exempelvis är fallet för kommanditdelägare (se prop. 1996/97:117 s. 58.

Skuld på aktie/andel

I SFL sägs uttryckligen att skuld som är hänförlig till aktie som är skattefri inte får dras av (4 § 2 st. 2 SFL). Dessutom gäller att den som har en skuld som är hänförlig till aktier eller andelar i svenskt handelsbolag eller i EEIG inte får dra av den del av skulden som motsvarar skattefri nettoförmögenhet i företaget (4 § 2 st. 3 SFL).

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, onoterade, förvärvade före 1992	43 kap. 18-27§§
Andelar i HB, avyttring av	50 kap.
Andelar i HB, avyttring i näringsverksamhet	51 kap.
Andelsvärde	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.
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	25a kap
Avyttring av tillgångar för personligt burk	52 kap.
Avyttringar till företag i intressegemenskap	25akap.

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 privatbostadsföretag, förmåner för		15 kap. 4§

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§§
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§§
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§§
Försäkringsföretag	39 kap. 2-13§§
Försäkringsåterbäring	8 kap. 24§
Förvaltningsutgifter	42 kap. 6§
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.
Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet	25 kap.
Kapitalvinst näringsbeting andel	25a kap.
Kapitalvinst, onoterade företag	43 kap. 8§
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§
Kontaktsnedskrivning	18 kap. 23§
Kooperativa föreningar	39 kap. 21-24§§
Kostförmån	61 kap. 3-4, 13-14§§
Kungahuset	3 kap. 16§
Kvoter 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§
Lägenhetsutrustning	46 kap. 4§
Lättnadsutrymme, sparat	43 kap. 6-7§§
Löneunderlag	43 kap. 12-16§§

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§§
Marknadsnotering	43 kap. 9-10§§
Marknadsvärde	61 kap. 2§
Marknadsvärdet överskrids	44 kap. 17§
Medlemsavgifter	15 kap. 2§
Mervärdesskatt, ingående	16 kap. 16§
Mervärdesskatt, utgående	15 kap. 6§
Mutor	9 kap. 10§
N	
Nyttjanderättshavares förbättringar	9 kap. 26-29§§
Näringsbetingad andel	24 kap. 13-16§§
Näringsbetingade andelar, avyttring	25a 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§§
Onoterade företag	43 kap.
Optioner	44 kap. 12§
Organisationsutgifter	16 kap. 8§
Oriktig prissättning	14 kap. 19-20§§
P	
Passiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
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. 27§
Restvärdesavskrivning	18 kap. 13-22§§
Resultatet	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	
Sambruksföreningar	39 kap. 28§
Samfälligheter	6 kap. 6§, 39 kap. 29§
Samfällighet, inkomster i	15 kap. 10§, 42 kap. 29§

Sanktionsavgifter	9 kap. 9§
Sakskadeersättningar	8 kap. 22-23§§
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	49a kap.
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§
Svenska Filminstitutet, avgifter och bidrag till	16 kap. 11§
Substansminskning	20 kap. 20-28§§
Sverige	2 kap. 30§
Säljoption	44 kap. 19§
Särskilt grundavdrag	63 kap.

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.	4 kap. 20§
Tekniska museet, bidrag till	6 kap. 10§
Terminer	44 kap. 11§
Testamente	8 kap. 2§
Tjänsteinkomster	11 kap.
Tjänsteresor med bil	12 kap. 5§
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, av andelshus	42 kap. 33§
Underskott, av avslutad verksamhet	42 kap. 34§
Underskott, avdrag för	62 kap. 2-4§§
Underskott i ekonomiska föreningar	40 kap. 23§
Underskott i kommanditbolag eller vissa handelsbolag	14 kap. 14-15§§
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, tidigare års	40 kap.
Underskott vid ackord	40 kap. 21§
Underskott vid konkurs	40 kap. 20§
Upphovsmannakonto	32 kap.
Uppskov	45 kap. 27§
Uppskovsavdrag	47 kap.
Uppskov med beskattning av andelsbyten	49 kap.
Utbildning, ersättning vid	11 kap. 33-35§§
Utbildning vid omstrukturering	12 kap. 31§
Utdelning	42 kap. 12-24§§

Utdelning i näringsverksamhet	24 kap. 11-22§§
Utdelning, i onoterade företag	43 kap. 3-5§§
Utgifter; ej avdragsgilla	9 kap.
Utgift för arbeten i byggnadsrörelse	19 kap. 17§
Utgifter för skattefria inkomster	9 kap. 5-6§§
Utgifter innan näringsverksamheten startar	16 kap. 37§
Utgifter som inte ska dras av	9 kap.
Uthyrning	42 kap. 30-32§§
Utländska företeelser	2 kap. 2§
Utländska pensionsförsäkringar	11 kap. 43§
Utländska socialförsäkringsavgifter	62 kap. 6§
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. 9-10§§
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§
Vårdbidrag	11 kap. 31, 32§§
Värdeminskningsavdrag	19 kap. 4,5§§, 45 kap. 16§
Värdeminskningsavdrag m.m. vid arv, gåva, m.m.	19 kap. 18§
Värdepapper i konkurs	44 kap. 34§
Värdepappersfonder, sammanläggning eller delning av	48 kap. 18§
Värdepapper vid likvidation	44 kap. 33§
Värdering av inkomster i annat än pengar	61 kap.
Väsentlig anknytning	3 kap. 7§
Y	
Yrkesfiskares ökade levnadskostnader	16 kap. 36§
ÅÄÖ	
Återföring	2 kap. 34§
Återföring av värdeminskningsavdrag	26 kap.
Återföring vid avyttring av kapitaltillgångar	26 kap. 2-11§§
Återföring vid avyttring av lagertillgångar	26 kap.12-13§§

Ökade levnadskostnader, tillfälligt arbete/dubbel bosättning	12 kap. 18-22§§
Ökade levnadskostnader, tjänsteresor	12 kap. 6-17§§
Överlåtelse till staten, landsting eller kommun	14 kap. 17-20§§
Överlåtna pensioner	3 kap. 22§

Sammanställning av termer och uttryck i IL

A	
allmänna saluvärdet	ersätts med marknadsvärdet
andel	beteckning på aktier, andel o.dyl.
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 24:16 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%

Skatteverkets skrivelser

1990-07-02 (dnr D19-735-90), 282
2000-11-28 (dnr 10503-00/120), 302
2004-03-30 (dnr 130 281559-04/113), 444
2004-09-24 (dnr 130 568631-04/113), 449
2004-10-08 (dnr 130 591771-04/111), 663
2004-12-01 (dnr 130 657566-04/111), 492, 580
2004-12-16 (dnr 701154-04/111), 566

Rättsfallsregister

KRNG 001221 mål nr 2812-2000, 568
KRNG 2000-02-07 målnr. 7374-1999, 566

RN 1953 5:4, 434
RN 1966 4:7, 364
RN 1968 3:3, 253
RN 1969 2:4, 250
RN Serie I 1962 nr 6:11, 253
RN Serie I 1963 nr 7:12, 243
RN Serie I 1964 2:12, 253
RN Serie I 1964 3:4, 253, 254
RN Serie I 1967 5:2, 253, 254
RN Serie I 1968 7:3, 253
RN Serie I 1968 nr 6:5, 510

RR 25 april 2002, mål 4811–4812-1998, 716
RR 3 juni 2004, mål nr 4394-02, 715
RR mål nr 3367-04, 580
RR:s dom 22 dec 2004, mål nr 8088-03, 491, 626

RRK 1973 1:63, 354
RRK K 1985 1:11, 383
RRK K72 1:37, 138
RRK K75 1:40, 139
RRK K81 1:5, 138
RRK R 1973 1:30, 380
RRK R 1973 1:31, 380
RRK R 1973 1:32, 380
RRK R 1973 1:33, 380
RRK R 1973 1:34, 380
RRK R 1973 1:43-45, 382
RRK R 1974 1:80, 382
RRK R 1975 1:31, 383
RRK R 1975 1:46, 383
RRK R 1975 1:6, 382
RRK R 1976 1:55, 355
RRK R 1977 1:49, 381
RRK R72 1:62, 142
RRK R73 1:2, 1:3 och 1:4, 337
RRK R74 1:33, 523
RRK R74 1:78, 364
RRK R75 1:4, 135
RRK R76 1:30, 356
RRK R76 1:37, 743
RRK R76 1:4, 330

RSV 1998-11-18, 464
RSV Dt 1978:6, 366
RSV Dt 1992:10, 353, 367
RSV Dt 1998-11-18, 590, 738, 739
RSV Dt 1999-12-01, 738
RSV FB Dt 1977:10, 509
RSV S 1997:23, 734
RSV/FB Dt 1981:6, 511

