

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 sammanlutningar 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 beskicknings- 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-beskattnings (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 offentlighetsrättsliga 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 offentlighetsrättsliga 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 uppräkningsen 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 offentlighetsrättsliga 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).