

Förord

Denna utgåva av handledningen beskriver vad som gäller vid 2014 års beskattning.

Arbete pågår med att anpassa innehållet i handledningen till digitalt format. Framöver kommer informationen att publiceras på webbplatsen Rättslig vägledning som nås från www.skatteverket.se.

Under maj 2014 ska vissa avsnitt av handledningen publiceras på webbplatsen Rättslig vägledning. De kommer därför att saknas i den tryckta versionen av årets handledning. Avsnitten i denna utgåva av handledningen berör allmänna regler för näringsverksamhet, rättsliga regler som är speciella för aktiebolag och ekonomiska föreningar samt regler avseende pensioner.

Innehållet i Skatteverkets samtliga handledningar ska från och med 2015 endast finnas på webbplatsen Rättslig vägledning.

När det gäller frågor om beskattning av stiftelser och ideella föreningar hänvisas till Rättslig vägledning. För en utförligare beskrivning av sambandet mellan redovisning och beskattning hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket. Lagtext återges i handledningen endast när avsikten är att peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningsproblem. Fullständig lagtext finns bland annat i Författningar om inkomstskatt och avgifter m.m. (SKV 300). Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av de nyheter inom skatteområdet som finns på Skatteverkets webbplats. Där publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna i mars 2014

Inga-Lill Askersjö

Innehåll

Innehållsförteckningen nedan innehåller samtliga avsnitt från 2013 års handledning. Avsnitten där innehållet från och med 2014 endast finns i den rättsliga vägledningen på Skatteverkets hemsida, hänvisas till www.skatteverket.se.

Förord	3
Förkortningslista	29
1 Rättskällor	35
1.1 Inledning	35
1.2 Skattelagstiftning och förarbeten	35
1.2.1 Inledning	35
1.2.2 Offentliga utredningar	37
1.2.3 Propositioner	38
1.2.4 Publicering av förarbeten och författningar	39
1.2.5 Lagtolkning	39
1.2.6 Att hitta i förarbeten	42
1.3 Rättspraxis	43
1.3.1 EU-domstolen	43
1.3.2 Nationella domstolar	44
1.3.3 Rättsfallssammanställningar	44
1.3.4 Prövningstillstånd	45
1.3.5 Förhandsbesked	46
1.3.6 Prejudikat	47
1.3.7 Rättspraxis	48
1.3.8 Rättsfallstolkning	48
1.3.9 Fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd	50
1.3.10 Tidigare rättspraxis	51
1.3.11 Principen om den verkliga innebörden	52
1.3.12 Några slutsatser	54
1.4 Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden	56
1.4.1 Inledning	56
1.4.2 Föreskrifter	56

6 Innehåll

1.4.3	Allmänna råd.....	57
1.4.4	Ställningstaganden	58
1.5	Doktrin	59
2	Allmänt om skattelagstiftningen.....	61
	<i>Har utgått.....</i>	
3	EU-rätt	63
3.1	Inledning.....	63
3.2	Institutionerna inom Europeiska unionen (EU).....	65
3.3	Rättskällor	67
3.4	Tolkningsprinciper.....	69
3.4.1	Allmänna principer.....	69
3.4.2	Missbrukssituationer	70
3.5	EU-rättens förhållande till nationell rätt	71
3.5.1	Allmänt.....	71
3.5.2	Förhandsavgörande	73
3.5.3	Fördragsbrottstalan.....	75
3.6	Fri rörlighet och förbud mot diskriminering.....	75
3.6.1	Diskrimineringsförbudet	76
3.6.2	Friheterna	79
3.6.3	Friheternas inbördes förhållande	82
3.7	EU-rättslig metod	85
3.7.1	Har en fördragsfrihet utnyttjats?	85
3.7.2	Har negativ särbehandling skett?	86
3.7.3	Föreligger ett hinder?	86
3.7.4	Kan hindret rättfärdigas?	87
3.7.5	Är det fråga om en missbrukssituation?	87
4	Skatteavtal	89
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
5	Undvikande av internationell dubbelbeskattning	91
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
6	Lagen mot skatteflykt	93
6.1	Inledning.....	93
6.2	Allmänt.....	93

6.2.1	Lagens tillkomst och giltighet	93
6.2.2	Införande av skatteförfarandelagen	94
6.2.3	Lagens målsättning	94
6.2.4	Processuella frågor	95
6.3	Tillämpningsområde	97
6.4	Förutsättningar	98
6.4.1	Rättshandlingen och den skattskyldiges medverkan	98
6.4.2	Skatteförmånen	100
6.4.3	Övervägande skälet för förfarandet	107
6.4.4	Lagstiftningens syfte	112
6.5	Konsekvenser	125
7	Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt	131
7.1	Inledning	131
7.2	Fysiska personers skatter	131
7.2.1	Kommunal och statlig inkomstskatt m.m.	131
7.2.2	Skatteunderlaget	133
7.2.2.1	Skatt på förvärvsinkomster	133
7.2.2.2	Skatt på kapitalinkomsten	133
7.2.3	Beräkning av skatten	133
7.3	Juridiska personers skatt	134
8	Definitioner och förklaringar	135
8.1	Inledning	135
8.2	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet	135
8.3	Begreppet juridiska personer	135
8.4	Aktiebolag	136
8.5	Kreditinstitut	137
8.6	Ekonomisk förening	137
8.7	Svensk koncern	137
8.8	Utländskt bolag	137
8.9	Fastighet	137
8.9.1	Civilrättslig definition	137
8.9.2	Skatterättslig definition	139
8.9.3	Särskilt om utländska företagskoncerner	140
8.10	Fastighetsägare	141
8.11	Privatbostad	141
8.11.1	Särskilt om privatbostad i utlandet	143

8 Innehåll

8.12	Privatbostadsfastighet.....	144
8.12.1	Gränsdragningar	147
8.12.2	Inkomstskattemässig klyvning	151
8.12.3	Särskilt om privatbostadsfastighet i utlandet.....	152
8.13	Näringsfastighet.....	152
8.13.1	Särskilt om näringsfastighet i utlandet	152
8.14	Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde	152
8.15	Andelshus	153
8.15.1	Särskilt om andelshus i utlandet.....	153
8.16	Privatbostadsföretag	154
8.16.1	Särskilt om utländska bostadsföretag	155
8.17	Privatbostadsrätt.....	155
8.17.1	Särskilt om bostad genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person ...	155
8.18	Näringsbostadsrätt.....	156
8.18.1	Särskilt om lägenheter genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person.....	156
8.19	Makar och sambor	156
8.20	Barn.....	156
8.21	Närstående	158
8.22	Aktiv och passiv näringsverksamhet	159
8.22.1	Aktiv näringsverksamhet	159
8.22.2	Passiv näringsverksamhet	160
8.23	Rörelse.....	160
8.24	Verksamhetsgren.....	161
8.25	Egenavgifter.....	161
8.26	Prisbasbelopp	161
8.27	Statslåneräntan.....	161
8.28	Fast driftställe.....	161
8.29	Sverige	162
8.30	Skattemässigt värde	162
8.31	Återföring	163
8.32	Skatteavtal	163
9	Obegränsad skattskyldighet.....	165
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	

10	Begränsad skattskyldighet	167
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
11	Skattskyldighet för vissa juridiska personer	169
11.1	Inledning	169
11.2	Skattskyldighet för dödsbon.....	169
11.2.1	Dödsåret	169
11.2.2	Senare beskattningsår.....	169
11.3	Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar	169
11.4	Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande	170
11.4.1	Stiftelser	170
11.4.2	Ideella föreningar	170
11.4.3	Samfälligheter och liknande.....	170
11.5	Helt skattebefriade juridiska personer	171
12	Allmänna avdrag.....	173
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
13	Pensionsförsäkring, pensionssparkonto och kapitalförsäkring m.m.	175
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
14	Pensionssparavdrag	177
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
15	Grundavdrag	179
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
16	Beräkning av skatten	181
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
17	Skatt på ackumulerad inkomst	183
17.1	Inledning	183
17.2	Vem kan få särskild skatteberäkning?	184
17.3	Skattskyldig måste begära att särskild skatteberäkning görs.....	184
17.4	Vad menas med en ackumulerad inkomst?	184
17.5	Inkomst av tjänst.....	185

17.6	Inkomst av näringsverksamhet.....	189
17.7	Fördelningstid.....	197
17.7.1	Huvudregeln.....	197
17.7.2	Kompletteringsregler.....	198
17.7.2.1	Tjänst.....	198
17.7.2.2	Näringsverksamhet.....	198
17.8	Beräkning av den ackumulerade inkomsten.....	200
17.8.1	Huvudregel.....	200
17.8.2	Spärregler.....	201
17.8.3	Skatteberäkningen.....	202
17.8.3.1	Beräkning av statlig inkomstskatt	203
17.8.4	Förfarandet	204
18	Inkomster är skattefria.....	207
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
19	Utgifter som inte får dras av	209
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
20	Grundläggande bestämmelser	211
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
21	Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.....	213
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
22	Värdering av förmåner.....	215
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
23	Vad som ska dras av i tjänst	217
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
24	Sjöinkomst	219
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
25	Beskattning av diplomater m.fl.....	221
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	

26	Tjänstgöring vid Europeiska unionen.....	223
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
27	Beskattning av representanter vid FN och dess fackorgan..	225
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
28	Grundläggande bestämmelser	227
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
29	Löpande inkomster och utgifter	229
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
30	Avyttring av fastigheter	231
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
31	Avyttring av bostadsrätter	233
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
32	Uppskov vid bostadsbyten.....	235
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
33	Avyttring av delägarätter	237
34	Utdelning och kapitalvinst – onoterade företag	239
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
35	Avyttring av andelar i handelsbolag	241
35.1	Inledning	241
35.2	Avyttring av andelar eller inkråm.....	242
35.3	Allmänt.....	243
35.4	Avyttringsbegreppet	244
35.5	Tidpunkten för beskattning	245
35.6	Kapitalvinster och kapitalförluster	245
35.6.1	Avdrag endast för verklig förlust	245
35.6.2	Lagstiftning fr.o.m. den 18 april 2008	246
35.7	Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften.....	246
35.7.1	Tillskott och uttag	248

35.7.2	Inkomster och underskott.....	249
35.7.2.1	Indirekt ägande.....	251
35.7.3	Negativ räntefördelning	251
35.7.4	Expansionsfonder	252
35.7.5	Periodiseringsfonder	253
35.8	Negativ justerad anskaffningsutgift	253
35.9	Redovisning i deklarationen.....	254
35.10	Övergångsbestämmelser	254
35.11	Begränsad skattskyldighet.....	255
36	Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall	257
36.1	Inledning	257
36.2	Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna	258
36.2.1	Vinsten tas upp som överskott av näringsverksamhet.....	260
36.3	Fördelning av resultatet.....	263
36.4	Närståendekretsen.....	264
37	Uppskov med beskattning vid andelsbyten	265
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
38	Avyttring av svenska fordringsrätter m.m.	267
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
39	Avyttring av utländsk valuta m.m.....	269
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
40	Avyttring av andra tillgångar	271
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
41	Investeringsparkonto	273
	<i>Se Rättslig vägledning</i>	
42	Grundläggande bestämmelser	275
42.1	Inledning	275
42.2	Principer för inkomstbeskattning m.m.	275
42.2.1	Allmänna bestämmelser	275
42.2.2	Vilka inkomster ska beskattas	275

42.2.3	Redovisningsregler.....	276
42.2.3.1	Bokföringslagen	276
42.2.3.2	Årsredovisningslagen.....	276
42.2.3.3	God redovisningssed och rättvisande bild.....	277
42.2.4	Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU).....	278
42.2.5	Sambandet mellan redovisning och beskattning	278
42.3	Allmänt om näringsverksamhet.....	280
42.3.1	Enskild näringsverksamhet	280
42.3.2	Enkelt bolag	282
42.3.3	Näringsverksamhet bedriven i annan form	282
42.3.4	Beskattningstidpunkten	283
42.3.5	Vem ska beskattas?	283
42.3.6	Statlig och/eller kommunal beskattning?	284
42.4	Underlaget för skatten	284
42.5	Beräkning av skatten	284
42.6	Taxeringsår.....	285
42.7	Beskattningsår	285
43	Aktiebolag och ekonomiska föreningar	287
43.1	Inledning	287
43.2	Allmänna beskattningsregler	287
43.2.1	Inkomstslag m.m.	287
43.2.1.1	Investmentföretag.....	292
43.2.1.2	Privatbostadsföretag.....	292
43.2.2	Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på andelar, fastigheter, vissa fordringar m.m.	293
43.2.3	Allmänt om dubbel- och kedjebeskattnings.....	297
43.3	Utdelningsbegreppet	298
43.4	Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening.....	306
43.4.1	Allmänt.....	306
43.4.2	Anteciperad utdelning	306
43.4.3	Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar.....	307
43.4.4	Utdelning på svenska näringsbetingade andelar	307
43.4.5	Utdelning på lagerandelar	307
43.4.6	Utdelning på kapitalplaceringsandelar	307
43.4.7	S.k. Lundintransaktioner	308
43.4.8	Investmentföretag.....	308
43.4.9	Allmänt om utdelning från utländska företag.....	308
43.5	Utskiftade medel.....	309
43.5.1	Inledning	309
43.5.2	Minskning av aktiekapitalet och reservfonden.....	309

43.5.3	Förvärv av egna aktier.....	310
43.5.4	Likvidation.....	312
43.5.5	Konkurs.....	314
43.5.6	Utsiftning från ekonomisk förening m.m.	315
43.6	Låneförbudet.....	316
43.6.1	Allmänt.....	316
43.6.2	Beskattning av förbjudna lån – skatterättsliga regler	317
43.6.3	Civilrättsliga regler.....	321
43.6.4	Dispens.....	326
43.6.5	Förteckning	327
43.6.6	Lån från pensionsstiftelse.....	327
43.7	Aktieägartillskott.....	327
44	Handelsbolag	333
44.1	Inledning.....	333
44.2	Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag	334
44.2.1	Allmänt.....	334
44.2.2	Bildandet av handelsbolag	334
44.2.3	Handelsbolagets civilrättsliga ställning.....	335
44.2.4	Delägarnas inbördes mellanhavanden.....	335
44.2.5	Handelsbolagets företrädare.....	336
44.2.6	Likvidation av handelsbolag	337
44.3	Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag.....	337
44.3.1	Allmänt.....	337
44.3.2	Beräkning av handelsbolagets inkomst.....	340
44.3.3	Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon.....	341
44.3.3.1	Allmänt.....	341
44.3.3.2	Delägarbeskattningen.....	342
44.3.3.3	Uppdelning i skilda näringsverksamheter	345
44.3.3.4	Aktiv och passiv näringsverksamhet.....	345
44.3.3.5	Underskott.....	346
44.3.4	Beskattning när delägarna är juridiska personer	348
44.3.4.1	Underskott från handelsbolag.....	349
44.3.5	Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar	351
44.3.5.1	Allmänt.....	351
44.3.5.2	Uppskov	352
44.3.5.3	Kapitalförluster kan falla bort	352
44.3.5.4	Uppskjuten avdragsrätt.....	353
44.3.5.5	Priset kan korrigeras i vissa fall	354
44.3.5.6	Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag.....	354
44.3.5.7	Fastigheter	354
44.3.5.8	Bostadsrätter.....	355

44.3.5.9	Återföring av avdrag	356
44.3.5.10	Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter	357
44.3.5.11	Andra kapitaltillgångar.....	358
44.3.6	Utskiftning och uttag av tillgångar.....	363
44.3.7	Uttagsbeskattning.....	364
44.3.7.1	Undantag från uttagsbeskattning.....	365
44.3.7.2	Omstruktureringar.....	365
44.3.8	Resultatfördelning.....	366
44.3.8.1	Resultatfördelning mellan närstående	367
44.3.9	Beskattningsort.....	368
44.3.10	Beskattningsår.....	368
44.3.11	Deklarationer och annat uppgiftslämnande.....	370
44.3.11.1	Handelsbolagets deklARATION	370
44.3.11.2	Handelsbolags uppgiftsskyldighet.....	370
44.3.11.3	Delägarnas deklARATION.....	370
44.3.11.4	Fåmanshandelsbolag	370
44.3.12	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).....	371
44.4	Handelsbolags avyttring.....	371
44.4.1	Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag.....	371
44.4.2	Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person.....	372
44.5	Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst	372
45	Bestämmelser för vissa juridiska personer.....	373
45.1	Inledning	373
45.2	Försäkringsföretag.....	373
45.2.1	Inledning	373
45.2.2	Livförsäkringsföretag.....	374
45.2.3	Skadeförsäkringsföretag.....	375
45.2.4	Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter.....	376
45.2.5	Övertagande av hela försäkringsbeståndet.....	376
45.2.6	Övrigt	377
45.2.7	Utländska tjänstepensionsinstitut	377
45.3	Investmentföretag	378
45.3.1	Inledning	378
45.3.2	Investmentföretag.....	378
45.3.2.1	Definition	378
45.3.2.2	Löpande intäkter.....	381
45.3.2.3	Avskattning av investmentföretag.....	382
45.3.3	Investeringsfonder.....	383
45.4	Kooperativa föreningar	383
45.4.1	Definitioner	384
45.4.2	Avdragsrätt för lämnade utdelningar.....	385

45.4.2.1	Kooperativ utdelning.....	385
45.4.2.2	Lämnad utdelning på medlemsinsatser och förlagsinsatser	386
45.5	Privatbostadsföretag	388
45.5.1	Inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten.....	390
45.5.2	Beskattning av andra inkomster	390
45.6	Sambruksföreningar	392
45.7	Samfälligheter.....	392
45.8	Sparbankernas säkerhetskassa	392
46	Utländsk juridisk person	393
46.1	Inledning	393
46.2	Utländsk juridisk person	393
46.3	Utländskt bolag	395
46.4	I utlandet delägarbeskattad juridisk person.....	397
46.5	Utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster	399
47	Europeiska företagsformer	411
47.1	Inledning	411
47.2	Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG).....	411
47.3	Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS).....	412
47.4	Europabolag (SE).....	413
47.5	Europakooperativ (SCE)	415
48	Truster.....	417
48.1	Inledning	417
48.2	Begreppet trust.....	417
48.2.1	Definitioner m.m.	417
48.2.2	Stiftaren	419
48.2.3	Förvaltaruppdraget	420
48.3	Klassificering av truster	420
48.3.1	Hur trusten tillkommit.....	420
48.3.2	Stiftarens aktivitet	421
48.3.3	Förvaltarens roll	421
48.3.4	Förmånstagarnas rättigheter	421
48.4	Trusten ur svenskt skatterättsligt perspektiv	422
48.4.1	Civilrättslig klassificering	422
48.4.2	Stiftarens beskattningssituation.....	424
48.4.3	Förmånstagarens beskattningssituation.....	426

48.4.4	Förvaltarens beskattningssituation	429
48.4.5	Trusten som skattesubjekt	430
49	Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	431
49.1	Inledning	431
49.2	Allmänt om avgränsningen	431
49.2.1	Näringsverksamhet	441
49.2.2	Ej näringsverksamhet	443
49.3	Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer	446
49.4	Handelsbolag	450
49.5	Enskilda näringsidkare	450
49.5.1	Enkelt bolag	451
49.5.2	Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter	451
49.5.3	Vissa tillgångar och skulder	452
49.5.4	Rabatt och pristillägg	454
49.5.5	Samfälligheter	454
49.5.6	Royalty m.m.	455
49.5.7	Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet	459
49.5.8	Ändring av fastighets skattemässiga karaktär vid ombyggnation	459
49.6	Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	460
50	Fast driftställe	461
50.1	Inledning	461
50.2	Fast driftställe	462
50.2.1	Skattskyldighet	462
50.2.2	Huvudregel	462
50.2.3	Beroende och oberoende representant	465
50.2.4	Royalty	466
50.3	Skillnader mellan IL och OECD:s modellavtal	467
50.4	Beräkning av inkomst från fast driftställe	468
50.5	Filial m.m.	472
51	Beräkning av resultatet av näringsverksamhet	477
51.1	Inledning	477
51.2	Beskattningstidpunkten	477
51.2.1	Bokföringsmässiga grunder	477
51.2.2	Räkenskaperna	478
51.2.3	Justeringar	479

51.2.4	Karaktärsbyte	480
51.2.5	Fordringar och skulder i utländsk valuta	480
51.2.6	Utgifter före verksamhetens påbörjande	481
51.3	Kapitalvinster och kapitalförluster	482
51.4	En eller flera näringsverksamheter	483
51.4.1	Grundläggande principer	483
51.4.2	Fysisk person	484
51.4.3	Juridisk person	492
51.5	Resultatet	492
52	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde.....	495
52.1	Inledning	495
52.1.1	Tillämpningsområde	495
52.1.2	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift.....	497
52.1.3	Resultatberäkning.....	499
52.1.4	Inskränkt skattskyldiga.....	500
53	Internprissättning m.m.....	501
53.1	Inledning	501
53.2	Den svenska korrigeringsregeln.....	502
53.3	Affärsmässiga skäl och kompenserande transaktioner	510
53.4	Artikel 9 i OECD:s modellavtal	514
53.5	OECD:s riktlinjer.....	514
53.6	Armlängdsprincipen	516
53.6.1	OECD:s riktlinjer (kapitel I)	516
53.6.2	Armlängdsprincipen i svensk rätt.....	523
53.7	Prismetoder.....	524
53.7.1	OECD:s riktlinjer (kapitel II)	524
53.7.1.1	Inledning	524
53.7.1.2	Marknadsprismetoden, CUP	527
53.7.1.3	Återförsäljningsprismetoden, RPM.....	528
53.7.1.4	Kostnadsplusmetoden	530
53.7.1.5	Nettomarginalmetoden, TNMM.....	532
53.7.1.6	Vinstdelningsmetoden.....	537
53.7.2	Prismetoder i svensk rätt	541
53.8	Jämförbarhetsanalys.....	544
53.8.1	OECD:s riktlinjer (kapitel III).....	544
53.8.2	Jämförbarhetsanalys i svensk rätt.....	551
53.8.2.1	RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen).....	551

53.8.2.2	Jämförbarhetsanalys i några domar	556
53.9	Immateriella tillgångar	562
53.9.1	Inledning	562
53.9.2	OECD:s riktlinjer (kapitel VI).....	563
53.9.2.1	Inledning	563
53.9.2.2	Kommersiella tillgångar.....	563
53.9.2.3	Tillämpning av armlängdsprincipen.....	565
53.9.2.4	Marknadsaktiviteter av företag som inte äger varumärken eller varunamn.....	568
53.9.3	Immateriella tillgångar i svensk rätt.....	569
53.9.3.1	Interna skatteregler.....	569
53.9.3.2	Rättspraxis.....	569
53.10	Tjänster.....	575
53.10.1	OECD:s riktlinjer (kapitel VII)	575
53.10.2	EU Joint Transfer Pricing Forum	578
53.10.3	Tjänster i svensk rätt	578
53.11	Avtal om kostnadsfördelning, CCA.....	583
53.11.1	OECD:s riktlinjer (kapitel VIII).....	583
53.11.2	EU Joint Transfer Pricing Forum.....	588
53.11.3	Avtal om kostnadsfördelning i svensk rätt.....	588
53.12	Omstruktureringar	589
53.12.1	Inledning	589
53.12.2	OECD:s riktlinjer (kapitel IX).....	590
53.12.2.1	Inledning	590
53.12.2.2	Särskilda överväganden beträffande risker	591
53.12.2.3	Kompensation för själva omstruktureringen	594
53.12.2.4	Ersättning efter omstrukturering	606
53.12.2.5	Erkännande av faktiska transaktioner	608
53.12.3	Omstruktureringar i svensk rätt.....	611
53.12.3.1	Lageröverföring.....	611
53.12.3.2	Överföring av ledningsfunktioner	612
53.12.3.3	Överföring av vinstpotential	613
53.12.3.4	Överföring av immateriella tillgångar.....	614
53.12.3.5	Uppsägning av avtal.....	615
53.12.3.6	Kostnader för överföring av verksamhet.....	617
53.12.3.7	Kostnader för nedläggning av verksamhet.....	618
53.12.3.8	Ersättning efter omstrukturering	618
53.13	Lån eller kapitaltillskott	620
53.14	Ränta på koncerninterna lån	621
53.15	Borgen och stödbrev	626
53.16	Dokumentation	628
53.16.1	OECD:s riktlinjer (kapitel V).....	628

53.16.2	Dokumentation i svensk rätt.....	629
53.16.2.1	Regelverk och syfte.....	629
53.16.2.2	Kretsen av dokumentationsskyldiga.....	629
53.16.2.3	Dokumentationens innehåll.....	631
53.16.3	EUTPD.....	635
53.17	Undanröjande av dubbelbeskattning	636
53.18	Prissättningsbesked.....	637
53.19	Bidrag/stöd till utländska bolag	638
53.19.1	Inledning	638
53.19.2	Rättspraxis.....	639
53.19.3	Förhållandet till korrigeringsregeln.....	641
54	Vad som ska tas upp i näringsverksamhet	643
54.1	Inledning	643
54.2	Avyttring av olika slag av tillgångar	643
54.3	Intäkter från bankkonton, värdepapper och dylikt.....	649
54.4	Grupplivförsäkringar m.m.....	651
54.5	Försäkringsersättningar	651
54.6	Inkomster i samfällighet	652
54.7	Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader	652
54.8	Diverse intäkter	653
54.9	Överlåtelse av näringsverksamhet.....	654
54.10	Uttag.....	655
55	Vad som ska dras av i näringsverksamhet	657
55.1	Inledning	657
55.2	Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter	657
55.3	Råvaror	658
55.4	Varufordringar.....	658
55.5	Nedskrivning av fordringar	658
55.6	Representation.....	661
55.7	Framtida garantiutgifter	665
55.8	Organisationsutgifter m.m.	666
55.8.1	Icke avdragsgilla organisationskostnader.....	667
55.8.2	Avdrag i efterhand.....	668
55.8.3	Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader	669
55.8.4	Speciellt om datorprogram m.m.	670

55.9	Forskning och utveckling	673
55.10	Utbildnings- och kurskostnader.....	675
55.11	Vissa bidrag och avgifter	677
55.12	Avgifter till arbetsgivarorganisationer.....	678
55.13	Avsättning till personalstiftelser	678
55.14	Skadestånd	678
55.15	Mervärdesskatt.....	680
55.16	Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel	681
55.17	Utländska skatter	681
55.18	Förluster av kontanta medel	682
55.19	Brandförsäkringar för all framtid.....	682
55.20	Hälso- och sjukvård m.m.....	683
55.21	Grupplivförsäkringar	687
55.22	Reseskyddsförsäkringar	687
55.23	Bilkostnader.....	687
55.24	Arbetsresor	688
55.25	Egenavgifter.....	689
55.26	Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton	689
55.27	Avgifter till arbetslöshetskassa	689
55.28	Arbete i bostaden.....	689
55.29	Reklam och sponsring.....	691
55.30	Ökade levnadskostnader	695
55.31	Personalkostnader.....	698
55.31.1	Allmänt.....	698
55.31.2	Löner och andra ersättningar och förmåner	698
55.32	Vinstandelsstiftelse.....	701
55.33	Personalvård.....	703
55.34	Lönebikostnader.....	704
55.35	Kostnader för anställdas pensionering.....	705
55.36	Flyttningkostnader m.m.....	705
55.37	Lokalkostnader.....	706
55.37.1	Förhyrd arbetslokal	706
55.37.2	Lokal i egen näringsverksamhet.....	707
55.38	Vissa särskilda förluster	707
55.38.1	Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor	707
55.39	Föreningsavgifter	708

55.40	Lantmäteriförrättningsutgifter	709
55.41	Administrativa kostnader knutna till royalty	709
55.42	Avdrag i näring för dagbarnvårdare i familjehem	709
56	Lager och pågående arbeten	711
56.1	Lager	711
56.1.1	Allmänt	711
56.1.2	Djur	725
56.1.3	Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar	725
56.1.4	Förlust och nedskrivningar på andelar	726
56.1.5	Aktiebyten	726
56.1.6	Fusioner och fissioner	727
56.1.7	Sammanläggning och delning av värdepappersfonder	727
56.1.8	Delägarätter i före detta investmentföretag	727
56.1.9	Försäkringsföretag m.m.	727
56.2	Kontraktsnedskrivning	728
56.3	Pågående arbeten	728
56.3.1	Löpande räkning eller fast pris	729
56.3.2	Löpande räkning	729
56.3.3	Fast pris	729
56.3.4	Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera	730
56.3.5	Justering	730
57	Inventarier och immateriella rättigheter	731
57.1	Inledning	731
57.2	Gränsdragning	731
57.2.1	Vad är inventarier	732
57.2.2	Immateriella rättigheter	735
57.3	Reparation och underhåll	737
57.4	Avdrag för anskaffning	738
57.4.1	Värdeminskingsavdrag	741
57.4.2	Omedelbart avdrag	742
57.5	Nyttjanderättshavares avdragsrätt	743
57.6	Anskaffningsvärde	744
57.7	Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	747
57.8	Justering av anskaffningsvärde	747
57.9	Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning	749
57.9.1	Räkenskapsenlig avskrivning	749

57.9.2	Restvärdesavskrivning	753
57.9.3	Avyttringar	755
57.9.4	Särskilt hög utgift	755
57.9.5	Lågt verkligt värde	755
57.9.6	För stora avskrivningar i räkenskaperna	756
57.9.7	Övergång till räkenskapsenlig avskrivning	759
57.10	Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget.....	760
57.11	Kontraktsnedskrivning	761
58	Fastigheter och byggnader	763
58.1	Inledning	763
58.2	Allmänt om fastigheter och byggnad.....	763
58.3	Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten	764
58.4	Andelshus.....	767
58.5	Avdrag för anskaffningen.....	769
58.5.1	Värdeminskningssavdrag.....	769
58.5.2	Omedelbart avdrag	770
58.5.3	Avdrag för utrangering.....	770
58.6	Anskaffningsvärdet	771
58.6.1	Byggnadsinventarier och ledningar.....	771
58.6.2	Byggnad som uppförts av den skattskyldige	773
58.6.3	Byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m.....	773
58.6.4	Förvärv genom fastighetsreglering.....	775
58.6.5	När en fastighet delas i lotter.....	775
58.7	Förbättringar m.m.	776
58.8	Arbeten i byggnadsrörelse.....	776
58.9	Justering av anskaffningsvärdet	776
58.10	Förvärv genom arv, gåva m.m.	777
58.11	Karaktärsbyte.....	777
58.12	Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.....	777
58.13	Statliga räntebidrag	777
58.14	Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag	777
58.15	Nyttjanderättshavares förbättringar.....	778
58.15.1	Nyttjanderättshavares beskattning.....	778
58.15.2	Fastighetsägarens beskattning.....	779
58.16	Exempel på beräkning av värdeminskningssavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning.....	779
58.17	Schema över reglerna för värdeminskningssavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar m.m.	781

58.18	Övergångsbestämmelser	782
58.19	Internationellt	782
58.19.1	Jordbruksfastighet utomlands	782
58.19.2	Obegränsad skattskyldighet	782
58.19.2.1	Beskattning av eget boende och vid uthyrning	782
58.19.3	Begränsad skattskyldighet	785
58.19.3.1	Näringsfastighet	785
58.19.3.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning	785
59	Markanläggningar och substansminskning	787
59.1	Inledning	787
59.2	Definition av markanläggning	787
59.3	Reparation och underhåll	788
59.4	Avdrag för anskaffning av markanläggning	788
59.4.1	Värdeminskningsavdrag	788
59.4.2	Omedelbart avdrag	789
59.5	Nyttjanderättshavares anskaffningar	789
59.6	Anskaffningsvärdet	789
59.6.1	Markanläggning som anskaffats av den skattskyldige	789
59.6.2	Arv, gåva m.m.	789
59.6.3	Karaktärsbyte	790
59.7	Markinventarier	790
59.7.1	Vad som hänförs till markinventarier	790
59.7.2	Ledningar	790
59.8	Frukt- och bärodlingar	791
59.9	Avdrag för substansminskning	791
59.9.1	Förutsättningar för avdrag	791
59.9.2	Inträdd substansminskning	791
59.9.3	Framtida substansminskning	791
59.9.4	Avdrag för substansminskning av naturtillgångar	792
60	Återföring av värdeminskningsavdrag	797
60.1	Inledning	797
60.2	Allmänt	797
60.3	Kapitaltillgångar	799
60.3.1	Fastigheter	799
60.3.2	Begränsning vid värdenedgång	800
60.4	Lagertillgångar	802

60.5	Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter	803
60.6	Beräkning av vinst eller förlust.....	803
61	Jord- och skogsbruk.....	809
61.1	Inledning	809
61.2	Jordbruk	809
61.2.1	Inledning	809
61.2.1.1	Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?.....	810
61.2.1.2	Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) – andra inkomstslag.....	811
61.2.1.3	Räkenskaper	811
61.2.2	Intäkter	811
61.2.2.1	Allmänt.....	811
61.2.2.2	Uttagsbeskattning.....	821
61.2.2.3	Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader.....	824
61.2.3	Kostnader	825
61.2.3.1	Allmänt.....	825
61.2.3.2	Personalkostnader	825
61.2.3.3	Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.	826
61.2.3.4	Räntekostnader m.m.	829
61.2.3.5	Bilkostnader m.m.	829
61.2.3.6	Avdrag för förluster m.m. – avgränsningen	831
61.2.4	Värdeminskning	833
61.2.4.1	Allmänt.....	833
61.2.4.2	Markanläggning	833
61.2.4.3	Byggnads- och markinventarier	834
61.2.4.4	Byggnader	836
61.2.4.5	Fastighet som ändrar karaktär	836
61.2.5	Lager och lagervärdering	838
61.2.5.1	Allmänt.....	838
61.2.5.2	Vad är lager?	838
61.2.5.3	Lagervärdering av djur	839
61.2.6	Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo	839
61.3	Skogsbruk	840
61.3.1	Inledning	840
61.3.1.1	Vad är inkomst av skogsbruk?	841
61.3.2	Intäkter	842
61.3.2.1	Olika slag av intäkter i skogsbruk	842
61.3.2.2	När sker beskattning av skogsinkomster?	846
61.3.2.3	Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelser	847

61.3.3	Kostnader	850
61.3.3.1	Driftkostnader eller omkostnader.....	850
61.3.3.2	Avsättningar m.m.	853
61.3.3.3	Framtida återväxtåtgärder	853
61.3.4	Skogsavdrag	856
61.3.4.1	Allmänt.....	856
61.3.4.2	Skogsavdragets storlek.....	857
61.3.4.3	Avdragsutrymme.....	861
61.3.4.4	Beräkning av skogens anskaffningsvärde	863
61.3.4.5	Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet	870
61.3.4.6	Rationaliseringsförvärv	875
61.3.4.7	Avverkningsrätter.....	878
61.3.5	Skogskonto och skogsskadekonto.....	882
61.3.5.1	Insättning på skogskonto.....	882
61.3.5.2	Insättning på skogsskadekonto.....	885
61.3.5.3	Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	888
61.3.6	Inkomst av kapital	891
61.3.6.1	Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet.....	891
61.3.6.2	Avyttring av markområde (delavyttring)	893
61.3.6.3	Marköverföring	896
61.3.6.4	Allframtidssupplåtelse	898
61.3.6.5	Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidssupplåtelse	899
61.3.6.6	Ersättning för skog i samband med allframtidssupplåtelse.....	899
61.3.6.7	Vilka skogsavdrag ska återföras?.....	900
61.3.6.8	Slutförsäljning.....	900
62	Byggnadsrörelse m.m.....	903
62.1	Inledning	903
62.2	Byggnadsrörelse och handel med fastigheter	903
62.2.1	Inledning	903
62.2.2	När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?.....	904
62.2.2.1	Inledning	904
62.2.2.2	Rättsfall	905
62.2.3	Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse.....	908
62.2.3.1	Fastigheter förvärvade genom oneröst fång.....	908
62.2.3.2	Fastigheter förvärvade genom benefikt fång.....	911
62.2.4	Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag	913
62.2.4.1	Inledning	913
62.2.4.2	Lagbestämmelser.....	913
62.2.4.3	Förutsättningar	915
62.2.4.4	Skattepliktig utdelning på lageraktier	917
62.3	Värdering av lager och pågående arbeten	918
62.3.1	Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag	918

62.3.1.1	Värdenedgång på lagerandelar	920
62.3.2	Lager av material.....	921
62.3.3	Pågående arbeten, 17 kap. 23–32 §§ IL	922
62.3.3.1	Allmänt.....	922
62.3.3.2	Löpande räkning.....	923
62.3.3.3	Fast pris	925
62.3.3.4	Reservering för garantirisker.....	927
62.3.4	Uttagsbeskattning vid byggnadsarbete på egen fastighet.....	927
62.3.5	Löpande beskattning och försäljning av lagerfastighet.....	930
62.4	Tomtrörelse.....	931
62.4.1	Kapital eller näringsverksamhet?	931
62.4.2	Kvalificerad tomtrörelse.....	931
62.4.3	Enkel tomtrörelse	932
62.4.3.1	Allmänt.....	932
62.4.3.2	Avskattning vid karaktärsbyte.....	934
62.4.3.3	Lagrets ingångsvärde	935
62.4.3.4	Lagervärdering	935
62.4.3.5	Slutförsäljning av tomtlager	935
62.4.4	När upphör tomtrörelse?	936
62.4.5	Övergångsbestämmelser	936
62.4.6	Exempel, tomtförsäljning.....	936
Sakregister		939

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AML	Arbetsmiljölagen (1977:1160)
Anv.	Anvisningar till
ATP	Allmän tilläggspension
AvP	Avkastningsskatt på pensionsmedel
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
CCA	Cost Contribution Arrangements
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Company/Corporation
Ds	Departementsstencil
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG	Europeiska gemenskapen
EGTS	Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete

EU	Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
Fhb	Förhandsbesked
FAvL	Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FN	Förenta Nationerna
FR	Förvaltningsrätten
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FSL	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen)
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (t.o.m. 2010 Regeringsrätten)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
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
IPL	Lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
ISKL	Lag (2011:1268) om investeringssparkonto
JB	Jordabalk

JO	Justitieombudsmannen
Ju	Justitiedepartementet
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupF	Kupongskatteförordning (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LUFV	Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OSSE	Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv

32 Förkortningslista

not.	Notismål nr
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
ref.	Referatmål nr
RIA	Rättsinformation serie A
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SAF	Socialavgiftsförordningen (2011:1263)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFF	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SHBL	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket

SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
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
SofL	Socialförsäkringslagen (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv	Skatteutjämningsreserv
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:533) om tryggnad av pensionsutfästelser
TSM	Tillsynsmyndighet
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
USD	Amerikanska dollar
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalk
ÄktB	Äktenskapsbalk

1 Rättskällor

1.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas grundläggande regler om rättskällorna till skattelagstiftningen. I avsnittet redogörs bl.a. för den s.k. normgivningsmakten enligt regeringsformen d.v.s. rätten att besluta om lagar, förordningar och andra föreskrifter, fördelat mellan riksdag och regering samt de förarbeten som föregår lagstiftningen.