RÅ 1927 not Fi 28, 190
RÅ 1932 Fi 592, 519
RÅ 1932 Fi 701, 445
RÅ 1933 ref. 45, 445
RÅ 1934 ref. 9, 253
RÅ 1938 ref. 54, 737
RÅ 1941 ref. 51, 509
RÅ 1943 Fi 379, 434
RÅ 1943 ref. 9, 498
RÅ 1943:19, 434
RÅ 1948 ref. 1, 458
RÅ 1948 ref. 50, 458
RÅ 1950 not 144, 509
RÅ 1950 not Fi 167, 190
RÅ 1950 ref. 5, 510, 749
RÅ 1951 ref. 17, 215
RÅ 1952 Fi 1385, 744
RÅ 1952 ref. 50, 254
RÅ 1953 ref. 51, 458
RÅ 1954 ref. 13, 383
RÅ 1956 Fi 389, 737
RÅ 1956 Fi 470, 747

RÅ 1957 ref. 48, 120
RÅ 1958 Fi 428, 737
RÅ 1958 ref. 33, 445
RÅ 1958 ref. 53, 50, 731
RÅ 1960 Fi 152, 437
RÅ 1960 Fi 1567, 744
RÅ 1960 Fi 22, 59
RÅ 1960 Fi 552, 253
RÅ 1960 Fi. 416, 747
RÅ 1960 ref. 14, 50, 731
RÅ 1960 ref. 31, 645
RÅ 1960 ref. 36, 361
RÅ 1960 ref. 41, 329
RÅ 1961 ref. 19, 253
RÅ 1962 Fi 258, 253
RÅ 1962 ref. 24, 250, 253
RÅ 1962 ref. 28, 138
RÅ 1962 ref. 46, 195
RÅ 1963 Fi 1292, 697, 705
RÅ 1963 ref. 32 I och II, 253
RÅ 1964 Fi 351, 252
RÅ 1964 Fi 355, 329
RÅ 1964 Fi 62, 356
RÅ 1964 ref. 12, 253
RÅ 1964 ref. 9, 364
RÅ 1965 Fi 444, 715
RÅ 1965 Fi 467, 329
RÅ 1965 Fi 585, 747
RÅ 1965 Fi 719, 138, 141
RÅ 1965 ref. 19, 493
RÅ 1965 ref. 5, 380
RÅ 1966 Fi 204, 330
RÅ 1966 Fi 208, 361
RÅ 1966 Fi 219, 263
RÅ 1966 Fi 506, 509
RÅ 1966 ref. 23 I, 253
RÅ 1967 Fi 214, 458
RÅ 1967 Fi 885, 737
RÅ 1967 ref. 45, 255
RÅ 1968 Fi 509, 361
RÅ 1968 Fi 516, 747
RÅ 1968 Fi 697, 445
RÅ 1968 ref. 53, 330
RÅ 1969 Fi 102, 365
RÅ 1969 Fi 304, 152
RÅ 1969 Fi 756, 507
RÅ 1969 ref. 19, 259
RÅ 1969 ref. 32, 507
RÅ 1969 ref. 39, 458
RÅ 1969 ref. 41, 138
RÅ 1969 ref. 62, 523
RÅ 1970 Fi 1212, 498
RÅ 1970 Fi 6, 451, 458
RÅ 1970 ref. 18, 458
RÅ 1970 ref. 2., 747
RÅ 1970 ref. 22 I-II, 382
RÅ 1970 ref. 58, 224
RÅ 1970 ref. 6, 138
RÅ 1970 ref. 9, 449, 453
RÅ 1971 Fi 599, 330
RÅ 1971 ref. 6, 263
RÅ 1972 Fi 659, 493
RÅ 1972 ref. 22, 511
RÅ 1972 ref. 32, 697, 705
RÅ 1973 Fi 3, 337
RÅ 1973 Fi 4, 337
RÅ 1973 Fi 85, 259
RÅ 1973 Fi A3, 337
RÅ 1973 ref. 24, 715
RÅ 1973 ref. 31 III, 380
RÅ 1973 ref. 31 I–II, 380
RÅ 1973 ref. 31 IV, 380
RÅ 1973 ref. 31 V, 380
RÅ 1973 ref. 45 I-III, 382
RÅ 1974 1:85, 363
RÅ 1974 A 529, 251
RÅ 1974 ref. 10, 523
RÅ 1974 ref. 39, 449
RÅ 1974 ref. 5, 190
RÅ 1974 ref. 69, 135
RÅ 1974 ref. 85, 364
RÅ 1974 ref. 95, 382
RÅ 1974 ref. 96, 382
RÅ 1975 Aa 334, 697, 705
RÅ 1975 Aa 502, 458
RÅ 1975 Aa 618, 224
RÅ 1975 Aa 9, 135
RÅ 1975 ref. 114, 356
RÅ 1975 ref. 20, 383
RÅ 1975 ref. 50, 383
RÅ 1975 ref. 91, 330
RÅ 1976 ref. 23, 743

RÅ 1976 ref. 53, 355
RÅ 1977 1:39, 626
RÅ 1977 Aa 24, 135
RÅ 1977 Aa 61–63, 626
RÅ 1977 ref. 97, 381
RÅ 1978 1:100, 343
RÅ 1978 1:15, 59
RÅ 1978 1:19, 353
RÅ 1978 1:20, 354
RÅ 1978 1:24, 355
RÅ 1978 1:89, 454
RÅ 1978 2:9, 59
RÅ 1978 Aa 143, 215
RÅ 1978 Aa 273, 445
RÅ 1978 Aa158, 364
RÅ 1979 1:41, 370, 372
RÅ 1979 1:9, 354
RÅ 1979 1:93, 318, 351
RÅ 1979 Aa 26, 249
RÅ 1979 Aa 67, 451
RÅ 1980 1:10, 263
RÅ 1980 1:14, 513
RÅ 1980 1:2, 248
RÅ 1980 1:26, 259
RÅ 1980 1:32, 346
RÅ 1980 1:34, 136
RÅ 1980 1:35, 346
RÅ 1980 1:48, 370
RÅ 1980 1:57, 499
RÅ 1980 1:69 I och II, 455
RÅ 1980 1:69 III, 455
RÅ 1980 1:89, 346
RÅ 1980 ref. 61, 212
RÅ 1981 1:17, 259
RÅ 1981 1:21, 356
RÅ 1981 1:22, 250
RÅ 1981 1:29, 507
RÅ 1981 1:31 I-VI, 252
RÅ 1981 1:4, 742
RÅ 1981 1:48, 137, 145
RÅ 1981 1:58, 329
RÅ 1981 Aa 144, 369, 370, 372
RÅ 1981 Aa 97, 263
RÅ 1982 1:10, 457
RÅ 1982 1:21, 490
RÅ 1982 1:23, 715
RÅ 1982 1:26, 252
RÅ 1982 1:35, 252
RÅ 1982 1:56, 383
RÅ 1982 1:75, 347
RÅ 1982 1:77, 356
RÅ 1982 1:81, 116
RÅ 1982 Aa 175, 318
RÅ 1982 Aa 184, 452
RÅ 1982 Aa 72, 451
RÅ 1983 1:35, 174, 180
RÅ 1983 1:42, 439
RÅ 1983 1:52, 440
RÅ 1983 1:62, 448
RÅ 1983 1:68, 455
RÅ 1983 1:77 I 1 och 2, 598
RÅ 1983 1:77 II 5, 598
RÅ 1983 1:78, 337
RÅ 1983 1:78 I och II, 197
RÅ 1983 1:90, 490, 731
RÅ 1983 ref. 73, 212
RÅ 1984 1:1, 579
RÅ 1984 1:13, 381
RÅ 1984 1:32, 149
RÅ 1984 1:34, 380
RÅ 1984 1:35, 263
RÅ 1984 1:37, 449, 454
RÅ 1984 1:39, 451
RÅ 1984 1:40, 195
RÅ 1984 1:40 I, 198
RÅ 1984 1:40 II, 194, 198
RÅ 1984 1:46, 160, 162, 180
RÅ 1984 1:62, 346
RÅ 1984 1:63, 252
RÅ 1984 1:66, 539
RÅ 1984 1:92, 165, 168, 171, 178, 180, 509
RÅ 1984 1:94, 454
RÅ 1984 1:99, 346
RÅ 1984 Aa 117, 135, 145
RÅ 1984 Aa 189, 167, 180
RÅ 1984 Aa78, 490
RÅ 1984 not 204, 503
RÅ 1985 1:10 och prop. 1990/91:54 s. 308, 439
RÅ 1985 1:13, 165, 180
RÅ 1985 1:25, 174, 180
RÅ 1985 1:3, 189, 344
RÅ 1985 1:31, 327
RÅ 1985 1:41, 248

RÅ 1985 1:42, 167, 180
RÅ 1985 1:44, 449
RÅ 1985 1:51, 162, 180, 508
RÅ 1985 1:68, 162, 180, 437
RÅ 1985 1:69, 167, 168, 180
RÅ 1985 1:8, 731
RÅ 1985 Aa 218, 167, 168, 180
RÅ 1985 Aa 58, 115
RÅ 1985 Aa 62, 168, 171, 178, 180
RÅ 1985 not 204, 628
RÅ 1986 not 55., 327
RÅ 1986 ref. 11, 346
RÅ 1986 ref. 127 I-II, 573
RÅ 1986 ref. 13, 318
RÅ 1986 ref. 130, 380
RÅ 1986 ref. 130 I och II, 315
RÅ 1986 ref. 172, 238
RÅ 1986 ref. 179 I och II, 549
RÅ 1986 ref. 33, 318, 350
RÅ 1986 ref. 36, 217
RÅ 1986 ref. 41, 346
RÅ 1986 ref. 44, 255
RÅ 1986 ref. 53, 742
RÅ 1986 ref. 54, 162, 168, 171, 178, 180
RÅ 1986 ref. 58, 195
RÅ 1986 ref. 59 I, 436
RÅ 1986 ref. 60, 380
RÅ 1986 ref. 87, 444, 457
RÅ 1986 ref. 97, 244
RÅ 1987 ref. 10, 263
RÅ 1987 ref. 102, 501
RÅ 1987 ref. 126, 436
RÅ 1987 ref. 131, 167, 180
RÅ 1987 ref. 145, 435, 439
RÅ 1987 ref. 16, 731
RÅ 1987 ref. 175, 318
RÅ 1987 ref. 23, 356
RÅ 1987 ref. 25, 697, 705
RÅ 1987 ref. 30, 336
RÅ 1987 ref. 56, 364
RÅ 1987 ref. 61, 189
RÅ 1987 ref. 78, 452
RÅ 1987 ref. 81, 198
RÅ 1987 ref. 89 I och II, 502
RÅ 1988 not 159, 174, 180
RÅ 1988 not 34, 190
RÅ 1988 ref. 117, 365
RÅ 1988 ref. 127, 241
RÅ 1988 ref. 148, 501
RÅ 1988 ref. 17, 189, 344
RÅ 1988 ref. 2, 438
RÅ 1988 ref. 22, 549
RÅ 1988 ref. 26, 353, 382
RÅ 1988 ref. 45, 742
RÅ 1988 ref. 65, 439
RÅ 1988 ref. 68, 137
RÅ 1988 ref. 75, 346
RÅ 1988 ref. 99 I-III, 198
RÅ 1989 not 198, 255
RÅ 1989 not 66, 175, 180
RÅ 1989 ref. 101, 435, 441
RÅ 1989 ref. 107, 364
RÅ 1989 ref. 116, 618
RÅ 1989 ref. 127, 452
RÅ 1989 ref. 2, 460
RÅ 1989 ref. 21, 212
RÅ 1989 ref. 26, 379
RÅ 1989 ref. 3, 167, 180
RÅ 1989 ref. 31, 162, 165, 168, 171, 178, 180
RÅ 1989 ref. 36, 344
RÅ 1989 ref. 44, 437
RÅ 1989 ref. 57, 195
RÅ 1989 ref. 62 I–II, 64
RÅ 1989 ref. 69, 343
RÅ 1989 ref. 77, 215
RÅ 1989 ref. 83, 158, 162, 168, 171, 178, 180
RÅ 1989 ref. 91, 507
RÅ 1990 not 109, 752
RÅ 1990 not 382, 455
RÅ 1990 not 432, 330
RÅ 1990 not 500, 175, 180
RÅ 1990 not 95, 175, 180
RÅ 1990 ref 36, 564
RÅ 1990 ref. 101, 67, 158, 162, 168, 171, 176, 178, 180
RÅ 1990 ref. 11, 162, 165, 180
RÅ 1990 ref. 116, 550
RÅ 1990 ref. 22, 158, 162, 167, 168, 171, 180
RÅ 1990 ref. 61 I och II, 351

RÅ 1990 ref. 73, 437
RÅ 1990 ref. 80, 445
RÅ 1990 ref. 89 I och II, 354
RÅ 1991 not 163, 255
RÅ 1991 not 218, 351
RÅ 1991 not 285, 190
RÅ 1991 not 53, 189
RÅ 1991 ref. 35, 356, 370, 372
RÅ 1991 ref. 55, 354
RÅ 1991 ref. 98, 506, 519
RÅ 1992 not 513, 99
RÅ 1992 not 6, 346
RÅ 1992 not 608, 292
RÅ 1992 ref. 108, 188
RÅ 1992 ref. 11, 212, 273
RÅ 1992 ref. 17, 455
RÅ 1992 ref. 21, 168, 175, 180
RÅ 1992 ref. 3, 272
RÅ 1992 ref. 30, 136
RÅ 1992 ref. 41, 696, 705
RÅ 1992 ref. 58, 159, 180
RÅ 1992 ref. 76, 436
RÅ 1992 ref. 94, 477
RÅ 1993 not 372, 175, 180
RÅ 1993 ref. 16, 696, 704
RÅ 1993 ref. 34, 381
RÅ 1993 ref. 36, 693, 702
RÅ 1993 ref. 43, 508
RÅ 1993 ref. 56, 215
RÅ 1993 ref. 58, 215, 217
RÅ 1994 not 121, 243
RÅ 1994 not 143, 346
RÅ 1994 not 19, 664
RÅ 1994 not 20, 664
RÅ 1994 not 267, 190
RÅ 1994 not 404, 655
RÅ 1994 not 41, 219
RÅ 1994 not 424, 252
RÅ 1994 not 450, 350
RÅ 1994 not 486, 162, 168, 176, 180
RÅ 1994 not 55, 224, 336, 337
RÅ 1994 not 62, 215
RÅ 1994 not 733, 219
RÅ 1994 not. 299, 59
RÅ 1994 ref. 11, 717
RÅ 1994 ref. 26, 435
RÅ 1994 ref. 26 I, 600
RÅ 1994 ref. 4, 337, 349
RÅ 1994 ref. 49, 275
RÅ 1994 ref. 52, 162, 168, 176, 180
RÅ 1994 ref. 52 I, 67
RÅ 1994 ref. 56, 67, 162, 168, 176, 180
RÅ 1995 ref. 100, 255
RÅ 1995 ref. 32, 162, 176, 180
RÅ 1995 ref. 33, 162, 168, 176, 180, 646
RÅ 1995 ref. 34, 180
RÅ 1995 ref. 35, 180
RÅ 1995 ref. 71, 627, 738
RÅ 1995 ref. 71 III, 438
RÅ 1995 ref. 84, 176, 181
RÅ 1995 ref. 95, 275
RÅ 1996 not 240, 162, 168, 176, 181
RÅ 1996 ref. 71, 59, 645
RÅ 1996 ref. 75, 270
RÅ 1996 ref. 92, 217, 219
RÅ 1997 not 249, 181
RÅ 1997 not 61 och prop. 1962:114 s. 70, 142
RÅ 1997 ref. 43 I, 584
RÅ 1997 ref. 43 II, 584
RÅ 1997 ref. 44, 438
RÅ 1997 ref. 63, 454, 675
RÅ 1997 ref. 67, 160, 162, 171, 178, 181, 471
RÅ 1997 ref. 71, 219, 221
RÅ 1998 not 144, 204, 355
RÅ 1998 not 166, 167, 181
RÅ 1998 not 195, 160, 162, 170, 171, 178, 181
RÅ 1998 ref. 19, 65, 67
RÅ 1998 ref. 25, 492, 581
RÅ 1998 ref. 27, 715
RÅ 1998 ref. 39, 332
RÅ 1999 not 12, 383
RÅ 1999 not 153, 176, 181
RÅ 1999 not.18, 67
RÅ 1999 ref 14, 675
RÅ 1999 ref. 13, 643
RÅ 1999 ref. 14, 439, 455
RÅ 1999 ref. 25, 262
RÅ 1999 ref. 35, 643
RÅ 1999 ref. 55, 741
RÅ 1999 ref. 69, 734
RÅ 2000 not 159, 609, 616, 619