1.2 Skattelagstiftning och förarbeten

1.2.1 Inledning

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

Riksdagen får med stöd av bestämmelser i 8 kap. 3–5 §§ regeringsformen delegera viss föreskriftsmakt direkt till regeringen. Sådan delegation sker genom lag. I en sådan delegationsbestämmelse anges i vissa fall (jfr 8 kap. 10 § regeringsformen) att regeringen får uppdra åt myndighet under regeringen, t.ex. Skatteverket, att meddela föreskrifter. Sådan från regeringen till Skatteverket gjord vidaredelegering kallas ibland subdelegation. Denna sker genom att regeringen utfärdar en förordning. Där anges det närmare vilka föreskrifter inom ett angivet område som delegationen omfattar.

På skatteområdet är riksdagens möjlighet att delegera föreskriftsrätt till regeringen starkt begränsad. Vid sidan om den delegationsrätt som riksdagen har, kan regeringen med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen utan särskilt bemyndigande från riksdagen utfärda rena verkställighetsföreskrifter av lag (regeringens primärområde). Med detta avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär för tillämpningen av en lag. Hit hör också i viss utsträckning sådana föreskrifter som i materiellt hänseende ”fyller ut” en lag utan att tillföra den något väsentligt nytt. En verkställighetsföreskrift får inte innehålla sådant som för enskildas del innebär ett helt nytt åliggande eller ingrepp.

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

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

För Skatteverkets del tillkommer dessutom Skatteverkets allmänna råd och Skatteverkets ställningstaganden. Dessa utgör dock inte föreskrifter och är inte bindande.

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

De rättsakter som är av störst betydelse för skatterätten är EU-fördraget och vissa direktiv. Ett direktiv är bindande endast

med avseende på de resultat som ska uppnås. I direktivet anges vissa målsättningar eller resultat som medlemsländerna är skyldiga att förverkliga inom en viss angiven tid. Varje medlemsland får sedan själv bestämma på vilket sätt målen ska uppnås. Detta är främst aktuellt för de indirekta skatterna, d.v.s. mervärdesskatt och punktskatter samt till viss del även på socialavgiftsområdet. Vad gäller den direkta beskattningen är det främst EU-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. På redovisningsområdet har ett antal harmoniseringsdirektiv antagits. Det fjärde bolagsdirektivet är det viktigaste. De nämnda direktiven har trätt i kraft och har även implementerats i svensk lag.

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

I 2 kap. 19 § regeringsformen stadgas att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

1.2.2 Offentliga utredningar

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

En utredning kan göras på uppdrag av ett departement och då ske internt inom departementet eller via en extern expert. Utredningen publiceras då i form av en departements-

promemoria. Dessa ges beteckningen Ds (departementsserien). Tidigare fanns det en Ds-serie för varje departement.

För mer omfattande lagstiftningsarbeten är det vanligt att regeringen tillsätter en statlig offentlig utredning i form av en parlamentariskt sammansatt kommitté eller en särskilt förordnad utredare. En kommitté består av en ordförande och en eller flera ledamöter. Kommittéer och särskilda utredare kan biträdas bl.a. av sakkunniga, experter och sekreterare, vilka förordnas av regeringen. I en kommitté har endast ordföranden och ledamöterna beslutanderätt. Om utredningen görs av en särskild utredare har denne ensam beslutanderätt. När det gäller skatteområdet brukar Skatteverket representeras i en sådan utredning. En utredning avger ett eller flera betänkanden, som publiceras i Statens Offentliga Utredningar (SOU).

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

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

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

1.2.3 Propositioner

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

Ett lagförslag ska som huvudregel granskas av lagrådet dels ur en teknisk-juridisk synvinkel, dels med hänsyn till förslagets förenlighet med grundlagstiftningen och i förekommande fall med beaktande av EU-rättsliga aspekter. Lagrådets yttrande i lagrådsremissen bifogas propositionen, som regeringen över-

lämnar till riksdagen för beslut. Riksdagen bordlägger därefter ärendet för beredning i skatteutskottet, om det är fråga om en proposition på skatteområdet. Skatteutskottet lämnar därefter sina synpunkter i serien Skatteutskottets betänkanden (SkU). I flera fall innehåller SkU:s betänkanden inget nytt i förhållande till propositionen. Ibland kan dock väsentliga förtydliganden eller justeringar göras med anledning av väckta motioner. Det är därefter riksdagen som beslutar om lagförslaget ska antas. Beslutet eras i riksdagsprotokollet. Av detta framgår också om riksdagen har godtagit eventuella justeringar som skatteutskottet föreslagit. Riksdagen lämnar regeringen officiellt meddelande om antagande av lagen i en riksdagskrivelse (rskr). Regeringen utfärdar därefter lagen.

1.2.4 Publicering av förarbeten och författningar

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

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

Lagar och förarbeten publiceras på internet. De viktigaste webbplatserna är riksdagens (riksdagen.se) och Lagrummet (lagrummet.se). På riksdagens webbplats (riksdagen.se) når du under länken "Dokument & Lagar" information som gör att du kan följa ärenden från förslag till beslut. Lagrummet är den offentliga förvaltningens gemensamma webbplats för svensk rättsinformation. Skatteverkets remissvar publiceras på Skatteverkets webbplats (skatteverket.se) under länken "Rättsinformation".

1.2.5 Lagtolkning

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

Lagtolkning görs genom en analys av betydelsen av ett visst uttryck eller stadgande. Tolkningen kan avse att fastställa ett uttrycks allmänspråkliga betydelse liksom att klarlägga innehållet i en juridisk fackterm. När man inte klarhet i förståelsen

av ett lagrums betydelse vid en sådan språklig analys, bör man gå vidare. Då bör man se om det sammanhang – kontext – som stadgandet förekommer i, eller lagstiftningens systematik, kan ge förklaring till bestämmelsens innebörd.

Ger inte en språklig och kontextuell analys av lagtexten svar på frågan, och finns det inte något prejudikat eller någon stadgad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), som förklarar hur bestämmelsen ska tolkas, får man gå till förarbetena för att söka vägledning.

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

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

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

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

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

Ingen av de ovannämnda metoderna behöver stå mot varandra. Ofta kommer man fram till samma resultat oavsett val av tolk-

ningsmetod. Många gånger sker lagtolkning genom att man använder mer än en av metoderna. Den subjektiva metoden är den vanligast förekommande inom skatterätten i de fall lagtexten inte ger klart besked. Förarbetena används då för att förklara innehållet i lagtexten. Om det däremot föreligger en klar konflikt mellan lagtext och förarbeten har lagtexten företräde vilket också framgår av Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) praxis.

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

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

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

1.2.6 Att hitta i förarbeten

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

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

I SFS får man genom en not. i ingressen, uppgift om årtal och nummer på propositionen, utskottsbetänkandet och riksdagskrivelsen som legat till grund för lagen respektive lagändringen. I SFS för åren 1924–1951 anges däremot endast numret på riksdagskrivelsen. I denna redovisas sedan propositionsnummer och nummer på utskottsbetänkandet. I inledningsavsnittet till propositionen redovisas bl.a. vilken kommitté som avgett betänkandet samt betänkandets årtal och nummer i SOU eller Ds-serien. SFS-nummer kan man få fram genom att söka via riksdagens webbplats (riksdagen.se). Man kan även söka via Lagrummet (lagrummet.se). Skatteverket prenumererar på vissa databaser och de är tillgängliga för Skatteverkets personal.

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

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

I och med att kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL), tillsammans med ett antal andra lagar på skatterättens område, arbetats in i IL, är det omständligt att

söka efter förarbeten på traditionellt sätt. Ett hjälpmedel kan då vara att söka i propositionen till IL, prop. 1999/2000:2 del 2 under författningskommentaren till respektive lagrum i IL. Där anges varifrån bestämmelsen är hämtad och dessutom förarbetena till den tidigare lydelsen av bestämmelsen. Omvandlingsnycklar mellan KL och SIL m.m. å ena sidan och IL å andra sidan finns i publikationen ”Inkomstskattelagen, En presentation med nyckel”. Omvandlingsnycklar finns även i vissa lagkommentarer.

Skatteförfarandelagen (2011:1244) SFL, infördes den 1 januari 2012 och gäller i stort sett för hela skatteförfarandet. Ett hjälpmedel vid sökandet i lagen och i förarbetena är de omvandlingsnycklar som finns i prop. 2010/11:165 del 3 bilaga 15–18. Observera även övergångsbestämmelserna till lagen.

1.3 Rättspraxis

1.3.1 EU-domstolen

EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och dess innebörd. EU-domstolens domar är visserligen in casu-avgöranden men har ändå stor betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EU-rätten. På skatteområdet finns i princip två typer av domar. Dels förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EU-rättsliga bestämmelser, dels fördragsbrottstalan som väcks av kommissionen eller enskild medlemsstat mot andra medlemsländer. Enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt får nationella domstolar begära förhandsavgörande i pågående processer. Det är enbart en nationell domstol som har denna rätt, inte exempelvis en part i ett skattemål. Högsta instans är i princip skyldig att begära förhandsavgörande om den inte är säker på att den aktuella rättsfrågan är så klar att alla domstolar inom EU skulle komma till samma slutsats i tolkningsfrågan. Skatterättsnämnden är inte behörig att begära förhandsavgörande.

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

binder bara den frågande domstolen. I praktiken blir dock EU-domstolens avgöranden prejudicerande.

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

1.3.2 Nationella domstolar

Den 1 januari 2011 namnändrades Regeringsrätten (RR) till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Högsta förvaltningsdomstolen är den högsta allmänna förvaltningsdomstolen och prövar mål som överklagas från någon av de fyra kammarrätterna i landet (Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall). Närmast under kammarrätterna är Förvaltningsrätterna, vilka i normalfallet är första instans. Förvaltningsrättens avgöranden kan överklagas till den kammarrätt inom vars domkrets den är belägen. Vad gäller skatteområdet krävs i normalfallet inte prövningstillstånd. Vid överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen krävs dock alltid prövningstillstånd. Prövningstillstånd kan ges om det är av vikt till ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till en sådan prövning. Högsta förvaltningsdomstolen har också att pröva överklaganden och yrkanden om fastställelse av Skatterättsnämndens (SRN:s) förhandsbesked.

1.3.3 Rättsfallssammanställningar

Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden publiceras i Högsta förvaltningsdomstolens årsbok (HFD) som ges ut en gång om året. T.o.m. 2010 benämndes årsboken Regeringsrättens Årsbok (RÅ). Vägledande avgöranden publiceras löpande i Lagrummet (lagrummet.se). Under år 2010 publicerades vissa av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden även löpande i serien Rättsfallsreferat från Regeringsrätten (RR). Före 1988 innehöll sistnämnda publikation även vissa kammarrättsdomar. Kammarrättsdomarna sammanställdes då också årligen i publikationen Rättsfallsreferat från kammarrätterna (RK).

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

Högsta förvaltningsdomstolens domar och beslut, vilka citeras olika.

Publikationen HFD är uppdelad i en del för referatmål och en del för notismål. Högsta förvaltningsdomstolen avgör själv vilka mål som ska refereras och vilka som enbart ska anges genom en notis. Referatmålen betecknas med årtal och referatnummer, t.ex. HFD 2011 ref. 14 och t.o.m. 2010 t.ex. RÅ 1996 ref. 71. Under åren 1978–1985 fick referatmålen två olika beteckningar: 1 för skattemål och 2 för övriga mål, t.ex. RÅ 1978 1:15 respektive RÅ 1978 2:9.

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

Vad gäller förhandsbesked avseende inkomstskatt publicerades dessa under åren 1971–1972 i serien Meddelanden från Riksskatteverket serie I i tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. För åren 1973–1976 publicerades förhandsbeskeden i Riksskatteverkets meddelanden Serie Dt Direkt skatt – Taxering samt för åren 1977–1987 i serien Riksskatteverkets förhandsbesked m.m. (RSV/FB Dt). Även under dessa år förekom publicering i nämnda skattetidskrifter. För åren 1952–1971 refererades intressanta förhandsbesked från dåvarande Riksskattenämnden i Riksskattenämndens meddelanden. De publicerades i bl.a. Svensk Skattetidning och Skattenytt. För förhandsbesked meddelade före utgången av 1984 gällde att dessa ibland refererades såväl i RSV:s publikation som i RÅ. Förhandsbesked för åren 1985–1986 refererades i publikationen Riksskatteverkets förhandsbesked m.m. endast om förhandsbeskedet inte refererades i RÅ och det dessutom ansågs ha ett betydande informationsvärde.

1.3.4 Prövningstillstånd

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

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

1.3.5 Förhandsbesked

Vid sidan om det ordinarie taxeringsförfarandet har det sedan 1952 funnits möjlighet för de skattskyldiga att erhålla bindande förhandsbesked på bl.a. skatteområdet. Förhandsbesked meddelas av Skatterättsnämnden (SRN). Skatterättsnämnden (skatterettsnamnden.se) är en myndighet under Finansdepartementet som meddelar bindande förhandsbesked i skattefrågor. Nämndens ledamöter utses av regeringen. Möjligheten att få förhandsbesked är tänkt för frågor där svaret inte omedelbart framgår av lagtext eller praxis. Skatterättsnämnden har gemensamt kansli med Forskarskattenämnden. Kansliet tillhör organisatoriskt Skatteverkets huvudkontor. Tiden 1971–30 juni 1991 meddelades förhandsbesked av Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden och dessförinnan av Rättsnämnden (RN).

Innan Skatterättsnämnden lämnar förhandsbesked bereds Skatteverket tillfälle att yttra sig över ansökan.

Allmänna ombudet hos Skatteverket har fått möjlighet att söka förhandsbesked i tvistiga frågor om rättsläget behöver klarläggas snabbt. Om enskild ansöker om förhandsbesked är Skatteverket däremot motpart.

Det krävs inte prövningstillstånd för att Högsta förvaltningsdomstolen ska sakpröva överklagade förhandsbesked. Vid tolkningen av förhandsbesked bör man beakta att de i allmänhet avser en ännu ej inträffad situation. Förhandsbeskeden

avser då endast ett eller flera hypotetiska fall och sökanden anger vilka förutsättningar som ska ligga till grund för prövningen. Prövningen avser enbart rätts- och aldrig bevisfrågor. Förhandsbesked gäller ofta frågor där rättsläget behöver klarläggas. Ett förhandsbesked kan överklagas av part som beskedet gått emot. Skatteverket och allmänna ombudet kan till skillnad från den skattskyldige dessutom begära att ett förhandsbesked fastställs oavsett om det gått verket eller ombudet emot eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen kan, oavsett ett yrkande om fastställelse sätta ett annat beslut i dess ställe.

1.3.6 Prejudikat

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

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

En förutsättning för att ett avgörande – oavsett om det är i form av ett referat eller en notis – ska ha dignitet av prejudikat är att man kan dra någon mer generell slutsats av avgörandet. Prejudikatvärdet är i allmänhet begränsat när avgörandet är grundat på speciella omständigheter i det konkreta fallet. Likaså om det är skrivet på ett sådant sätt att man inte kan avgöra vilken av flera tänkbara omständigheter som Högsta förvaltningsdomstolen funnit vara avgörande för utgången i målet. Det förhållandet att Högsta förvaltningsdomstolens le-

damöter inte varit eniga påverkar i allmänhet inte prejudikatvärdet. Däremot kan detta medföra att avgörandet kritiseras och att senare avgöranden utformas på ett sådant sätt att prejudikatvärdet begränsas. En annan faktor av betydelse vid bedömningen av prejudikatvärdet är avgörandets ålder. Ju äldre ett avgörande är, desto större är risken för att avgörandet på grund av den allmänna samhällsutvecklingen helt eller delvis har förlorat sitt prejudikatvärde. Högsta förvaltningsdomstolen kan ändra tidigare praxis genom avgörande av domstolen i dess helhet, s.k. plenum. Ibland ändras dock praxis utan att Högsta förvaltningsdomstolen sammanträder i plenum.

1.3.7 Rättspraxis

Prejudikat ska skiljas från rättspraxis. Rättspraxis kan utvecklas inte bara hos den högsta instansen, utan även hos underrätterna. Vidare kan det t.ex. hos Skatteverket, i den beslutsfattande verksamheten utvecklas en myndighetspraxis. För att man ska kunna tala om rättspraxis fordras i regel att det föreligger ett tillräckligt stort antal domar eller beslut i samma riktning. Av dessa domar och beslut ska man kunna göra ett antagande eller en prognos om att ett likartat fall kommer att bedömas på samma sätt av samma eller lägre instans. Däremot ger inte underrättspraxis svar på frågan om det är troligt att högre instans kommer att döma på likartat sätt. Rättspraxis utvecklad t.ex. hos kammarrätterna eller Skatterättsnämnden är således endast ett uttalande om vad som hittills har gällt. Det är inte en prognos av vad Högsta förvaltningsdomstolen kommer att besluta i ett likartat fall. De avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen som inte kan hänföras till kategorin prejudikat utgör rättspraxis i än högre grad än avgöranden av lägre instans. På liknande sätt, men i lägre grad, kan avgöranden av lägre instans utgöra del av rättspraxis. Ett prejudikat meddelat av Högsta förvaltningsdomstolen eller en stadgad rättspraxis utvecklad hos Högsta förvaltningsdomstolen, har i en lagtolkningsfråga företräde framför ett tidigare uttalande i förarbetena. Har Högsta förvaltningsdomstolen tolkat innebörden av ett lagrum på ett sätt som till synes strider mot uttalanden i förarbetena, är huvudregeln den att vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalat har företräde.

1.3.8 Rättsfallstolkning

EU-domstolens domar föregås normalt av ett yttrande från en generaladvokat. Generaladvokatens yttranden innehåller ofta noggrant genomförda rättsutredningar och analyser av EU-

rätten. Ett sådant yttrande kan vara till stor hjälp vid tolkningen av den efterföljande domen. Vid en analys av EU-domstolens förhandsavgöranden måste man beakta att domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor. I fråga om fördragsbrott är den nationella domstolen bunden av hur kommissionen har utformat sin talan.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EU-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl fördragen som sekundärrätten har samma värde på alla officiella språk. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller förordningar och direktiv framgår syftena tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva EU-fördraget. Detta innebär bl.a. att EU-fördragets krav på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. I ett förhandsavgörande anger domstolen endast hur en viss EU-rättslig bestämmelse ska tolkas. Domstolen avkunnar därför inte dom i det aktuella nationella målet. EU-domstolen tillämpar därför inte EU-rätten på de faktiska omständigheterna i målet och tillämpar inte heller nationell rätt. Det är i stället nationell domstol som i det föreliggande fallet ska tillämpa EU-rätten och lösa tvisten. Detta är principen om kompetensfördelning. I praktiken upprätthåller dock inte EU-domstolen denna princip strikt. I realiteten går det inte heller att separera tolkning och tillämpning av EU-rätt från varandra. Speciellt i skattemål tenderar sakfrågor och rättsfrågor att sammanvävas på ett sätt som gör att kompetensfördelningen blir diffus. EU-domstolen använder sig av en teknik vid domskrivning som ger den nationella domstolen den hjälp den behöver men bevarar samtidigt illusionen av att EU-domstolen enbart tolkar EU-rätten.

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

Vid tolkning av Högsta förvaltningsdomstolens praxis försöker man se om man ur ett prejudikat eller fastlagd praxis kan utläsa någon generell norm att applicera på ett likartat fall. Vid lagtolkning utgår man från en generell regel och försöker

tillämpa den på ett konkret fall. Vid rättsfallstolkning däremot utgår man från ett konkret fall och försöker utläsa en generell norm ur avgörandet.

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

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

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

Rubriken på ett rättsfallsreferat i publikationen HFD ger vägledning, om vilken fråga som Högsta förvaltningsdomstolen tagit ställning till. Många avgöranden av principiell vikt analyseras och kommenteras i doktrinen, där vägledning för tolkningen kan hämtas. Viktiga avgöranden kommenteras också av Skatteverket i handledningar samt på Skatteverkets webbplats (skatteverket.se) under länken ”Rättsinformation”.

1.3.9 Fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd

Inkomstbeskattningen utgår i stor utsträckning från civilrättsliga begrepp som köp, gåva, handelsbolag, aktiebolag o.s.v. Normalt kan dessa begrepp utan vidare användas vid beskattningen. Ibland kan dock omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att det kan ifrågasättas om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. En fastighetsöverlåtelse har kanske betecknats som försäljning men ska rätteligen behand-

las som gåva o.s.v. 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 Högsta förvaltningsdomstolen i ett stort antal rättsfall under årens lopp.

1.3.10 Tidigare rättspraxis

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

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

Högsta förvaltningsdomstolen formulerade den principiella frågan på följande sätt.

”Vid bestämmandet av de skatterättsliga konsekvenserna av transaktionen uppkommer primärt spørsmålet 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.”

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

”Av det sagda framgår att skäl kan anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisar. Dessa skäl har emellertid inte den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget

vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar. Avtalen bör således anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget.”

Ett annat betydelsefullt rättsfall är RÅ 1994 ref. 52 I som gällde ett förfarande med ett kapitalförvaltande kommanditbolag. Frågan var om den skattskyldige hade rätt till avdrag för räntekostnad i bolaget. I rättsfallet behandlades två frågor av intresse i detta sammanhang. Den första frågan var om det verkligen förelåg ett kommanditbolag (Hannafjorton). I den delen konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen – efter en genomgång av omständigheterna – att det saknades skäl att fränkänna 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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.”

Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen drog därför slutsatsen att det saknades anledning att inte godta den skattskyldige som komplementär i bolaget.

1.3.11 Principen om den verkliga innebörden

Under senare tid har Högsta förvaltningsdomstolen 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 upplåtelseerna ansågs ha skett till makens bolag eller om de ansågs ha skett direkt till AB C.

Inledningsvis uttalade Högsta förvaltningsdomstolen 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 enskild 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 upplåtelseerna 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. – Högsta förvaltningsdomstolen finner inte utredningen i målet ge stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit att HJ upplåtit avverkningsrätterna till AB C. Någon beskattning på sådan grund skall således inte ske.”

I det rättsfall (RÅ 1998 ref.19) som Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar till i RÅ 2004 ref. 27 uttalades principen om den verkliga innebörden på ett liknande sätt. I 1998 års rättsfall skulle en koncern omstruktureras. Ett bolag X ägde en andel av aktierna i ett annat bolag Y. Bolaget Y skulle rikta en utdelning – avseende en andel av Y:s aktier i dotterbolaget Z – till bolaget X. Därefter skulle bolaget Y genomföra en indragning utan betalning enbart av bolaget X:s aktier i Y. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att ”utdelningen framstår som en justering av aktieägartillskottet”.

1.3.12 Några slutsatser

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

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

I den allmänna debatten kring dessa frågor har ofta bedömningen benämnts som en ”genomsyn av rättshandlingar”. Uttrycket förekommer även i Högsta förvaltningsdomstolens praxis – i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 52 I talas om ”fråga om genomsyn”. Oftast har emellertid Högsta förvaltningsdomstolen talat om den ”egentliga”, ”reella” eller ”rätta innebörden” av rättshandlingar. I och med de tre rättsfallen från 2004, 1998 och 1999 har även benämningen på

bedömningen blivit tydligare – den gäller rättshandlingars ”verkliga innebörd”. Det är därför mera motiverat att använda uttrycket ”den verkliga innebörden” än uttrycket ”genomsyn”.

En fråga som Högsta förvaltningsdomstolen återkommit till i tidigare rättspraxis är vilken betydelse den skattskyldiges syfte med rättshandlingen ska anses ha. I några rättsfall har Högsta förvaltningsdomstolen 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 fränkänna 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 Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet RÅ 2004 ref. 27. Av domskälen kan närmast utläsas att om det finns ett syfte att undvika skatt – men i övrigt inte omständigheter som utgör grund för att fastställa en annan innebörd av rättshandlingarna än vad avtalen utvisar – kan skatteflyktslagen vara ett alternativt sätt att förhindra ett skatteundandragande. I RÅ 2010 ref. 51, se även avsnitt 6.4.4, tillämpade Högsta Förvaltningsdomstolen skatteflyktslagen på ett förfarande där ett syfte att undvika skatt förelåg. Kammarrätten underkände förfarandet med hänvisning till att avtalen inte speglade den verkliga innebörden. HFD uttalade följande i domskälen

”Enligt Regeringsrättens mening talar omständigheterna i hög grad för att den faktiska situationen är den som kammarrätten lagt till grund för sitt avgörande. För att beskattning ska kunna ske på sätt kammarrätten gjort krävs dock att den slutsatsen kan dras att rättshandlingarnas verkliga innebörd varit någon annan än den uppgivna. Regeringsrätten finner att varken de av kammarrätten åberopade omständigheterna eller utredningen i övrigt ger tillräckligt stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den handlingarna formellt ger uttryck för. Någon beskattning av G.H. kan därför inte ske med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd.”

1.4 Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden

1.4.1 Inledning

Av 1 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket framgår att om inte något annat föreskrivs, ansvarar Skatteverket för frågor om bl.a. skatter. I denna roll har Skatteverket till uppgift att enligt 2 § första stycket 1 förordningen med instruktion för Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag eller annan föreskrift enligt särskilda bemyndiganden. Skatteverket ska även enligt 2 § första stycket 2 samma förordning genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. När Skatteverket meddelar föreskrifter och andra beslut ska verket även i övrigt följa riksdagens och regeringens riktlinjer för att uppnå samordning, rationalisering och enhetlighet vid arbetet inom verket.

1.4.2 Föreskrifter

Enligt 2 § första stycket 1 förordningen med instruktion för Skatteverket får Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden. Sådana bemyndiganden ges av regeringen i en förordning eller på annat sätt t.ex. i ett regleringsbrev. I t.ex. förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen, IL (1999:1229) anges att Skatteverket bemyndigas att 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 sjöinkomst-avdrag m.m. Ett annat exempel är bemyndigandet för Skatteverket i 6 kap. 17 § Skatteförfarandeförordningen (2011:1261) att meddela ytterligare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för att verket ska kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.

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

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

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

Skatteverkets föreskrifter betecknas SKVFS med tillägg för årtal och löpnummer; t.ex. SKVFS 2011:23. Föreskrifterna tilldelas sakbeteckningar, som anger deras ämnestillhörighet, se vidare Riksskatteverkets information (RSFS 2000:35) om beslut om att tilldela verkets föreskrifter sakbeteckningar.

Skatteverkets föreskrifter och dåvarande Riksskatteverkets föreskrifter publiceras från och med 1995 på Skatteverkets webbplats (skatteverket.se).

1.4.3 Allmänna råd

Enligt 2 § första stycket 2 förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket ska Skatteverket genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten 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.

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

Vad gäller allmänna råd ställs i många avseenden samma krav på dessa som på föreskrifter. Detta innebär att yttranden ska inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen och att en konsekvensutredning ska göras innan ett allmänt råd beslutas. Skatteverkets allmänna råd tilldelas, liksom föreskrifterna, en eller flera sakbeteckningar samt årtal och ett löpnummer och betecknas t.ex. SKV A 2011:18.

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

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

Under åren 2001–2003 gavs i anslutning till de allmänna råden ut ett förklarande dokument som skulle underlätta förståelsen av de allmänna råden. Dessa dokument kallades informationer. Från och med 2004 ges de förklarande dokumenten ut i publikationen Skatteverkets meddelanden och betecknas t.ex. SKV M 2011:29. Från och med 2010 publiceras Skatteverkets meddelanden endast på skatteverket.se och trycks inte. Till och med 2003 gavs de ut i publikationen Riksskatteverkets meddelanden och betecknades t.ex. RSV M 2003:25. I huvudsak motsvarar innehållet i Skatteverkets meddelanden de redovisningar av gällande rätt och kommentarer m.m. som tidigare lämnades av RSV i rekommendationerna m.m., men som inte utgjorde egentlig rekommendationstext. I Skatteverkets meddelanden tas numera in även annan information än sådan som har anknytning till allmänna råd.

Från och med 1995 publiceras Skatteverkets allmänna råd och dåvarande Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och allmänna råd på Skatteverkets webbplats (skatteverket.se).

1.4.4 Ställningstaganden

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

1.5 Doktrin

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

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

2 Allmänt om skattelagstiftningen

Har utgått

3 EU-rätt

3.1 Inledning

Avsnittet om EU-rätt i denna handledning syftar till att ge allmän orientering i EU-rätten och Skatteverkets syn på hur EU-rätten påverkar tillämpningen av våra nationella regler inom området direkt skatt. För mer utförlig information om EU och dess institutioner, lagar och processer hänvisas till Sveriges Riksdags EU-upplysning, som finns på adress www.eu-upplysningen.se.

Historik

EU:s historia börjar efter andra världskriget när sex länder startade ett samarbete om kol- och stålproduktion. Det viktigaste motivet till samarbetet var att säkra freden i Europa. Idag har EU 28 medlemsländer och sex officiella kandidatländer. Medlemsländerna samarbetar på många sätt, till exempel genom en gränslös inre marknad med fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital, samarbete kring miljöfrågor och den gemensamma valutan, euron. År 2012 är euron officiell valuta för 17 av unionens 28 medlemsländer.

Lissabonfördraget

Den 1 december 2009 trädde det senaste fördraget – Lissabonfördraget – i kraft. Det innebär bl.a. att EG:s gamla pelarstruktur försvinner och därmed även begreppet EG.

EU-fördraget och EUF-fördraget

Genom Lissabonfördraget ändras också de tidigare gällande EU- och EG-fördragen. EG-fördraget byter namn till "Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt", förkortat EUF-fördraget eller FEUF. Samtliga bestämmelser i EUF-fördraget har till följd av Lissabonfördraget numrerats om. Nedan följer en uppställning som visar de nuvarande och tidigare artikelnumren för grundläggande bestämmelser i EUF-fördraget.

Ny numrering (FEUF)	Tidigare numrering (EG)
art. 4.3 EU-fördraget	art. 10
art. 18	art. 12
art. 21	art. 18
art. 45	art. 39
art. 49	art. 43

art. 52	art. 299
art. 54	art. 48
art. 56	art. 49
art. 57	art. 50
art. 63	art. 56
art. 64	art. 57
art. 65	art. 58
art. 267	art. 234

EU-medlemsstater

Sverige blev vid ingången av år 1995 medlem av EU. Av lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU följer att den unionsrätt som tillskapats före Sveriges anslutning är en del av den svenska rättsordningen. Detsamma gäller den framtida unionsrätt som utvecklas genom de beslutsbefogenheter Sverige överlåtitt till EU.

EU omfattar för närvarande följande stater:

1952	Belgien Frankrike Italien Luxemburg Nederländerna Västtyskland (Östtyskland 1990)
1973	Danmark Irland Storbritannien
1981	Grekland
1986	Portugal Spanien
1995	Finland Sverige Österrike
2004	Cypern Estland Lettland Litauen Malta Polen Slovenien Slovakien Tjeckien

	Ungern
2007	Bulgarien Rumänien
2013	Kroatien

Ett förtydligande av vilka territorier som omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet vid dess tillämpning på inkomstskatteregler ges i Skatteverkets ställningstagande 2008-01-23, dnr 131 47100-08/111.

Förhandlingar om medlemskap pågår med kandidatländerna Island, Turkiet, Montenegro, Makedonien samt Serbien.

EES

EES-avtalet är ett frihandelsavtal som gäller för de 28 EU-länderna och Island, Liechtenstein och Norge. Schweiz har ett enskilt avtal med EU. Avtalen ger företag i de deltagande länderna tillträde till EU:s inre marknad vilket innebär fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital.

3.2 Institutionerna inom Europeiska unionen (EU)

EU:s sju institutioner är Europaparlamentet, Europeiska rådet, ministerrådet, EU-kommissionen, EU-domstolen, Europeiska centralbanken och revisionsrätten. Europaparlamentet, ministerrådet och kommissionen är de som främst deltar när EU beslutar om nya lagar och regler. Utöver institutionerna finns andra rådgivande och reglerande organ.

Europa-parlamentet

Ledamöterna i Europaparlamentet utses genom val i EU:s medlemsländer vart femte år. Europaparlamentet fattar beslut om lagförslag från EU-kommissionen, godkänner nya medlemsländer samt kontrollerar kommissionen och EU:s budget.

Europeiska rådet

Europeiska rådet består av en ordförande, EU-ländernas stats- och regeringschefer samt kommissionens ordförande. Europeiska rådet fastställer riktlinjer för det framtida EU-samarbetet men deltar inte i den löpande beslutsprocessen. Europeiska rådet ska ha möten, så kallade EU-toppmöten, minst fyra gånger om året. Ordföranden leder arbetet i Europeiska rådet.

Ministerrådet

Europeiska unionens råd, även kallat ministerrådet eller rådet, består av företrädare från medlemsländernas regeringar. Ministerrådet stiftar nya lagar inom EU och ingår internationella avtal för EU:s räkning. För frågor som rör EU:s

utrikespolitik leds arbetet av EU:s utrikesminister. Inom många områden delar ministerrådet sin beslutsmyndighet med Europaparlamentet. Ordförandeskapet i ministerrådet roterar var sjätte månad. Grekland är ordförande första halvåret 2014 och Italien det andra.

EU-kommissionen EU-kommissionen är unionens mest centrala organ och kan karaktäriseras som unionens motor. Den består av en kommissionär från varje EU-land. Dess viktigaste uppgifter är att ta initiativ till, genomföra och övervaka den gemensamma lagstiftningen samt förvalta EU:s budget.