RÅ 2000 not 8, 578
RÅ 2000 not 87, 224, 337
RÅ 2000 ref. 21, 160, 162, 171
RÅ 2000 ref. 21 I, 162, 170, 178, 181
RÅ 2000 ref. 21 I och II, 165
RÅ 2000 ref. 21 II, 160, 170, 171, 178, 181
RÅ 2000 ref. 23, 616, 620
RÅ 2000 ref. 3, 450
RÅ 2000 ref. 38, 481
RÅ 2000 ref. 43, 296
RÅ 2000 ref. 44, 579
RÅ 2000 ref. 45, 503, 594, 664
RÅ 2000 ref. 47, 476, 477
RÅ 2000 ref. 47 I, 481
RÅ 2000 ref. 47 II, 484
RÅ 2000 ref. 54, 159, 181
RÅ 2000 ref. 56, 579
RÅ 2001 not 160, 578
RÅ 2001 not 188, 162, 176, 181
RÅ 2001 not 192, 370
RÅ 2001 ref. 10, 212
RÅ 2001 ref. 12, 160, 162, 176, 181
RÅ 2001 ref. 2, 508
RÅ 2001 ref. 21, 494, 586
RÅ 2001 ref. 21 I, 578, 741
RÅ 2001 ref. 21 II, 741
RÅ 2001 ref. 22, 280
RÅ 2001 ref. 44, 206
RÅ 2001 ref. 57, 500, 501, 503
RÅ 2001 ref. 66, 162, 176, 181
RÅ 2001 ref. 73, 210
RÅ 2001 ref. 74, 563
RÅ 2001 ref. 79, 162, 165, 170, 176, 181
RÅ 2002 not 133, 181
RÅ 2002 not 213, 580
RÅ 2002 not 216, 580
RÅ 2002 not 72, 159, 181
RÅ 2002 ref. 10, 274
RÅ 2002 ref. 105, 580, 626
RÅ 2002 ref. 107, 500, 580
RÅ 2002 ref. 15, 82
RÅ 2002 ref. 19, 618
RÅ 2002 ref. 2, 228
RÅ 2002 ref. 24, 160, 162, 165, 170, 171, 178, 181
RÅ 2002 ref. 27, 617
RÅ 2002 ref. 87, 643
RÅ 2002 ref. 92, 576, 585, 589, 599
RÅ 2003 not 56, 503
RÅ 2003 not 67, 602
RÅ 2003 not 90, 181
RÅ 2003 ref 34, 564
RÅ 2003 ref. 1, 488, 664
RÅ 2003 ref. 43, 458
RÅ 2003 ref. 44, 483
RÅ 2003 ref. 48, 435, 600
RÅ 2003 ref. 75, 580
RÅ 2003 ref. 92, 181
RÅ 2004 not 101, 745
RÅ 2004 ref. 27, 65
RÅ 2004 ref. 80, 176, 181
RÅ 2004 ref. 87, 181

SRN 1997-03-26, 567
SRN 1997-09-23, 481
SRN 1998-10-13, 472
SRN 1999-11-10, 616
SRN 2001-05-15, 477
SRN 2001-12-20, 742
SRN 970326 dnr 7795-96/6100, 566

Sakregister

A

Ackord, 493
Ackordsöverskott, 135
Ackumulerad inkomst, 133, 134
Advokat, 138
Advokatkostnader, rättegångskostnader, 381
AGB, 256
AGE, 257
Aktie, 575, 576
Aktiebolag, 76, 137
Aktiefond, 601, 606
Aktieindexobligation, 435, 577, 600
Aktieindexoption, 674
Aktiekorgsbevis, 578
Aktieoption, 674, 681
  förfall, 681
  innehavare, 681
  kvittning, 681
  lösen, 681
  premie, 681
  ufärdare lång option, 682
  utfärdare kort option, 681
Aktiesparfond, 601
Aktietermin, 683
Aktieägartillskott, 171, 491, 500
Aktiv och passiv näringsverksamhet, 81
Aktivitetsstöd, 242
Allemansfond, 601, 604, 606
Allframtidsupplåtelser, 521, 541
  avyttrade skogsprodukter, 522
  flyttning av staket, 521
  gårdsinfart, 521
  mistad gröda, 521
  rotstående skog, 521
  skördeolägenheter, 521
  upplåtelse av avverkningsrätt, 522
  växtförlust, 521
Allmän pensionsplan, 394
Allmänt avdrag, 113
  egenavgifter, 113
Amortering, 632
Andel i dödsbo, 662
Andel i investeringsfond, 575, 576
Andelar, 576
Andelsbyten, 607
  benefik överlåtelse, 611
  benefik överlåtelse till juridisk person, 614
  benefika fång, 620
  delposter, 617
  efterföljande andelsbyte, 610, 620
  ersättning, 609, 612, 615
  fondmission, split m.m., 620
  framskjuten beskattning, 608
  fusion, 609, 622
  genomsnittsmetod, 611, 620
  handelsbolag, 622
  IOGL, 608
  kvalificerade andelar, 612
  kvittning, 616
  lagerandelar, 622
  lex ASEA, 621
  maximeringsbelopp, 613
  rörelsevillkor, 613
  röstmajoritet, 610, 618
  skalbolagsandel, 613
  strukturregel, 607
  tilläggsköpeskilling, 617
  turordning, 611
  turordningsregler, 619
  underpris, 621
  uppskovsbelopp, 615
  uppskovsgrundanden andelsbyten, 614
  utflyttning, 610, 621
  uttagsbeskattning, 621
  verksamhetsavyttring, 622
Andelshus, 80, 528

Andra intäkter av egendom, 445
Andra tillgångar, 661
Annan statlig personal, 236
Anskaffningsutgift, 496, 523, 587, 596
Anskaffningsvärde, 598
Anstånd, 159, 488, 494
Anställningsintervju, 237
Antikvitet, 662
Apportegendom, 645
Arbetskläder, 205
  skyddskläder, 205
  uniform, 205
Arbetskonflikt, 239
Arbetsmarknadsutbildning, 242
Arbetsredskap, 203
  betalkort, 204
  dator, 204
  telefon, 205
  terminalglasögon, 205
  tidningar, 204
Arkitekt, 138
Arv, gåva m.m, 91
Arvskifte, 497
Avdrag för arbetsrum, 356
Avdrag för hemresor, 339
Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar, 342
Avdrag för resor till och från arbetet, 342, 346
  allmänna förutsättningar, 342
  allmänt kommunikationsmedel saknas, 347
  arbetsresor i samband med värnpliktstjänstgöring, 347
  bilen används i tjänsten, 348
  flextid, 346
  garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen, 348
  lärare, 346
  musiker m.fl., 351
  pendlingsstöd, 349
  rehabilitering, 349
  resa med taxi, 351
  resor, arbetsplats-sommarstuga, 343
  studiecirkelledare, 351
  tidsvinst, 345
  tidsvinst del av året, 346
  väg-, bro- och färjeavgift, 345
  ålder, sjukdom, handikapp, 349
Avdragsberäkning, 398
  aktiv näringsverksamhet, 398
  saknar pensionsrätt i anställning, 398
  tjänst, 398
Avdragsutrymme, 399
  fritt fördela, 399
  halvt prisbasbelopp, 399
Avgift i annat trossamfund, 123
Avgifter till arbetslöshetskassa, 376
Avgångsvederlag, 135, 145, 256
Avkastningsskatt
  pensionsmedel, 719
Avräkning
  utländsk skatt, 726
Avräkning av utländsk skatt, 130
Avskattning, 426
Avyttring, 490, 579, 626, 631, 663
Avyttring av andelar, 637
Avyttring av andelar i handelsbolag
  andelar som är kapitaltillgångar, 639
  avyttring av andelar eller inkråm, 638
  avyttringsbegreppet, 640
  beräkning av omkostnadsbeloppet, 644
  beskattning i kapital, 639
  beskattning i näringsverksamhet, 639
  beskattning i tjänst, 639
  den justerade anskaffningsutgiften, 643
  expansionsfonder, 648
  inkomster och underskott, 646
  kapitalförluster, 641
  kapitalvinster, 641
  negativ justerad anskaffningsutgift, 650
  negativ räntefördelning, 648
  periodiseringsfonder, 649
  redovisning i deklarationen, 650
  tidpunkten för beskattning, 641
  tillskott av privat egendom, 649
  tillskott, uttag, 645
  uttag av förmåner, 645
  verklig förlust, 643
  överföring av expansionsfonder, 649
Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall, 653
  fördelning av handelsbolagets resultat, 658

närståendekrets, 659
särskilda bestämmelser, 653
särskilt bokslut, 659
vinst tas upp i näringsverksamhet, 655
Avyttring av fastighet, 505
allframtidsupplåtelse, 521
avyttringsdag, 510
delavyttring, 514
ersättning, 517
ersättning för inventarier, 518
expropriationsfall, 511
fastighetsreglering, klyvning och inlösen, 520
fördelning av avyttringspris, 514
försäljningsintäkt, 517
försäljningsutgifter, 517
förvärv före år 1952, 524
förvärv genom arv, gåva, testamente, bodelning, 524
karaktärsbyte, 524
karaktärsbyte och återföring, 531
kontinuitetsprincipen, 506
köp eller gåva, helhetsprincipen gäller, 507
skattepliktig kapitalvinst, 519
statligt räntebidrag, 528
tillkommande belopp, tillkommande köpeskilling, 510
tomtmark, 515
undantagsförmån, 518
underpris, 511
uppskov, 543
verklig förlust, 512
övergångsbestämmelser, 547
Avyttringstidpunkt, 494

B

Bankgaranti, 454
Barn, 81
Barnbidrag, 94
Barnpension, 247
Begravningsavgift, 123
Begravningshjälp, 97
Begränsat skattskyldiga, 89, 117, 123
kontantprincipen, 117
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 117
Begränsningsregeln, 151
Benefikt fång, 497, 587, 664, 666
Beskattning av fastigheter, 419
fastighetsbegreppet i skattesammanhang, 419
industrienhet, 428
lantbruksenhet, 428
privatbostadsfastighet eller näringsfastighet, 421
Beskattning av innehavare, 676
förfall, 676
kvittning, 676
lösen genom leverans, 676
stängning, 676
Beskattning av utfärdare, 677
förfall, 677
kvittning, 677
lösen genom leverans, 678
option löptid högst ett år, 677
option löptid längre än ett år, 678
premie, 677
stängning, 677
Beskattningsort, 415
Beskattningstidpunkt, 415
Beskattningstidpunkt i tjänst, 186
drivmedel, 187
förslitningsavdrag, 189
hobbyverksamhet, 189
huvudregel, 187
personaloptioner, 190
semesterersättning, 187
trohetsrabatt, 187
tågresor, 187
värdepapper, 187
årskort, 189
Beskattningsår, 49, 415
Betalning, 493
Betalningsmedel, 631
Bilförmån, 278
arbetsredskap, 295
avräkningsordning, 300
beräkning av förmånsvärde, 289
byte av bil, 292
del av året, 292
drivmedel, 301
extrautrustning, 286
justering, 293
lätt lastbil, 295
miljöbil, 298

nybilspris, 285
omfattande tjänstekörning, 290
personbil, 296
ringa omfattning, 281
sexårsbil, 290
taxi, 297
testbil, 299
tjänstebil, 281
tjänsteställe, 281
Bistånd, 94
Blandade fonder, 602
Blandade fång, 498
Blankare, 689
Blankning, 445, 689
beskattning, 690
täckningsköp, 689
uppköp, 691
Blodgivning, 99
Borgen, 500, 503
Borgenslån, 455
Bosatt i Sverige, 503
Bostadsbidrag, 94
Bostadsförmån, 306
i privathem, 307
schablonvärde, 307
Bostadsrätt, 430, 549
anskaffningsutgift, 552, 560
avdrag, 433
avsägelse, 550
bostadsförening, bostadsaktiebolag, 431
bostadsrättsbegreppet, 431
delningsprincipen, 549
ersättning, 551
förbättringsutgifter, 553, 557, 560
försäljningsintäkt, 551, 556, 559
försäljningskostnader, 552
hyra, 433
inre reparationsfond, 552
kapitaltillskott, 554
karaktär, 550
lägenhetsutrustning, 552
lättnadsbelopp, 561
löpande inkomstbeskattning, 432
näringsbostadsrätt, 556
ombildningar, 550
ombyggnad, 553
omkostnadsbelopp, 552, 557
oäkta, 559
reparationer, 554
reparationsfond, 552, 560
underhåll, 560
underskott, 558
uppskov, 556, 558, 561
äkta bostadsföretag, 431
Boutredningskostnad, 450
Bredbandsanslutning, 542
Bruttolöneavdrag, 195
Byggnadstillbehör, 420
Byte, 491, 500
Byte mot hyresrätt, 502
Båt, 662
Bär, 98
Böter, sanktionsavgifter, 105

C

CAP-avtal, 455
Certifikatförlustförsäkring, 382
Copyright, 662
Courtage, 449

D

Dagbarnvård, 257
Dagbarnvårdares avdrag m.m., 368
Dagpenning, 242
Datorprogram, 450
Datorutrustning, 450
Definitiv förlust, 494
Deklarationshjälp, 381, 450
kostnader, 381
Deklarationsskyldighet
dödsbon, 39
ej skattskyldig stiftelse och ideell förening, 41
enkelt bolag och partrederi, 42
folkpensionärer, 38
juridiska personer, 40
konkursbo, 42
makar m.m., 38
staten, landsting, kommun m.m., 41
svenska handelsbolag m.m., 41
Delavyttring, 514

ideel andel, 515
Delbevis, 575
Delningsprincipen, 498
Delrätt, 576, 585, 586, 591
Delägarrätt, 575
Depåavgift, 449
Diskonteringspapper, 437, 459
Dispens, 387
försäkringsvillkor, 388
obehöriga skatteförmåner, 388
pensioneringsbehov, 388
Dispensbeslut, 396
överklagande, 396
Dispensregler
dödsbo, 400
i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, 400
upphört med driften i förvärvskällan, 400
Djurskötsel, 143
Doktrin, 70
skatterättslig doktrin, 70
Dold äganderätt, 507
Dotterföretag, 176
Dryckspengar, 260
Dubbel bosättning, 327, 329
avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning, 327
avdragets storlek, 332
bostadsförmån, 332
grundprincip, 327
tidsbegränsning, 333
tillfälligt arbete, 328
Dödsbo, 39, 90, 134, 148, 413

E

EES-området, 75
Efterlevandepension, 391
barn, 391
make eller sambo, 391
partnerskap, 391
sjunkande belopp, 391
varaktighet, 391
Eftertaxering, 159
Egenavgifter, 83, 113, 160, 248, 357
Egenavgifter, särskild löneskatt, 148
Egendom i utlandet, 499
Ej marknadsnoterade fordringar, premieobligationer, 628
Enfamiljshus, 423
Engångsbelopp, 245
Ersättningsbostad, 565
Ersättningsfond, 143, 416, 523, 533
EU-parlamentariker, 239
Expansionsfond, 144
Expansionsfondsskatt, 125
Expansionsmedel, 137
Expropriation, 511

F

Fackföreningsavgift, 103
skattereduktion för fackföreningsavgift, 103
Facktidskrift, 450
Fast driftsställe, 83
Fastighet, 77, 670
Fastighet utomlands, 506
Fastighetsoption, 445
Fastighetsskatt, 127, 693, 701
avdrag, 717
bebyggd hyreshusenhet, 707
brutet räkenskapsår, 716
byggnad under uppförande, 698
dämpning, 699, 708
generell nedsättning, 708
huvudregel, 698, 716
industrienhet, 716
nedsatt skatt, 699
nybyggda bostadshus, 706
näringsfastighet, 701
obebyggd fastighet, 716
obebyggd tomt, 700
privatbostad, 693
reducering, 709
reduceringsbelopp, 709
skatteplikt, 693, 701
skattesats, 698, 707
skattskyldig, 695, 703
särskild nedsättning, 714, 716
undantag, 701
underlag, 696, 705
värdeår, 697, 706
Fastighetsägare, 78
Finansiellt instrument, 491