EU-domstolen EU:s domstol är belägen i Luxemburg. Den heter Europeiska unionens domstol och kallas EU-domstolen. EU-domstolen har två huvudsakliga uppgifter: att döma i tvister mellan medlemsländer och EU:s institutioner, samt att tolka EU-rätten. Domstolen består av en domare per medlemsland och biträds av åtta generaladvokater.

För att EU-rätten ska tillämpas på samma sätt i alla medlemsländer har EU-domstolen sista ordet när det gäller att tolka EU-rätten och tala om hur den ska tillämpas. Om en nationell domstol, till exempel en svensk tingsrätt eller kammarrätt, är tveksam till hur EU-rätten ska tolkas kan den fråga EU-domstolen om råd. Det kallas för att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Nationella domstolar som utgör sista instans och vars domar alltså inte kan överklagas, är skyldiga att begära förhandsavgörande om det råder tveksamhet om hur EU-rätten ska tolkas.

När EU-domstolen lämnar förhandsavgörande har den inte dömt i målet vid den nationella domstolen, utan endast talat om hur den aktuella rättsakten eller fördragsartikeln ska tolkas. Den nationella domstolen är skyldig att följa EU-domstolens tolkning.

Tribunalen och specialdomstolar Under EU-domstolen finns också tribunalen med uppgift att döma i mål som rör enskilda personer och företag samt en personaldomstol som dömer i mål som gäller anställda i EU.

Europeiska centralbanken (ECB) Europeiska centralbanken (ECB) är centralbank för de medlemsländer i EU som har infört euron som valuta. Den har sitt säte i Frankfurt am Main i Tyskland. ECB leds av cheferna för de nationella centralbankerna och sex ledamöter som utses av Europeiska rådet. Bankens uppgift är att sköta penningpolitiken för de länder som infört euron, med främsta mål-

sättning att hålla en låg inflation. Det är bara ECB som får tillåta utgivning av euron.

Revisionsrätten

Revisionsrätten granskar räkenskaperna för EU:s samtliga inkomster och utgifter och består av en ledamot från varje medlemsland. Ledamöterna utses på förslag av medlemsländernas regeringar för en period av sex år. Ledamöterna måste vara helt oberoende och får inte inneha andra ämbeten. Revisionsrätten ligger i Luxemburg.

3.3 Rättskällor

Av fördragsbestämmelserna och de europarättsliga rättsakternas status framgår att medlemsstaterna i betydande utsträckning har överfört kompetens till unionsnivå.

Primärrätt

EU-rätten brukar delas in i primär- och sekundärrätt. De grundläggande fördragen med till dessa knutna protokoll och förklaringar samt anslutningsfördragen tillhör primärrätten. Fördragen är i första hand EU-fördraget (Maastrichtfördraget) och EUF-fördraget (tidigare EG-fördraget) i dess nuvarande former. EU-fördraget reglerar EU:s övergripande och konstitutionella funktion. EUF-fördraget kompletterar EU-fördraget med mer detaljerade och funktionella bestämmelser och bildar en ram för samarbetet samt anger de huvudlinjer efter vilka det materiella innehållet successivt ska växa fram. Det är ur denna primära rätt den sekundära rätten härleds.

Sekundärrätt

Sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter, som förordningar, direktiv och beslut. Därjämte förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkningen av andra unionsrättsliga åtgärder.

Förordningar

Förordningar har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämpliga i varje medlemsstat. Detta betyder att en förordning inte får inkorporeras eller transformeras till nationell rätt. Förordningar av grundläggande betydelse finns på många områden, t.ex. förordningarna om europeiska ekonomiska intressegrupperingar och om europabolag.

Direktiv

Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och uppmanar dessa att förverkliga direktivet inom ramen för sin nationella rättsordning. Direktiven behöver således överföras, eller implementeras, till nationell rätt men medlemsstaterna får själva inom viss tid bestämma form och tillvägagångssätt. Direktiv används företrädesvis för att skapa harmonisering på

olika områden, t.ex. för att underlätta gränsöverskridande näringsverksamhet såsom moder-dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet och ränte- och royaltydirektivet, eller för att möjliggöra beskattning av ränteinkomster såsom i sparandedirektivet.

Moder-dotterbolagsdirektivet

Moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) har tillkommit för att motverka kedjebeskattnings vid vinstutdelning från utländska dotterbolag. Direktivet innehåller bestämmelser både om undanröjande av kedjebeskattnings i den stat dit utdelningen utbetalas och om förbud för uttag av källskatt i utbetalarsstaten. Det avgörande för källskattefrihet är inte hur det utdelande företaget beskattats utan om ett företag uppfyller villkoren i artikel 2 i direktivet.

Fusionsdirektivet

Fusionsdirektivet (2009/133/EG) om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, har till syfte att möjliggöra affärsmässigt motiverade omstruktureringar inom EU utan omedelbara skattekonsekvenser. Beskattningen kan härigenom skjutas framåt i tiden till dess tillgångar lämnar den företagsgrupp som omfattas av skatteuppskovet. Detta förutsätter att skattemässig kontinuitet kan upprätthållas i den medlemsstat som har att bevilja uppskov. Den svenska regleringen omfattar såväl inhemska som internationella omstruktureringar.

Ränte- och royaltydirektivet

Ränte- och royaltydirektivet (2003/49/EG) om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan moder-, dotter- och systerbolag i olika medlemsstater har som syfte att säkerställa att beskattning inte sker i flera led och detta uppnås genom att förbjuda uttag av källskatter i vissa situationer.

Sparandedirektivet

Sparandedirektivet (2003/48/EG) innebär ett automatiskt utbyte av information mellan medlemsstaterna om räntebetalningar som möjliggör beskattning av dessa räntebetalningar i den medlemsstat där den faktiska betalningsmottagaren har sitt skatterättsliga hemvist i enlighet med de nationella lagarna i den staten. Belgien, Luxemburg och Österrike har inte behövt lämna dessa uppgifter under en övergångsperiod. De har i stället tagit ut källskatt på räntebetalningarna och levererat delar av källskatten till den stat där betalningsmottagarens hemvist. Övergångsperioden är inte fastslagen i tid, utan gäller

Beslut

till dess att vissa stater med sträng sekretess garanterar informationsutbyte om räntebetalningar.

Beslut är bindande för dem som de är riktade till och kan avse både namngivna fysiska eller juridiska personer eller en medlemsstat. De är då individuellt utformade men kan även ha generell karaktär.

Till unionsrätten räknas även internationella konventioner, rättspraxis och grundläggande rättsprinciper som utvecklats av EU-domstolen.

3.4 Tolkningsprinciper

Inom unionsrätten förekommer olika allmänna rättsgrundsatser – eller tolkningsprinciper – som EU-domstolen har hämtat från fördragen, från medlemsstaternas rättssystem och ur Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. EU-samarbetets omfattande och djupgående karaktär fordrar fasta rättsliga principer och verksamheten genomsyras därför av den s.k. legalitetsprincipen. Andra allmänna rättsgrundsatser som tillämpats av EU-domstolen är bl.a. rättssäkerhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen. Den sistnämnda principen har tillämpats vid prövning av grunder för rättfärdigande (C-446/03, Marks & Spencer).

Även om dessa principer tillämpas vid tolkning av EU-rätten, kan de inte leda till en tolkning av fördragen i strid med deras ordalydelse.

3.4.1 Allmänna principer

**Subsidiaritets-
principen**

En princip som fått generell räckvidd genom EU-fördraget är subsidiaritets- eller närhetsprincipen, vilken innebär att beslut ska fattas så nära medborgarna som möjligt. På de områden där unionen inte är ensam behörig ska unionen enligt artikel 5.3 i EU-fördraget inte vidta sådana åtgärder som medlemsstaterna kan utföra själva, om inte målen för åtgärderna bättre kan uppnås på unionsnivå.

**Proportionalitets-
principen**

Unionen ska enligt proportionalitetsprincipen i artikel 5.4 EU-fördraget inte vidta en åtgärd som är mer ingripande eller betungande än vad som erfordras för att uppnå målen i fördraget. Principen är en allmän rättssäkerhetsgrundsats och innebär att det alltid ska råda balans mellan mål och medel.

**Solidaritets-
principen**

Medlemskapet i EU förutsätter att staterna aktivt verkar för att främja unionens intressen och dessutom avhåller sig från att

handla i strid mot dessa intressen. Detta kommer till uttryck i solidaritets- eller lojalitetsprincipen som återfinns i artikel 4.3 i EU-fördraget. EU-domstolen har kommit att ge denna princip ett mycket långtgående innehåll för att öka genomslagskraften för unionsrätten.

Territorialitetsprincipen

Skattskyldiga beskattas i källstaten för inkomster och medges avdrag för förluster hänförliga till den staten. Det är vanligt att en stat tillämpar en sådan territorialitetsprincip (jfr källstatsprincipen) för skattskyldiga med hemvist utomlands på inkomster som härrör från t.ex. näringsverksamhet som bedrivs i den staten. I två domar har framkommit att det ska finnas ett ekonomiskt samband och att rätten till avdrag för förluster förutsätter att motsvarande inkomster är skattepliktiga i samma stat. Dock fann domstolen i ett annat mål, som gällde frågan huruvida regler om förlustutjämning i koncernbolag kunde rättfärdigas, att det faktum att moderbolagsstaten inte beskattade vinster som uppkommit i dess utländska dotterbolag inte i sig medförde att avdrag skulle vägras för de utländska dotterbolagens förluster. I doktrinen är en förklaring till denna slutsats att de förstnämnda handlade om källstatens skyldigheter medan det senare handlade om hemstatens skyldigheter (C-250/95 Futura, Lidl C-414/06 och C-446/03 Marks & Spencer. Litteratur, se EU Skatterätt av Ståhl, Österman, Hilling, Öberg, 3e uppl.).

3.4.2 Missbrukssituationer

Förfarandemissbruk

De allmänna EU-rättsliga principerna är som regel till för att värna om den enskildes rättigheter, men kan även åberopas mot den enskilde när det handlar om missbruk av unionsrätten.

EU-domstolen har utvecklat en princip om ”förfarandemissbruk” som äger tillämpning på harmoniserade områden så som mervärdesskattens (C-255/02 Halifax och C-110/99 Emsland-Stärke). Inom detta finns inga nationella skatteflyktsmotverkande regler och den EU-rättsliga principen om förfarandemissbruk har därför tillämpats direkt.

”Fördragsmissbruk”

På den direkta skattens område, vilket ännu inte harmoniserats, har hävdats att principen om förfarandemissbruk inte är tillämplig. Inom den direkta skattens område finns skatteflyktsmotverkande regler och ofta är det tillämpningen av dessa som ifrågasätts i förhållande till EU-rätten. Att implementering av regler om missbruk kan ske genom att nationella domstolar tillämpar allmänna nationella rättsprinciper framgår av EU-domstolens praxis. Det krävs dock att de enskilda som

berörs klart och tydligt kan få kännedom om omfattningen av sina rättigheter och skyldigheter (C-321/05, Kofoed).

Av EU-domstolens rättspraxis framgår också att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa av dess medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa bestämmelser i unionsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri (C-212/97, Centros). För att undvika sammanblandning med begreppet förfarandemissbruk som används inom mervärdesskattens område, kan sådana situationer benämnas "fördragsmissbruk". Vid bedömningen av ett sådant agerande måste de syften som eftersträvas genom unionsbestämmelsen i fråga beaktas.

3.5 EU-rättens förhållande till nationell rätt

3.5.1 Allmänt

EU-rättens företråde

Unionsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rätts-system. Genom att underteckna fördraget har medlemsstaterna avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för EU:s. I dessa delar har EU-rätten därigenom företräd framför all nationell rätt, vilket även innefattar nationella konstitutionella regler (6/64 Costa mot ENEL och 11/70 Internationale Handelsgesellschaft). Europatanken skulle förfelas och integrationsprocessen i hög grad försvåras om medlemsstaterna t.ex. genom senare lagstiftningsåtgärder ensidigt skulle kunna sätta unionsrätten ur spel (106/77, Simmenthal).

Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för unionen utgör fördragen och förordningarna en del av den nationella rättsordningen och har därmed direkt tillämplighet i medlemsstaterna utan någon nationell implementering. Det bör här uppmärksammas att unionsrätten ex officio ska beaktas av samtliga nationella offentligrättsliga organ, som t.ex. Skatteförvaltningen.

Officialprincipen

Officialprincipen gäller utan uttryckligt yrkande från den skattskyldiges sida. Högsta förvaltningsdomstolen har undanröjt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked eftersom nämnden, i motiveringen till svaret på en fråga om tillämpligheten av 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL,

förklarade att den inte tagit ställning till om bestämmelsen strider mot EU-rättens fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital. Högsta förvaltningsdomstolen har i sin dom särskilt uttalat att myndigheter och domstolar har en skyldighet att beakta unionsrätten och att den kommande taxeringen av de i ärendet aktuella inkomsterna måste ske med denna utgångspunkt (RÅ 2004 not. 135).

Direkt effekt

EU-domstolen har givit vissa bestämmelser i direktiv s.k. direkt effekt. Detta innebär att bestämmelserna inte enbart är adresserade till medlemsstaterna som sådana utan också ger upphov till individuella rättigheter, vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol (26/62, van Gend & Loos). När enskilda på detta sätt kan rikta krav mot medlemsstaterna effektiviserar kontrollen av att dessa fullgör sina skyldigheter, t.ex. att implementera direktiv i tid. Det är för övrigt ett fördragsbrott att inte implementera ett direktiv i rätt tid och en sådan underlåtelse kan föranleda skadeståndsansvar för den försumliga medlemsstaten.

För att en bestämmelse i ett direktiv ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, d.v.s. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och entydig. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning. Regeln kan inte heller återopas till nackdel för en enskild.

Alla unionsrättsliga bestämmelser som innehåller bindande regler, d.v.s. i första hand primärrätten och förordningar, kan ha direkt effekt även om det är till nackdel för den enskilde. EUF-fördragets centrala regler om icke-diskriminering och reglerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital är exempel på bestämmelser som har sådan direkt effekt.

Indirekt effekt – EU-konform tolkning

EU-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EU-konformt oberoende av om bestämmelser i unionsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan är endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. ett direktivs ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat (14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat sig angående EU-rättskonform lagtolkning. Rättsfallet berör andelsbyteslagen (49 kap. IL) som är en implementering av fusionsdirektivet. Det i målet aktuella andelsbytet berörde bolag från Sverige och Schweiz. Direktivet var inte tillämpligt eftersom det fanns nationell lagstiftning. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att detta inte innebar att fusionsdirektivet saknar betydelse i målet. När en nationell lagstiftning reglerar såväl fall som omfattas av ett direktiv som liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt som möjligt ska alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet (RÅ 2000 ref. 23, direktiv 2009/133/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens dom är i linje med EU-domstolens uttalanden om fusionsdirektivets betydelse vid nationella företagsombildningar. Av målet Leur-Bloem framgår även att t.ex. svenska domstolar har möjlighet att begära förhandsavgörande från EU-domstolen i mål angående en omstrukturering mellan svenska företag, trots att sådan omstrukturering egentligen inte omfattas av direktivet (C-28/95, Leur-Bloem).

3.5.2 Förhandsavgörande

EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och dess innebörd. Nationella domstolar kan i pågående processer vända sig till EU-domstolen och begära förhandsavgörande, enligt artikel 267 FEUF. EU-domstolen får härigenom möjlighet att på nationellt plan verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten.

Vem kan begära förhandsavgörande?

Samtliga nationella organ som kan sägas utöva statens judiciella, beslutande makt är, oavsett om de har beteckningen domstol eller ej, behöriga att ställa frågor. Organet ska dock vara tillkommet genom lag, oavhängigt, permanent och utgöra en obligatorisk prövningsinstans. Det är organens faktiska funktioner och befogenheter som är avgörande. Privata skiljeorgan har inte ansetts ha rätt att begära förhandsavgörande medan skiljenämnder som är offentligt reglerade kan ha sådan rätt.

Vem måste begära förhandsavgörande?

Sista instans är skyldig att begära förhandsavgörande, medan lägre instanser har rätt att använda sig av institutet. Skyldighet att begära avgörande föreligger inte när det gäller interimistiska beslut, materiellt identiska frågor som redan besvarats

eller om frågan är klar, något som får betecknas som relativt ovanligt. Underlåtenhet att begära förhandsavgörande när detta är obligatoriskt utgör ett fördragsbrott.

Konkret tvist

EU-domstolen besvarar inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte den nationella tvisten men ger vägledning i hur EU-rätten i mer generella termer ska tolkas. Av EU-domstolens praxis framgår att de nationella domstolarna endast har befogenhet att framställa en begäran till domstolen, om en tvist är anhängig vid dem och om de ska fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättsskipningskaraktär. Rättstvisten måste också vara genuin och inte konstruerad eller hypotetisk.

**Förhandsbesked
SRN**

EU-domstolen har funnit att Skatterättsnämnden inte är behörig att ansöka. EU-domstolen ansåg att även om det finns omständigheter som talar för att Skatterättsnämnden utövar dömande verksamhet (oberoende ställning enligt lag och behörighet att meddela avgöranden av bindande karaktär), leder andra omständigheter till slutsatsen att nämnden i huvudsak fullgör förvaltningsuppgifter. Skatterättsnämnden verkar som en myndighet som avger ett bindande förhandsbesked, som den skattskyldige har intresse av i den mån denne därmed kan planera sin verksamhet bättre, men den har inte till uppgift att avgöra en tvist. Det är endast för det fall den skattskyldige, Skatteverket eller Allmänna ombudet hos Skatteverket överklagar ett förhandsbesked som den domstol vid vilken målet då anhängiggörs skulle kunna anses utöva dömande verksamhet i den mening som avses i fördraget. Den dömande verksamheten ska i det fallet kontrollera lagenligheten av ett beslut som reglerar den taxering som en skattskyldig person har varit föremål för (C-134/97, Viktoria Film A/S).

**Högsta
förvaltnings-
domstolen –
förhandsbeskeds-
ärenden**

EU-domstolen har funnit att Högsta förvaltningsdomstolen är behörig att begära förhandsavgöranden. Enligt EU-domstolen ska Högsta förvaltningsdomstolens prövning kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked som, när det vunnit laga kraft, är bindande för Skatteverket. Förhandsbeskedet ska följas vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller och yrkar det. Högsta förvaltningsdomstolen ska under dessa omständigheter anses utöva rättsskipande verksamhet (C-200/98, X AB och Y AB).

När det gäller förhållandet att ett förhandsbeskedsärende innehåller enbart ett hypotetiskt problem och inte en verklig tvist

ansåg EU-domstolen att även om den planerade transaktionen ännu inte hade genomförts vid hänskjutandet av målet till EU-domstolen, så är denna omständighet inte av sådant slag att tolkningsfrågan inte kan upptas till prövning. Målet vid den nationella domstolen gällde nämligen en verklig tvist. EU-domstolen hade således inte anmodats att ta ställning till ett hypotetiskt problem utan ansåg sig ha tillräcklig information om tvisten för att kunna tolka de unionsrättsliga bestämmelserna och på ett ändamålsenligt sätt besvara den ställda frågan.

3.5.3 Fördragsbrottstalan

Talan om fördragsbrott gör det möjligt för EU-domstolen att kontrollera om medlemsstaterna har uppfyllt de skyldigheter som åligger dem enligt unionsrätten. Innan talan väcks vid EU-domstolen ska kommissionen inleda ett förfarande, vari medlemsstaten ges tillfälle att bemöta de anmärkningar som riktas mot den. Om förfarandet inte medför att medlemsstaten upphör med fördragsbrottet eller att kommissionen avslutar ärendet, kan talan att unionsrätten har åsidosatts väckas vid EU-domstolen. Talan om fördragsbrott kan väckas antingen av kommissionen, vilket är vanligast i praktiken, eller av en medlemsstat. Om EU-domstolen fastställer att fördragsbrott föreligger är staten skyldig att omedelbart upphöra med detta. Om EU-domstolen, efter att kommissionen på nytt har väckt talan, finner att den berörda medlemsstaten har underlåtit att följa dess dom, kan den förelägga staten att betala ett engångsbelopp och/eller ett löpande vite.

Fördragsbrotts- talan mot Sverige

Sverige har varit föremål för fördragsbrottstalan i fråga om de tidigare bestämmelserna om uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad och om den svenska kupongskattelagstiftningens förenlighet med EU-rätten. Den svenska lagstiftningen har med anledning av dessa ändrats.

3.6 Fri rörlighet och förbud mot diskriminering

I inledningen till EU-fördraget framgår att medlemsstaterna har åtagit sig att skapa en inre marknad och har föresatt sig att underlätta fri rörlighet. Värdegrunden icke-diskriminering anges på flera ställen i EU-fördraget, bl.a. i artikel 3.

I EUF-fördraget finns mer specifika bestämmelser om förbud mot diskriminering i artikel 18, samt om bestämmelser om rätt

till fri rörlighet för personer, tjänster och kapital i artiklarna 45–66.

3.6.1 Diskrimineringsförbudet

Harmoniserat område

Inom EU krävs enhällighet för att åstadkomma harmonisering på skatteområdet. En inre marknad med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster förutsätter ett gemensamt mervärdesskattesystem och ett sådant har i stor utsträckning skapats. Man brukar säga att mervärdesskattens område är ”harmoniserat”. Medlemsstaterna har dock inte hittills varit lika benägna att medverka till att utveckla t.ex. gemensamma skattebaser och skattesatser för den direkta beskattningen. Den direkta skattens område är således inte harmoniserat.

Även om arbetet med denna del av beskattningen inte har bedrivits lika framgångsrikt som för den indirekta beskattningens del måste staterna givetvis handla i överensstämmelse med grundläggande principer i fördragen så som t.ex. diskrimineringsförbuden i EU- och EUF-fördragen. Förbuden har direkt effekt.

Allmänna diskrimineringsförbudet

Enligt artikel 18 FEUF ska all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden inom fördragets tillämpningsområde. Det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde längre fram i fördraget. Bestämmelser om diskriminering i de särskilda artiklarna om fri rörlighet går före det allmänna diskrimineringsförbudet i Artikel 18 FEUF.

Öppen/dold diskriminering

Som framgår av artikel 18 FEUF riktar sig diskrimineringsförbudet mot diskriminering på grund av nationalitet, s.k. öppen (direkt) diskriminering. EU-domstolen har klargjort att förbudet även innefattar andra särskiljande kriterier vid beskattningen som leder till samma resultat som diskriminering baserad på nationalitet. För beskattningsändamål används ofta bosättningen som grund för att behandla bosatta och icke-bosatta olika. Detta kan enligt domstolen vara en sådan dold (indirekt) diskriminering som omfattas av förbuden. Även om reglerna om bosättning styrs oberoende av den skattskyldiges nationalitet finns det en risk att regler som är mindre förmånliga för begränsat än för obegränsat skattskyldiga typiskt sett är till nackdel för förstnämnda kategori skattskyldiga eftersom de ofta är medborgare i en annan medlemsstat.

Hinder i verksamhetsstaten eller i hemstaten

Det vanliga vid diskrimineringssituationer är att en medlemsstat hindrar utländska medborgare eller bolag att utnyttja någon av friheterna (rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital) i den egna staten. EU-domstolen har emellertid inte heller accepterat att en medlemsstat hindrar egna medborgare eller bolag att utnyttja någon frihet i andra medlemsstater.

Jämförbar situation

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EU-domstolen har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det oftast finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. T.ex. är den inkomst som en icke-bosatt förvärvat i landet ofta bara en del av den personens totala inkomst som denna redovisar i bosättningslandet. Det är därför lättare att beakta den skattskyldiges personliga avdrag vid beskattningen i bosättningslandet. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen mellan de båda kategorierna skattskyldiga kan det föreligga diskriminering om en skattemässig fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

EU-domstolen har även uttalat att EU-rätten inte kräver full identitet mellan olika subjekt för att de ska anses vara jämförbara (C-303/07, Aberdeen). I målet ansågs ett finskt Oy vara jämförbart med en skattebefriad luxemburgsk investeringsfond, en s.k. SICAV. EU-domstolen kom fram till att trots att det var förenligt med direktiv att ta ut källskatt så var det inte förenligt med etableringsfriheten.

Grunder för rättfärdigande

I de fall det kan konstateras att diskriminering föreligger kan en sådan eventuellt rättfärdigas. Vid bedömning av vilka rättfärdigandegrunder som är relevanta måste först och främst konstateras vilken typ av diskriminering det är fråga om. Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas om den nationella regeln grundas på de i EUF-fördraget särskilt angivna faktorerna: hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det har ännu inte hänt att EU-domstolen godtagit en skatteregel på dessa grunder. Dessa faktorer omfattar normalt inte ekonomiska förhållanden. Friheten för kapitalrörelser har ytterligare rättfärdigandegrunder angivna i fördraget, se artikel 65.

Dold diskriminering kan rättfärdigas i större utsträckning än öppen diskriminering. Några av de grunder som har åberopats av medlemsstaterna för att rättfärdiga att den aktuella regeln behövs i den interna lagstiftningen är skattesystemets inre

sammanhang (C-204/90, Bachmann), effektiv skattekontroll (C-250/95, Futura), administrativa skäl (C-18/95, Terhoeve), andra skattefördelar som uppväger en negativ behandling (C-35/98, ”Verkooijen) och skyddet för statens skatteintäkter” (C-264/96, ICI).

EU-domstolen har som grund för rättfärdigande godtagit skattesystemets inre sammanhang (C-204/90, Bachmann). EU-domstolen har i princip godtagit brittiska respektive finska regler om begränsningar att företa förlustutjämning och inkomstöverföring inom internationellt verksamma koncerner så länge dessa ger ett proportionerligt resultat (C-446/03 ”Marks & Spencer” och C-231/05 ”Oy AA”). EU-domstolen har även godtagit tyska regler som begränsar bolags rätt till avdrag för underskott i utländsk filial när överskott från filialen inte beskattas i Tyskland, med motiveringen att reglerna upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna (C-414/06, Lidl). Även i två mål avgjorda under 2008 har EU-domstolen godtagit skattesystemets inre sammanhang som en rättfärdigandegrund (C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz och C-418/07 Papillon).

I andra mål har domstolen tillbakavisat medlemsstaternas argument om att upprätthålla en effektiv skattekontroll och uppmanat medlemsstaterna att använda EU:s handräckningsdirektiv för att kontrollera förhållanden i utlandet som är av betydelse för de egna beskattningsåtgärderna (direktiv 77/799/EEG).

Direktivet 77/799/EEG har dock begränsningar eftersom frågan om vilken information som är tillgänglig för medlemsstaterna och vilken information de har rätt att lämna ut med tillämpning av direktivet styrs av medlemsstaternas nationella rätt. Trots de svårigheter som är förenade med att direktivet inte medger någon verklig kontroll av om inbetalningar faktiskt gjorts till utländska pensionsordningar har EU-domstolen ansett att bristen på möjlighet att kontrollera inte kunde rättfärdiga det konstaterade fördragsbrottet, eftersom informationen kunde säkerställas på ett mindre ingripande sätt, t.ex. genom att uppgifter inhämtades från den skattskyldige själv (C-150/04, Europeiska kommissionen mot Konungariket Danmark).

I förhållande till tredjeland har däremot argumentet om effektiv skattekontroll större tyngd. I det svensk-schweiziska skatteavtalet garanteras inte ett informationsutbyte som kan

jämställas med det som återfinns i artikel 26 i OECD:s modellavtal. EU-domstolen har uttalat att den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörelserna inom unionen, inte i sin helhet kan tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang än det som gäller inom unionen. EU-domstolen har ansett det rimligt att Sverige ska kunna kontrollera att de i lagen angivna förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda, vilket inte är möjligt om avtal om informationsutbyte saknas (C-101/05, Skatteverket mot A).

3.6.2 Friheterna

Enligt EUF-fördragets artikel 26 ska unionen besluta om åtgärder i syfte att upprätta den inre marknaden eller säkerställa dess funktion. Den inre marknaden ska omfatta ett område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital ska råda. Den fria rörligheten för personer delas upp i fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfriheten. På den direkta skattens område brukar man tala om fyra friheter:

- fri rörlighet för arbetstagare i artikel 45 FEUF,
- etableringsfrihet i artikel 49 FEUF,
- frihet att tillhandahålla tjänster i artikel 56 FEUF och
- fri rörlighet för kapital i artikel 63 FEUF.

Fri rörlighet för arbetstagare

Fri rörlighet för arbetstagare uttrycks i EUF-fördragets artikel 45 på följande sätt.

1. Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen.
2. Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
3. Den ska, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att
 - a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
 - b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
 - c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,

d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som ska fastställas av kommissionen i förordningar.

4. Bestämmelserna i denna artikel ska inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

Nedan följer några exempel på hinder som har ansetts oförenliga med den fria rörligheten för arbetstagare.

- En begränsat skattskyldig person får inte sina personliga förhållanden beaktade vare sig i den stat han arbetar eller i hemviststaten (C-279/93, Schumacher).
- En begränsat skattskyldig person medges inte rätt till avdrag för intäkternas förvärvande till skillnad mot en obegränsat skattskyldig person (C-234/01, Gerritse).
- En begränsat skattskyldig person är bosatt i en medlemsstat och uppbär en liten del av sina inkomster i en annan medlemsstat och medges inte grundavdrag (C-169/03, Wallentin).

Etableringsfrihet

Etableringsfriheten uttrycks i EUF-fördragets artikel 49 på följande sätt:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Etableringsfriheten omfattar såväl rätten till primäretablering (t.ex. nyetablering), som rätten till sekundäretablering (t.ex. dotterbolag eller filial). Den fria rörligheten innebär att bolag inte får bli negativt särbehandlade på grund av exempelvis förändrad plats för bolagets verkliga ledning och därmed byte av skatterättslig hemvist (jfr Maltamålet, RÅ 2008 ref. 30). Nedan följer några exempel på andra hinder som har ansetts oförenliga med etableringsfriheten.

- Ett utländskt bolag med filial har blivit hårdare beskattat i verksamhetsstaten än inhemska bolag (C-311/97, ”Royal Bank of Scotland”).

- Ett dotterbolag blir negativt särbehandlat i verksamhetsstaten på grund av att moderbolaget inte är inhemskt (C-324/00, Lankhorst-Hohorst).
- Ett inhemskt moderbolag får ofördelaktigare beskattningssituation på grund av att dotterföretag befinner sig i annat medlemsland. EU-domstolen har här ansett att de brittiska förlustavdragsreglerna, som endast medgav moderbolag avdrag för inhemska dotterbolags förluster men inte utländska, stred mot etableringsfriheten. I målet har EU-domstolen konstaterat att ett hinder förelåg, att detta hinder i och för sig kunde rättfärdigas, men att de brittiska reglerna stred mot proportionalitetsprincipen, d.v.s. var för långtgående (C-446/03, Marks & Spencer).
- Staten Portugal uttagsbeskattade bolags flyttning av verksamhet till annan medlemsstat. Eftersom inte sådan uttagsskatt togs ut på bolags flytt inom Portugal ansåg EU-domstolen dessa regler i Portugals interna rätt som förbjudna inskränkningar i etableringsfriheten (C-35/10).

Definition av de bolag som omfattas av etableringsfriheten återfinns i artikel 54 FEUF.

Frihet att tillhandahålla tjänster

Friheten att tillhandahålla tjänster uttrycks i EUF-fördragets artikel 56 på följande sätt:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten.

Europaparlamentet och rådet får i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet besluta att bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas även på medborgare i tredjeland som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom unionen.

Definition av sådana tjänster som omfattas av friheten återfinns i artikel 57 FEUF. Nedan följer exempel på hinder som har ansetts oförenliga med friheten att tillhandahålla tjänster.

- En tjänstesäljare missgynnas för att denne är bosatt eller etablerad i annat medlemsland (C-234/01, Gerritse).
- En köpare av tjänster vänder sig till en säljare av tjänster i annat medlemsland och missgynnas (C-118/96, Safir).

Fri rörlighet för kapital

Den fria rörligheten för kapital uttrycks i EUF-fördragets artikel 63 på följande sätt:

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.
2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.

Innehållet i artikeln medger en vid tolkning av såväl vilka transaktioner som kan omfattas av den fria rörligheten för kapital (alla kapitalrörelser och betalningar), som vilka personer som kan åberopa den (inte bara unionsmedborgare). Hur den fria rörligheten för kapital förhåller sig till etableringsfriheten och hur den tillämpas vid gränsöverskridande situationer utanför EU diskuteras i följande avsnitt. Nedan följer ett par exempel på hinder som har ansetts oförenliga med den fria rörligheten för kapital.

- En utdelning från ett inhemskt bolag beskattas mer förmånligt än en utdelning från annat medlemsland (C-35/98 Verkooijen och C-319/02 Manninen).
- En överlåtelse av andelar till ett utländskt bolag som överlåtarens äger andelar i beskattas hårdare än om överlåtelsen hade skett till ett motsvarande inhemskt bolag (C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket).

3.6.3 Friheternas inbördes förhållande

Den fria rörligheten för kapital är som synes uttryckligen tillämplig även mot tredjeland, d.v.s. på kapitalrörelser mellan medlemsstater och en stat utanför EU. De övriga friheterna är endast tillämpliga inom unionen.

När en nationell regel i en medlemsstat utgör ett hinder för en person att inom unionen utnyttja någon av fördragsfriheterna är det normalt inte särskilt betydelsefullt vilken av friheterna man prövar den nationella hindrande regeln mot. Däremot kan en klassificering av hindrande situationer få betydelse vid gränsöverskridande situationer som involverar tredjeland. Om hindret exempelvis klassificeras som en restriktion till följd av etableringsfriheten behöver medlemsstaten inte vidta några åtgärder för att undanröja hindret, eftersom etableringsfriheten bara tillämpas inom EU.

**Förhållandet
etablerings-
friheten/fria
rörligheten för
kapital**

Förhållandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital i gränsöverskridande situationer som involverar tredjeland har utvecklats genom EU-domstolens praxis och har även bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen under 2008.

I ett mål från 2000, som gällde holländsk förmögenhetsskatt på utländska aktier, uttalade EU-domstolen att det framgår av fördraget att etableringsfriheten innefattar rätt för en medborgare i en medlemsstat att bilda och driva företag, särskilt bolag, i en annan medlemsstat. En medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar således sin etableringsrätt (C-251/98, Baars).

Av två senare mål framgår att tillämpningsområdet för fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten omfattar nationella bestämmelser som är tillämpliga på den andel som en medborgare i den berörda medlemsstaten innehar i ett bolag i en annan medlemsstat, när andelen ger denne ett betydande inflytande över bolagets beslut och en möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet (C-196/04 Cadbury Schweppes och C-524/04 Thin Cap Group).

I ett mål från 2007, som gällde omklassificering av ränta från tyskt bolag till schweizisk aktieägare som förtäckt utdelning, har EU-domstolen uttalat att det av fast rättspraxis följer att fastställandet av den eller de fria rörligheter som en nationell lagstiftning omfattas av förutsätter att ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen beaktas. Nationella bestämmelser vilka rör innehavet av en andel som ger innehavaren möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och att bestämma över dess verksamhet omfattas i materiellt hänseende av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. I fallet avsågs i nationell lagstiftning en ägarandel av >25 %, vilket av EU-domstolen har ansetts utgöra en betydande andel. EU-domstolen ansåg att ett likställande av ett innehav av en sådan andel med innehavet av en mindre andel som likväl ger innehavaren ett dominerande inflytande i det berörda bolaget, visar att den tyska lagstiftarens vilja med den nationella bestämmelsen är att denna, utan att vara fixerad till något exakt tal, ska kunna tillämpas på andelsinnehav som ger möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över det berörda bolagets beslut verksamhet i den mening som avses i rättspraxis. EU-domstolen konstaterade därefter att två tredjedelar av

kapitalet utan tvekan ger ett bestämmande inflytande. Domstolen kom fram till att det rör sig om en etablering och att regeln ska prövas uteslutande mot etableringsfriheten. Inskränkningen av den fria rörligheten för kapital är bara en följd av hindret mot etableringsfriheten och motiverar inte att regeln ska prövas mot fria rörligheten för kapital (C-492/04, Lasertec).