Fission, 592
anskaffningsvärde, 592
lex Asea, 592
Flyttningsersättningar
flyttningskostnad, 238
FN-personal, 199
Fondandel, 602
Fondemission, 443
Fordran i utländsk valuta, 630
Fordringar, 625, 626
amortering, 626
avyttring, 626
diskonteringspapper, 627
genomsnittsmetoden, 627
personlig levnadskostnad, 628
realränteobligationer, 627
räntekompensation, 627
Forwards, 683
Forwardskontrakt, 683
Fri försäkring under tjänsteresa, 197
Fri kost, 195, 272
HVB-hem, 275
justering, 274
normal lunchmåltid, 273
personalrestaurang, 275
praktikant, 275
på allmänna transportmedel, 195
på hotell, 196
skolpersonal, 277
vid representation, 196
vårdpersonal, 277
Fri skatt, 189
Frimärke, 662
Fusion, 585
Futureskontrakt, 685
kvittning, 685
Fysiska personer, 37, 123, 134
Fysiska personers skatt, 71
beskattningsbar förvärvsinkomst, 73
förvärvsinkomst, 73
kapitalinkomst, 73
skattereduktion, 73
taxerad förvärvsinkomst, 73
Fåmansbolag, 176
Förarbeten, hitta, 57
lagbokskommentarer, 57
lagrummet, 57
Rixlex, 57
Skatte- och taxeringsförfattningarna, 57
Förbjudna lån, 248
Förbättringsutgifter, 524
Fördelningstid, 144
Företagshälsovård, 229
Företrädesrätt, 595
Företrädesrätt till teckning, 176
Förfall, 675, 676, 677, 680
Förlagsbevis, 626
Förlust, 686
aktieindexoption, 686
aktieoption, 686
ränteoption, 686
räntetermin, 686
termin, 686
valutaoption, 687
valutatermin, 687
Förluster i handelsbolag, 176
Förluster på grund av redovisningsskyldighet, 356
Förmåner, 269
Förmögenhetsskatt, 160, 731
aktie, 738
blankning, 741
blankningsskuld, 745
delägarrätt, 741
dödsbo, 746
fordran, 734
kapitalförsäkring, 737
kontobehållning, 735
konvertibelt skuldebrev, 741
livförsäkring, 728, 735
livränta, 737
lösöre, 737
näringsverksamhet, 750
onoterad aktie, 742
pengar, 735
pensionsförsäkring, 735
privatbostadsfastighet, 732
privatbostadsrätt, 732
sambeskattning, 749
skattesats, 750
skatteskuld, 745
skattskyldig, 746

skuld, 743
tomträtt, 733
utländsk livförsäkring, 728
värdepapper, 741
Förpliktelse, 496
Förskottsränta, 459
Förskottsräntor, 174
Försträckning, 493
Försäkrad, 389
Försäkring felaktigt tecknad som tjänstepension, 398
Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder, 392
Försäkringsavtal, 392
inte pantsättas eller belånas, 392
inte ändras till K-försäkring, 392
utformning, 392
villkor som är oförenligt, 392
Försäkringsersättning, 96, 542
expropriation, 140
för byggnad, 141
sakskada, 96
Försäkringspremiefond, 602, 605
Försäkringsrörelse, 722
Försäkringstagare, 389
Försäljningspristävling, 198
Förtida inlösen av lån, 453
Förtäckt utdelning, 442
Förvaltningskostnad, 447
avbetalningstillägg, 449
aviseringsavgift, 448
bankfacksavgift, 448
bankgaranti, 449
bolagsstämma, 450
boutredningskostnad, 450
Courtage, 449
dator, 450
datorprogram, 450
deklarationshjälp, 450
depåavgift, 449
expeditionskostnad, 449
facktidskrift, 450
förmyndararvode, 448
förvaltare, 448
god man, 448
inkassokostnad, 449
inteckningsutgift, 449
konferens, 450
kontorskostnad, 449
kurs, 450
porto, 449
Förvärvskälla, 142, 414
Föräldrapenning, vårdbidrag, 240

G

Genomsnittsmetoden, 496, 587, 596, 599, 627, 664, 666
Glasögon och kontaktlinser, 383
kostnad, 383
God mansarvode, 448
Grundavdrag, 119, 120, 121, 152
dödsbo, 120
förening, 121
trossamfund, 121
Grupplivförsäkring, 234
Gruppsjukförsäkring, 235
Gruvrätt, 662
Gränsdragningen, 109
kapital och näringsverksamhet, 111
tjänst och kapital, 111
Gränsöverskridande
försäkringsverksamhet, 723
Gåvoaktier, 589
Gåvor till anställda, 212
remuneratorisk gåva, 212
Gäldenärsbyte, 632

H

Handelsbolag, 134, 137, 148, 416, 637
utdelning, kapitalvinster, 416
Handelsbolags avyttring, 545
Handpenning, 445
Hemortskommun, 71, 123
begränsat skattskyldig, 72
dödsbo, 72, 123
utländsk statsbeskickning m.m., 72
Hemresa, 260
Hittelön, 99
Hobby, 416
Hobbyverksamhet, 358
biodling, 366
gränsdragning, tjänst/näringsverksamhet, 361

hästsport och hästuppfödning, 364
idrottslig utövning, 366
kulturell verksamhet, 364
mervärdesskatt, 368
nystartad verksamhet, 360
redovisar hobby som näringsverksamhet, 361
schablonavdrag, 367
sociala avgifter, 367
speciellt om kostnader i hobby, 366
tjänst/kapital, 362
verksamheter av hobbykaraktär, 364
Hund i tjänsten, 383
kostnad, 383
Husgeråd, 662
Husvagn, 662
HVB-hem, 259
Hyresersättning, 262
Hyreshusenhet, 79
Hyresrätt, 139, 416
Hälso- och sjukvård, 225
flygare, 228
icke offentlig finansierad vård, 228
läkemedel, 226
offentligt finansierad vård, 227
vaccinationer, 229
vård utomlands, 228
Hörapparat, 383
kostnad, 383

I

Idrottsmännens avdrag, 376
Idrottsutövare, 262
Indextillägg, 434
Indirekt förmån, 195
Ingenjör, 138
Inkomst av kapital, 135, 413
Inkomst av tjänst, 135
engångsbelopp, 135
Inkomstskattelagen, 32
kraftträdandebestämmelser, 33
övergångsbestämmelser, 33
Inköpsrätt, 442, 580
Inlösen, 584, 631
Inlösen av lån, 416
Inlösenrätt, 584
Innehavare, 674, 676
Insatsemission, 460
Inställelse i domstol, 98
Inställelseresor, 342
Insättningsgaranti, 446
Inteckningskostnad, 449, 523, 525, 528
Interimsbevis, 576
Introduktionsersättning, 95
Inventarier, 142, 148
Investerarskydd, 446
Investeringsfond, 585, 601, 606
beskattningstidpunkt, 603
utländsk, 602
Investeringsfonder, 439

J

Juridisk person, 76, 130
statlig inkomstskatt, 130
Juridiska personers skatt, 73
beskattningsbar inkomst, 73
taxerad inkomst, 73

K

Kapitalavbetalning, 417
Kapitalförlust, 414, 416, 496, 502, 575, 594, 597, 599, 605, 625, 666, 669, 686
Kapitalförsäkring, 95, 664
avyttring, 664
delåterköp/uttag, 664
Insättningar/inbetalningar, 664
omkostnadsbelopp, 664
utländska, 719
återköp, 664
Kapitalplaceringsobjekt, 662
Kapitalunderlag, 476
avkastningsskatt, 724
Kapitalvinst, 414, 415, 461, 487, 496, 625
fåmansföretag, 145
onoterade företag, 461
Karaktärsbyte, 494, 531
Klassificering av derivatinstrument, 687
Kommissionärsavtal, 171
Kommunal inkomstskatt, 123, 160
Kommunalpolitiker, 380

avdrag, 380
Komplementhus, 422
Koncernbidrag, 171
Konferensresa, 197
Konkurs, 580
Konkurs, likvidation, fusion, 492
Konst, 662
Konstkonsortie, 662
Konstnär, 139
Konstnärsbidrag, 251
Konsumerat omkostnadsbelopp, 541
Kontantprincipen, 186
Kontinuitetsprincipen, 497, 506
Konvertering, 494, 586
Konvertibla skuldebrev, 435, 595, 626
Konvertibla vinstandelsbevis, 597, 626
Konvertibler, 176
Kostförmån, 271
Kostnader för att söka tjänst, 312
Kostnadsränta, 417
enligt SBL, 417
Kreditinstitut, 76
Kvittning, 675, 676, 677
Kyrkoavgift, 123
Köp- eller säljoption, 577

L

Lager i jordbruk, 148
Lagtolkning, 55
förarbetsuttalanden, 55
objektiva metoden, 55
subjektiva metoden, 55
teleologiska metoden, 55
Lantbruksenhet, 79
Ledarhund, 383
avdrag, 383
Levnadskostnad, 103, 417
Lex ASEA, 440
Liknande konstruktioner, 578
Likvidation, 492, 582
Livränta, 242, 416, 500
egendomslivränta, 243
personskada, 244
Lotteri, 92, 417
Lotterivinst, 415, 444
Lånedator, 200
bredbandsuppkoppling, 202
datorutrustning, 200
internet, 202
stadigvarande personal, 200
tillbehör, 201
uppköp av dator, 203
Läkarundersökning, 382
kostnad, 382
Lättnadsbelopp, 467
Lättnadsregler, 461
andelsbyten, 474
indexuppräkning, 475
kapitalunderlag, 476
lättnadskvalificerad andel, 463
lättnadskvalificerad andelsägare, 462
lättnadsunderlag, 468
löndeunderlag, 481
sparat lättnadsutrymme, 469
Lön, 501
Löneunderlag, 176, 481
Lösen, 685
Lösen genom leverans, 675, 676, 678
Lösöre, 662

M

Makar, 137, 147
Makar och sambor, 81
Marknadsnoterad, 589
Marknadsnoterade fordringar, 628
Marknadsvärdet, 269
förmån av speciell natur, 270
värderingsprinciper, 269
Medhjälpande maken, 137
Medlemsavgifter
avdrag, 379
Mutor, 106
Mätnings- och granskningsavgift, 381
Möbler, 662

N

Nedläggning av verksamhet, 137, 147
Nedsatt köpeskilling, 495
Nedsättning av aktiekapital, 443
Nedsättning av reservfonden, 443
Nettning, 683, 684

Nollkupongare, 438
Nyckelpersoner, 236
Nyttjanderätt, 662
Näringsbidrag, 496
Näringsbostadsrätt, 80, 140
Näringsfastighet, 79, 421
Näringsverksamhet, 489
Närstående, 81

O

Obegränsat skattskyldiga, 87
Obligation utan kupong, 436
Obligationer, 626
Obligationsöverkurs, 434
Ombildning, 493
Omkostnadsbelopp, 522, 541
  anskaffningsutgift, 522
  fördelning av förvärvspris, 514
Omstämpling av aktier, 579
Omsättning av lån, 632
Omvandling av fordran, 580
Omvandlingsrätt, 443, 580
Omvända konvertibler, 578
OMX-option, 682
OMX-termin, 683
  forwards, 683
  futures, 683
Option, 495, 575, 585, 626, 674, 686
  löptid högst ett år, 678
Option förfaller, 493
Optioner och terminer, 673
Optioner och terminer avseende råvaror, 662
Optionslån, 597
Optionsskuldebrev, 626

P

Pantlåneavgift, 454
Parkering, 261
Partnerleasingavtal, 175
Passiv näringsverksamhet, 82
Patenträtt, 141
Pension, 145, 386
Pensionsförsäkring, 175, 394, 416
  avgift för, 416
  avskattning, 394
  byte av, 393
  återbetalning, 393
Pensionsförsäkringspremie, 456
Pensionssparande, 117, 385
  kapitalförsäkring, 385
  pensionsförsäkring, 117, 385
  pensionssparkonto, 117, 385
Pensionssparavdrag, 397
  avdragsgrundande inkomster, 397
  obegränsat skattskyldig, 397
  tjänstepensionsförsäkring, 397
Pensionssparkonto, 394, 416
  avskattning, 395
  inbetalning på, 416
Pensionsutgifter, 376
Periodiseringsfond, 143
Periodiskt understöd, 114, 171, 186, 248
  bindande förpliktelser, 115
  frivilliga periodiska understöd, 115
  föreskrift i testamente, 114
  juridiska personer, 114
  legala periodiska understöd, 115
  medlemmar i den skattskyldiges hushåll, 115
  skadestånd, 114
  tidigara anställd, 114
  underhållsbidrag till make, 114
  överlåtelse, 117
Personalförmåner
  bruttolöneavdrag, 206
  enklare slag av motion, 208
  hela personalen, 206
  idrottsredskap, 208
  motion, 207
Personaloptioner, 218
  beskattningstidpunkt, 219
  uppgiftsskyldighet, 222
Personalrabatt, 208
  koncern, 209
  kundtrohetsrabatt, 210
  ordinarie utbud, 209
  rabatt i efterhand, 210
  rabatt på affärsmässiga grunder, 209
  sedvanlig personalrabatt, 210
  uppgiftsskyldighet, 211

Personalvårdsförmåner, 206
Personlig tillgång, 662
Personliga levnadskostnader, 503, 594, 632
Personskada, 135
P-försäkring, 385
  kvalitativa regler, 385
  kvantitativa regler, 385
Porto, 449
Preliminär skatt, 415
  ränta, 415
Premie, 680
Premieobligationer, 435, 626
Prisbasbelopp, 83
Pristävlingar, 254
  prestation, 254
Privatbostad, 78
Privatbostadsfastighet, 79, 421, 428
  avdrag, 430
  dödsbon, 424
  enfamiljshus, 423
  förmånsvärde, 429
  hyresintäkter, 429
  privatbostadsfastighet i utlandet, 429
  slottsregeln, 425
  tröghetsregel, 425
  tvåfamiljshus, 424
  uthyrning till arbetsgivare, 430
Privatbostadsföretag, 80
Privatbostadsrätt, 80
P-sparande, 400
  avdrag senare, 400
  begränsningsregel, 400
  förskjutning av avdrag, 400
P-sparkonto, 393
  förtida utbetalning, 393
  återbetalning, 393
Psykoanalys, 382
  avdragsrätt fpr kostnad, 382

R

Realisationsförlust, 171
Realränteobligationer, 438, 627
  indextillägg, 627
  realränta, 627
Registrerat partnerskap, 81
Regressfordran, 455
Regressrätt, 500
Rehabilitering, 230
  arbetsgivarens avdragsrätt, 230
  förebyggande behandling, 230
Remuneratorisk gåva, 91
Representation, 378
  inkomstslaget tjänst, 378
Reseförmån, 302
  flyg, 302
  trafik- och resebyråföretag, 302
  tåg, 302
Resekostnadsersättning, 265
Resevaluta, 632
Revers, 501
Riksdagsledamot, 263, 380
  avdrag, 380
Riksgäldskonto, 435
Riskkapitalbolag, 593
Royalty, 662
Rullning i tjänst, 191
Råvaror, 662
Råvaruoption, 675
Ränta, 415, 417, 451
  avbetalningsköp, 453
  betalning för makes räkning, 455
  egen skuld, 455
  levnadskostnad, 451
  skattekonto, 453
  studielån, 452
Räntebegrepp, 451
Räntebidrag, 435
Räntefond, 602, 604
Räntefria lån, 437
Räntefördelning, 416
  fördelningsbelopp, 416
Ränteförmån, 303, 416
  svensk valuta, 304
  utländsk valuta, 305
Räntegaranti, 454
Ränteindex, 626
Ränteinkomst, 434
Räntekompensation, 435, 453, 459, 500, 596, 627
Ränteoption, 674
Räntetermin, 683
Ränteutgift, 416
Räntor, 93, 105

Rätt till ränta, 436
försäljning, 436
gåva, 436
Rätt till utdelning, 442
Rättighet, 662
Rättskällorna, 51
betänkanden, 53
departementspromemoria, 53
direktiv, 53
EG:s rättsakter, 52
europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna, 52
förarbeten, 51
författningar, 51
lagrådsremiss, 54
offentliga utredningar, 53
propositioner, 54
riksdagsprotokollet, 54
riksdagsskrivelse, 54
riksdagsyrket, 54
Rixlex, 54
RSV:s allmänna råd, 52
skattelagstiftning och förarbeten, 51
skatteutskottets betänkanden (SkU), 54
statlig offentlig utredning, 53
Svensk Författningssamling (SFS), 54
verkställighetsföreskrifter, 51
Rättspraxis, 58
allmänna råd, 69
analogitolkningar, 63
bemyndigande, 68
föreskrifter, 68, 69
förhandsbesked, 59
informationer, 70
notismål, 59, 60
prejudikat, 61, 62
prövningstillstånd, 60
referatmål, 59
Regeringens Årsbok (RÅ), 59
rekommendationer, 69, 70
Riksskattenämnden, 59, 60
RSFS, 68
RSV:s föreskrifter och allmänna råd, 68
RSV:s meddelande, 70
rättsfallreferat från kammarätterna (RK), 59
rättsfallreferat från regeringsrätten, 59
rättsfallsammanställningar, 59
rättsfallsreferat, 63
rättsfallstolkning, 63
rättspraxis, 62
Skattenytt, 59
Skatterättsnämnden (SRN), 59
verkställighetsföreskrifter, 68
Rörelse, 82