Valmöjlighet

I ett mål om beskattning av utdelning från bolag i samma land jämfört med från bolag i annat land uttalade EU-domstolen att en nationell lagstiftning som tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande ska omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfrihet medan nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande, ska bedömas enbart utifrån artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital. Den nationella lagstiftning som var i fråga var dock tillämplig på utdelning som bolag med hemvist i landet erhöll både på grund av innehav med bestämmande inflytande och på grund av innehav som inte gav sådant inflytande. Om utdelningen har sitt ursprung i medlemsstat är det i sådant fall inte möjligt att utifrån ändamålet med lagstiftningen fastställa om denna till övervägande del omfattas av artikel 49 FEUF eller 63 FEUF (C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*).

EU-domstolen slår fast att lagstiftning om en skattemässig behandling av utdelning från tredjeland inte kan omfattas av artikel 49 FEUF. Om ändamålet med lagstiftningen är att den är tillämplig endast på andelsinnehav med bestämmande inflytande kan varken artikel 49 FEUF eller 63 FEUF användas. Däremot ska en nationell lagstiftning avseende en skattemässig behandling av utdelning från tredjeland som inte uteslutande är tillämplig på situationer där bolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget bedömas med hänsyn till artikel 63 FEUF.

EU-domstolen uttalar vidare att således kan ett bolag med hemvist i en medlemsstat, oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolag som är etablerat i tredjeland, åberopa artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital för att ifrågasätta lagenligheten av en sådan lagstiftning. Dock får inte företagare som inte omfattas av etableringsfriheten dra fördel av denna tolkning av artikeln. I det här fallet fanns dock ingen sådan risk eftersom lagstiftningen i medlemsstaten inte gällde villkoren för att ett bolag i medlemsstaten skulle få

**Förhållandet
mellan fria
rörligheterna för
person och kapital**

tillträde till marknaden i tredjeland eller tvärtom för ett bolag i tredjeland att få tillträde till marknaden i nämnda medlemsstat. Lagstiftningen i detta fall gällde endast den skattemässiga behandlingen av utdelningar som härrörde från investeringar mottagaren genomfört i bolag med hemvist i tredjeland.

Förhållandet mellan den fria rörligheten för personer och den fria rörligheten för kapital har också kommenterats av EU-domstolen.

I ett mål som gällde fördragsbrottstalan mot Danmark, har EU-domstolen funnit att ett generellt förbud mot skattefördelar vid inbetalningar till pensionsinstitut i andra medlemsstater inte har kunnat motiveras av behovet att upprätthålla ett inre sammanhang i skattesystemet. EU-domstolen har funnit att den danska ordningen stred mot fri rörlighet för personer och har inte ansett det nödvändigt att även pröva om den har stridit mot artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital (C-150/04, Kommissionen mot Danmark).

3.7 EU-rättslig metod

Det blir allt vanligare att skattskyldiga åberopar EU-rätten i processer och i taxeringen. Nedan följer en kortfattad genomgång av den metod som används för att bestämma om en svensk regel står i strid med någon bestämmelse i EU- eller EUF-fördraget.

3.7.1 Har en fördragsfrihet utnyttjats?

Det som först ska tas ställning till är om den transaktion eller händelse som har föranlett tillämpning av en intern skatteregel omfattas av någon fördragsfrihet.

Om en person t.ex. äger andelar i ett bolag i ett annat medlemsland så har denne utnyttjat en fördragsfrihet. Antingen har etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital utnyttjats. En beskattning av utdelning från det utländska bolaget omfattas därför av EU-rätten – såväl i Sverige som i den andra medlemsstaten.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en i Sverige bosatt och hemmahörande person, som har tagit upp ett lån i utländsk valuta (DEM) i en svensk bank, har utnyttjat en fördragsfrihet (RÅ 2009 ref. 33).

EU-domstolen har ansett sig behörig att tolka nationell lagstiftning som tillämpats på rent interna förhållanden om den

nationella lagstiftningen är anpassad till den lösning som valts i unionsrätten, t.ex. till ett direktiv (C-28/95, *Leur-Bloem*) trots att någon fördragsfrihet inte har utnyttjats.

3.7.2 Har negativ särbehandling skett?

Om det kan konstateras att en fördragsfrihet har utnyttjats blir nästa steg att ta ställning till om en tillämpning av den nationella regeln har inneburit att den skattskyldige har blivit föremål för en negativ särbehandling. Objektivt jämförbara situationer som behandlas olika och icke jämförbara situationer som behandlas lika riskerar att innebära negativ särbehandling.

För att kunna ta ställning till om så har skett, krävs att en objektivt jämförbar situation fastställs, så att beskattningsresultatet vid den gränsöverskridande transaktionen kan jämföras med beskattningsresultatet vid en motsvarande rent intern transaktion. Situationernas jämförbarhet kan endast bedömas inom ramen för ett och samma skattesystem. Hur en inkomst behandlas i ett annat lands skattesystem är således irrelevant för bedömningen av om en jämförbar situation föreligger (C-240/10, *Schulz-Delzers och Schulz*). Etableringsfriheten medför således inte någon skyldighet för en medlemsstat att utforma sina skattebestämmelser med hänsyn till en annan medlemsstats skattebestämmelser (C-371/10 *National Grid Indus BV* och C-293/06 *Deutsche Shell*).

Exempel

En i Sverige bosatt och hemmahörande person som äger andelar i ett bolag i annan medlemsstat blir beskattad med 100 i en gränsöverskridande situation, men blir beskattad med endast 50 i en jämförbar rent intern situation, d.v.s. där andelarna är svenska. I en sådan situation har en negativ särbehandling skett.

3.7.3 Föreligger ett hinder?

Om en negativ särbehandling har skett, ska man ta ställning till om den negativa särbehandlingen utgör ett hinder. All särbehandling som kan avskräcka skattskyldiga att företa den gränsöverskridande transaktionen på grund av att den ger ett mindre förmånligt resultat än en jämförbar intern transaktion, anses i princip utgöra ett hinder för den fria rörligheten.

Ett hinder anses emellertid inte föreligga om ett skatteavtal helt neutraliserar den annars ogynnsamma internrättsliga regeln så att denna inte får genomslag (C-170/05, *Denkavit*). Då varje

rättsregel ska prövas för sig hjälper det inte att andra rättsregler verkar i kompenserande riktning för den skattskyldige som har drabbats av ett hinder (C-330/91, Commerzbank).

Ett hinder kan föreligga även i de situationer där det saknas en jämförbar situation. Om en regel bara är relevant i en gränsöverskridande situation kan den utgöra ett hinder för den fria rörligheten trots att någon jämförelse inte kan göras (RÅ 2009 ref. 33 och C-293/06 Shell).

3.7.4 Kan hindret rättfärdigas?

En diskriminerande, eller hindrande, nationell regel kan i vissa fall rättfärdigas. Nästa steg i den EU-rättsliga prövningen är att ta ställning till om – och i så fall på vilken grund – den nationella regeln kan rättfärdigas.

I avsnitt 3.6.1 finns mer information om hur denna prövnings görs och vilka grunder som kan åberopas.

3.7.5 Är det fråga om en missbrukssituation?

Det skyddsintresse som värnas av EU-rätten omfattar inte vissa transaktioner som kan karaktäriseras som kringgående av skattelag eller missbruk av rättigheter. Länder försöker regelmässigt genom lagstiftning att motverka kringgående eller missbruk av skattelag. Skatteverket kan i vissa fall, beroende på vilken transaktion som är ifråga, tillämpa någon skatteflyktsmotverkande bestämmelse (t.ex. CFC-reglerna i 39a kap. IL, ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–e §§ IL eller jämningsreglerna i 18 kap. 11 § IL). Vidare kan Skatteverket göra en framställning om att tillämpa skatteflyktslagen till förvaltningsrätten. En tillämpning av en skatteflyktsmotverkande regel strider inte mot EU-rätten om den skattskyldige kan anses ha missbrukat sin rätt att åberopa en fördragsfrihet.

Därför ska ställning tas till vilken den objektivt jämförbara situationen är och om någon negativ särbehandling över huvud taget har ägt rum i det aktuella fallet. Så är inte fallet om den skatteflyktsmotverkande regeln är avsedd att upprätthålla samma beskattning som hade skett om samtliga parter varit svenska.

För att en skatteflyktsmotverkande regel som ansetts utgöra ett hinder ska anses rättfärdigad, krävs att regeln är proportionell. EU-domstolen har i ett antal avgöranden ansett att en skatteflyktsmotverkande nationell regel är mer ingripande eller betungande än vad som erfordras för att uppnå syftet med regeln (C-196/04 Cadbury Schweppes och C-446/03 Marks & Spencer).

4 Skatteavtal

Se Rättslig vägledning

5 Undvikande av internationell dubbelbeskattning

Se Rättslig vägledning

6 Lagen mot skatteflykt

6.1 Inledning

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, innebär att man under vissa förutsättningar vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit.

Förutsättningarna är följande.

1. Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
2. Den skattskyldige ska direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna.
3. Skatteförmånen ska kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
4. Ett fastställande av underlag 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.
5. Lagen tillämpas av förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket. Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om efterbeskattning eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

6.2 Allmänt

6.2.1 Lagens tillkomst och giltighet

En lag mot skatteflykt infördes på prov med avseende på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1981 (prop. 1980/81:17, SkU 8, SOU 1975:77, Ds B 1978:6.) Lagen, som utvidgades något genom lagändring 1983 (prop. 1982/83:84, SkU 20) gällde rättshandlingar som företogs t.o.m. 1992 (prop. 1985/86:49, SkU 49 och prop. 1987/88:150 bil. 3, SkU 40). 1992 upphävdes lagen (prop. 1992/93:127 s. 24). Lagen har

återinförts och tillämpas på rättshandlingar som företagits den 1 juli 1995 eller senare (prop. 1994/95:209 s. 5, bet. 1994/95:SkU30, rskr. 1994/95:348).

Skatteflyktslagen har därefter reformerats (SFS 1997:777, prop. 1996/97:170, Bet. 1997/98:SkU3 samt SOU 1996:44). Lagen i sin nya lydelse tillämpas på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1998.

1995 års skatteflyktslag ansågs inte tillämplig i ett fall där den grundläggande rättshandlingen, upptagande av lån, vidtagits innan lagen trädde i kraft medan de efterföljande rättshandlingarna, betalning av ränta, vidtagits efter lagens ikraftträdande men på grund av den rättsliga förpliktelse som orsakats av den grundläggande rättshandlingen (RÅ 2007 ref. 84).

6.2.2 Införande av skatteförfarandelagen

SFL trädde i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas avseende slutlig skatt första gången på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. I och med införandet av SFL kommer Skatteverket inte längre att taxera någon till kommunal och statlig inkomstskatt. I stället fastställer Skatteverket underlaget för att ta ut skatt (jfr 56 kap. 3 § SFL). Mot denna bakgrund har följdändringar gjorts i skatteflyktslagen. Begreppet taxering och taxeringsbeslut i skatteflyktslagen har ersatts av begreppet fastställande av underlag i olika böjningsformer (se SFS 2011:1372 och prop. 2010/11:166 s. 250). Lagens målsättning

6.2.3 Lagens målsättning

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 tillämpnings-

område. Det ingår i den rättsliga bedömningen att avgöra om något avtal träffats, om det har en innebörd som motsvarar beteckningen och om det är civilrättsligt giltigt eller inte. Detta får göras med vanliga juridiska tolkningsmetoder, se avsnitt 1.3.9.

Avsikten med lagen är inte att åstadkomma någon utvidgning av det skattepliktiga området. Grundläggande måste alltså vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna (prop. 1980/81:17 s. 15 f., prop. 1982/83:84 s. 11 f. och prop. 1996/97:170 s. 33 f.).

När skatteflyktslagen kom ansågs det tveksamt om lagen kunde användas för att komplettera lagregler som införts för att hindra vissa speciella skatteflyktsförfaranden. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Sjunde stycket KL).

6.2.4 Processuella frågor

Inte vid fastställande av underlaget

Förvaltningsrätten är första instans för prövning av om skatteflyktslagen är tillämplig. Framställning om sådan prövning görs av Skatteverket. Vid handläggning av sådan framställning gäller 67 kap. SFL i tillämpliga delar (4 § första stycket skatteflyktslagen) samt 66 kap. 27, 29–34 §§ SFL.

SKV hade först i Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 1992 ref. 58). Se även RÅ 2000 ref. 54, där den skattskyldige hade överklagat och SKV, 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. Högsta förvaltningsdomstolen avvisade frågan om skatteflyktslagen var tillämplig i ett förhandsbeskedsärende då hela förfarandet inte framgick av ansökan (RÅ 2002 not. 72). Inte heller i RÅ 2007 ref. 52 hade hela förfarandet prövats i förhandsbeskedsärendet. HFD undanröjde därför

nämndens beslut, se även HFD 2012 ref 50. Detta betyder i sin tur att om ett meddelat förhandsbesked är baserat på vissa angivna förutsättningar är förhandsbeskedet inte tillämpligt om ytterligare transaktioner av betydelse vidtagits. Då får en förnyad prövning göras.

Efterbeskattningsfrist

Fristen för att göra en sådan framställning är längre än för vanliga överklaganden från det allmännas sida och sammanfaller med fristen för beslut om efterbeskattningsframtning, d.v.s. normalt inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (4 § andra stycket skatteflyktslagen jämfört med 66 kap. 27, 29–34 §§ SFL. 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 (RÅ 2003 ref. 92, RÅ 1992 ref. 58 och RÅ 2000 ref. 54).

Domstol inte bunden av åberopat lagrum

Beskattningsframtning med stöd av skatteflyktslagen kräver att Skatteverket åberopar lagen inför domstol. Men domstolen är i övrigt inte bunden av en parts uppfattning av tillämpligt lagrum vid bedömningen av hur ett förfarande ska beskattas. Detta tydliggjordes genom HFD 2012 ref. 20 där Högsta förvaltningsdomstolen beskattade den skattskyldige enligt inkomstskattelagen trots att Skatteverket ansett att inkomstskattelagens tillämplighet i aktuellt fall begränsades av skatteavtal och enbart hade yrkat på beskattningsframtning med stöd av skatteflyktslagen.

Genom HFD:s beslut den 20 december 2013 (mål nr 7278-12) klargjordes att om domstol vid sin prövning bedömer att beskattningsframtning ska ske redan med tillämpning av inkomstskattelagen går det emellertid inte att bortse från de bestämmelser om tidsfrister som gäller för inledande av process. Dessa bestämmelser måste enligt Högsta förvaltningsdomstolen få genomslag på ett sådant sätt att Skatteverket måste åberopa att oriktig uppgift föreligger i det fall processen har inletts efter utgången av den ordinarie omprövningstiden (tvåårsfristen).

Anstånd

Det finns numera ingen särskild möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för de fall där tillämpning av skatteflyktslagen är aktuell. I stället kan anstånd medges enligt de allmänna reglerna i 63 kap. 4–5 §§ SFL om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas eller betalning skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstår som oskälig (prop. 2010/11:165 s. 567, se även 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 (63 kap. 8 § SFL).

6.3 Tillämpningsområde

Skatter

Lagen kan tillämpas vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt

Andra skatter, som t.ex. mervärdesskatt, expansionsfondsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.

Avgifter

Egenavgifter påverkas bara indirekt då inkomsten ändras (prop. 1980/81:17 s. 17–18). Detta torde gälla även för den särskilda löneskatten. Det innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig exempelvis när en näringsverksamhet omvandlas till passiv i stället för aktiv, eftersom inkomstskatten är densamma. Att den särskilda löneskatten är lägre än egenavgifterna saknar betydelse.

Skatteflyktslagen och EU-rätten

I RÅ 2007 ref. 52 har Högsta förvaltningsdomstolen gjort ett allmänt uttalande om förhållandet mellan skatteflyktslagen och EU-rätten. Att vissa bestämmelser befunnits oförenliga med EU-rätten hindrar enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte att skatteflyktslagen, om förutsättningarna för tillämpning av lagen föreligger, kan tillämpas i det enskilda fallet. Domstolen skriver bl.a. följande:

”Skatteverkets talan i Regeringsrätten avser enbart fråga 4, d.v.s. om skatteflyktslagen är tillämplig. En tillämpning av den lagen kan inte ge ett resultat som är oförenligt med gemenskapsrätten. Skatteverkets talan bör därför uppfattas som en begäran att Regeringsrätten skall slå fast att gemenskapsrätten inte hindrar att skatteflyktslagen tillämpas på överlåtelsen av aktierna i Z.

Ett syfte med de aktuella bestämmelserna i 53 kap. IL är att skapa förutsättningar för en beskattning av en värdestegring på svenska aktier i vissa situationer där beskattning inte kan ske enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (jfr prop. 1998/99:15 s. 174 f. och SOU 2005:99 s. 203 ff.), ibland modifierad genom skatteavtal. EG-domstolen har uttalat att bestämmelserna i 53 kap. är för långtgående och inte förenliga med EG-fördragets reglering av rätten till fri etablering och fria kapital-

rörelser (C-436/00 X och Y). Detta utesluter inte att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att ingripa mot vad som kan betecknas som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln.”

**Skatteflyktslagen
och skatteavtal**

HFD uttalade i HFD 2012 ref. 20 att utformningen av lag mot skatteflykt inte förhindrar att den tillämpas även på skatteavtal. Det i målet aktuella skatteavtalet, mellan Sverige och Peru, innehöll inte någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. HFD ansåg att det var möjligt att tillämpa lag mot skatteflykt på förfarandet. Frågan om skatteflykt blev dock aldrig prövad i målet.

6.4 Förutsättningar

Se 2 § skatteflyktslagen.

Lagen är uppbyggd på så sätt att vid fastställande av underlaget för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska hänsyn inte tas till en eller flera rättshandlingar om lagens förutsättningar är uppfyllda. Om lagen ska tillämpas eller inte beror bl.a. på i vad mån den skattskyldige medverkat i förfarandet och vilka skäl den skattskyldige haft för sitt handlande. Samma förfarande kan således godkännas för en person men underkännas för en annan. Man måste därför vara försiktig vid tolkningen av rättsfall på området.

6.4.1 Rättshandlingen och den skattskyldiges medverkan

Rättshandlingar kan vara av många olika slag. Att ge koncernbidrag, utge konvertibla skuldebrev, överlåta tillgångar, bilda dotterbolag respektive betala en ränta är t.ex. rättshandlingar (se beträffande sistnämnda rättshandling RÅ 1986 ref. 54 och RÅ 2007 ref. 84).

Den skattskyldige ska ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna direkt eller indirekt.

Det uppställs således inget krav på att den skattskyldige själv ska ha företagit rättshandlingen eller rättshandlingarna. Med indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens 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 och dylikt. Om rättshandlingen före-

tagits 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 det här avseendet.

I RÅ 2000 ref. 21 I hade bolaget träffat ett kommissionärsavtal med ett annat bolag som bedrev den egentliga verksamheten och därigenom medverkat i ett förfarande som innebar att man ändå, trots att verksamheten överlåtits, kunde fortsätta att redovisa vinsterna från den och kvitta mot ett underskott.

I RÅ 2000 ref. 21 II hade bolaget dels gett 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 skatte-

flyktslagen var därför inte tillämplig på honom. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 2002 ref. 24 avser ett fall där utgivande av konvertibla skuldebrev till endast vissa aktieägare försköt äganderätten i ett bolag på sådant sätt att koncernbidrag kunde ges till en annan aktieägare. Såväl det utgivande bolaget som dess moderbolag ansågs ha medverkat i förfarandet.

Se även RÅ 2006 not. 89 där man använt sig av teckningsoptioner i stället för konvertibler.

6.4.2 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 Högsta förvaltningsdomstolen hittills funnit att den skattskyldige erhållit en skatteförmån har han i allmänhet skaffat sig ett avdrag eller ett större underlag för avdrag. 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 och RÅ 1997 ref. 67).

Detsamma gäller när en utgift blir avdragsgill i stället för inte avdragsgill. I RÅ 1986 ref. 54, se avsnitt 6.4.3, ansåg domstolen att B:s rätt till avdrag för räntan var en inte oväsentlig skatteförmån. Även i RÅ 2001 ref. 79 ansågs den skattskyldiges rätt till ränteavdrag vara en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 22 hade en fader sålt en fastighet med reaförlust till sina barns aktiebolag. En skatteförmån ansågs föreligga (jfr numera 44 kap. 24 § IL).

I RÅ 1998 not. 195 gjordes den rörliga räntan på vinstandelsbevis utgivna av ett aktiebolag avdragsgill genom att äganderätten till aktiebolaget formellt lades på en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen.

Kringgående av en avdragsbegränsning är också en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 101 I och II hade de skattskyldiga köpt andelar i utdelningsfonder kort före utdelningen, uppburit denna och sedan omgående sålt andelarna igen med en reaförlust som var ungefär lika stor som utdelningen. Det ansågs att förfarandet kunde innebära en skatteförmån genom s.k. växling av inkomstslag, d.v.s. 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 6.4.3).

Någon skyldighet att höja sin skatt genom att maximera sina inkomster finns inte. Det är exempelvis tillåtet för en privatperson att ge bort egendom. I RÅ 1985 1:51 överlät en person en fastighet till sin hustru, som avsåg att sälja den. Med hänsyn till villkoren bedömdes överlåtelsen till hustrun som gåva. Skatteflyktslagen var då inte tillämplig. Se även RÅ 1984 1:46.

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. Domstolen ansåg inte att en skatteförmån förelåg.

I inkomstslaget näringsverksamhet finns dock regler om uttagsbeskattning (22 kap. IL). Dessa leder till beskattning när egendom ges bort eller räntefria lån lämnas om inga undantag från beskattning medges enligt lag eller rättspraxis. Om ett förfarande innebär att reglerna om uttagsbeskattning inte alls blir tillämpliga kan detta innebära en skatteförmån.

I RÅ 1990 ref. 11 sålde S en fastighet (inkomstslaget kapital) till sitt bolag med en måttlig realisationsvinst. Bolaget sålde sedan fastigheten vidare samma dag till en utomstående till ett

betydligt högre pris. Högsta förvaltningsdomstolens 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 där- efter 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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en skatteförmån fick anses föreligga för bolaget.

I RÅ 2009 not. 201 önskade en koncern behålla underskott som uppstått i XAB även efter att XAB avyttrats externt. YAB, underskottsföretag, lämnade därför koncernbidrag till XAB, underskottsföretag, inför den externa försäljningen av XAB. Koncernbidraget finansierades med ett lån från moderföretaget Z Ltd. Domstolen ansåg, med hänvisning till RÅ 2000 ref. 21 II, att en skatteförmån förelåg.

I RÅ 2010 ref. 51 ägde en fysisk person flera Luxemburg-baserade holdingbolag via en kapitalförsäkring. Ett av holdingbolagen bildade ett AB där han var verksam. När aktierna sedermera avyttrades kom hela köpeskillingen att tillfalla holdingbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen menade att det förelåg en skatteförmån redan då det skapats en möjlighet att förfoga över köpeskillingen utan skattekonsekvenser.

I tre domar från Högsta förvaltningsdomstolen 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 såljs över till en utländsk koncern som ägs av

de fysiska personerna. Man hade i dessa fall lagt in andra svenska bolag mellan sig själv och det bolag som skulle överföras. Försäljningarna gjordes till underpris. Se RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

I det tredje fallet rörde det sig om en kommun som för marknadspris sålde ett dotterbolag till ett eget nyskapat bolag mot ersättning i form av en räntebärande revers. Dotterbolaget lämnade koncernbidrag till sitt nya moderbolag som i sin tur betalade ränta till kommunen som blev skattefri. Vinsten i dotterbolaget blev på så sätt skattefri i den mån den fördes vidare uppåt i koncernen, RÅ 2001 ref. 79. Se även HFD 2012 not. 28 samt RÅ 2007 ref. 85 avseende investmentföretag (se vidare avsnitt 6.4.4).

I RÅ 2002 ref. 24 rörde det sig om en situation där flera företag samverkade genom ett bolag. Genom att det ena ägarföretaget innehade aktier och det andra ägarföretaget konvertibler i samverkansbolaget blev det möjligt för det förstnämnda ägarföretaget att med skattemässig verkan ta emot koncernbidrag från samverkansbolaget. Se även RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65.

Under 2009 har ytterligare två domar avdömts där fråga varit om omstruktureringar.

I RÅ 2009 not. 86 var fråga om en koncernintern överlåtelse av en fastighet till underpris till ett handelsbolag. Handelsbolagsandelarna avyttrades därefter externt för marknadspris. Underprisöverlåtelsen medförde ett nedskrivningsbehov för moderbolaget enligt bestämmelsen i 27 kap. 6 § IL på andelarna i det överlåtande företaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att nedskrivningen, vilken neutraliserade vinsten på handelsbolagsandelarna, utgjorde en skatteförmån.

I RÅ 2009 not. 88 hade fastigheter överlåtits till underpris från X AB till handelsbolag bildat av två utländska koncernföretag. De utländska företagen avyttrade därefter handelsbolagsandelarna för marknadspris till ett systerföretag till X AB, Y AB, och tillika underskottsföretag. Utebliven uttagsbeskattning hos X AB (23 kap. 16, 17 och 26 § IL) ansågs utgöra en skatteförmån.

I HFD 2012 not. 30 ägde ett AB 0,1 % av andelarna i ett HB. Ett cypriotiskt dotterbolag till AB ägde resterande andelar. AB överlät en fastighet till HB för underpris. Samtliga andelar i HB, innehållande fastigheten, kunde därefter avyttras för

marknadsvärdet utan skattekonsekvenser för AB. Enligt HFD medförde förfarandet en väsentlig skatteförmån för AB (se avsnitt 6.4.4).

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 gett 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). I RÅ 2009 not. 171 ansågs inte en skatteförmån föreligga när den så kallade basbeloppsregeln (57 kap. 4 § IL) kunnat utnyttjas två gånger. Däremot ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det förelåg en skatteförmån när kvalificerade andelar via flera interna andelsavyttringar kom att avyttras som icke kvalificerade andelar. Vinsten beskattades enbart i inkomstslaget kapital (RÅ 2009 ref. 31, se även avsnitt 6.4.4). I RÅ 2009 ref. 47 I köptes förutom aktier i ett bolag även ett villkorat aktieägartillskott. Amorteringar på detta beskattades i inkomstslaget kapital i stället för enligt reglerna i 57 kap. IL. Förfarandet var endast betingat av skatteskal. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg ändå att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. I RÅ 2009 ref. 47 II, liknande omständigheter, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet (se avsnitt 6.4.4).

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 på grund av 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 uppräkningsindex enligt dåvarande skatteregler. Mannen fick då ett större utrymme för skogsavdrag än hustrun hade haft. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det inte visat att mannen genom sitt köp av fastigheten från hustrun erhållit någon skatteförmån i den mening som avses i skatteflyktslagen. I detta fall fick således ingen av makarna någon sådan skatteförmån. Jfr även RÅ 1990 ref. 11 ovan.

I RÅ 2006 ref. 45 hade en fysisk person skänkt bort rätten till utdelning på aktier under fem år till en skattefri stiftelse. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig, se även RÅ 2009 ref. 68 beträffande utdelning i fåmansföretag.

När ska förmånen uppkomma?

Skatteförmånen behöver inte uppkomma det år underlaget fastställs. 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 RÅ 2010 ref. 51 hade, genom att avyttra ett fåmansföretag via en kapitalförsäkring, skapats möjlighet att förfoga över upparbetade vinstmedel utan beskattning. I Högsta förvaltningsdomstolens 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. Högsta förvaltningsdomstolen har heller inte krävt någon utredning beträffande frågan om det är sannolikt att förmånen rent faktiskt ska kunna realiseras i framtiden.

Det uttalas i prop. 1996/97:170 s. 45 att det även fortsättningsvis ska krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan komma att ”realiseras”. Som framgår ovan överensstämmer detta inte med Högsta förvaltningsdomstolens synsätt. Med hänsyn till att man redan vid beskattningsårets utgång, utan att avvakta senare händelser, bör kunna ta ställning till fastställandet av underlaget för skatt anser Skatteverket emellertid att Högsta förvaltningsdomstolens 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 inte. Detta har också bekräftats i senare praxis från Högsta förvaltningsdomstolen.

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 företags 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 på grund av avdrags-spärr. Högsta förvaltningsdomstolen 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 samt HFD 2012 not. 28 och RÅ 2002 ref. 24 respektive RÅ 2006 not. 89.

Ett förfarande som det första året ger en skatteförmån kan med tiden visa sig vara ofördelaktigt (prop. 1980/81:17 s. 28). Tillämpningen måste emellertid i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av skatteflyktsklausulen bör inte kunna undvikas genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av de ifrågasatta avtalen. Så bör endast vara möjligt om olägenheterna blir aktuella inom en relativt snar framtid.

Det kan också vara så att ett antal rättshandlingar vidtas ett år och att dessa rättshandlingar sedan ger upphov till skatteförmåner under flera år, t.ex. avdrag för räntebetalningar. Skatteeffekten (skatteförmånen) uppkommer då varje år betalning av ränta görs och skatteflyktslagen får då i förekommande fall tillämpas varje år.

**Hur stor ska
förmånen vara?**

Förmånen skulle vid tolkning av den ursprungliga skatteflyktslagen med ledning av förarbetena till denna, uppgå till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär (prop. 1980/81:17 s. 27 f.). Förändringar i penningvärdet sedan dess beaktades. Departementschefen utgick ifrån att normalt endast fall som rörde betydande belopp togs upp från det allmännas sida (prop. 1980/81:17 s. 33). Äldre praxis får ses mot denna bakgrund.

Sedan 1998 ska förmånen vara "väsentlig", vilket betyder att kraven på förmånens storlek har skärpts. Förändringen har genomförts av bl.a. processekonomiska skäl och det krävs att skatteförmånen uppgår till betydligt större belopp än något tusental kronor. Man bör också fortsättningsvis beakta penningvärdets förändring. Man bör även beakta om förfarandet medför sänkt skatt vid mer än ett års taxering (prop. 1996/97:170 s. 45).

Vid bedömning av skatteförmånens storlek tar man endast hänsyn till de skatter som direkt berörs av klausulen och inte till t.ex. egenavgifter eller rätt till inkomstprövade bidrag.

6.4.3 Övervägande skälet för förfarandet

Med hänsyn till omständigheterna ska det kunna antas att skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet. Observera att enligt den ursprungliga lagen, tillämplig mellan 1981 och 1992, skulle skatteförmånen utgöra det avgörande skälet för förfarandet; från 1 juli 1995 och till och med 1997 skulle skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

**En objektiv
bedömning**

Det avgörande är inte vad den skattskyldige avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det övervägande skälet för förfarandet.

Man bör med andra ord skilja mellan de fall då den skattskyldige får anses ha andra godtagbara skäl än skatteförmånen för sitt handlande och fall då sådana skäl saknas eller där de har mindre betydelse.

I prop. 1982/83:84 s. 21 och 44 samt SkU 1982/83:20 s. 13 uttalades att det krävdes att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Det var på grund av att detta motivuttalande ansågs ha fått alltför stort genomslag i rättspraxis som rekvisitet ändrades till "övervägande skälet" (prop.

1996/97:170 s. 43). Skatteförmånen bör vid en objektiv betraktelse väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (prop. 1996/97:170 s. 44).

Kommersiella skäl

Skatteflyktslagen kan inte tillämpas på transaktioner som företas av rent kommersiella skäl, t.ex. marknadsmässiga eller organisatoriska.

I äldre praxis, som enligt Skatteverkets mening kan vara relevant även fr.o.m. 1998, finns följande rättsfall.

I RÅ 1984 Aa 189 sålde två personer en jordbruksfastighet för att sedan köpa tillbaka bostadshuset. Orsaken uppgavs vara dels att man enligt dåvarande regler fick göra 3 000 kr-avdrag vid realisationsvinstberäkningen, dels att köparen fick alla kostnader och allt besvär med avstyckningen och dessutom möjlighet att avverka skog för att finansiera köpet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1987 ref. 131 skulle två personer sälja sina aktier i ett bolag. Bolaget var förpliktigt 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 köparens synpunkt vore praktiskt lämpligt att säljarna inte hade kvar något engagemang i bolaget. Den eventuella skatteförmånen ansågs därför inte som det huvudsakliga skälet för avståendet. (Observera att man inte tar ställning till om en skatteförmån faktiskt föreligger eller ej.) Se även RÅ 1989 ref. 3.

Benefika skäl

Familjerättsliga överväganden har också betydelse. Det är t.ex. vanligt att föräldrar vidtar rättshandlingar för att gynna sina barn. I två avgöranden (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218, jfr även RÅ 1998 not. 166) avsåg en förälder att köpa en fastighet till marknadspris, sälja den till sina barn till taxeringsvärdet och kvitta realisationsförlusten mot tidigare uppkomna realisationsvinster. (Numera är sådan förlust inte avdragsgill, 44 kap. 24 § IL.) Högsta förvaltningsdomstolen fann att förfarandet innebar en betydande förmögenhetsöverföring till barnen och att skatteförmånen därför inte kunde anses vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Jfr dock RÅ 1990 ref. 22 nedan där skatteflyktslagen var tillämplig.

I RÅ 1985 1:42 betalade två föräldrar sin dotters räntor då hon var i en ekonomisk krissituation och banken inte godtog henne

som ensam betalningsansvarig för lånet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 2006 ref. 45 ansågs skatteflyktslagen inte tillämplig då en fysisk person överlät rätt till framtida utdelning på aktier avseende fem år till en stiftelse där inkomsten blev skattefri. Utgången blev densamma i RR 2009 ref. 68 där en person som gåva överlätit rätt till framtida utdelning på kvalificerade andelar i ett kupongbolag.

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 skatteflyktslagen är tillämplig i de fall lagstiftningen på området inte ändrats.

I RÅ 1984 1:92 hade ägaren till en jordbruksfastighet avlidit. Avsikten var att den efterlevande makan skulle tillskiftas fastigheten och sedan sälja den till sönerna. Dessa skulle då få ett större ingångsvärde för framtida skogsavdrag än om de hade köpt fastigheten av dödsboet direkt. Som orsak till förfarandet angavs att man helt ville kompensera modern för det marknadsmässiga värdet av hennes fastighetsdel. Då detta syfte uppenbarligen kunde uppnås genom mera näraliggande förfaranden ansågs skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1985 Aa 62 avsåg en person att sälja en fastighet till sin fru till underpris och därigenom få en realisationsförlust som han enligt dåvarande regler kunde kvitta mot en tidigare uppkommen realisationsvinst. Han uppgav att transaktionen genomfördes av jämlikhetsskäl då han själv ägde ett annat hus. Skatteförmånen bedömdes emellertid vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1986 ref. 54 hade A för avsikt att sälja en fastighet till sin hustru B. Hon skulle betala genom att ge honom en räntebärande revers. A skulle sedan ge reversen till deras gemensamma barn för att ge dem medel till deras utbildning och uppfostran. Enligt förslaget till köpeavtal skulle emellertid det tilltänkta förfarandet fullföljas bara om B medgavs rätt till avdrag för ränta. Det nämnda syftet kunde också uppnås på ett enklare sätt. Det tilltänkta förfarandet framstod därför som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen för B. Skatteförmånen ansågs därför som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1989 ref. 31 ökades förlusten i ett dotterbolag före försäljning genom att dotterbolaget lämnat ett avdragsgillt koncernbidrag till moderbolaget som samtidigt lämnat dotterbolaget ett aktieägartillskott som täckt förlusten. I målet uppgavs att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka antogs ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget, framstod emellertid som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen för dotterbolaget. Denna skatteförmån ansågs därför ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 6.4.4) var fråga om försäljning av ett moderbolag till vinstbolag i stället för försäljning av vinstbolaget direkt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg med hänsyn till omständigheterna att skatteförmånen kunde antas vara det huvudsakliga skälet.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet med förlust till barnens aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen 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 överlåtelse till barnen. I detta senare rättsfall har man lagt in ett aktiebolag som köpare mellan fadern och barnen och därmed avsett att kringgå det efter tidigare rättsfall införda förbudet mot avdrag för reaförlusten vid försäljning direkt till barnen.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 6.4.2, växling av inkomstslag med hjälp av andelar i utdelningsfonder) ansåg Högsta förvaltningsdomstolen med hänsyn till omständigheterna att skatte-

förmånen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Domstolen 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.

I RÅ 2010 ref. 51 hävdade den skattskyldige att skälet till att äga AB via ett utländskt holdingbolag som i sin tur utgjorde tillgång i en utländsk kapitalförsäkring var att etablera verksamhet inom EU. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att ägarstrukturen framstod som praktiskt taget meningslös bortsett från skatteeffekten.

Se även fallen, RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2002 ref. 24, 2006 not. 89, RÅ 2007 not. 65, RÅ 2007 ref. 85, RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 I och RÅ 2009 not. 201 (avsnitt 6.4.4).

Bevisbördan

Eftersom det är den skattskyldige som bäst känner till skälen för sitt handlande ankommer det på honom att göra sannolikt att han haft andra godtagbara skäl för sitt agerande än skatteförmånen.

6.4.4 Lagstiftningens syfte

En sista förutsättning för skatteflyktslagens tillämpning är att ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 38 ff.; angående äldre rätt se prop. 1980/81:17 s. 25 f. och prop. 1982/83:84 s. 19 f.).

Reglernas syfte

En tillämpning av skatteflyktslagen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte, såsom det har kommit till uttryck genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning.

Bedömningen av lagstiftarens intentioner ska således i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom de har kommit till uttryck i lagtext. Även efter 1998 års lagändring ska ledning emellertid kunna hämtas ur lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

Nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut ska enligt de ursprungliga förarbetena inte läggas till grund för bedömningen (prop. 1980/81:17 s. 26).

Kringgående

Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av motiven för de olika reglerna avgöra om ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens syfte. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället ska tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt.

I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen ska göras med ledning av syftet för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka som bör ha försteg i den aktuella situationen.

När den skattskyldige t.ex. utnyttjat en avdragsregel är det syftet med denna som ska beaktas. Inte sällan måste man också beakta syftet med andra bestämmelser, t.ex. sådana som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Om den skattskyldige försöker kringgå en stopplagstiftning ska syftet med denna således beaktas.

Oklarhet

Det kan ibland vara svårt att klarlägga vad som ska anses stå i överensstämmelse med eller strida mot lagstiftningens syfte. Skattereglerna bildar inte alltid ett enhetligt mönster. De transaktioner som kan föranleda tillämpning av skatteflyktsklausulen är ofta av komplicerad natur. Trots sådana komplikationer torde det oftast vara möjligt att efter en analys fastställa vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens syfte. Går det inte att ge ett entydigt svar på denna fråga är förutsättningarna för att underkänna den skattskyldiges förfarande inte uppfyllda. Oklarhet beträffande lagstiftningens syfte måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan (prop. 1980/81:17 s. 26).

Före lagändringen 1983 krävdes att förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen. Ordet ”klart” togs sedan bort med hänvisning till att det framgår av rekvisitets innehåll i övrigt att det är en förutsättning att man kan utröna vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder.

1998 års lagändring

I 1983 års lagstiftning uttrycktes ifrågavarande rekvisit med det allmänna uttrycket ”strida mot lagstiftningens grunder” medan den närmare innebörden belystes i lagmotiven. Genom 1998 års lagstiftning, som nu gäller, uttrycks rekvisitet med orden ”strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet”. Ett syfte med ändringen är att rekvisitets innebörd så långt möjligt ska framgå direkt av lagtexten (prop. 1996/97:170 s. 39). Ett annat syfte är att lagstiftningens allmänna principer i högre utsträckning ska beaktas vid prövningen och att detta ska framgå direkt av lagtexten (prop. 1996/97:170 s. 39). Dessa allmänna principer ansåg regeringen

böra betecknas "lagstiftningens syfte" och när det gäller att bestämma innebörden av "lagstiftningens syfte" bör detta ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 39). Genom dessa uttryck framhävs att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte. Regeringen framhåller dock att även om omarbetningen och utbyggnaden av lagtexten bl.a. innebär att lagmotivens betydelse vid prövningen tonas ned avses självfallet – liksom vid sedvanlig lagtolkning – att vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem ledning bör kunna hämtas från lagmotiven (prop. 1996/97 s. 40). De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som ska vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Som exempel på att en regel kringgås kan nämnas fall då det finns en regel om avdragsförbud för en viss kostnad men avdrag trots detta uppnås genom ett kringgåendeförfarande (prop. 1996/97:170 s. 39 och 40).

Den ändring av rekvisitet som genomfördes med verkan fr.o.m. den 1 januari 1998 torde inte innebära någon avgörande ändring i sak.

Rättsfall

Följande rättsfall avser den äldre lydelsen av skatteflyktslagen.

Rekvisitet uppfyllt

I ovannämnda RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 6.4.3) ansågs förfarandet inte förenligt med grunderna för dåvarande 22 § anv. p. 8 KL.

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 6.4.3) 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. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 6.4.3) ansåg domstolen 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 6.4.3) fann domstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen fann att en taxering på grundval av förfarandet således skulle strida mot grunderna för lagstiftningen.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet till sina barns aktiebolag med förlust. Domstolen 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 6.4.2) ansåg domstolen att en taxering på grundval av förfarandet stred mot grunderna för bestämmelsen i dåvarande 10 § 3 mom. SIL om avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla och grunderna för bestämmelsen i dåvarande 38 § anv. p. 10 KL om avkastningsfonder som införts för att förhindra att de används för växlingsförfaranden. I det aktuella fallet hade utdelningsfonder i stället för avkastningsfonder använts.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Förfarandet ansågs strida mot grunderna för lättnadsreglerna för utdelning i 3 § SIL.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1998 not. 195 avsåg ett aktiebolag att ge ut ett vinstandelslån med rörlig ränta på allmänna marknaden. Rätt till avdrag för räntan förelåg då enligt bestämmelserna i 2 § 9 mom. tredje stycket SIL då innehavarna av vinstandelsbevisen formellt inte skulle vara aktieägare i bolaget. Eftersom innehavarna av skuldebrevens 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Domstolen 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 RÅ 1989 ref. 31, strida mot syftet med lagstiftningen om koncernbidrag, jfr även RÅ 2009 not. 201.

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 aktieäggande företaget och samverkansbolaget inte framstod som en enda skattskyldig utan verksamheten hade även i fortsättningen karaktär av samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Någon reell ägarförändring var inte heller åsyftad. En taxering på grundval av förfarandet skulle därför strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Jfr även RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 (där bl.a. utdelning skulle ges efter röstetal och inte ägotal).

I RÅ 2009 ref. 31 hade två makar genom upprepade interna aktieöverlåtelser av kvalificerade andelar kringgått reglerna om tjänstebeskattnings i 57 kap. 12 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen fann att förfarandet utgjorde ett av lagstiftaren inte accepterat kringgående av reglerna om beskattning av fåmansföretag. Huvudfrågan var om förfarandet var känt av lagstiftaren utan att lagändring skett och att lagen mot skatteflykt

därför inte skulle kunna åberopas. Domstolen fann emellertid att lagen kunde tillämpas.

I RÅ 2009 ref. 47 II bedömdes om en återbetalning av en förvärvad rätt till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott, riktat mot ett indirekt ägt bolag, utgjorde ett kringgående av reglerna i 57 kap. IL. Omständigheterna var följande. En fysisk person, I, ägde samtliga andelar i I. SA, moderföretag i en koncern. Koncernen förvärvade ett tomt företag, X AB. I. förvärvade därefter rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott. Villkoret gällde mot X AB. Betalningarna, i anledning av villkoret, från X AB till I. bestreds av X AB med mottagna koncernbidrag.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade följande. I. har varit verksam i koncernen på sådant sätt att utdelning från I. SA omfattas av bestämmelserna i 57 kap. Det av I. förvärvade anspråket på återbetalning av tillskott hade ett värde för I. endast på grund av hans inflytande över koncernen. Skälet till förfarandet är endast att ge I. möjlighet att kunna lyfta medel ur koncernen till beskattning i inkomstslaget kapital. Domstolen fann att förfarandet stred mot lagstiftningens grunder. Se motsatt utgång i RÅ 2009 ref. 47 I nedan.

HFD har i tre notisfall prövat lag mot skatteflykt när det varit fråga om underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL.

I RÅ 2009 not. 86 förvärvade ABX som bedrev fastighetsrörelse samtliga andelar i ett företag som bedrev fastighetsförvaltning, AB Y. Andelarna i AB Y kom därigenom att utgöra lager hos AB X (27 kap. 6 § IL). AB X och AB Y bildade ett handelsbolag, där AB X ägde 99 % och AB Y 1 %, till vilket AB Y:s fastigheter överfördes för underpris. Samtliga handelsbolagsandelar avyttrades därefter externt för marknadsvärdet. På grund av underprisöverlåtelserna av fastigheterna från AB Y uppstod ett nedskrivningsbehov hos AB X på andelarna i AB Y (RÅ 2003 ref. 11). Nedskrivningen neutraliserade avyttringsvinsten på handelsbolagsandelarna hos AB X. HFD vägrade AB X avdrag för nedskrivningen och motiverade det med att underprisreglerna är utformade på sådant sätt att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma, se även utgången i RÅ 2009 not. 88 samt HFD 2012 not. 30.

I RÅ 2009 not. 88 ägdes en koncern av ett utländskt moderföretag. Moderföretaget bildade två nya utländska dotterföretag. Dotterföretagen bildade i sin tur ett svenskt handels-

bolag. Därefter avyttrade ett koncernföretag, X AB, fastigheter till handelsbolaget för underpris. Handelsbolagsandelarna avyttrades därefter av de utländska företagen till ett svenskt systerföretag till X AB, F AB, för marknadsvärdet. F AB var ett underskottsföretag med koncernbidragsspärrade underskott. Inkomsterna från de till underpris överförda fastigheterna till HB kunde därigenom till 99,9 % tillföras F AB. Detta innebar att överskotten från HB kunde kvittas mot F AB:s koncernbidragsspärrade underskott. För det fall F AB varit ägare till handelsbolaget när fastigheterna överläts för underpris till handelsbolaget hade det inneburit uttagsbeskattning av X AB (23 kap. 26 § IL). Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg att förfarandet endast utgjorde en meningslös omväg för att undvika uttagsbeskattning. ”Ett sådant förfarande får anses strida mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelser, som är utformade så att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma genom en sådan överlåtelse.”

I HFD 2012 not. 30 ägde ett AB 0,1 % av andelarna i ett HB. Ett cypriotiskt dotterbolag ägde resterande andelar. AB överförde till underpris en fastighet till HB varefter samtliga andelar i HB avyttrades för marknadsvärdet. AB beskattades endast för 0,1 % av vinsten. På Cypern effektuerades ingen beskattning vid det cypriotiska bolagets andelsavyttring. HFD anförde att huvudregeln vid en underprisöverlåtelse är uttagsbeskattning och att reglerna om underprisöverlåtelser utgör undantag. Reglerna är dock inte utformade så att en definitiv skattelättnad ska uppstå. HFD ansåg att AB skulle beskattas som om fastigheten avyttrats för marknadsvärdet till HB.

I RÅ 2010 ref. 51 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att den skattskyldige genom att förlägga ägandet av ett AB inom ramen för en kapitalförsäkring skapat möjlighet att ta ut den upparbetade vinsten i AB skattefritt. Kapitalvinst eller utdelning på kvalificerade andelar skulle vid den aktuella taxeringen beskattas enligt 3:12-reglerna. Förfarandet innebar ett kringgående av 3:12-reglerna. Att beskattning enligt 3:12-reglerna uteblev stred enligt domstolen mot lagstiftningens syfte.

**Rekvisitet
inte uppfyllt**

I andra fall har rekvisitet inte varit uppfyllt. Beträffande den äldre lydelsen finns följande rättsfall där man funnit att rekvisitet inte varit uppfyllt.

RÅ 1983 1:35 gällde en person som drev handel med fastigheter dels privat, dels genom ett aktiebolag. Han sålde samtliga

egna fastigheter till bolaget för underpris och sålde sedan aktierna i bolaget till utomstående för marknadspris och begärde förhandsbesked om avyttringen av aktierna skulle beskattas som realisationsvinst. Domstolen 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. Domstolen ansåg att med hänsyn till bestämmelsen om avdrag för förskottsräntor i 41 § tredje stycket 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 § första stycket FAL ansågs ej tillämpliga. 9 § andra stycket FAL infördes först senare. Domstolen 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. Domstolen 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 Domstolen ansåg att förfarandet

stred mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna eller någon annan bestämmelse.

I RÅ 1990 not. 500 överfördes en pensionsförsäkring mellan makar genom bodelning under bestående äktenskap. Efter en eventuell skilsmässa och reglering av underhållsskyldigheten skulle skattskyldigheten åvila den nye ägaren till försäkringen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen 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. Domstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen. Domstolens motivering belyser emellertid frågan ändå.

I RÅ 1994 ref. 56 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen 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.) Domstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen att det inte stred mot lagstiftningens grunder att utnyttja den dubbla avdragsrätt för förluster i handelsbolag som fanns vid 1988 års taxering, eftersom denna grundade sig på en lagtolkning som gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka ansetts motsvara gällande rätt.

I RÅ 1995 ref. 84 förvärvades aktier för ett högt pris. Kort därefter emitterades konvertibler med sådana villkor att värdet på aktierna sjönk. Sedan såldes aktierna med reaförlust. Domstolen fann att bestämmelsen om att anskaffningsvärdet för en företrädesrätt till teckning av konvertibler skulle vara 0 kr infördes av förenklingsskäl och att lagstiftaren var väl medveten om möjligheterna till skatteplanering. Förfarandet kunde därför inte anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1999 not. 153 skulle ett bolag i en svensk koncern överlåta vissa verksamheter till andra svenska koncernbolag som ägdes av ett nederländskt bolag. Varken Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig utan närmare motivering. Skatterättsnämnden säger emellertid i sin motivering till att uttagsbeskattning inte skulle ske att det var en konsekvens av skattereglerna att det nederländska bolaget kan avyttra sina aktier i sina svenska dotterbolag utan reavinstbeskattning och att detta inte kunde anses medföra en otillbörlig skatteförmån. Av samma skäl torde förfarandet inte ha stridit mot syftet med någon lagstiftning.

I RÅ 2001 ref. 12 hade ett fåmansbolag gett ut konvertibler i utländsk valuta vilket innebar att reglerna i 3 § 12 mom. SIL om beskattning av del av vinsten på aktierna i tjänst inte blev tillämpliga. Bestämmelserna omfattade nämligen då bara sådana instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL och där ingick visserligen konvertibler i svenska kronor men inte konvertibler i utländsk valuta. Varken Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att förfarandet stred mot syftet med lagstiftningen. Se numera 57 kap. 2 § andra stycket IL.

I RÅ 2001 ref. 79 avsåg en kommun att till marknadspris överlåta ett dotterbolag till ett eget helägt nybildat bolag mot revers. Kapitalvinsten vid överlåtelsen och intäktsröntan beskattas inte då kommuner är skattebefriade subjekt. Det nybildade bolaget avsåg att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från dotterbolaget. Kommunen avsåg att lämna aktieägartillskott till det nybildade bolaget med 72 % av koncernbidragen minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direktägarande. Det nya bolaget avsåg att lämna det erhållna aktieägartillskottet vidare som aktieägartillskott till dotterbolaget.

Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då skatteeffekten väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Högsta förvaltningsdomstolen var av samma mening. Även i HFD 2012 not. 28 fann domstolen att skatteeffekten hade ett direkt samband med en kommuns skattefrihet. Jfr med RÅ 2007 ref. 85 som refereras nedan.

I RÅ 2001 ref. 66 och i RÅ 2001 not. 188 har Högsta förvaltningsdomstolen 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 överlåtelseerna 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. Domstolen gjorde samma bedömning.

I RÅ 2004 ref. 80 ansågs ett aktiebolag vara dotterföretag till två olika bolag vid tillämpningen av regeln om löneunderlag i 43 kap. 12 § IL. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig.

I RÅ 2006 ref. 45 ansågs skatteflyktslagen inte tillämplig på ett fall där en fysisk person avsåg att överlåta rätten till framtida utdelning på aktier avseende fem år till en stiftelse där inkomsten var skattefri.

I RÅ 2007 ref. 85, var förhållandena följande. Ett investmentföretag överlät samtliga aktier i tre rörelsedrivande dotterbolag till ett annat dotterbolag. Köpen finansierades med från investmentföretaget mottagna aktieägartillskott som sedermera omvandlades till lån. De räntebetalningar som sedan gjordes från köparbolaget till investmentföretaget finansierades med koncernbidrag från de koncerninternt förvärvade dotterbolagen. Investmentföretaget i sin tur kvittade bort räntetäkterna mot avdragsgill utdelning. Genom detta förfarande uppnåddes den effekten att de vinster som upparbetats inom koncernens rörelsedrivande dotterbolag, såvitt avser aktuella belopp, undgick beskattning (avser första ledet i dubbel-

beskattningen av aktiebolagens vinster). Beskattning kunde, när så var aktuellt, bara ske hos mottagarna av utdelningen (andra ledet). Med hänvisning till RÅ 2001 ref. 79 ansåg domstolen att avdrag för räntebetalningarna inte kunde vägras eftersom en taxering på grundval av förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.

I RÅ 2009 ref. 47 I hade en fysisk person, P, dels förvärvat 50 % av andelarna i ett företag, dels förvärvat en fordran på bolaget om nominellt 8 368 622 kr. Fordran förvärvades för sitt marknadsvärde, 87 500 kr. Fordran omvandlades därefter till ett villkorat aktieägartillskott. Andelarna utgjorde kvalificerade andelar i P:s hand som var verksam i företaget. P beskattades endast i inkomstslaget kapital för återbetalningarna av fordran.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att praxis om återbetalning av villkorade aktieägartillskott var känd för lagstiftaren som inte åtgärdat problemet. Det aktuella förfarandet kunde därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Högsta förvaltningsdomstolen kom till motsatt utgång i RÅ 2009 ref. 47 II, se ovan.

I RÅ 2010 not. 34 var fråga om en fysisk person, A, som ägde en koncern där moderbolaget, XAB, utgjorde lagerandelar för A på grund av att A var verksam i ett av dotterbolagen som bedrev byggnadsrörelse, 27 kap. 6 § IL. A avsåg att överlåta XAB för underpris till NYAB. Andelarna i XAB kom därigenom att bli kapitaltillgångar för NYAB. En sådan överlåtelse skulle medföra uttagsbeskattning för A. Lag mot skatteflykt var inte tillämpligt på förfarandet.

I HFD 2012 ref. 6 prövades ett fall där en intern skuld som uppstått vid ett internt andelsförvärv, från en kommun, växlats mot en extern skuld. Den interna skuldsättningen kom därefter att avse ett inkråmsförvärv. Räntebetalningarna på den interna skulden träffades därför inte av 24 kap. 10 a–10 e §§ IL. HFD ansåg inte att skatteflyktslagen var tillämplig då förfarandet inte stred mot syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna.

I HFD 2012 ref 58 bedömdes en underpristransaktion. HFD ansåg att en väsentlig skatteförmån förelåg men att förfarandet var en direkt följd av utformningen av 23 kap. och förfarandet kunde därför inte anses strida mot syftet med bestämmelserna.

6.5 Konsekvenser

Konsekvenserna av att lagen tillämpas på ett förfarande framgår av 3 §.

3 §

Om 2 § tillämpas ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Fastställande av underlag måste således bestämmas på olika sätt beroende på vilket slag av skatteflyktstransaktion det är fråga om.

Som huvudregel gäller att fastställande av underlag ska bestämmas som om rättshandlingen inte företagits.

Om förfarandet innebär en omväg kring det närmast till hands liggande förfarandet ska fastställande av underlag ske som om den skattskyldige valt detta förfarande i stället.

Om tillämpningen av dessa regler skulle leda till ett oskäligt resultat ska fastställande av underlag bestämmas till skäligt belopp på samma sätt som vid skönsbeskattning.

En rättvis
beskattning

Av prop. 1980/81:17 s. 31 f. framgår att en grundläggande tanke bakom lagen har varit att man med stöd av skatteflyktsklausulen ska kunna åstadkomma en rättvis beskattning. Meningen har alltså inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett normalt handlande.

Det kan emellertid vara nödvändigt att beakta även andra omständigheter än den beskattning som skulle följa på det normala förfarandet. Den skattskyldige kan t.ex. ha ådragit sig civilrättsliga förpliktelser som påverkar hans situation. Likaså kan det finnas skäl att beakta medkontrahentens skattesituation. En skälighetsprövning måste därför kunna ske då ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som rimligt. Detsamma gäller då den skattskyldige själv kan sägas bli dubbelt beskattad. Jämkning bör däremot inte ske i sådana fall där medkontrahentens beskattning i det berörda fallet är oviss eller ligger långt fram i tiden.

Skatteverket har i skrivelse 2007-06-14, dnr 131 402279-07/111 bedömt konsekvenserna för mottagaren vid fastställande av dennas underlag för inkomstskatt när avdrag för koncernbidrag har vägrats med stöd av lagen mot skatteflykt. Enligt Skatteverkets bedömning ska mottagaren av bidraget i sådant fall inte ta upp bidraget på den grunden att bidraget utgör ett koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Om bidraget ska beskattas på någon annan grund får prövas från fall till fall.

En ändring av det fastställa underlaget för den skattskyldige ett år kan komma att påverka de underlag som i framtiden kommer att fastställas. Har en transaktion underkänts bortser man således ifrån den även när underlag för skatt fastställs avseende senare beskattningsår.

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 fastställande av underlag – eller enligt dåvarande terminologi, taxeringen – i sista hand bestämmas till skäligt belopp.)

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 6.4.3) medgavs inte avdrag för förlusten.

I RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 6.4.3) bestämde Högsta förvaltningsdomstolen underlaget för skogsavdrag som om fastigheten köpts från dödsboet. Vidare beräknades moderns realisationsvinst på grund av försäljningen som om hon hade sålt bara hälften av fastigheten och sönerna förvärvat den andra hälften genom arv. Domstolen har således med stöd av skatteflyktslagen vid taxeringen av en medkontrahent (d.v.s. en annan än den som erhåller skatteförmånen) ansett att en realisationsvinst vid försäljning av en hel fastighet skulle beräknas som om endast halva fastigheten sålts.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 6.4.3) fann domstolen 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 6.4.3) vägrades avdrag för koncernbidraget.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 6.4.4) fann domstolen 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 6.4.2) fann domstolen 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 domstolen 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 överläts till en industriell köpare (se avsnitt 6.4.4).

I RÅ 2002 ref. 24 (se avsnitt 6.4.4) ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att ägarföretaget som innehade aktier inte skulle ses som sådant moderföretag som avses i reglerna om koncernbidrag i 35 kap. 2 § IL. I de likartade fallen RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 blev utgången densamma. I RÅ 2009 ref. 47 II ansåg domstolen att I. skulle taxeras som om han erhållit en utdelning från I. SA och inte som amortering av ett villkorat aktieägartillskott från X AB.

I RÅ 2009 not. 88 menade domstolen att XAB skulle taxeras som om att YAB redan ägde HB när XAB överlät fastigheter för underpris till HB vilket innebär att uttagsbeskattning av X AB skulle ske (23 kap. 26 §).

I RÅ 2009 not. 201 ansåg domstolen att av Y AB, underskottsföretag, lämnat koncernbidrag till X AB, underskottsföretag, inte skulle beaktas till den del det medförde att underskott uppstod hos Y AB.

I RÅ 2010 ref. 51 skulle beskattning ske som om den fysiska personen själv ägt och sålt aktierna i fåmansaktiebolaget enligt de då gällande 3:12 reglerna, numer enligt 56 och 57 kap. IL.

I HFD 2012 not. 30 beskattades ett AB som till underpris avyttrat en fastighet till HB vari man ägde 0,1 % som om avyttringen skett till marknadspris.

Rättsfall	Inkomstslag	Skatte- förmån	Huvud- sakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ 1983 1:35*	Rörelse, alt. tillf.- förv.	-	-	Nej
RÅ 1984 1:46	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1984 1:92	Jordbruk	Ja	Ja	Ja
RÅ 1984 Aa 189	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:13	Jordbruk	Nej	-	-
RÅ 1985 1:25	Kapital	-	-	Nej
RÅ 1985 1:42	Kapital	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:51	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1985 1:68	Kapital	Nej	-	-
RÅ 1985 1:69	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 Aa 62	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1985 Aa 218	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1986 ref. 54	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1987 ref. 131	Tillf. förv.	-	Nej	-
RÅ 1988 not. 159	Förlustavdrag	-	-	Nej
RÅ 1989 ref. 3	Rörelse	-	-	-
RÅ 1989 ref. 31	Rörelse	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 ref. 83	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 not. 66	Rörelse	-	-	Nej
RÅ 1990 ref. 11	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1990 ref. 22	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 ref. 101	Kapital/tillf.förv.	Ja	Ja	Ja
I, II				
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				
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	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1999 not. 153	Näringsv.	-	-	Nej
RÅ 2000 ref. 21 I	Näringsv.	Ja	Ja	Ja

Rättsfall	Inkomstslag	Skatte- förmån	Huvud- sakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ 2000 ref. 21 II	Näringsv.	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	Näringsv.	Ja	Ja	Nej
RÅ 2002 ref. 24	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2002 not. 72	Processuell fråga	-	-	.
RÅ 2002 not. 133	Näringsv.	Nej	-	-
RÅ 2003 ref. 92	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2003 not. 90	Näringsv.	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 80	Näring/Kapital	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 87	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2005 ref. 3	Näringsv.	-	-	-
RÅ 2006 ref. 45	Kapital	-	-	-
RÅ 2006 not. 89	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2007 ref. 52	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2007 not. 65	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2007 ref. 84	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2007 ref. 85	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 31	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 47 I	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Nej
RÅ 2009 ref. 47 II	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 68	Kapital/tjänst	-	-	Nej
RÅ 2009 ref. 85	Kapital/Näring	-	-	Nej
RÅ 2009 not. 86	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 88	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 171	Kapital/Tjänst	-	-	Nej
RÅ 2009 not. 201	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2010 ref. 51	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Ja
RÅ 2010 not. 34	Näringsv.	-	-	Nej
HFD 2012 ref. 6	Näringsv.	Ja	Ja	Nej
HFD 2012 ref. 20	Kapital	Ej prövat	Ej prövat	Ej prövat
HFD 2012 ref. 50	Näringsv. Processuell fråga	-	-	-
HFD 2012 ref. 58	Näringsv.	Ja	Ja	Nej
HFD 2012 not. 9	Kapital	Ja	Ja	Nej
HFD 2012 not. 28	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
HFD 2012 not. 30	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
HFD 20 dec. 2013 (mål nr, 7278-12)	Processuell fråga	-	-	-

7 Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt

7.1 Inledning

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

7.2 Fysiska personers skatter

7.2.1 Kommunal och statlig inkomstskatt m.m.

Enligt 1 kap. 3 § första stycket IL ska fysiska personer betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet (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 (1 kap. 4 § IL).

Med hemortskommun avses den kommun där den skattskyldige var folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret. För beskattningsår 2013 är det således den skattskyldiges bosättning den 1 november 2012 som avgör vilken som är den skattskyldiges hemortskommun. Om den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av beskattningsåret, men inte skulle ha varit folkbokförd här den 1 november föregående år avses med hemortskommun den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats. För den som är obegränsat skatt-

skyldig på grund av väsentlig anknytning till Sverige enligt 3 kap. 3 § första stycket IL är hemortskommunen den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före beskattningsåret (65 kap. 3 § andra stycket, jfr 3 kap. 10 § SFL).

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 § tredje stycket IL).

Fysisk person som är begränsat skattskyldig

Begränsat skattskyldig är en person som inte är obegränsat skattskyldig, d.v.s. 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 från en fastighet i Sverige, se 3 kap. 18-19 a § IL.

En fysisk person som endast var begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret ska betala kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål. Denna uppgår till 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten (1 kap. 4 § IL respektive 5 kap. 4 § första stycket IL).

För den som är begränsat skattskyldig men som begärt att bli beskattad för inkomst av tjänst enligt IL:s regler i stället för enligt SINK (se 3 kap. 18 § första stycket 1 IL) är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret (65 kap. 4 § andra stycket 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 också begränsat skattskyldiga. Detta gäller bara den som inte är svensk medborgare och som dessutom var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal (3 kap. 17 § 2 IL).

Av 1 kap. 4 § tredje stycket IL följer emellertid att dessa personer på sådan inkomst de är skattskyldiga för ska betala kommunal inkomstskatt till hemortskommunen m.m.

**Beskattningsbara
och fastställda
förvärvsinkomsten**

7.2.2 Skatteunderlaget

7.2.2.1 Skatt på förvärvsinkomster

Underlaget för beräkningen av fysiska personers skatt på förvärvsinkomster, d.v.s. på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, utgörs av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

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

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

7.2.2.2 Skatt på kapitalinkomsten

Underlaget för fysiska personers skatt på kapitalinkomster är överskottet i inkomstlagen kapital (1 kap. 6 § IL). Den statliga inkomstskatten på detta överskott uppgår till 30 % (65 kap. 7 § IL).

7.2.3 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas finns i 65 kap. IL.

Bestämmelser om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift, sjöinkomst, arbetsinkomst, husarbete och gåva finns i 67 kap. IL.

Bestämmelser om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift finns i en särskild lag, lag (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsskatt.

Bestämmelser om beräkningen av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap. IL, se avsnitt 17.

**Beskattningsbar
inkomst**

7.3 Juridiska personers skatt

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 den fastställda som beskattningsbara inkomsten 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 enligt 7 kap. 7 § första stycket IL minskas skatten med grundavdrag på 15 000 kr (63 kap. 11 § IL). Det belopp som återstår utgör den beskattningsbara inkomsten för dessa juridiska personer.

8 Definitioner och förklaringar

8.1 Inledning

I 2 kap. 1 § IL 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 eller 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.

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

8.2 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Om en utländsk stat under ett år blir medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vid någon annan tidpunkt än vid ingången av ett beskattningsår ska staten vid tillämpning av bestämmelserna i IL anses som medlem under hela beskattningsåret (2 kap. 2 a § IL).

8.3 Begreppet juridiska personer

Uttrycket juridiska personer används på i huvudsak samma sätt som i civilrätten. Begreppet definieras i 2 kap. 3 § IL.

Vissa juridiska personer beskattas inte själva. I stället beskattas delägarna. Detta gäller handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (5 kap. IL), utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (39 a kap. IL), EEIG (2 kap. 3 § tredje stycket IL) och sådana juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än mark-samfälligheter eller regleringssamfälligheter som är särskilda taxeringsenheter (6 kap. 6 § IL).

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

Svenska värdepappersfonder och specialfonder (tidigare investeringsfonder) behandlas sedan 1974 skattemässigt som juridiska personer trots att de inte utgör juridiska personer (SOU 1969:16, prop. 1974:181, SkU 1974:64, SFS 1974:995). Bestämmelsen finns nu i 2 kap. 3 § andra stycket IL. Bestämmelser om skattskyldighet och beskattning för värdepappersfonder och specialfonder finns i 6 kap. 3 och 5 §§ IL. Fonderna är inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden.

Utländska värdepappersfonder och specialfonder är begränsat skattskyldiga och i likhet med svenska fonder är de inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. (6 kap. 10 a och 13 §§ IL).

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

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

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

8.4 Aktiebolag

Europabolag räknas som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Försäkringsaktiebolag behandlas som ett vanligt aktiebolag om inte annat är föreskrivet, exempelvis i försäkringsrörelselagen (prop. 2010/11:18 s.2).

8.5 Kreditinstitut

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

8.6 Ekonomisk förening

Europakooperativ, europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) och försäkringsföreningar räknas som ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b § IL).

8.7 Svensk koncern

Med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 § IL). 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. I svenska koncerner kan även ingå utländska företag och utländska underkoncerner. Se vidare avsnitt 46 om utländsk juridisk person.

8.8 Utländskt bolag

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

Vad som avses med en utländsk juridisk person framgår av avsnitt 46.2. Mer information om utländskt bolag finns i avsnitt 46.3.

8.9 Fastighet

8.9.1 Civilrättslig definition

Den civilrättsliga definitionen av fastighet framgår av första kapitlet jordabalken (JB). Av 1 § framgår att fast egendom är

	jord som är indelad i fastigheter. Till fastighet hör allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör.
Ägarlägenhet	Av 1 a § JB framgår att även en ägarlägenhetsfastighet är en fastighet. Det är en tredimensionell fastighet, som är avsedd att rymma endast en enda bostadslägenhet. Enskilda lägenheter kan alltså innehas med direkt äganderätt och lägenheterna utgör tredimensionella fastigheter av särskilt slag, ägarlägenhetsfastigheter.
Allmänna fastighetstillbehör	Allmänna fastighetstillbehör är t.ex. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk (2 kap. 1 § JB).
Byggnadstillbehör	Tillbehör som anges i 2 kap. 2 § JB räknas som fastighet, om de tillhör byggnadens ägare. Här avses 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, värmskåp, 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 (2 kap. 2 § första och andra stycket JB). Reservdel och dubblett till de uppräknade föremålen hör inte till byggnaden (2 kap. 2 § tredje stycket JB).
Industritillbehör	Till fastighet som helt eller delvis utgör industribyggnad hör dessutom maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att huvudsakligen användas i verksamheten på fastigheten (2 kap. 3 § JB). Sådan egendom hör inte till fastigheten, om ägaren har förklarat detta och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. JB.

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 aldrig till fastigheten.

I motsats till allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör ingår inte värdet av industritillbehör i taxeringsvärdet.

Gränsdragningsproblem

Beträffande gränsdragningen mellan byggnadstillbehör och industritillbehör har Skatteverket lämnat anvisningar som finns intagna i Handledning för fastighetstaxering 2011 (SKV 358), avsnitt 1.2.

Det kan påpekas att hänvisningen till jordabalkens bestämmelser inte innebär att tillbehören 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).

8.9.2 Skatterättslig definition

Det civilrättsliga fastighetsbegreppet ska i princip tillämpas inom skatterätten. Utöver detta omfattar det skatterättsliga fastighetsbegreppet

- byggnad på annans mark (s.k. ”byggnad på ofri grund”). Hit hör t.ex. sommarstugor som har uppförts på arrenderad eller hyrd mark (2 kap. 6 § IL),
- tomträtt (2 kap. 6 § IL),
- rättighet till vattenkraft och strömfall.

Ägarlägenhet

Skattereglerna för ägarlägenheter är i sak desamma som för småhus.

Husbåtar

Husbåt kan anses som byggnad under vissa förhållanden. Bygglov ska ha beviljats och får inte avse kortare tid än 5 år. Husbåten får inte utgöra tillfällig byggnad och ska vara avsedd för stadigvarande bruk på den plats som bygglovet gäller och konstruerad så att den endast svårligen kan flyttas till annan plats. Den ska inte kunna förflyttas för egen maskin. Vidare ska den vara fast förankrad vid kaj eller motsvarande och ha permanent förbindelse med land genom ledningar för elektricitet. Om fråga är om bostad, bör vatten och avlopp vara anslutet till kommunal eller liknande anläggning (Skatteverket 2005-03-02, dnr 130 9471-05/111).

8.9.3 Särskilt om utländska företeelser

Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I förarbetsuttalanden till lagstiftningen sägs att vad som ska bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Vidare sägs att absolut identitet inte kan krävas utan att det får avgöras i det enskilda fallet om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen.

Till småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet räknas enheter av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (2 kap. 15 § första stycket IL). Av formuleringen ”av det slag som avses” följer att även utländska motsvarigheter omfattas (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 32). Däremot är begreppet taxeringsvärde begränsat till att avse endast de värden som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen (2 kap. 15 § andra stycket IL). Endast svenska taxeringsvärden åsyftas således i denna lag.

För att kunna tillämpa definitionerna i 2 kap. 8–19 §§ IL på motsvarande företeelser i utlandet måste man först bestämma vad som har förvärvats. Fastigheten eller lägenheten kan innehas enligt någon av tre huvudprinciper.

1. Direktägd fastighet och direktägd ägarlägenhet, som i sin tur kan indelas i
 - a. privatbostadsfastighet och
 - b. näringsfastighet.