S

Saklån, 493
Sakutdelning, 439
Sambeskattning, 38
Samlingar, 662
Sammanläggning, delning, 603
Schablon, 664, 666
Schablonregeln, 497, 596, 599
marknadsnoterad, 590
Semesterbostad, 307
Semesterersättning, 136
SICAV-bolag, 602
SIPRI-anställda, 236
Sjuk- och olycksfallsförsäkring, 402
Sjukpenning, 240
Sjukpension, 390
nedsatt arbetsförmåga, 390
Självdeklaration, 42, 46
allmän självdeklaration, 42, 43
anstånd, 47
byråanstånd, 47
formkrav, 42
föreläggande, 46, 48
skyldighet att bevara underlag, 49
särskild självdeklaration, 42, 45
tidpunkt, 46
Självförvaltning, 100
Sjöinkomst, 126, 404
bareboat charter, 406
fjärrfart, 126, 406
fri kost, 408
inre fart, 406
klassificering av fartyg, 127, 406
kontrolluppgift för sjöinkomst, 411
kostersättning, 408
logi ombord, 410

närfart, 126, 406
resor till och från fartyg, 409
resor till passagerarfartyg, 409
semesterlön, 405
sjuklön, 405
sjöinkomstavdrag, 404
sjöman, 405
skattereduktion, 126, 404, 405
tjänsteställe, 409
utländskt fartyg, 411
vederlagslön, 405
ökade levnadskostnader, 410
Skadestånd, 263
arbetsrättsligt, 263
ideellt, 264
Skadestånd vid uppsägning, 137, 145
Skalbolag, 171
Skatteflykt, 157
Skattefri del av kapitalvinst, 470
Skattefri del av utdelning, 467
Skatteförmån, 161
Skattemässigt värde, 84
Skattereduktion, 125, 414
allmän pensionsavgift, 125
arbetslöshetskassa, 129
bredband, 129
fackföreningsavgift, 129
fastighetsskatt, 127
förmögenhetsskatt avseende fastighet, 127
förvärvsinkomst, 125
kapital, 125
miljö-ROT, 130
ROT-avdrag, 130
sjöinkomst, 126
turordning, 130
Skiftesvederlag, 497
Skog, 141
Skogsavdrag, 178
Skogsbruk, 147, 148
Skogskonto, skogsskadekonto, 416
ränta, 416
Skuldebrev, 575
Skulder i utländsk valuta, 630
Skyddsutrustning och skyddskläder m.m., 352
arbetsbiträde, 353
arbetskläder, 353
arbetsredskap, 353
bandspelare, grammofon o.d., 353
biltelefon, 355
datoranläggning, 354
facklitteratur, 355
hyreskostnad, 355
musikinstrument, 354
skyddskläder, 353
SLF, 155
aktiv näringsverksamhet, 155
arbetsgivare, 155
försäkringsersättning, 156
passiv näringsverksamhet, 155
tjänst, 155
Slutligt underskott, 456
Smycke, 662
Småhus, 79
Småhusenhet, 79
Split, 443
SRU, 45
Standardiserade optioner, 674
Statlig inkomstskatt, 124, 160
dödsbo, 124
kapitalinkomst, 125
skiktgräns, 124
Statligt räntebidrag, 416, 528
för bostadsändamål, 415
återbetalning, 416
Statslåneränta, 83
Stipendier, 93, 249
facklig, 252
från arbetsgivare, 250
konstnärsbidrag, 251
Marie Curie-stipendium, 249
periodicitet, 251
priser och belöningar, 252
utbildningsstipendium, 249
Stock options, 218
Studiecirkelledare, 380
Studiestöd, 241
Stängning, 676, 685
Stängning genom kontantavräkning, 675, 677
Svensk koncern, 76
Svenska fordringsrätter, 625
Svenska värdepappersfonder, 76
Sverige, 84

Säljrätt, återköp, 585
Särskilt depåbevis, 576

T

Taxering, 49
  beskattningsår, 49
  förmögenhet, 50
  juridiska personer, 50
  taxeringsbeslut, 49
Taxeringsenhet, 79
Taxeringsvärde, 79
Teckning av lån, 597
Teckningsoption, 576, 599
  avyttring, 599
Teckningsrätt, 442, 575, 576, 585, 586, 591, 597
Termin, 575, 577, 626, 683, 686
  aktieindextermin, 577
  aktietermin, 577
Terminsavtal, 685
TFA, 240
Tillgång för personligt bruk, 666
  anskaffningsutgift, 666
  benefikt fång, 666
  grundavdrag, 666
Tillgång inte för personligt bruk, 664
  anskaffningsutgift, 664
  benefikt fång, 664
  kapitalförlust, 664
Tilläggsköpeskilling, 495
Time-sharerättighet, 663
Tjänst, 490
Tjänstebostad, 309
Tjänstepension, 199
Tjänstepensionsförsäkring, 389
Tjänsteresor, 313
  avdrag utöver schablonen, 315
  avdragsschablon, 313
  bilkostnader, 313
  förmånsbil, 313
  parkeringsavgifter, 315
  riksdagsledamöters resor med egen bil, 315
  utredning om körda mil, 315
Tomtmark, 515
Tomträttsavgäld, 416, 453
Tomträttshavare, 704
Trettiodagarsregeln, 630
Treårsregeln, 145
Trust
  utländsk, 721
Tröghetsregeln, 78, 425
Tvåfamiljshus, 424
Tvångsinlösen, 583
Tävlingsvinst, 92, 445

U

UD- och SIDA-personal, 235
Underpris, 667
Underskott, 171, 174, 414
Understöd mellan makar, 115
  dom och avtal, 115
  muntligt avtal, 116
  registrerad partner, 116
  sambo, 116
Understöd till och från juridisk person, 116
Upphovsmannakonto, 416
  ränta, 416
Upplupen ränta, 587
Upplåtelse av nyttjanderätt, 140
Upplösning, 444
  ekonomisk förening, 444
  ideell förening, 444
Uppskov, 488, 543
Uppskovsavdrag, 416, 417, 563
  återfört, 416
Ursprungsbostad, 563
Utbildning, 222
  fåmansföretag, 223
  omstrukturering, 222
  under pågående anställning, 224
Utdelning, 171, 415, 439, 461
  onoterade företag, 461
Utdelning, ränta, 502
Utdelningsbolag, 176
Utdelningsfonder, 176
Utflyttning, 586
Utfärdande, 675
Utfärdare, 674, 677
Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m., 351

Utgiftsränta, 451
Utländsk koncern, 176
Utländsk valuta, 176, 499, 629
Utländska försäkringar, 386
  dispens, 387
  P-försäkring, 386
Utländska motsvarigheter, 75
Utländska pensionsförsäkringar, 247
Utländska socialförsäkringsavgifter, 114
  förordning (EEG) 1408/71, 114
  nordkiska konventionen, 114
Utländska värdepappersfonder, 76
Utländskt bolag, 77
Utnyttjande av rättighet, 493, 585
Utskiftning, 443, 583
Utvecklingsersättningar, 241

V

Valutakursförlust, 416
Valutakursförändringar, 499
Valutakursvinst, 415
Valutaoption, 675
Valutatermin, 683
Warrant, 675
Verklig förlust, 502, 594
Verksamhetens avveckling, 137
Verksamhetsgren, 83
Vetenskaplig, 138
Villkorat, 435
Villkorliga aktieägartillskott, 439
Vinstandelsbevis, 575, 576, 626
Vinstandelslån, 171, 435
Vinstandelsstiftelse, 137, 264
  SLF, 156
Vinstbolag, 171
Vittnesersättning, 98
Värdeminskningsavdrag, 139
Värdepapper, 491
  beskattningstidpunkt, 217
  från arbetsgivaren, 214
  förvärv, 214
Värdepappersfonder, 439
Värdepappershandel, 489
Väsentlig anknytning, 88
Växling, 631

Y

Yttre lösöre, 662

Å

Ålderspension, 389
  förmånstagare, 390
  livsvarig, 389
  minst fem år, 389
  sjunkande belopp, 390
  temporär, 389
  ägs av arbetsgivare, 390
Årskort, 198
Årsskiftesbetalningar, 457
Återbetalning av lön, 190
Återbäring på grund av försäkring, 97
Återföring, 85
Återföring av värdeminskningsavdrag, 524, 528
Återköp, 393, 584, 585
  dispens, 393
  tekniska återköpsvärdet, 393

Ä

Ädelmetall, 662
Ädelsten, 662
Ärvda aktier, 589

Ö

Ökade levnadskostnader, 316
  avdragets beräkning, 322
  begreppet traktamente, 322
  nattarbete, 324
  normalbelopp, 324
  reducering för kostförmån vid inrikes resa, 326
  reducering för kostförmån vid utrikes resa, 326
  tjänsteresor, 316
  tjänsteställe, 317
  tremånaders regeln, 319
  utrikes tjänsteresa, 324
Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning etc., 335

ALU-verksamhet, 336
doktorander, 336
kurser och studieresor, 335
lärare, 336
vuxenutbildning och arbetsmarknadsutbildning, 336
övriga kurser, konferenser, studieresor, 337
Övergångsbestämmelser, 401
Överlåtelse, 116, 667
periodiskt understöd, 116
privata tillgångar till underpris, 667
utländsk juridisk person, 670
Överlåtelse av P-försäkring, 393
ackord, 393
anställningsförhållande, 393
bodelning, 393
konkurs, 393
utmätning, 393
Överpris, 499