Med direktägd fastighet/ägarlägenhet avses att ägaren har lagfart eller liknande på att han/hon äger en viss fastighet/ägarlägenhet eller del av fastighet/ägarlägenhet direkt, utan några mellanhänder. Med ägarlägenhet avses i detta sammanhang en formellt bildad enhet, som utgörs av en bostadslägenhet. Det ska föras en officiell förteckning över lägenheterna som separata tillgångar med uppgift om innehavaren till respektive lägenhet. Innehavaren ska förfoga över sin lägenhet såsom ägare, vilket innebär en rätt att överlåta, upplåta och pantsätta tillgången.

2. Bostadsrätter och liknande upplåtelseformer, som i sin tur kan indelas i
 - a. privatbostad genom aktie-/andelsinnehav och
 - b. övriga aktie-/andelsinnehav

Med bostadsrätter och liknande upplåtelseformer menas att ägaren har köpt en aktie/andel i ett bostadsföretag. Företaget äger fastigheten och låter medlemmarna bo i lägenheterna. Ägaren förvärvar alltså en aktie/andel som ger honom rätt att bo i fastigheten, men förvärvar inte någon del av fastigheten.

3. Nyttjanderätt till bostad

En nyttjanderätt innebär en rätt att nyttja en viss lokal, fastighet, lägenhet eller dylikt genom ett hyresavtal, avtal om leasehold, timeshare eller liknande. Nyttjanderättshavaren har inte fått äganderätten till något, varken en fastighet eller aktier/andelar, utan bara rätt att nyttja en viss bostad.

När innehavsformen är utredd sker klassificering av bostaden utifrån definitionerna nedan.

8.10 Fastighetsägare

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

8.11 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. Även ägarlägenhet kan klassificeras som privatbostad. Vad som avses med småhus/ägarlägenhet framgår av 2 kap. 2 § FTL. Vid bedömningen av om det är fråga om privatbostad eller inte är användningssättet eller tänkt användningssätt avgörande.

**Enfamiljshus
/ägarlägenhet**

Om enfamiljshus eller ägarlägenhet till övervägande del används för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller närstående så är det en privatbostad och småhuset/ägarlägenheten 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, d.v.s. 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 överhuvudtaget 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 (RÅ 1998 not. 38).

Vilka som är närstående framgår av 2 kap. 22 IL, se avsnitt 9.21. 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/ägarlägenhet som är avsett att användas som ägarens eller närståendes permanent- eller fritidsbostad.

Dödsbon

I fråga om bostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 2 kap. 12 § IL. Se även 4 kap. IL.

Juridiska personer kan inte inneha privatbostad. Ett undantag gäller dock för dödsbo. Ett småhus/ägarlägenhet 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 inte 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. 29 f.).

Ett småhus på lantbruksenhet som är inrättat som bostad åt fler än två familjer räknas inte som privatbostad. På begäran av ägaren räknas inte heller ett småhus på en lantbruksenhet 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.)

**Bedömnings-
tidpunkten**

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

Tröghetsregeln

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

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

En bostad som ingår i ett dödsbo och som vid dödsfallet var en privatbostad, räknas som sådan till och med det tredje kalenderåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade, om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad (2 kap. 12 § IL). 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).

8.11.1 Särskilt om privatbostad i utlandet

Bedömningen av om en bostad i utlandet kan utgöra privatbostad har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 8.9.3.

Småhus	Ett småhus i utlandet kan utgöra privatbostad på samma grunder som ett småhus i Sverige. Ett hus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas inte som privatbostad annat än vid tillämpning av 45 kap. 33 § och 47 kap. IL, det vill säga vid avyttringen (2 kap. 9 § IL).
Ägarlägenhet	Skattereglerna för ägarlägenheter är i sak desamma som för småhus. Bestämmelserna gäller från 1 maj 2009 och tillämpades första gången vid 2010 års taxering. Även för tid innan ägarlägenheter kunde bildas i Sverige anser Skatteverket att begreppet privatbostad kan omfatta i utlandet belägna ägarlägenheter. Med ägarlägenhet avses i detta sammanhang en formellt bildad enhet, som utgörs av en bostadslägenhet. Det ska föras en officiell förteckning över lägenheterna som separata tillgångar med uppgift om innehavaren till respektive lägenhet (Skatteverket 2007-10-30, dnr 131 649571-07/111).
Bostadsföretag	Bara svenska företag har tagits med i definitionen av privatbostadsföretag. Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad ska emellertid utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag likställas med sådant företag (2 kap. 8 § andra stycket IL). Härigenom kan en utländsk bostad vara privatbostad (2 kap. 8 § IL). En bostad i ett utländskt bostadsföretag kan alltså beskattas som privatbostad vid den löpande beskattningen. Kan den juridiska personen inte klassificeras som en utländsk motsvarighet till ett privatbostadsföretag är bostaden inte privatbostad. Skatteverket anser, att följande ägarformer kan motsvara ett privatbostadsföretag (Skatteverket 2007-06-15, dnr 131 438414-07/113). Danmark: Andelsboligforening och Boligaktieselskaber Norge: Andelsleilighet/Borettsleilighet Finland: Bostadsaktiebolag, Delägarbostad och Bostadsrätt Storbritannien: Share of freehold

8.12 Privatbostadsfastighet

Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet. Vad som

kan klassificeras som privatbostadsfastighet framgår av 2 kap. 13 § IL.

Av 2 kap. 14 § IL framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastigheter. Se avsnitt 9.13.

Två förutsättningar

Två förutsättningar ska vara uppfyllda för att en fastighet ska klassificeras som privatbostadsfastighet.

1. Det ska vara fråga om ett småhus, en ägarlägenhet 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/ägarlägenheten ska vara en privatbostad. För att tomtmark ska utgöra privatbostadsfastighet ska avsikten vara att marken ska bebyggas med privatbostad.

Klassificeringen måste göras i två steg. Först måste fastställas om det är frågan om ett småhus/ägarlägenhet och/eller tomtmark. Därefter görs bedömningen om småhuset/ägarlägenheten är en privatbostad eller, för tomtmark, om marken ska bebyggas med en privatbostad.

Steg 1

Hur ska begreppet småhus/ägarlägenhet definieras?

**Fastighets-
taxeringslagen**

Vid fastighetstaxeringen indelas byggnader i byggnadstyper och mark i ägoslag.

Av reglerna i 2 kap. 3 § FTL framgår att varje byggnad ska indelas för sig och i den byggnadstyp som byggnaden med hänsyn till sitt ändamål till övervägande del är inrättad för eller det sätt som den till övervägande del används på. Undantag görs för vissa mindre byggnader som ligger i anslutning till ett småhus eller ett hyreshus. Det slag av byggnader som undantaget avser är sådana vilka på grund av sin funktion lika gärna skulle ha kunnat vara inrymda i småhuset eller hyreshuset.

Småhus

Enligt 2 kap. 15 § IL har begreppen småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet och lantbruksenhet samma innebörd som i FTL. Småhus är byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer.

Komplementhus

Komplementhus till ett småhus som garage, förråd och annan mindre byggnad indelas inte som särskild byggnad om de finns på samma tomt som ett småhus (2 kap. 2 § FTL).

Småhusenhet	Småhus och tomtmark för småhus samt exploateringsmark för småhusbebyggelse betecknas som småhusenheter.
Småhus på lantbruksenhet	Småhus på lantbruksenhet kan även bestå av byggnad som är inrättad till bostad åt högst 10 familjer. Endast sådana småhus på lantbruksenhet som är inrättade till bostad åt en eller två familjer kan dock klassificeras som privatbostadsfastighet (2 kap. 9 § IL).
Småhus på annans mark	Även småhus på annans mark, t.ex. arrenderad mark, kan klassificeras som privatbostadsfastighet (2 kap. 6 § IL).
Ägarlägenhet	Med ägarlägenhet avses en enskild lägenhet i flerbostadshus som innehas med direkt äganderätt. Lägenheten utgör en tredimensionell fastighet som är inrättad till bostad åt en enda familj. Med tredimensionell fastighet avses en fastighet som i sin helhet är avgränsad både horisontellt och vertikalt. Skatte-reglerna i sak är desamma för ägarlägenhet som för småhus. Ägarlägenhet kan därför klassificeras som privatbostad.
Ombyggnad/ Omdisponering	En byggnad som vid ingången av året är ett småhus eller ett hyreshus, behåller sin karaktär under hela det innevarande beskattningsåret. Ombyggnad eller annan ändring under året som medför att en byggnad blir eller upphör att vara ett småhus, får vid inkomstbeskattningen betydelse först vid det påföljande beskattningsåret. Det innebär bl.a. att ett hyreshus som byggts om till småhus är näringsfastighet för hela ombyggnadsåret och kan bli privatbostadsfastighet först för nästkommande beskattningsår. Äldre regler, där byggnaden bytte karaktär redan fr.o.m. ingången av ombyggnadsåret får efter yrkande tillämpas för beskattningsåret 2007 och tidigare (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111).
Varje byggnad för sig	Flera småhus och tomtmark till småhus förs ofta samman till en taxeringsenhet, småhusenhet, vid fastighetstaxeringen. Vid klassificeringen näringsfastighet/privatbostadsfastighet måste emellertid varje byggnad på fastigheten bedömas för sig. Med byggnad menas då inte sådana komplementhus som omnämnts ovan.

Exempel 1

A äger en herrgårdsbyggnad med en fristående flygelbyggnad. Han bor själv i huvudbyggnaden som är en enfamiljsbostad och hyr ut flygelbyggnaden som också är en enfamiljsbyggnad, som bostad åt utomstående.

A har inte för avsikt att använda flygelbyggnaden som bostad åt sig själv eller åt närstående.

Privatbostadsfastighet 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, en ägarlägenhet och/eller tomtmark till småhus/ägarlägenhet kommer nästa steg i bedömningsprocessen.

Är förutsättning nr 2 uppfylld, d.v.s. är småhuset/ägarlägenheten en privatbostad eller, när det gäller tomtmark, ska marken bebyggas med privatbostad? Se vidare avsnitt 9.11.

8.12.1 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/ägarlägenhets karaktär som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet ska prövas varje år. Föreligger vid provningstillfället förändringar i förhållandena ska omklassificering göras. Ett undantag från denna princip är 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). Samma bedömning ska göras för ägarlägenheter.

”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.” (Prop. 1990/91:54 s. 190).

Tröghetsregeln innebär alltså att fastigheten, om inte ägaren önskar annat (se nedan) förblir privatbostadsfastighet till utgången av året efter det år då förutsättningarna för att klassificera den som privatbostadsfastighet egentligen upphörde. Om ägaren säljer privatbostadsfastigheten under påföljande år, räknas den som privatbostad även under tiden fram till

avyttringen och vid avyttringen. Har ägaren kvar fastigheten vid utgången av det året, klassificeras den dock om till näringsfastighet vid årsslutet och behandlas som en näringsfastighet från ingången av året. Samma bedömning ska göras för ägarlägenheter.

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 2011 flyttar han därifrån och hyr ut det till någon som inte är närstående till honom. Vid 2012 och 2013 års taxeringar ska småhuset klassificeras som privatbostadsfastighet om inte A begär omklassificering. Först vid taxeringen 2014 görs bedömning av om omklassificering ska göras med hänsyn till förhållandena vid utgången av år 2013. Om A säljer huset senast den 31 december år 2013 räknas småhuset som privatbostadsfastighet t.o.m. försäljningstillfället.

Tomtmark

Tröghetsregeln kan i princip vara tillämplig på obebyggd tomtmark, se 2 kap. 13 § andra stycket IL.

**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 (Prop. 1989/90:110 s. 645, prop. 1990/91:54 s. 190–191). Utifrån skrivningarna i förarbetena kan konstateras att avsikten med användningen av ett småhus ska vägas in i bedömningen i två fall

- För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som tidigare varit privatbostadsfastighet.

- För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som även tidigare varit näringsfastighet.

Även om fastigheten används för uthyrning så är bostaden fortfarande en privatbostadsfastighet om det kan visas att avsikten är att använda den för eget boende inom exempelvis ett år. Det är först när någon avsikt att använda den privat inte kan visas och fastigheten utan att ta hänsyn till tröghetsregeln borde ha klassificerats som näringsfastighet som tröghetsregeln träder in.

Hur ska avsikten bedömas?

Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om en bostad ska räknas som privatbostad eller ej. Den omständigheten att bostaden varit uthyrd eller stått tom under en längre tid hindrar inte att den kan anses vara 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 (prop. 1989/90:110 s. 500 och 645, prop. 1990/91:54 s. 189–191).

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 på grund av tvingande omständigheter inte kan bebo sin permanentbostad, t.ex. vid långvarig sjukhusvistelse.
(Prop. 1990/91:54 s.189)

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.

8.12.2 Inkomstskattemässig klyvning

Uppdelningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet leder i vissa fall till att en fastighet måste klyvas vid inkomstbeskattningen.

Lantbruksenhet

Denna uppdelning av en fastighets olika byggnader torde vara vanligast på lantbruksenhet.

Mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet utgör privatbostadsfastighet om den till övervägande del bebos eller är avsedd att bebos av ägaren eller närstående och ska vid löpande beskattning beskattas i inkomstslaget kapital. Övrig del av lantbruksenheten, övrig mark och ekonomibyggnader, är näringsfastighet och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

En konsekvens av en sådan klyvning är att avdrag för reparationer, underhåll och övriga löpande utgifter, samt värdeminskning inte medges för den del av lantbruksenheten som är privatbostadsfastighet. Något förmånsvärde av bostad ska å andra 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 ha uppdelats i t.ex. småhusenhet och industrienhet måste också, under förutsättning att småhuset är en privatbostad, klyvas vid inkomstbeskattningen.

Flera beskattningsnaturer

Andelar av en och samma fastighet torde även kunna klassificeras som näringsfastighet i en delägares hand och som privatbostadsfastighet i annan ägares hand.

Exempel

Makarna A äger vardera hälften av en jordbruksfastighet på vilken mangårdsbyggnaden är uthyrd till herr A:s föräldrar. Makarna har inte för avsikt att själva bosätta sig på fastigheten.

För herr A är mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark privatbostadsfastighet. För fru A däremot är den näringsfastighet eftersom svärföräldrarna inte ingår i närståendekretsen.

8.12.3 Särskilt om privatbostadsfastighet i utlandet

Bedömningen av om en fastighet i utlandet kan utgöra privatbostadsfastighet har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 8.9.3.

En privatbostadsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus, ägarlägenhet och privatbostad omfattar utländska motsvarigheter. Skatteverket anser att en utländsk ägarlägenhet kan utgöra privatbostadsfastighet även för tid före den 1 maj 2009 (Skatteverket 2007-10-30, dnr 131 649571-07/111).

8.13 Näringsfastighet

Av 2 kap. 14 § IL framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastigheter. Se avsnitt 9.12.

Juridiska personer inklusive handelsbolag kan bara inneha näringsfastigheter.

”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 § tredje stycket IL).

8.13.1 Särskilt om näringsfastighet i utlandet

Bedömningen av om en fastighet i utlandet kan utgöra näringsfastighet har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 8.9.3.

En näringsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus, ägarlägenhet och hyreshusenhet omfattar utländska motsvarigheter.

8.14 Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde

Dessa begrepp bestäms enligt 2 kap. 15 § IL 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.

Vid fastighetstaxeringen ska i princip alla byggnader indelas i byggnadstyper.

Med småhus avses en byggnad som är inrättad som till bostad åt en eller två familjer. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer ska också ses som småhus om byggnaden ligger på lantbruksenhet.

Med ägarlägenhet avses en byggnad som tillhör en tredimensionell fastighet och som är inrättad till bostad åt en enda familj.

Med hyreshus avses en byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang eller liknande.

De byggnader och den mark som vid fastighetstaxeringen ska taxeras tillsammans sammanförs till en taxeringsenhet.

Vad som avses med taxeringsenhet framgår av 4 kap. 1–6 §§ fastighetstaxeringslagen. Som huvudregel gäller att varje fastighet är en taxeringsenhet.

En småhusenhet omfattar småhus och tomtmark för sådan byggnad. En ägarläghetsenhet omfattar ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad o.s.v.

För varje skatte- och avgiftsplikt taxeringsenhet ska ett taxeringsvärde åsättas. Taxeringsvärdet ska bestämmas till ett belopp som motsvarar 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde.

8.15 Andelshus

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

8.15.1 Särskilt om andelshus i utlandet

Bedömningen av om en fastighet i utlandet kan utgöra andelshus har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 8.9.3.

Ett andelshus kan vara beläget utomlands eftersom även utländska motsvarigheter kan omfattas av reglerna (2 kap. 2 § IL).

8.16 Privatbostadsföretag

Privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av privatbostadsföretaget (2 kap. 17 § IL).

Som privatbostadsföretag räknas också en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av privatbostadsföretaget (2 kap. 17 § IL).

Uttrycket till *klart övervägande del* innebär ca 60 % och uppåt. *Uteslutande eller så gott som uteslutande* representerar 90–95 % upp till 100 % (prop.1999/2000:2, s. 504 ff.). Både bostadsrättsföreningar, bostadsföreningar och bostadsaktiebolag kan vara privatbostadsföretag.

Bostadsrättsförening	Civilrättsliga regler avseende bostadsrätter och bostadsrättsföreningar finns i Bostadsrättslagen (BrL).
Bostadsförening, bostadsaktiebolag	För bostadsföreningar och bostadsaktiebolag gäller de civilrättsliga reglerna i EFL och ABL. Dessa äldre rättssubjekt, bildade före den 1 juli 1930, finns fortfarande kvar i viss omfattning (jfr p. 4 av övergångsbestämmelserna till BrL).
Bostadsrätt	Med bostadsrätt avses i inkomstskattesammanhang andel i privatbostadsföretag (äkte bostadsföretag).
Oäkte bostadsföretag	Andel i ett bostadsföretag som inte uppfyller kriterierna för privatbostadsföretag behandlas skatterättsligt inte som en bostadsrätt utan som en delägarakt. All utdelning från bostadsföretaget, inberäknat eventuell bostadsförmån, beskattas i inkomstskattelagen kapital hos andelsägaren. Ytterligare information finns i broschyren SKV 378. Se även Skatteverkets allmänna råd om gränsdragning mellan privatbostadsföretag och oäkte bostadsföretag samt beskattning av oäkte bostadsföretag och dess medlemmar SKV A 2008:25.
Likvidation av bostadsrättsförening	Enligt ordalydelsen i 2 kap. 17 § IL upphör föreningen att vara ett privatbostadsföretag vid friköpet av fastigheten, eftersom föreningen inte längre tillhandahåller bostäder åt sina medlemmar i byggnader som ägs av föreningen.

En likvidation syftar till att avveckla verksamheten, varför den omständigheten att föreningen har upphört med sin tidigare verksamhet inte bör medföra att föreningen upphör att vara ett privatbostadsföretag. Skatteverket anser att föreningen ska behålla sin karaktär av privatbostadsföretag till dess att likvidationen är helt avslutad (Skatteverket 2010-12-14, dnr 131 753358-10/111).

8.16.1 Särskilt om utländska bostadsföretag

Bara svenska företag har tagits med i definitionen av privatbostadsföretag. Vid avyttring av en andel i ett bostadsföretag inom EES kan dock reglerna om avyttring av bostadsrätter och uppskovsbelopp (46 och 47 kap. IL) få tillämpas, om bostadsföretaget motsvarar ett svenskt privatbostadsföretag (2 kap. 17 § andra stycket IL).

Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad ska emellertid utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag likställas med sådant företag (2 kap. 8 § andra stycket IL). Härigenom kan en utländsk bostad vara privatbostad (2 kap. 8 § IL). En bostad i ett utländskt bostadsföretag kan alltså beskattas som privatbostad vid den löpande beskattningen.

8.17 Privatbostadsrätt

Bostadsrätter indelas i privatbostadsrätter, som hänförs till inkomstslaget kapital, och näringsbostadsrätter som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Med privatbostadsrätt avses andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. Med näringsbostadsrätt avses sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 18–19 §§ IL).

Bostadsrätt räknas som privatbostad om den helt eller till övervägande del används eller är avsedd att användas för permanent boende eller som fritidsbostad åt medlemmen eller närstående (2 kap. 8–12 §§ IL). Vad som anges i avsnitt 9.11 och 9.12 avseende närstående, bedömningstidpunkten, omklassificering, tröghetsregeln och avsikten gäller också för bostadsrätter.

8.17.1 Särskilt om bostad genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person

En andel i ett utländskt bostadsföretag kan aldrig vara privatbostadsrätt vid den löpande beskattningen, eftersom endast

svenska privatbostadsföretag omfattas, men den kan utgöra privatbostad (se avsnitt 8.11.1). Reglerna i 46 och 47 kapitlen IL avseende privatbostadsrätter får dock tillämpas vid avyttring av andelar i ett utländskt bostadsföretag inom EES.

8.18 Näringsbostadsrätt

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

8.18.1 Särskilt om lägenheter genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person

En andel i ett utländskt bostadsföretag kan aldrig vara näringsbostadsrätt vid den löpande beskattningen, eftersom endast svenska privatbostadsföretag omfattas. Beskattning av löpande inkomster sker i stället som för delägarätter. Vid tillämpning av reglerna om utdelning i form av förmån från privatbostadsföretag jämföras dock utländska motsvarigheter till svenska privatbostadsföretag och sådan utdelning är därmed skattefri. Annan utdelning ska tas upp endast till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till föreningen under beskattningsåret än kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

Reglerna i 46 och 47 kapitlen IL avseende näringsbostadsrätter får dock tillämpas vid avyttring av andelar i ett utländskt bostadsföretag inom EES.

8.19 Makar och sambor

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

8.20 Barn

Styvbarn och fosterbarn räknas som barn (2 kap. 21 §).

Ett styvbarnsförhållande uppstår när en person gifter sig med en biologisk förälder, se t.ex. RÅ 1981 1:88 och RÅ 1969 ref. 36. Det är det civilrättsliga äktenskapet/partnerskapet som

inleder styvbarnsrelationen. Ett styvbarnsförhållande upphör när äktenskapet mellan den biologiska föräldern och styvföräldern upplöses (RÅ 1981 1:88).

En sambo till den biologiske föräldern blir inte automatiskt en styvförälder, se t.ex. RÅ 1973 Fi 712 och NJA 1995 s. 388. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked (2013-09-18, dnr 41-13/D) ansett att ett vuxet barn till en biologisk förälder ska anses som styvbarn till den biologiska förälderns sambo. Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet så bodde han i det gemensamma hemmet under uppväxttiden. De två sammanboende hade även ett gemensamt biologiskt barn, vilket torde ha påverkat utgången. Skatterättsnämnden uttalar bl.a. att "[i]nte i något av de nämnda avgörandena fanns det gemensamma barn, en omständighet som jämställer sambor med makar vid tillämpningen av IL:s bestämmelser enligt 2 kap. 20 § IL. Förekomsten av gemensamt barn talar enligt Skatterättsnämndens uppfattning för att, på samma sätt som gäller för makar, också en sambos barn bör räknas som styvbarn. En sådan tolkning överensstämmer även med allmänt språkbruk (jfr uppslagsorden styvbarn i Nationalencyklopedin och styvförälder i Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien). Det anförda innebär att gemensamma barn och styvbarn behandlas på likartat sätt inom samma familjebildning, dvs. som avkomlingar och därmed som närstående enligt 2 kap. 22 § (jfr motiven till förändringen av den subsidiära underhållsskyldigheten i föräldrabalken, prop. 1978/79:12 s. 88)."

Förhandsbeskedet berör även frågan om ett styvbarn i ett bestående samboförhållande upphör att vara styvbarn i IL:s mening när det har uppnått vuxen ålder. Enligt Skatterättsnämnden ger "[o]rdalydelsen i 2 kap. 21 § [...] knappast uttryck för en sådan uppfattning. Att så skulle vara fallet framgår inte heller av systematiken i IL och har inte antytts i förarbetena. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör därför ett styvbarnsförhållande inte anses ha upphört så länge familjebildningen består. Exempelvis den omständigheten att någon underhållsskyldighet för styvbarnet inte längre föreligger ska därmed inte påverka bedömningen (jfr dock t.ex. Rydin och Båvall, Beskattning av ägare till fåmansföretag, 3:e uppl. s. 100)."

Förhandsbeskedet är överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen. Skatteverket instämmer i SRN:s uppfattning och har överklagat förhandsbeskedet för fastställelse.

Av RÅ 1978 1:28 framgår att ett fosterbarnsförhållande inkomstskattemässigt uppkommit då en sammanboende vid barnets moders död förordnats som god man och senare genom rättens beslut förordnads som förmyndare att handha vårdnaden om barnet. Av domskälen kan utläsas att ”Beträffande begreppet fosterbarn redovisades i förarbetena till lagändringen den i 46 § barnavårdslagen givna definitionen av fosterbarn. Det framgår emellertid ej att denna definition avsågs entydigt reglera vad som i nyssnämnda hänseende skulle förstås med fosterbarn. Begreppet fosterbarn definierades ej heller i kommunalskattelagen.

Enligt 46 § barnavårdslagen förstås med fosterbarn barn, som vårdas och fostras i annat enskilt hem än hos föräldrarna eller särskilt förordnad förmyndare, vilken har vårdnaden om barnet. Beträffande undantaget för barn som vårdas hos förmyndare framhölls i förarbetena till 1960 års barnavårdslag (prop. 1960:10 s 161 f.) att det – då vårdnadsuppdraget direkt eller indirekt byggde på ett av domstol träffat avgörande – inte kunde anses lämpligt, att förmyndaren skulle vara beroende av barnavårdsnämndens tillstånd för att få vårda och fostra barnet i sitt hem.”.

Enligt 4 kap. 8 § föräldrabalken (FB) ska, vid tillämpning av bestämmelse i lag eller annan författning som tillägger släktskap eller svägerlag betydelse, adoptivbarn anses som adoptantens barn och icke som barn till sina biologiska föräldrar. Se vidare prop. 1999/2000:2 del 2 s. 40–42.

8.21 Närstående

Med närstående avses

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

Med syskon avses även halvsyskon.

Avseende begreppet ”styvbarn” se avsnitt 8.20.

8.22 Aktiv och passiv näringsverksamhet

8.22.1 Aktiv näringsverksamhet

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten (2 kap. 23 § första stycket). 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. Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter krävs en arbetsinsats om minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning (ca 500 timmar per år) för att verksamheten ska hänföras till aktiv näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 646). 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.

Om i stället 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.

Av RÅ 2002 ref. 15 framgår bl.a. följande.

Jordbruksfastigheten är en skogsfastighet med en areal om ca 30 hektar. Ägaren har skött fastigheten själv. Omfattningen av arbetet på fastigheten under beskattningsåret har inte närmare klarlagts men synes i vart fall inte ha överstigit ett par hundra timmar.

Gränsdragningens syfte och dess betydelse för inkomstbaserad pension medför att sådan verksamhet där en näringsidkare lägger ner en stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som en aktiv näringsverksamhet. Likaså måste rimligen en verksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som

ersättning för arbete, t.ex. verksamhet som konsult, skribent eller hantverkare, alltid betecknas som aktiv oavsett omfattningen. Ett sådant synsätt överensstämmer också med vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Näringsidkarens befattning med verksamheten kan då närmast ha karaktären av förmögenhetsförvaltning. Tydliga sådana fall kan vara innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderhas av annan. Om däremot den skattskyldige i ett jord- eller skogsbruk utför allt det arbete som krävs får denna arbetsinsats anses ha sådan betydelse för avkastningen att det förhållandet att verksamheten är av mindre omfattning och att arbetsinsatsen därför bli begränsad inte hindrar att verksamheten bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet.

Mot denna bakgrund bör det bedrivna skogsbruket på jordbruksfastigheten anses utgöra aktiv näringsverksamhet.

Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift bör i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger. En arbetsinsats av lägst ca 500 timmar krävs därför för att verksamheten ska hänföras till aktiv näringsverksamhet.

8.22.2 Passiv näringsverksamhet

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

8.23 Rörelse

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

8.24 Verksamhetsgren

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

8.25 Egenavgifter

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

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

8.26 Prisbasbelopp

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

8.27 Statslåneräntan

Definitionen finns i 2 kap. 28 §. SLR fastställs av Riksgäldskontoret och motsvarar marknadsräntan på statens obligationslån med en återstående löptid på minst fem år. 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).

8.28 Fast driftställe

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

Uttrycket fast driftställe 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 driftställe också finnas här.

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

Uttrycket lagertillgång är synonymt med omsättningstillgång.

Mer information om fast driftställe enligt intern beskattningsrätt finns i avsnitt 50.

8.29 Sverige

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

8.30 Skattemässigt värde

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

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

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

Omkostnadsbeloppet på näringsfastigheter beräknas med följande avvikelser. Förbättrande reparationer och underhåll som ska återföras i inkomstslaget näringsverksamhet (45 kap. 13 § första stycket IL) ska inte räknas som förbättringsutgift. Sådana värdeminskningssavdrag, 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 (2 kap. 32 §).

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

8.31 Återföring

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

8.32 Skatteavtal

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

9 Obegränsad skattskyldighet

Se Rättslig vägledning

10 Begränsad skattskyldighet

Se Rättslig vägledning

11 Skattskyldighet för vissa juridiska personer

11.1 Inledning

Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar alla inkomster) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster). För dödsbo avgörs detta utifrån var den avlidne var bosatt vid dödstillfället. För juridiska personer avgörs frågan utifrån om de kan anses utgöra svenska juridiska personer eller inte.

11.2 Skattskyldighet för dödsbon

11.2.1 Dödsåret

Ett dödsbo är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster. Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 1 § IL).

Dödsbon behandlas mer utförligt i avsnitt 88.

11.2.2 Senare beskattningsår

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig tillämpas för beskattningsår efter dödsåret de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer, såvida det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 2 §). Efter dödsåret har dödsbon t.ex. inte rätt till grundavdrag (63 kap. 2 § andra stycket IL).

**Dödsbo efter
obegränsat
skattskyldig**

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL).

**Dödsbo efter
begränsat
skattskyldig**

Dödsbon behandlas mer utförligt i avsnitt 88.

11.3 Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna

(5 kap. 1 § IL). Detsamma gäller i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG (5 kap. 2 § IL). Vad som i övrigt sägs i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem gäller också i fråga om EEIG samt för delägare och andelar i dem. Varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej (5 kap. 3 § första stycket IL). Se vidare avsnitt 44.

11.4 Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande

11.4.1 Stiftelser

Se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

11.4.2 Ideella föreningar

Se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

11.4.3 Samfälligheter och liknande

Mark- eller reglerings-samfällighet

Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan mark-samfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 6 § första stycket IL).

Annan samfällighet

Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta andra samfälligheter, är inte själva skattskyldiga. Intäktsposterna och kostnads-posterna fördelas i stället på delägarna i samfälligheten med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel (6 kap. 6 § andra stycket IL). Se vidare avsnitt 45.7 samt Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

11.5 Helt skattebefriade juridiska personer

Följande juridiska personer är helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt (7 kap. 2 § första stycket IL):

- staten,
- landsting, kommuner och kommunalförbund,
- pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., och
- samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

Pensionsstiftelser

Pensionsstiftelser är dock skattskyldiga till avkastningsskatt på pensionsmedel. Se vidare avsnitt 96.

12 Allmänna avdrag

Se Rättslig vägledning

13 Pensionsförsäkring, pensionssparkonto och kapitalförsäkring m.m.

Se Rättslig vägledning

14 Pensionssparavdrag

Se Rättslig vägledning

15 Grundavdrag

Se Rättslig vägledning

16 Beräkning av skatten

Se Rättslig vägledning

17 Skatt på ackumulerad inkomst

17.1 Inledning

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

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två år men som beskattas vid ett tillfälle. För att undvika tröskeeffekter vid den statliga inkomstbeskattningen för inkomst av tjänst och näringsverksamhet kan fysiska personer och dödsbon få särskild skatteberäkning. För dödsbon gäller inte bestämmelserna efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

Nettobeloppet ska uppgå till minst 50 000 kr. Dessutom ska beskattningsbar förvärvsinkomst uppgå till minst nedre skiktgränsen plus 50 000 kr. Principen om beskattningsårets slutenhet innebär att progressiviteten i inkomstbeskattningen slår hårt mot inkomster som varierar stort mellan åren. Syftet med bestämmelserna om särskild beräkning är att lindra den progressiva beskattningen av inkomster som har betalats ut ett visst år men som kan hänföras till tidigare eller senare år. Avsikten är att skatten inte ska beräknas till högre belopp än om inkomsten skulle ha beskattats det år den avsåg.

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 beskattningarna. Om den totala skatten blir lägre på detta sätt än om man räknar på det vanliga sättet, ska det lägre beloppet utgöra årets statliga inkomstskatt.

Eftersom den kommunala inkomstskatten och den statliga skatten på inkomst av kapital är proportionell omfattar bestämmelserna bara den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster.

Inte heller uttaget av socialavgifter eller av särskild löneskatt omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst.

17.2 Vem kan få särskild skatteberäkning?

Fysiska personer kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Även dödsbon kan få särskild skatteberäkning för dödsfallsåret och de därpå följande tre åren (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.

17.3 Skattskyldig måste begära att särskild skatteberäkning görs

En förutsättning för att tillämpa den särskilda skatteberäkningen är att den skattskyldige begär det. Den särskilda skatteberäkningen görs således efter ansökan och ska omfatta all ackumulerad inkomst i ett inkomstslag. Uppkommer en ackumulerad inkomst i ett annat inkomstslag får den undantas vid skatteberäkningen.

Om den ackumulerade inkomsten avser inkomst av näringsverksamhet gäller vad som sagts om inkomstslag för varje näringsverksamhet (66 kap. 2 § IL)

17.4 Vad menas med en ackumulerad inkomst?

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

Med ackumulerad inkomst menas en förvärvsinkomst som har åtnjutits ett beskattningsår men som har tjänats in eller på annat sätt hänförs till minst två beskattningsår. 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, betalats ut först ett senare år, medför inte att intäkten ska betraktas som ackumulerad inkomst. Om t.ex. en inkomst har intjänats år 1 men kan disponeras först år 2 är det inte fråga om ackumulerad inkomst. Skulle inkomsten däremot ha tjänats in 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 en inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott erhållen inkomst, t.ex. en framtida pension som bytts ut mot ett engångsbelopp.

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

Genomsnittsberechnung absehend der bessteuerbaren Erwerbsinkünfte absehend emellertid allzeit des aktuellen Besteuerungsjahres und der nächsten vorangehenden Jahre. Eine Pension in Form eines Engangsbeitrags wird besteuert daher über ein Mittel aus den Einkünften des Jahres, in dem die Pension ausbezahlt wird, und der nächsten vorangehenden Jahre, trotz dass die Einkünfte dann wohl wesentlich höher als nach der Pensionierung.

17.5 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.

Undantagen beror alltså på att skattelättnad redan har erhållits genom att bara 60 % av beloppet beskattats.

Ackordsöverskott

Om ackordsöverskott hänför sig till en kontinuerlig verksamhet, som sträckte sig utöver ett år, bör det anses utgöra ackumulerad inkomst även om arbetet utförts hos flera arbetsgivare.

Avgångsvederlag

Ett avgångsvederlag kan anses hänförligt till förfluten eller till kommande tid beroende på syftet med vederlaget (SOU 1961:56 s. 117 f.). Om engångsbeloppet avser lön för viss tid framåt, t.ex. för uppsägningstiden, och denna tid inte omfattar minst två beskattningsår kan ersättningen inte ses som en ackumulerad inkomst (RÅ 1968 Fi 1733 och RÅ 1977 Aa 24). Är den i stället menad som tack för lång och trogen tjänst och beräknad med utgångspunkt från den skattskyldiges anställningstid får den

anses hänförlig till det antal år personen arbetat i företaget (jfr gratifikationer RÅ 1974 ref. 69).

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).

Ett avgångsvederlag kan alltså anses hänförligt både till förfluten och tillkommande tid. I RÅ 1984 Aa 117 hade sex personer fått avgångsvederlag med belopp som beräknats med utgångspunkt från anställningstidens längd, kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder, lönen storlek samt tjänstgöringsgrad. Avgångsvederlaget ansågs hänförligt till de år de varit anställda hos arbetsgivaren.

När en skattskyldig fått ett större engångsbelopp från sin arbetsgivare och begär särskild skatteberäkning, bör man därför i varje enskilt fall utreda hur beloppets storlek beräknats och vad ersättningen avser. Vad har avtalats? Vad var arbetsgivarens avsikt? Hur uppfattas engångsbeloppet? I första hand bör vi utgå från skattebetalarens yrkande, om inte det är uppenbart enligt gjord utredning att någon annan fördelningstid bör användas. I de flesta fall kan presumeras att ett avgångsvederlag – om inte annat avtalats – ges som tack för lång och trogen tjänst, vilket innebär att fördelningstiden bör motsvara anställningstiden, maximalt 10 år.

Om det av avtalet klart framgår att ersättningen hänför sig till kommande tid görs fördelning i enlighet med period som framgår av avtalet. Om ersättningen avser att täcka exempelvis inkomstminskning två år framåt i tiden får den anses hänföra sig till denna kommande tid, under förutsättning att ersättningens storlek inte har beräknats med utgångspunkt i förfluten anställningstid.

Ersättningen får däremot anses hänföra sig till anställningstiden om det framgår av avtalet att ersättningen utgör en gratifikation (tack för lång och trogen tjänst) eller att anställningstiden påverkat beräkningen av ersättningens storlek. Om det av avtalet inte framgår vilka faktorer som har varit avgörande för ersättningens storlek eller vad ersättningen avser bör man kunna presumera att ersättningen hänför sig till anställningstiden.

Två utbetalningar under olika år

Om utbetalningen av ett avgångsvederlag delas upp och betalas ut vid t.ex. två tillfällen under två olika år är reglerna om

	ackumulerad inkomst tillämpliga. Varje utbetalning betraktas som en ackumulerad inkomst.
Pension	Engångsbelopp i stället för pension som uppbärs vid avgång från tjänst utgör ofta ackumulerad inkomst. Pensionen anses hänförlig till kommande tid (i allmänhet tio år).
Skadestånd vid uppsägning	En skattskyldig som varit anställd i mer än tio år hade fått skadestånd enligt 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg skadeståndet vara en ackumulerad inkomst (RÅ 1981 1:48).
Semesterersättning	Bestämmelserna om ackumulerad inkomst kan tillämpas på semesterersättning om ersättningen hänför sig till minst två beskattningsår (RÅ 1960 Fi 1900). Av domen framgår att ersättningen i det aktuella fallet skulle fördelas på taxeringsåret för den utbetalade ersättningen och de fem närmast föregående taxeringsåren. I en annan dom har semesterersättning ansetts hänförlig till det år den intjänats och inte till det år den normalt skulle ha utbetalats (RÅ 1980 1:34). I det här fallet hade lön och semester intjänats samma år varför reglerna om ackumulerad inkomst inte var tillämpliga. Utbetald semesterersättning kan omfatta både tidigare sparad semester och outtagen intjänad semester. Hela beloppet som betalas ut för tidigare sparad semester och outtagen intjänad semester utgör ackumulerad inkomst. En ersättning för outtagen intjänad semester räknas som ackumulerad inkomst om den har tjänats in under mer än ett år. Många arbetsgivare tillämpar semesterår som exempelvis sträcker sig över tiden april år 1–mars år 2. Det innebär att semester tjänats in under mer än ett år.
Villkorade ersättningar	Reglerna om ackumulerad inkomst är tillämpliga på ersättningar, t.ex. flyttbonus, som förutsätter en viss minsta anställningstid om minst två år efter det att ersättningen utbetalats. En flyttbonus är exempelvis hänförlig till två beskattningsår om den är villkorad på så sätt att man för att få behålla ersättningen måste arbeta kvar i två år. Samma sak gäller även andra ersättningar där det finns ett villkor om fortsatt anställning för att få behålla ersättningen.
Vinstandelsstiftelse	Om en anställd fått en utbetalning från en vinstandelsstiftelse och utbetalningen avser avsättningar för mer än ett år, är inkomsten en ackumulerad inkomst. Högsta förvaltningsdomstolen har 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 (RÅ 1992 ref. 30).

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 s. 319 f.).

Om utbetalning från en vinstandelsstiftelse delas upp och görs under flera år ska varje utbetalning ses som en ackumulerad inkomst.

Personaloption

Personaloptionsavtal innefattar vanligen en kvalifikationstid på minst två år från det att personaloptionerna tilldelats till dess att de först kunnat utnyttjas. Inkomsten av personaloptionerna anses intjänade under denna kvalifikationstid. Inkomsten utgör därför i allmänhet en ackumulerad inkomst. Vid skatteberäkningen ska inkomsten fördelas på det antal år som motsvarar kvalifikations-tiden enligt avtalet. Tid mellan det att optionerna tidigast kunnat utnyttjats och ett faktiskt utnyttjande vid ett senare tillfälle ska däremot inte beaktas.

Om det av villkoren dessutom framgår att det funnits krav att den anställda måste ha varit anställd minst ett antal år innan tilldelning bör även denna tid räknas in i fördelningstiden (jfr vad som sägs om vinstandelsstiftelse).

Utdelning från fåmansföretag

En del av utdelningen på aktier i ett fåmansföretag kan enligt reglerna i 57 kap. IL bli beskattad som inkomst av tjänst i stället för inkomst av kapital. I de fall utdelningen anses hänförlig till flera års arbetsinsatser kan reglerna om ackumulerad inkomst tillämpas (prop. 1990/91:54 s. 273).

Kapitalvinst (lön) från fåmansföretag

Särskild skatteberäkning kan ske för den del av kapitalvinst vid avyttring av aktie i fåmansföretag som beskattas som intäkt av tjänst. Inkomsten anses avse arbete för vilket lön inte tagits ut i full utsträckning. Detta gäller om vinsten vid försäljningen är hänförlig till arbetsinsatser under flera år. I förarbetena anges att kapitalvinsten delvis kan 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 att förhindra att den progressiva skatten för förvärvsinkomster kringgås genom att

arbetsersättning tas ut som proportionellt beskattad kapitalinkomst (prop. 1990/91:54 s. 274).

Fördelningen bör 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 även 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 förs över till ett aktiebolag och bolaget sedan säljs, 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.

17.6 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 begränsats (undantag vid dödsfall, 66 kap. 9 § IL).

När en av två makar bedrivit näringsverksamhet och den andre maken hjälpt till i verksamheten som medhjälpande make, får makarna fördela inkomsten mellan sig (60 kap. 7 § IL). En del

av inkomsten i näringsverksamheten hänförs till den medhjälpande maken, men beloppet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässig ersättning för dennes arbete. Om ackumulerad inkomst uppkommer i näringsverksamhet vilken enligt 60 kap. 6 § IL bedrivs av den ena maken med den andra som medhjälpande, anses den ackumulerade inkomsten ingå i den inkomst som ska beskattas hos den make som bedriver näringsverksamheten (66 kap. 22 § IL).

Vid gemensam verksamhet kan båda makarna 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 denne 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 blir därför inte aktuell.

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

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

19 § avser försäkringsskade- och expropriationsersättningar.

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

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

Vetenskaplig verksamhet m.m.

Inkomster genom bl.a. vetenskaplig, litterär, konstnärlig verksamhet eller annan personlig näringsutövning kan utgöra ackumulerad inkomst. Detta gäller under förutsättning att inkomsterna inte har satts in på upphovsmannakonto (66 kap. 18 § 1 IL).

Alla s.k. fria yrken, t.ex. författare, konstnärer, arkitekter, tandläkare, advokater och revisorer omfattas.

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 upp-
bär hela betalningen när uppdraget är slutfört (RÅ 1970 ref. 6).

Ingenjörer m.fl.

Årlig ersättning 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).

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, varumärke m.m.

Inkomst vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmamamn och andra liknande rättigheter av goodwill's natur omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst (66 kap. 18 § 2 IL).

Flyttersättning

Ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten omfattas också av bestämmelserna om ackumulerad inkomst (66 kap. 18 § 3 IL).

Värdeminskningsavdrag

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för förbättrande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i 26 kap. 2, 8, 9 eller 13 § IL (66 kap. 18 § 4 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. 26 kap. 13 § IL avser näringsfastighet som är lagertillgång och som övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död om den kan antas bli privatbostadsfastighet i och med övergången. De inkomster som kan komma ifråga är

- återförda avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning,
- återförda skogsavdrag och återförda avdrag för substansminskning,
- återförda avdrag för förbättrande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning samt
- belopp med vilket byggnad eller markanläggning skrivits av i samband med att ersättningsfond eller dylikt 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 eller dylikt samt återförda avdrag för förbättrande reparationer och underhåll bör ses som samma slag av intäkt.

**Närings-
bostadsrätt**

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 (66 kap. 18 § 5 IL).

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**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av

**Försäkrings-
ersättning,
expropriation
m.m.**

nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog (66 kap. 18 § 6 IL). Vidare omfattas ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § JB samt inkomst för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat (66 kap. 18 § 7 IL).

Av 66 kap. 19 § första stycket 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, gaturegleringar 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).

**Försäkrings-
ersättning för
byggnad m.m.**

Försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader, markanläggningar eller växande skog, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse omfattas av bestämmelserna (66 kap. 19 § första stycket 3 IL).

En förutsättning 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

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvings av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning (66 kap. 19 § första stycket 4 IL).

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

Bestämmelserna får däremot inte tillämpas om inkomsten satts in på skogskonto och uppskov med beskattningen av beloppet erhållits (66 kap. 19 § andra stycket IL).

Engångsersättning för patenträtt m.m.

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 (66 kap. 20 § första stycket 1 IL).

Förskottsbetalning av royalty, som skulle avräknas mot löpande royaltybetalningar för därpå följande tre år, har inte ansetts som ackumulerad inkomst. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det inte var fråga om överlåtelse av en rättighet, utan om upplåtelse (RÅ 1965 Fi 719).

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

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

- att vid beskattningsårets utgång kvarvarande inte avyttrade inventarier – fränsett 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 närings-
verksamhet**

Bestämmelserna kan bli tillämpliga om en av flera verksamheter i en näringsverksamhet överläts, 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 (66 kap. 20 § andra stycket IL). Se även prop. 1990/91:54 s. 329 om hyresfastigheter.

Inventarier

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier. Detta gäller endast om avyttringen sker i samband med att näringsverksamheten överläts, läggs ned eller upplåts som ett led i näringsverksamhetens avveckling (66 kap. 20 § första stycket 2 IL).

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

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

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

**Upphörande
av djurskötsel**

Inkomst vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel omfattas av bestämmelserna (66 kap. 20 § första stycket 3 IL).

Bestämmelsen gäller oavsett om djuren sålts på grund av driftomläggning från djurskötsel till spannmålsodling eller dylikt 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 husbehovsmjolk.

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 periodiseringsfond

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst som grundas på återföring av periodiseringsfond enligt 30 kap. 9 § 1 eller 10 § 1 IL (66 kap. 21 § 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.

Varje års avsättning bildar en särskild fond (30 kap. 4 § IL). 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, på grund av att tidsgränsen gått ut, på grund av avyttring av andel i handelsbolag, likvidation, konkurs etc. Observera att lagtexten ger ett snävt utrymme att utnyttja den särskilda skatteberäkningen än specialmotiven i förarbetena, prop. 1993/94:50 s. 356.

Återföring av ersättningsfond

Inkomst, som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts omfattas (66 kap. 21 § 2 IL). Särskilt tillägg på det återförda beloppet anses dock inte 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.

Återföring av expansionsfond

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar även intäkt som grundas på återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. 16 eller 17 §§ IL (66 kap. 21 § 3 IL).

I vilka fall återföring av expansionsfond ska ske framgår av avsnitt 68.5. Man kan i dessa fall få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst om avsättning till expansionsfond gjorts vid mer än en taxering.

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

Observera att möjligheterna att få tillämpa reglerna om ackumulerad inkomst är generösare när det gäller expansionsfond än för periodiseringsfond. Om expansionsfond återförs, frivilligt, kan särskild skatteberäkning dock inte komma ifråga.

17.7 Fördelningstid

17.7.1 Huvudregeln

Huvudregeln är att inkomsten fördelas med lika belopp på det antal år som inkomsten hänför sig till. Ackumulerad inkomst ska dock inte i något fall fördelas på mer än tio år (66 kap. 5 § andra stycket IL).

Åren inte i följd

Om en skattskyldig får ut ersättning som gäller flera år, men dessa år inte är i följd ska inkomsten ändå fördelas på det antal år som den hänför sig till. Ett sådant exempel är ersättning för sparad semester som avser t.ex. åren 1999, 2003, 2005, 2008 och 2011. Ersättningen ska i detta fall fördelas på fem år.

17.7.2 Kompletteringsregler

Treårsregeln

Den skattskyldige ska själv utreda hur många år inkomsten hänför sig till. Kan han inte göra detta ska Skatteverket beräkna den ackumulerade inkomsten som att den hänför sig till tre år (66 kap. 10 § IL).

Denna bestämmelse innebär dock inte att fördelningen ska göras på tre år 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. I ett sådant fall bör inkomsten fördelas på sex år. Inte heller kan en fördelning göras på tre år om den skattskyldige är osäker på om inkomsten hänför sig till ett eller två år. Däremot ska inkomsten anses hänföra sig till tre år om tvekan råder om inkomsten belöper på två eller tre år.

17.7.2.1 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

En person som varit anställd mer än tio år erhöll skadestånd med 32 månadslöner. Högsta förvaltningsdomstolen fördelade den ackumulerade inkomsten på tio år (RÅ 1981 1:48).

17.7.2.2 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). Detta gäller dock bara för sådan tid som makarna varit gifta. 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 överläts 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 kommanditibolag 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.

Fördelningstid

Fördelningstid för ackumulerad inkomst vid avveckling av näringsverksamhet ska normalt vara det antal år som inkomsten hänför sig till. Kan denna tid inte utredas ska inkomsten anses

hänförlig till tre år om det inte finns särskilda omständigheter som talar emot detta.

Exempel

Lena avvecklade sin taxiverksamhet under 2002. Hon hade då drivit den i mer än tio år. Vid avvecklingen återfördes dels periodiseringsfonder, dels expansionsfonder. Lena yrkade att få den ackumulerade inkomsten fördelad på tio år. Skatteverket utredde frågan och kom fram till att Lena gjort avsättning till periodiseringsfond vid 1995–1999 års taxeringar. Dessa skulle återföras vid 2001 till 2005 års taxeringar. Återföring har således redan skett vid 2001 och 2002 års taxeringar när Lena lägger ner verksamheten. Den återförda expansionsfonden hänförde sig till avsättningar som gjorts vid 1997, 1998 och 1999 års taxeringar.

Skatteverket ansåg att fördelningstiden skulle beräknas till tre år. Detta motsvarar de tre periodiseringsfonder samt den expansionsfond som avsatts vid tre taxeringar som Lena tvingades återföra till beskattning på grund av att näringsverksamheten avvecklats (KRN Su 2223-05).

17.8 Beräkning av den ackumulerade inkomsten

17.8.1 Huvudregel

Nettobeloppet

Till grund för skatteberäkningen läggs det s.k. nettobeloppet, d.v.s. den ackumulerade inkomsten minskad med sådana utgifter för dess förvärvande som får dras av samma beskattningsår, eller den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, om denna är lägre (66 kap. 6 § IL). 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

Någon minskning av den ackumulerade inkomsten med schablonavdrag för egenavgifter ska inte ske. Det beror på att schablonavdraget för egenavgifter m.m. hänför sig till nettovinsten i näringsverksamheten och inte till den ackumulerade inkomstens storlek.

Intäkt av skogsbruk

Vid beräkning av nettobeloppet av en 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 stycket IL).
Lager i jordbruk	Såsom nettobelopp 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 näringsverksamheten. Det är ändå hela det ackumulerade beloppet som ska fördelas (RÅ 1984 1:32).
Inkomstslag	Den särskilda skatteberäkningen ska omfatta all ackumulerad inkomst inom ett och samma inkomstslag. I fråga om näringsverksamhet ska en beräkning göras för varje näringsverksamhet. Den skattskyldige får inte själv avgöra hur stor del av den ackumulerade inkomsten som ska ligga till grund för särskild skatteberäkning. Har flera ackumulerade inkomster uppkommit i samma inkomstslag kan man således inte få särskild skatteberäkning för endast en av dem. Däremot får skattskyldig undanta ackumulerad inkomst i annat inkomstslag (66 kap. 2 § IL).
17.8.2 Spärregler	
50 000 kr	Särskild skatteberäkning sker bara om – den inkomst som ska ligga till grund för skatteberäkningen uppgår till minst 50 000 kr, och – den beskattningsbara förvärvsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiger nedre skiktgränsen med minst 50 000 kr (66 kap. 4 § IL). Vid beskattningsåret 2013 är den nedre skiktgränsen 413 200 kr. Den beskattningsbara förvärvsinkomsten ska således uppgå till minst 463 200 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).

17.8.3 Skatteberäkningen

Beskattningsbar förvärvsinkomst

Till grund för skatteberäkningen ligger dels nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten, dels beskattningsbar förvärvsinkomst minskad med nettobeloppet (66 kap. 5 § IL).

Fördelning av den ackumulerade inkomsten

Den ackumulerade inkomsten ska fördelas med lika stort belopp för vart och ett av de år till vilka den hänförs 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.

Genomsnittsberäkning

Genomsnittsberäkningen omfattar samma antal år som den ackumulerade inkomstens fördelningstid.

Ett årsbelopp av den ackumulerade inkomsten ska läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för det aktuella taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som inkomsten ska fördelas på. Om fördelningen ska göras på exempelvis två år, ska årsbeloppet av den ackumulerade inkomsten läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för de två senaste taxeringsåren. Om fördelningen ska göras på tio år sker genomsnittsberäkningen för inkomsterna för de tio senaste åren.

Detta gäller oavsett vilka år den ackumulerade inkomsten egentligen hänförs 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 ören 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 eller inte varit bosatt här i landet ska den beskattningsbara inkomsten tas upp till 0 kr. Fördelning ska således göras även på dessa 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 (66 kap. 12 § andra stycket IL).

Sedan summeras beskattningsbara förvärvsinkomster. Summan divideras med det antal år genomsnittsberäkningen avser. Man får då de genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsterna exklusive den ackumulerade inkomsten.

Slutligen summerar man det framräknade genomsnittliga beloppet med den ackumulerade inkomstens årsbelopp och får fram genomsnittliga inkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten.

Justering av skiktgräns

I princip ska man justera för förändringar i skiktgränsen, d.v.s. den gräns där procentuell statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster börjar utgå. Detta innebär att man ska öka genomsnittsinkomsten med ett belopp motsvarande förändringen av skiktgränsen. Vid justering för skiktgränsförändring används den nedre skiktgränsen, som är 413 200 kr vid 2013 års beskattning (66 kap. 14 § IL).

17.8.3.1 Beräkning av statlig inkomstskatt

Det aktuella beskattningsårets 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 van-

Flera ackumulerade inkomster

liga skatteberäkningen. Det lägsta av de två beloppen är årets statliga inkomstskatt på förvärvsinkomster.

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 närmast hänför sig till flest antal år. En ny genomsnittsberäkning som avser det antal år som den intäkten hänför sig till måste då göras. Man lägger också ett årsbelopp av den första inkomsten till de genomsnittliga inkomsterna och räknar därefter ut skatten på ett årsbelopp av den senare inkomsten i skiktet ovanför den andra.

Sedan fortsätter man på samma sätt tills man räknat ut skatten på samtliga ackumulerade inkomster.

Dessa skattebelopp läggs samman och summeras med skatten på årets övriga intäkter. Man får då den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster med särskild skatteberäkning.

Grundavdrag

Den skattskyldige kan ha haft så låga inkomster under något av de taxeringsår som ingår i genomsnittsberäkningen att han inte kunnat utnyttja hela grundavdraget. Genomsnittsberäkningen ska ändå göras för de fastställda beskattningsbara förvärvsinkomsterna (RÅ 1966 Fi 1071 och RÅ 1969 Fi 304 avseende ortsavdrag).

17.8.4 Förfarandet

SFL, TL, LSK

Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, trädde i kraft den 1 januari 2012, då bl.a. TL och LSK upphävdes. De upphävda lagarna ska emellertid fortsätta att tillämpas för 2013 och tidigare års taxeringar, med de undantag som framgår av övergångsbestämmelserna till SFL punkterna 16 (om TL) och 22 (om LSK). Av det skälet att ”gamla taxeringsår” fortfarande omprövas enligt TL och senare beskattningsår enligt SFL tas båda lagarnas paragrafer med i texten. Bestämmelserna i LSK samt i TL gäller om inte annat framgår av IL.

Endast på begäran

Reglerna om särskild skatteberäkning beaktas inte ex officio utan först efter begäran av den skattskyldige (66 kap. 2 § IL).

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 genom en begäran om omprövning inom fem år efter taxeringsåret enligt 4 kap. 9 § första stycket TL respektive senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut enligt 66 kap. 7 § första stycket SFL.

Ändring av den beskattningsbara förvärvsinkomsten

Om en beskattningsbar förvärvsinkomst som legat till grund för skatteberäkningen ändras 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 (4 kap. 17 § 3 TL respektive 66 kap. 27 § 4 SFL).

Beslutet om beskattningsbar förvärvsinkomst behöver inte ha vunnit laga kraft för att skatteberäkningen ska kunna omprövas.

Utsträckt ansökningstid

Om det genom beslut av förvaltningsdomstol har uppkommit förutsättningar för särskild skatteberäkning eller den ackumulerade inkomsten höjts, får den skattskyldige komma in med ansökan om särskild skatteberäkning inom ett år efter det att sådant beslut meddelades (4 kap. 11 a § TL respektive 66 kap. 10 § SFL). Om längre tid följer av ordinarie bestämmelser om omprövning 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.

Ej laga kraft

Beskattningarna för de år som skatteberäkningen grundar sig på behöver inte ha vunnit laga kraft.

Oriktiga förutsättningar

Om särskild skatteberäkning har skett och det senare visar sig att den grundats på oriktiga förutsättningar får Skatteverket besluta om ny skatteberäkning (eftertaxering/efterbeskattning). Detta ska ske inom fem år efter utgången av det taxeringsår som ansökan avser (4 kap. 19 § TL) respektive inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 27 § SFL). 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 (4 kap. 20 § tredje stycket TL respektive 66 kap. 29 § SFL).

18 Inkomster är skattefria

Se Rättslig vägledning

19 Utgifter som inte får dras av

Se Rättslig vägledning

20 Grundläggande bestämmelser

Se Rättslig vägledning

*Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst, **Avsnitt 21** 213*

21 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

Se Rättslig vägledning

22 Värdering av förmåner

Se Rättslig vägledning

23 Vad som ska dras av i tjänst

Se Rättslig vägledning

24 Sjöinkomst

Se Rättslig vägledning

25 Beskattning av diplomater m.fl.

Se Rättslig vägledning

26 Tjänstgöring vid Europeiska unionen

Se Rättslig vägledning

27 Beskattning av representanter vid FN och dess fackorgan

Se Rättslig vägledning

28 Grundläggande bestämmelser

Se Rättslig vägledning

29 Löpande inkomster och utgifter

Se Rättslig vägledning

30 Avyttring av fastigheter

Se Rättslig vägledning

31 Avyttring av bostadsrätter

Se Rättslig vägledning

32 Uppskov vid bostadsbyten

Se Rättslig vägledning

33 Avyttring av delägarrätter

Se Rättslig vägledning

34 Utdelning och kapitalvinst – onoterade företag

Se Rättslig vägledning

35 Avyttring av andelar i handelsbolag

35.1 Inledning

Detta avsnitt behandlar i allt väsentligt endast de regler som gäller när fysisk person eller dödsbo avyttrar andel i svenskt handelsbolag och beskattning ska ske i inkomstslaget kapital.

Ifråga om juridiska personers avyttring av andel i handelsbolag hänvisas till avsnitt 83.17.

En obegränsat skattskyldig persons avyttring av andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas som avyttring av andra tillgångar (52 kap. IL). Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet Inkomstskatt/Obegränsat skattskyldig/Kapital/Andra tillgångar. Om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen är hemmahörande i stat inom EES får omkostnadsbelopp beräknas på samma sätt som för andelar i ett svenskt handelsbolag (Skatteverket 2011-03-28, dnr 131 138983-11/111).

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 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 är avyttringen hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet.

Genom lagstiftning som gäller fr.o.m. den 1 januari 2010, SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) har även andelar i handelsbolag inordnats i regelverket för näringsbetingade andelar i 25 a kap.

IL. Detta medför för sådana företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL och som är delägare i handelsbolag att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag kommer att vara ej skattepliktiga respektive ej avdragsgilla. Redogörelse för dessa regler finns i avsnitt 83.17. För redogörelser över tidigare rättspraxis hänvisas till tidigare upplagor av denna handledning.

En bolagsdelägare ska årligen justera, och i inkomstdeklarationen redovisa, sin anskaffningsutgift, JAU. Justeringen görs bl.a. med hänsyn till gjorda tillskott och uttag ur bolaget samt delägarrens andel av bolagets inkomst och underskott. Reglerna finns i 50 kap. IL (prop. 1988/89:55 och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 594–600).

Om en fysisk person har ett underskott som ska rullas till nästa år justeras anskaffningsutgiften först det år då underskottet kan utnyttjas.

När bolagsandelen avyttras eller överläts benefikt, beskattas en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen som kapitalvinst.

Kapitalförluster är som regel avdragsgilla med 70 %. Bestämmelserna i 50 kap. IL gäller vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. De flesta bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL gäller också i fråga om andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) (se även avsnitt 47.2).

35.2 Avyttring av andelar eller inkråm

Verksamheten i ett handelsbolag kan avyttras på två sätt. Bolagsdelägarna kan antingen avyttra sina andelar i bolaget eller också kan bolaget överlåta rörelsen (inkråmet), d.v.s. de tillgångar och skulder som finns i verksamheten.

Andelsavyttring

Avyttring av andelarna i handelsbolaget innebär inte att handelsbolagets verksamhet upphör utan att bolaget överförs till nya ägare. Bolagets redovisning påverkas inte av avyttringen.

Om köparna betalar ett högre pris för andelarna i handelsbolaget än vad som motsvarar det skattemässiga värdet på bolagets tillgångar medges inte avdrag för den överskjutande anskaffningsutgiften förrän de nya ägarna i sin tur överlåter sina andelar.

**Avyttring av
bolagets rörelse**

Om bolaget avyttrar sitt inkråm beskattas delägarna för eventuell vinst vid avyttringen som regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttringen betraktas nämligen som ett led i bolagets verksamhet. Visserligen är handelsbolaget som sådant kvar hos delägarna efter avyttringen, men sedan tillgångarna väl avyttrats, kan bolaget likvideras. En avveckling av bolaget genom likvidation innebär en avyttring av andelarna och medför att delägarna ska kapitalbeskattas.

Köparen av handelsbolagets tillgångar får, till skillnad från den som förvärvar andelarna i bolaget, utgå från det pris som betalas för inventarier, lager m.m. Priset ska fördelas på de olika tillgångarna och utgör deras respektive anskaffningsutgift och därmed avskrivningsunderlag. Åsatt värde på t.ex. en maskin utgör således avskrivningsunderlag på tillgången hos förvärvaren. Värdet på en tillgång kan dock inte bestämmas till ett högre värde än det verkliga värdet.

Val av alternativ

Sättet för avyttringen är således av stor betydelse eftersom de skattemässiga skillnaderna mellan att avyttra andelarna eller inkråmet är relativt stora. För säljarna är det i allmänhet fördelaktigast att avyttra andelarna eftersom vinsten av avyttringen för fysiska personer oftast ska tas upp i inkomstslaget kapital. Köparen torde däremot föredra att förvärva handelsbolagets inkråm eftersom detta normalt innebär högre avskrivningsunderlag.

35.3 Allmänt

**Beskattning
i kapital**

Avyttring av andelarna i ett handelsbolag beskattas som regel i inkomstslaget kapital när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel om den är en kapitaltillgång. De allmänna bestämmelserna i 44 kap. IL om kapitalvinster och kapitalförluster samt de särskilda bestämmelserna om avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. IL ska tillämpas vid beräkningen av kapitalvinsten.

**Beskattning
i tjänst**

Beskattning i inkomstslaget tjänst av en del av kapitalvinsten kan, enligt 50 kap. 7 § IL, aktualiseras när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel i handelsbolaget som i sin tur, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet. En redogörelse för vad som avses med begreppet kvalificerad andel finns i avsnitt 90.2.

**Beskattning
i näringsverk-
samhet**

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 (se avsnitt 36),
- avyttringen avser andel i skalbolag (se avsnitt 93),
- juridiska personer utom dödsbon avyttrar andelar (avsnitt 83.17) 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.

35.4 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 § första stycket 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 reavinstbeskattnings 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 överlåtaren är negativ (50 kap. 2 § andra stycket IL, avsnitt 35.8).

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 2003-10-28).

35.5 Tidpunkten för beskattning

Kapitalvinstbeskattning aktualiseras när en handelsbolagsdelägare avyttrar sin andel. Av huvudregeln i 44 kap. 26 § första stycket IL framgår att vinsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

**Tilläggs-
köpeskilling** Om förhållandena är sådana att kapitalvinstens storlek beror på någon händelse i framtiden ska 44 kap. 28 § IL tillämpas. Bestämmelsen innebär att den vinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp (tilläggsköpeskilling) ska tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tilläggsköpeskillingen kan fastställas. Beräkningen av kapitalvinsten ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid tidpunkten för avyttringen. Se även Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet Inkomstskatt/Kapital/Principer om kapitalvinstbeskattning/Kapitalvinstbeskattning.

35.6 Kapitalvinster och kapitalförluster

Inkomstslaget kapital, delägaren är fysisk person Kapitalvinster på andelar i handelsbolag i inkomstslaget kapital är skattepliktiga fullt ut.

Av 50 kap. 9 § IL framgår att kapitalförluster i inkomstslaget kapital på andelar i handelsbolag är avdragsgilla med 70 %. Enligt 44 kap. 26 § andra stycket IL kan kapitalförluster dras av som kostnad först det beskattningsår då förlusten är definitiv.

35.6.1 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 56 berört frågan om verklig förlust vid tillämpningen av övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den i målet aktuella kapitalförlusten har sin grund i att AB A tillämpat övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP, i vilken föreskrivs att om saldot blir negativt vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften ska den anses vara noll. I detta fall uppkommer kapitalförlusten således på grund av lagtextens lydelse. Med hänsyn härtill kan bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL inte anses utgöra något hinder mot avdragsrätt för den i målet aktuella kapitalförlusten. AB A ansågs berättigat till avdrag för kapitalförlusten.

Tidigare praxis

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 medgavs avdrag för förlust på andelar.

35.6.2 Lagstiftning fr.o.m. den 18 april 2008

Genom lagstiftning, SFS 2008:1063 (prop. 2008/09:37), som gäller på överlåtelse som skett efter den 17 april 2008 har man tagit bort möjligheten att handelsbolag kan vara förvärvare eller överlåtare vid underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Detta medför att överlåtelse till eller från ett handelsbolag numera måste ske till marknadspris och den justerade anskaffningsutgiften ska påverkas av uttagets marknadsvärde. I det fall en överlåtelse sker till underpris ska uttagsbeskattning ske. Detta gäller för sådana tillgångar för vilka en avyttring beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

35.7 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

- delägarrens tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som delägarrens andel av bolagets inkomster.
- 22 % av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL,
- 78 % 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

- delägarrens uttag ur handelsbolaget,
- belopp som dragits av som delägarrens andel av handelsbolagets underskott,
- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
- 22 % av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL och
- 78 % 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.

35.7.1 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.

Tillskott

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. Här kan man dock lägga märke till att reglerna i 23 kap. IL inte medger underprisöverlåtelser från en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag.

Genom SFS 2008:1063 har möjligheten helt slopats för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL som förvärvare eller överlåtare. Denna lagändring har trätt i kraft den 1 januari 2009 men tillämpas retroaktivt på överlåtelser efter den 17 april 2008 (ikraftträdandebestämmelserna p.1 och 2) (se också avsnitt 35.6.2).

Transaktioner där handelsbolag är överlåtare eller förvärvare ska numera ske till marknadspris. Resonemangen i äldre rättspraxis är således inte längre tillämpliga när fråga är om tillgångar där en beskattning vid avyttring ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Ifråga om fastighet eller bostadsrätt, där en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital för en fysisk person, kan en överlåtelse till pris under marknadsvärde göras. Reglerna om sådana överlåtelser till underpris finns i 53 kap. IL.

Överlåtelser till underpris till handelsbolag 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 i 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.

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).

Uttag

Som uttag räknas samtliga uttag som görs av delägare, inte bara uttag av kontanta medel utan också uttag av varor eller andra tillgångar. Även när handelsbolaget bekostar en privat utgift för delägare ses detta som ett uttag

Som uttag ur handelsbolaget ses också 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.

35.7.2 Inkomster och underskott

Inkomster

Bolagets resultat beräknas per beskattningsår. Det är det skattemässiga resultatet som har betydelse vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften, inte det bokföringsmässiga resultatet. Om ett handelsbolag avyttrar en fastighet som är

kapitaltillgång med förlust är denna avdragsgill till 63 % för en delägare som är fysisk person eller dödsbo. Endast 63 % av kapitalförlusten ska då minska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget.

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.

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).

Underskott

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 som allmänt avdrag påverkas anskaffningsutgiften (avsnitt 75.5 och 6). 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.

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.

35.7.2.1 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. HB 1:s anskaffningsutgift på andelen i HB 2 ska, enligt 50 kap. 6 § IL, justeras enligt bestämmelserna i 5 § som om HB 1 var skattskyldig för HB 2:s inkomster. Det bör noteras att det då kan föreligga avdragsbegränsningar för vissa delägare om HB 2 är ett kommanditbolag eller om delägarna i HB 2 har kommit överens om att någon eller några av delägarna ska ha ett begränsat ansvar. Underskott kan endast dras av till belopp som svarar mot vad delägarna är ansvariga för. Resterande del rullas och kan dras av senare år.

För delägaren i HB 1 ska anskaffningsutgiften för andelen justeras med hänsyn till inkomster och underskott i båda bolagen.

Indirekt ägande har behandlats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2006 ref. 14. I målet berörs hur den justerade anskaffningsutgiften ska beräknas när en fysisk person äger en andel i ett kommanditbolag som i sin tur äger en andel i ett handelsbolag.

35.7.3 Negativ räntefördelning

Räntefördelning påverkar i praktiken inte den justerade anskaffningsutgiften på andelen. Anskaffningsutgiften höjs med inkomsterna av näringsverksamhet och kapital och sänks med underskottet av kapital och eventuella avdragsgilla underskott av näringsverksamhet, i båda fallen före räntefördelning. Om en negativ räntefördelning leder till att underskottet av näringsverksamheten minskar är även denna del av underskottet att anse som utnyttjat. Den justerade anskaffningsutgiften ska således minskas med det negativa fördelningsbeloppet till den del räntefördelningen har minskat ett underskott.

35.7.4 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, d.v.s. med 22 % av avsättningen. Bestämmelsen innebär att delägaren kan göra uttag ur handelsbolaget i syfte att betala expansionsfondsskatt utan att anskaffningsutgiften påverkas av uttaget.

Exempel

Delägarrens 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 22 000 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 $(100\,000 - 22\,000\text{ kr}) = 78\,000\text{ kr}$. 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 78 % av den expansionsfond som förs över. Att reduceringen i det här fallet bara blir 78 %, i stället för 100 %, beror på att uttag av medel för att betala skatten med 22 % redan har gjorts i den enskilda näringsverksamheten.

Överföring av expansionsfonder till enskild näringsverksamhet

På motsvarande sätt ska anskaffningsutgiften ökas med 78 % av en expansionsfond som förs över från andel i ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med bolagets upplösning enligt 34 kap. 22 § IL.

35.7.5 Periodiseringsfonder

Avsättning till periodiseringsfonder minskar den skattepliktiga inkomsten och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. På motsvarande sätt leder återföring av en periodiseringsfond till en ökning. Någon annan justering ska inte göras. Även om avsättning och återföring av periodiseringsfonder ska göras av respektive delägare ska således posten anses som en bolagspost och inte som en post som ingår i delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 322). Se även avsnitt 65.3 och 4.

35.8 Negativ justerad anskaffningsutgift

Om den justerade anskaffningsutgiften är negativ anses, enligt 50 kap. 3 § andra stycket IL, omkostnadsbeloppet uppgå till 0 kr och ersättningen för andelen vid avyttringen ska ökas med det negativa beloppet. En negativ justerad anskaffningsutgift ska således vid en andelsavyttring beskattas som kapitalvinst.

Bestämmelsen innebär att det belopp säljaren ska ta upp som kapitalvinst inte alltid överensstämmer med köparens utgift för andelen.

Exempel

En andel i ett handelsbolag avyttras för 100 000 kr. Säljarens justerade anskaffningsutgift är negativ och uppgår till -20 000 kr. Säljaren beskattas för en kapitalvinst om $(100\,000 + 20\,000 =)$ 120 000 kr. Köparen har erlagt 100 000 kr för sin andel och detta belopp utgör köparens anskaffningsutgift för andelen.

I RÅ 2006 ref. 51 har frågan behandlats om negativ justerad anskaffningsutgift vid överlåtelse av andel i handelsbolag till eget aktiebolag utan ersättning.

Benefika överlåtelse

När en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska övergången, enligt 50 kap. 2 § andra stycket IL, behandlas som en avyttring om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Benefika överlåtelse 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 ägarens justerade anskaffningsutgift.

35.9 Redovisning i deklarationen

Den som är deklarationsskyldig ska enligt allmänna regler lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut om bl.a. slutlig skatt (31 kap. 3 SFL). Fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska dessutom lämna uppgift om tillskott och uttag från bolaget (31 kap. 30 § SFL). Uppgifterna ligger till grund för beräkning av delägarrens justerade anskaffningsutgift och förändringar ska således årligen redovisas i deklarationen och löpande följas upp under hela innehavstiden.

Den justerade anskaffningsutgiften fastställs inte löpande utan provas först när andelen är föremål för överlåtelse. Det är således vid överlåtelsepunkten som storleken på den justerade anskaffningsutgiften slutligen fastställs (RÅ 2007 ref. 87). Det är den skattskyldige som har att styrka de faktorer som påverkat den justerade anskaffningsutgiften under innehavstiden (se KRNG 2013-05-07, mål nr 93-12).

**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, som gäller för omprövningar av taxeringsår 2013 och tidigare. För omprövningar av beskattningsår 2014 och senare gäller i stället SFL. En omprövning kan påverka delägarrens 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.

35.10 Övergångsbestämmelser

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).

35.11 Begränsad skattskyldighet

Tioårsregeln

En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för de i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL angivna kapitalvinsterna om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår när avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Tiden räknas i kalenderår, varför skattskyldighet i vissa fall kan kvarstå upp emot elva år. Tidsperioden räknas från det att personen faktiskt flyttar från Sverige. Om denne därefter har haft väsentlig anknytning till Sverige och därför enligt intern svensk rätt fortfarande ska anses obegränsat skattskyldig här en tid efter utflyttningen har ingen betydelse för beräkningen av tioårsperioden. För att regeln ska vara tillämplig måste personen dock vara begränsat skattskyldig vid avyttringstillfället.

Tioårsregeln är endast en intern svensk beskattningsregel. De svenska beskattningsanspråken kan ha begränsats genom skatteavtal med andra länder. Se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet Inkomstskatt/Skatteavtal/OECD:s modellavtal.

Vad som omfattas

Skattskyldigheten omfattar delägarätter enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer men inte andelar i investeringsfonder. För avyttringar före den 1 januari 2008 gällde tioårsregeln bara svenska värdepapper, se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 12.

Bestämmelsen gäller oavsett om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen vad avser svenska värdepapper. Utländska värdepapper eller andelar i utlandet delägarbeskattade juridiska personer måste dock vara förvärvade under tid som man varit obegränsat skattskyldig i Sverige för att tioårsregeln ska kunna tillämpas.

Förluster

En kapitalförlust ska dras av om en motsvarande vinst skulle ha varit skattepliktigt för den som är begränsat skattskyldig (3 kap. 20 § IL).

Exemptavtal

Om en kapitalvinst inte ska beskattas enligt skatteavtal medges inte avdrag för motsvarande förluster (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet Inkomstskatt/Begränsat skattskyldig/Kapital.

36 Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall

36.1 Inledning

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 uppgick till 1 milj. kr och en handelsbolagsandel överläts för motsvarande belopp. Förvärvaren tog ut överskottet ur handelsbolaget. Förvärvarens omkostnadsbelopp höjdes med belopp motsvarande anskaffningsutgiften och överskottet samt sänktes med uttaget. När handelsbolaget likviderades uppkom en kapitalförlust på 1 milj. kr som kunde 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.

Från och med 1 januari 2010 har rätten till avdrag för kapitalförluster på andelar i HB/KB slopats för företag. Genom särskilda övergångsbestämmelser gäller dessutom att eventuella kapitalförluster på andelar i HB/KB som uppkommer efter den 18/6 2009 får kvittas endast mot kapitalvinster på motsvarande andelar.

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.

Alt 1

Säljaren kan ta upp kapitalvinsten på grund av avyttringen av andelen som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget (avsnitt 35.2).

Alt 2

- Säljaren och köparen fördelar årets resultat i bolaget mellan sig genom ett bokslut per överlåtelsedag eller tillträdesdag.
- Säljaren eller närstående till denne får inte vara verksamma vare sig direkt eller indirekt i bolaget efter vald tidpunkt för inkomstupdelningen
- Handelsbolaget får inte, direkt eller indirekt, äga andelar som skulle varit kvalificerade om de ägts av överlåtaren

I de bägge fallen ska kapitalvinsten på andelen beräknas enligt de vanliga bestämmelserna för avyttringar av andelar i handelsbolag.

Andelar som är lagertillgångar

Om andelarna i ett handelsbolag utgör lagertillgångar för ägarerna beskattas en andelsavyttring i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom bestämmelserna i 51 kap. IL förutsätter att det ska uppkomma en kapitalvinst i inkomstslaget kapital är de särskilda bestämmelserna inte tillämpliga på sådana avyttringar.

36.2 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, d.v.s. det ska röra sig om aktiv näringsverksamhet.

Inlösen

Eftersom bestämmelserna även ska omfatta inlösen gäller de även den som fått sin andel inlöst om någon av kvarvarande delägare är en juridisk person. Vid inlösen ska inlösenlikviden minskas med anskaffningsutgiften, justerad med delägarrens 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 (Se avsnitt 44.3.3.4) 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 kringgåenden 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 Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om utdelning och kapitalvinst – onoterade företag.

Inskjuten juridisk person

För att förhindra kringgåenden 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.

Avyttring med kapitalförlust

Regeringsrätten motiverade sitt beslut med att bolagen utgjorde en förvärvskälla. Bestämmelsen hade då en något annan utformning än den i IL.

Om andelen avyttras med kapitalförlust är bestämmelserna i 51 kap. IL inte tillämpliga.

36.2.1 Vinsten tas upp som överskott av 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.

Kapitalvinstbeskattning

Överlåtaren ska dessutom beskattas för kapitalvinsten på andelen i inkomstlaget kapital. Utgångspunkten är att beloppet inte ska beskattas ytterligare en gång (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 603). En ökning av omkostnadsbeloppet ska således, enligt 51 kap. 5 § IL, göras med motsvarande belopp vid beräkningen av kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstlaget kapital.

Exempel 2 (fortsättning)

Det belopp som ska beskattas i näringsverksamhet, 400 000 kr, läggs till omkostnadsbeloppet. Eftersom avyttringspriset, enligt förutsättningarna i exemplet, uppgick till motsvarande belopp uppkommer därefter 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 $(400\,000 - 300\,000 \text{ kr}) = 100\,000 \text{ kr}$.

Årets resultat

I 51 kap. IL saknas bestämmelser om hur det aktuella årets resultat i handelsbolaget ska beräknas. Beräkningen ska göras med tillämpning av de vanliga reglerna i IL vilket innebär att förvärvaren ska beskattas för handelsbolagets resultat.

**Kedje-
försäljningar**

Av 51 kap. 3 § andra stycket 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 överlåtelseerna skett benefikt. Det saknas regler för vad som gäller om någon i överlåtelsekedjan gjort en kapitalförlust. Enligt Skatteverkets uppfattning lämnar lagtextens ordalydelse inte något utrymme för att ta hänsyn till ett sådant förhållande.

En förutsättning för att bestämmelserna ska tillämpas är att någon av de tidigare överlåtarna varit verksam i bolaget före överlåtelsen i sådan omfattning att den utgör aktiv näringsverksamhet för honom. Som närstående ses i detta fall även närstående till tidigare innehavare under samma räkenskapsår.

Det saknas ytterligare bestämmelser för kedjeförsäljningsfallen. I analogi med vad som gäller vid bara en överlåtelse kan det därför finnas anledning att lägga det beskattade beloppet till anskaffningsutgiften för andelen hos den siste säljaren. Om en kapitalförlust skulle uppkomma är denna avdragsgill i inkomstslaget kapital med 70 %.

Exempel

A som är fysisk person säljer sin andel i HB B till C, som också är fysisk person, för 800 tkr vilket medför en kapitalvinst på 200 tkr. C säljer senare samma räkenskapsår andelen till AB D för 900 tkr, d.v.s. 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 sitt omkostnadsbelopp

Köpeskilling	800

Beskattat som överskott av näringsverksamhet	<u>300</u>

Omkostnadsbelopp	1 100

C:s kapitalvinstberäkning:

Ersättning	900

Omkostnadsbelopp	<u>-1 100</u>

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 eller dylikt för avyttringsåret ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om säljaren eller närstående till honom varit verksam i bolaget efter överlåtelsen eller ej. Denna tilläggsköpeskilling

baseras på resultatet under det år då säljaren varit verksam i bolaget.

36.3 Fördelning av resultatet

Om överlåtaren, enligt överenskommelse med förvärvaren, tar upp överskott eller drar av underskott från 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.
Avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt	Samma principer som gäller ordinära näringsinkomster gäller även vinster och förluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Har avyttring skett före det att andelarna avyttras eller före tillträdet av dessa ska överlåtaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommer med anledning av avyttringen av fastigheten eller bostadsrätten. I annat fall ska kapitalvinsten på andelarna redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.
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 § andra stycket 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.

36.4 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.

37 Uppskov med beskattning vid andelsbyten

Se Rättslig vägledning

38 Avyttring av svenska fordringsrätter m.m.

Se Rättslig vägledning

39 Avyttring av utländsk valuta m.m.

Se Rättslig vägledning

40 Avyttring av andra tillgångar

Se Rättslig vägledning

41 Investeringsparkonto

Se Rättslig vägledning

42 Grundläggande bestämmelser

42.1 Inledning

Kapitlet innehåller en översikt över de grundläggande reglerna som gäller för inkomstbeskattningen av näringsverksamhet.

42.2 Principer för inkomstbeskattning m.m.

42.2.1 Allmänna bestämmelser

För fysisk person och dödsbo tas statlig och kommunal inkomstskatt ut på beskattningsbar förvärvsinkomst. Beskattningsbar förvärvsinkomst är summan av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet, minskad med allmänna avdrag och grundavdrag. För inkomst av kapital tas endast statlig inkomstskatt ut. Juridisk person (förutom dödsbo) beskattas endast statligt för inkomst av näringsverksamhet. Ett handelsbolags inkomster beskattas hos delägarna. Särskilda regler gäller för beskattning av föreningar och stiftelser, se Skatteverkets Handledning för stiftelser och ideella föreningar, och för beskattning av dödsbon se avsnitt 88.

Resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag (14 kap. 2 § IL), så är t.ex. förhållandet vid avyttring av kapitaltillgångar enligt 25 kap. IL. För enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen finns med vissa undantag inget krav på att bokföringsmässiga grunder ska tillämpas.

42.2.2 Vilka inkomster ska beskattas

All inkomst från näringsverksamheten som inte är uttryckligen undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. Intäkterna

kan vara ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster m.m.

42.2.3 Redovisningsregler

I inkomstslaget näringsverksamhet föreligger ett nära samband mellan skatte- och redovisningsreglerna. Dels genom att bokföringen ligger till grund för uppgifterna i deklarationen, dels genom att god redovisningssed bestämmer periodiseringen av inkomster och utgifter om inget annat är särskilt reglerat i IL.

42.2.3.1 Bokföringslagen

I Bokföringslagen (1999:1078, BFL) regleras vilka som är bokföringsskyldiga och hur bokföringen ska ske. Lagen innehåller regler om hur den löpande bokföringen ska upprättas och hur räkenskapsinformationen ska arkiveras. Den innehåller också bestämmelser om vilka företag som ska upprätta årsredovisning, vilka som i stället får upprätta årsbokslut och vilka som får upprätta förenklat årsbokslut. Reglerna om årsredovisning finns i Årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL). När det gäller reglerna om årsbokslut finns dessa i BFL dels i form av hänvisningar till vissa paragrafer i ÅRL vad gäller redovisningsprinciper, uppställningsformer för resultat- och balansräkning och värderingsregler, dels i form av specifika regler för vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas. För det förenklade årsbokslutet saknas hänvisningar till ÅRL förutom vad gäller undertecknandet. Det föreskrivs endast att det ska bestå av resultaträkning och balansräkning och upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller elektronisk form.

BFL innehåller i sig inga särskilda regler om värdering och periodisering. I BFL stadgas att Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.

42.2.3.2 Årsredovisningslagen

Det finns tre olika årsredovisningslagar: Årsredovisningslagen (ÅRL), Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) samt Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). I det följande behandlas endast ÅRL.

ÅRL är tillämplig på aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med en eller fler juridiska personer som delägare och vissa stiftelser. Den är också tillämplig på andra företag (däribland enskild näringsidkare) om dessa uppfyller mer än ett av följande villkor

- a. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor

I ÅRL regleras bl.a. årsredovisningens innehåll och uppställningsformer för resultat- och balansräkning. Här finns också principer för hur redovisningen ska upprättas och hur värdering och periodisering ska ske. I ÅRL finns även regler för offentliggörande av årsredovisningen.

ÅRL är resultatet av dels en modernisering av tidigare redovisningslagstiftning, dels en implementering av EU:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv.

42.2.3.3 God redovisningssed och rättvisande bild

Både BFL och ÅRL är ramlagstiftningar. Hur lagarna ska tolkas och fyllas ut där detaljreglering saknas styrs av bestämmelserna om att redovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Innehållet i begreppet god redovisningssed fastställs i huvudsak av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer. När det gäller den löpande redovisningen och arkiveringen är BFN den enda kvalificerade normgivaren i Sverige. På ÅRL:s område när det handlar om värdering, periodisering, klassificering och tilläggsinformation är det internationella inflytandet påtagligt. Det internationella organet International Accounting Standards Board (IASB) är här mest betydelsefullt för svenska förhållanden. Rådet för finansiell rapportering (tidigare Redovisningsrådet) verkar för att harmonisera den svenska redovisningen med IASB:s rekommendationer och utfärdar rekommendationer för noterade företag och deras koncernredovisning. För övriga företag utfärdar BFN redovisningsrekommendationer. BFN avser att ta fram kompletta regelverk för olika företagskategorier. Hittills har BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar, BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut och BFNAR 2012:1

Årsredovisning och koncernredovisning getts ut. Parallellt med redovisningsrekommendationerna från BFN gäller även Redovisningsrådets äldre normgivning till dess att BFN gett ut kompletta regelverk för alla företagskategorier.

Enligt ÅRL ska räkenskaperna upprättas så att de ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Begreppet ”en rättvisande bild” infördes i ÅRL genom implementeringen av EU:s redovisningsdirektiv. Bestämmelsen om en rättvisande bild har en i förhållande till övriga redovisningsprinciper överordnad ställning. Den innebär bl.a. att tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper eller rekommendationer från normgivande organ inte får leda till en missvisande redovisning. Så kan t.ex. ske i det enskilda fallet genom en alltför formell tillämpning av generella principer eller normer.

Någon konflikt mellan begreppen god redovisningssed och en rättvisande bild kan inte sägas föreligga. I god redovisningssed ligger att lag och rekommendationer tillämpas på ett sätt som ger en rättvisande bild. Av förarbetena till ÅRL framgår också att själva lagen aldrig kan åsidosättas oavsett om det motiveras av tillämpning av någon allmänt accepterad rekommendation eller önskan att åstadkomma en mer rättvisande redovisning.

42.2.4 Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU)

Med SRU avses ett enhetligt uppgiftslämnande för den som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Uppgifterna om näringsverksamhet ska för varje sådan lämnas på ett särskilt schema som utgör en del av deklarationsblanketten. De poster som ingår i schemat utgör ett utdrag ur företagets räkenskaper och avser uppgifter om varje slag av intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner samt tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital. Årsredovisning behöver inte bifogas deklarationen. Genom det standardiserade uppgiftslämnandet erhålls enhetliga uppgifter från företagen oavsett organisationsform, storlek eller bransch. SRU används bl.a. för urval i Skatteverkets kontrollverksamhet.

42.2.5 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning regleras i IL. Dels finns generella bestämmelser i 14 kap. 2–6 §§, dels finns speciella regler som reglerar förhållandet till redovisningen för vissa balansposter och kostnadsslag i 16–18 kap. IL. Här behandlas de generella reglerna medan övriga regler behandlas i samband med respektive balanspost eller kostnad.

**Periodiseringsfrågan,
Omfångsfrågan**

Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och periodisering av inkomster och utgifter (periodiseringsfrågan) ske enligt god redovisningssed om inget annat föreskrivs i IL. Innebörden är att periodiseringsfrågan i ej speciellt reglerade fall kommer att bestämmas av belöpanprincipen vilket är bokföringsmässiga grunder och det redovisningsmässiga rättsläget vilket motsvaras av god redovisningssed. För enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut gäller god redovisningssed som periodiseringsprincip även om detta skulle strida mot bokföringsmässiga grunder. Undantaget är ränteinkomster och ränteutgifter som sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr. Här ska bokföringsmässiga grunder tillämpas, d.v.s. inkomst och utgift tas upp det beskattningsår de är hänförliga till.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt föreligger (omfångsfrågan) avgörs den däremot av skattelagstiftningen utan samband med god redovisningssed.

**Bokslutets
betydelse för
beskattningen**

Enligt 14 kap. 4 § IL ska om räkenskaper för dessa läggas till grund för beskattningen. Enligt lagens förarbeten innebär detta att om periodiseringen i bokslutet är förenlig med god redovisningssed ska den följas vid taxeringen. Såväl Skatteverket som den skattskyldige blir då bundna av den värdering och periodisering som skett i bokslutet. Detta gäller även om en annan värdering eller periodisering hade varit möjlig enligt god redovisningssed. Någon betydelse för skatteplikten eller avdragsrätten har dock inte räkenskaperna utöver detta. I 14 kap. 5 § IL sägs att det redovisade resultatet ska justeras om en intäkt- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid mot god redovisningssed. Följdändringar ska göras ett tidigare eller senare år för att undvika att intäkter eller kostnader utelämnas eller räknas dubbelt (prop. 1999/2000:2 s. 179 ff.).

I förarbetena betonas också att bestämmelsen enbart tar sikte på redovisningsreglernas materiella betydelse för periodiseringsfrågan och att något formellt krav på att den skattemässiga inkomstberäkningen ska följa vad den skattskyldige redovisat i bokslutet utöver vad som framgår av 14 kap. 4 § IL inte åsyftas. En konsekvens av detta är att om den skattskyldige t.ex. ej redovisat en kostnad i bokslutet som borde redovisats enligt god redovisningssed ska ändå avdrag erhållas vid taxeringen. Motsvarande skattemässiga justering får då göras det senare år då kostnaden eventuellt redovisas.

I vissa speciella fall föreskrivs dock att för skattemässigt avdrag krävs att motsvarande avdrag gjorts i bokslutet. Så är t.ex. fallet vid räkenskapsenlig avskrivning av inventarier i 18 kap. 14 § IL och avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 3 § IL.

Frågan om skattemässiga justeringar och andra ändringar av resultatet behandlas närmare i RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100 Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen. Se även Skatteverket 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL.

För en mer utförlig redogörelse för sambandet mellan redovisning och beskattning se Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning.

42.3 Allmänt om näringsverksamhet

42.3.1 Enskild näringsverksamhet

Civilrättsliga regler

En enskild näringsverksamhet uppkommer när en person börjar driva förvärvsverksamhet. Den enskilda näringsverksamheten är inte någon juridisk person. Firmans ägare svarar själv för de avtal som han ingått genom företaget.

Skatterättsliga regler

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos honom. Den enskilda näringsverksamheten är inte heller något självständigt skattesubjekt. Näringsverksamhetens inkomster beskattas i huvudsak efter de skattesatser som gäller för fysiska personer. Enskild näringsidkare har dock möjlighet att få i verksamheten kvarstående vinstmedel, expansionsfond, beskattade efter samma skattesats som gäller för aktiebolag (se avsnitt 68). Näringsidkaren påförs sociala avgifter i form av egenavgifter. Vid passiv näringsverksamhet påförs i stället särskild löneskatt. Näringsidkare födda 1938 eller senare och som fyllt 65 påförs endast ålderspensionsavgift. Näringsidkare födda 1937 eller tidigare påförs särskild löneskatt på förvärvsinkomster endast på inkomst av passiv näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen gäller också reglerna om räntefördelning och periodiseringsfonder (se avsnitt 67 och avsnitt 65).

Försäljning av enskild näringsverksamhet

En försäljning av enskild näringsverksamhet innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Erhållen köpeskilling betraktas som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att vinsten eller förlusten

beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan reglerna om ackumulerad inkomst få tillämpas (se avsnitt 17). Vinst och förlust vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt som utgör kapitaltillgång, hänförs däremot till inkomstslaget kapital. När det gäller värdepapper kan dessa normalt sett inte ingå i en enskild näringsverksamhet. Om de ingår i näringsverksamheten, exempelvis andel i kooperativ förening, ska kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Särskilda regler gäller vid ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag eller aktiebolag (se avsnitt 73) och vid underprisöverlåtelser (se avsnitt 71).

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag göras i inkomstslaget kapital med 70 %. Underskottet ska dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren (42 kap. 34 § IL).

Aktiv eller passiv näringsverksamhet?

För fysiska personer som är enskilda näringsidkare är inkomsterna antingen inkomster från aktiv eller passiv näringsverksamhet. När det gäller inkomster i handelsbolag avgör man för varje delägare för sig om verksamheten är aktiv eller passiv. Om en person är delägare i flera handelsbolag, ska klassificering göras för varje handelsbolag för sig, se vidare avsnitt 44.

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten (2 kap. 23 § första stycket IL).

Annan näringsverksamhet än aktiv anses som passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § andra stycket IL).

För närmare redogörelse för gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet, se avsnitt 8.22.

Gränsdragningen mellan aktiva och passiva inkomster påverkar inte bara frågan om egenavgifter eller särskild löneskatt ska påföras. I IL finns även andra regler där frågan om verksamheten är aktiv eller passiv är avgörande. T.ex. får man pensionsavdrag bara på inkomster av aktiv näringsverksamhet (59 kap. 4–6 §§, möjlighet till dispens finns i 10 §), vissa underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänna avdrag, (62 kap. 2–4 §§) och som huvudregel gäller att bara aktiv näringsverksamhet får ligga till grund för beräkning av grundavdrag (63 kap. 5 §).

**Civilrättsliga
regler**

42.3.2 Enkelt bolag

Associationsformen enkelt bolag regleras i Lag (1980:1102 om handelsbolag och enkla bolag).

Enkelt bolag föreligger när två eller fler fysiska eller juridiska personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.

Det enkla bolaget är inte, till skillnad från handelsbolaget, ett självständigt rättssubjekt och får därför i stort sett betydelse bara för delägarnas interna mellanhavanden. Om delägarna inte bestämt annat, ska vinst eller förlust från bolagsverksamheten fördelas lika. Delägarna kan inte frita sig från personligt betalningsansvar. En delägare i ett enkelt bolag får inte utan de andra delägarnas samtycke sätta annan i sitt ställe som bolagsman.

Lotteribolag, tipsbolag och liknande verksamhet är ofta att anse som enkla bolag. I vissa fall kan dock annan mera omfattande verksamhet förekomma. Som enkelt bolag räknas också vissa former av konsortier där ett visst samarbete förekommer men bolagsmännen utåt framträder i eget namn. Partrederi liknar i viss mån ett enkelt bolag men regleras av bestämmelser i sjölagen.

**Skatterättsliga
regler**

Det enkla bolaget taxeras inte för någon inkomst. Inkomsten beskattas i stället hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av verksamheten. Tillgångarna ägs inte av bolaget. Varje delägare äger i stället del i de olika tillgångarna i samma proportion som respektive delägars insats i förhållande till den totala insatsen. Om förutsättningar för exempelvis värdeminskningsavdrag, underskottsavdrag, räntefördelning samt avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond föreligger, görs dessa dispositioner hos delägaren. Om delägare uppburit inkomst rubricerad som lön från enkelt bolag beskattas inkomsten i regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolagsverksamheten. Har delägare överlåtit andel i bolag med näringstillgångar, t.ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av näringsverksamhet.

42.3.3 Näringsverksamhet bedriven i annan form

Aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar behandlas i avsnitt 43 och 44.

Dödsbon

Ett dödsbo utgör ett särskilt skattesubjekt. För dödsåret gäller de regler som skulle ha gällt för den avlidna. För senare beskattningsår gäller de bestämmelser som gäller för fysiska personer dock med vissa särregler. För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL, 2 kap. 5a § IL). En utförlig beskrivning av dödsbobskattningen finns i avsnitt 88.

Ideell förening och stiftelse

Huruvida ideell förening eller stiftelse ska beskattas för viss näringsverksamhet eller inte är särskilt reglerat. En mer utförlig redogörelse för beskattning av ideella föreningar och stiftelser finns i Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om näringsverksamhet.

Försäkringsföretag m.fl.

Även för försäkringsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder m.fl. gäller särskilda skatteregler, se avsnitt 45.

Staten, kommuner m.fl.

Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter, allmänna pensionsfonden samt pensionsstiftelser enligt TrL är helt frikallade från inkomstskatt. Begreppet staten inbegriper även affärsverken men inte statliga bolag. Kommunalförbund är i detta sammanhang jämställt med kommun (RÅ 1994 ref. 92).

42.3.4 Beskattningstidpunkten

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut kan denna grundsats sättas ur spel av särbestämmelser.

Tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter i näringsverksamhet ska periodiseras. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. Vad som är god redovisningssed fastställs i praktiken av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer. Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, och dessa förs i enlighet med god redovisningssed, ska beskattningstidpunkten bestämmas utifrån räkenskaperna.

42.3.5 Vem ska beskattas?

Den subjektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda skattesubjekt om de ska beskattas, d.v.s. om de överhuvudtaget är skattesubjekt, och i så fall i vilken utsträckning de ska

beskattas. Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar all inkomst) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster). Skattskyldigheten behandlas utförligt i Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om näringsverksamhet samt avseende skattskyldighet för vissa juridiska personer denna handlednings avsnitt 11.

42.3.6 Statlig och/eller kommunal beskattning?

Juridiska personer frånsett dödsbon beskattas enbart statligt. Fysiska personer och dödsbon beskattas både statligt och kommunalt.

Beskattningen av samtliga fysiska personer sker i princip i hemortskommunen oavsett i vilken kommun inkomsten förvärvats, se avsnitt 7.

42.4 Underlaget för skatten

Fysiska personers skatt på förvärvs-inkomster

Fysiska personer ska betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (förvärvsinkomster), statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen kapital (kapitalinkomster), och statlig inkomstskatt på avsättning till expensionsfond (expensionsfondsskatt). Se även avsnitt 7.

Juridiska personers skatt

Juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen näringsverksamhet.

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. För juridiska personer är den statliga inkomstskatten från och med beskattningsår som börjar efter den 31 december 2012 22 % av den beskattningsbara inkomsten. För tidigare perioder (från och med 2010 års taxering) är skattesatsen 26,3 %.

42.5 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas samt om skatte-reduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift och sjöinkomst finns i 65 kap. IL. Inkomstlagen näringsverksamhet har olika omfattning och beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person.

Ett handelsbolags eller en EEIG:s inkomster beskattas hos delägarna. För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs inkomst från handelsbolaget eller grupperingen, utom vinst vid

försäljning av fastighet och bostadsrätt, till inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolaget eller grupperingen till inkomstslaget näringsverksamhet.

**Överskott
av närings-
verksamhet**

Överskott läggs ihop med nettoinkomst av tjänst samt minskas med allmänna avdrag och, avrundat nedåt till helt hundratal kronor, utgör taxerad förvärvsinkomst.

**Underskott
av närings-
verksamhet**

Förlustutjämning sker enligt ett rullande system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får dras av vid beräkning av inkomst av verksamheten närmast följande beskattningsår. Underskott av aktiv näringsverksamhet får, under förutsättningar som framgår av 62 kap. 2–4 §§ IL, ske alternativt som allmänt avdrag vid nystartad verksamhet under de första fem åren. Särskilda bestämmelser finns för näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet.

**Spärregler mot
förlustutjämning**

I 40 kap. IL regleras avdragsrätten för tidigare års underskott. Kapitlet innehåller även spärregler mot förlustutjämning i vissa särskilt reglerade fall.

42.6 Taxeringsår

Taxeringsår är ett begrepp som är på väg att försvinna. Begreppet har sin grund i taxeringslagen (1990:324). Taxeringslagen ersätts efter hand av Skatteförfarandelagen (2011:1244) som trädde i kraft den första januari 2012. Lagen tillämpas för första gången avseende F-skatt, särskild A-skatt och slutlig skatt på beskattningsår som börjar den 1 februari 2012.

Taxeringsåret är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen. I och med införandet av Skatteförfarandelagen har det äldre begreppet ”taxering” ersatts av begreppet ”beslut om slutlig skatt”.

42.7 Beskattningsår

Fysiska personer

Beskattningsåret är för fysiska personer ett kalenderår. Om en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 13 § IL).

Inkomster i handelsbolag

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp det beskattningsår som går ut samtidigt som handelsbolagets räkenskapsår. Om handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med deläggarens beskattningsår, ska inkomsterna i stället tas det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår. delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital (1 kap. 14 § IL).

Juridiska personer

Beskattningsåret är för juridiska personer räkenskapsåret. För näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte tillämpas på är dock kalenderåret alltid beskattningsår. I 37 kap. 19 § IL finns bestämmelser om beskattningsåret vid kvalificerade fusioner och fissioner (1 kap. 15 § IL, se även, avsnitt 80).

43 Aktiebolag och ekonomiska föreningar

43.1 Inledning

I avsnittet 43.2 om aktiebolag och ekonomiska föreningar behandlas översiktligt de civil- och skatterättsliga regler som berör de aktuella juridiska personerna, liksom allmänna beskattningsregler avseende inkomstslag. Övriga avsnitt 43.3–43.7 behandlar frågor om utdelningsbegreppet, utdelningar till aktiebolag och ekonomiska föreningar, utskiftade medel, låneförbudet samt aktieägartillskott mer djupgående.

43.2 Allmänna beskattningsregler

För aktiebolag och ekonomiska föreningar sker beskattning i ett enda inkomstslag, näringsverksamhet. I vissa fall finns dock särskilda regler för kvittning mellan överskott och underskott inom detta inkomstslag. Begränsningar finns också i vissa fall vad gäller möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott efter bl.a. ägarbyte.

Koncerner utgör inte skattesubjekt i Sverige. I stället beskattas de i koncernen ingående juridiska enheterna. Det tas emellertid hänsyn till koncernförhållanden i skattelagstiftningen. Ett exempel är reglerna om koncernbidrag, som tillåter en resultatutjämning inom koncernen. Huvudprincipen kan sägas vara att skattebelastningen för en koncern inte ska vara större och inte heller mindre än den skulle ha blivit om koncernens verksamhet hade bedrivits av ett företag.

43.2.1 Inkomstslag m.m.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar utgör civilrättsligt sett självständiga rättssubjekt och svarar själva med sina tillgångar för sina åtgärder och förpliktelser. Varje företag beskattas för sina egna inkomster. Skattskyldighet föreligger i princip oavsett om inkomsten förvärvats i Sverige eller utomlands. Härvid beräknas företagets inkomst i huvudsak enligt bestämmelserna i 13–40 kap. IL.

**Skattskyldiga
för i princip
all inkomst**

Närings- verksamhet	All beskattning sker i ett enda inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (1 kap. 3 § IL). För aktiebolag och ekonomiska föreningar utgår statlig inkomstskatt för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2012 med 22 % på den beskattningsbara inkomsten. För räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2013 är skattesatsen 26,3 %. Någon kommunal inkomstskatt erläggs inte.
En närings- verksamhet	För aktiebolag och ekonomiska föreningar hänförs all inkomst till en och samma näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Även i utlandet bedriven verksamhet hänförs till denna näringsverksamhet i den mån den bedrivs direkt av det svenska företaget. Exemptmetoden i dubbelbeskattningsavtal kan dock undanta verksamheten från svensk beskattning. Enligt 13 kap. 2 § IL gäller att för aktiebolag och ekonomiska föreningar räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Penninglån som avses i 15 kap. 3 § och som lämnas till en juridisk person, räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 § IL). Någon uppdelning på olika näringsverksamheter görs således inte. Om ett aktiebolag driver flera olika verksamheter kan ett negativt resultat i en verksamhet kvittas mot ett positivt i en annan verksamhet.
Resultat från handelsbolag	Bestämmelsen i 14 kap. 10 § IL om att all inkomst hänförs till samma näringsverksamhet gäller även inkomster från ett handelsbolag i vilket ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är delägare. Från och med beskattningsår som påbörjas efter den 31 januari 2012 gäller att handelsbolagets resultat ska tas upp det beskattningsår hos delägaren som avslutas närmast efter handelsbolagets räkenskapsår. För tidigare beskattningsår skulle resultatet från handelsbolaget tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt (1 kap. 14 § IL).
Utländsk juridisk person – delägare juridisk person	Ska en juridisk person beskattas för resultatet i en utländsk juridisk person i sin egenskap av delägare ska resultatet från den utländska juridiska personen hänföras till den juridiska personens enda näringsverksamhet. Det finns emellertid begränsningar i möjligheten att kvitta underskott från delägarbeskattade utländska juridiska personer mot överskott av annan

verksamhet. Underskott från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får bara dras av om den juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a i IL och som inte omfattas av de undantag som anges där (14 kap. 11 § IL).

Exempel 1

Ett svenskt aktiebolag, AB A, bedriver tryckeriverksamhet i Sverige, tryckeriverksamhet bedrivs även från fast driftställe i Danmark. Dessutom driver AB A ett bageri i Danmark och är delägare i en delägarbeskattad juridisk person i Norge. Alla verksamheterna redovisas i AB A:s enda näringsverksamhet. Skulle ett underskott uppkomma i den delägarbeskattade juridiska personen i Norge kan underskottet kvittas mot överskott i de andra verksamheterna då villkoret härför är uppfyllt då Norge är en EES-stat.

Underskott

Om underskott uppkommer vid beräkningen av företagets inkomst medges avdrag för underskottet i aktiebolagets enda näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Kan underskottet inte utnyttjas då, får det föras vidare till närmast följande beskattningsår och så vidare till dess det blir möjligt att utnyttja underskottet. Rätten till avdrag för underskott gäller även för underskott hänförligt till utomlands bedriven verksamhet.

Vid sådana ägarförändringar i företaget som innebär att en ny ägare, grupp av ägare eller ett underskottsföretag eller moderföretag till sådant företag får det bestämmande inflytandet kan dock rätten till avdrag för gamla underskott inskränkas eller falla bort, se avsnitt 87.

Trots att ett företags samtliga verksamheter hänförs till en enda näringsverksamhet finns det vissa inskränkningar i rätten till avdrag för underskott och förluster.

En sådan inskränkning gäller rätten till avdrag för underskott på verksamhet i kommanditbolag eller, i vissa fall, handelsbolag (14 kap. 14 § IL). En kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag får inte dra av underskott från kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En delägare i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser ska dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar

hans ansvar. (Beträffande kommanditdelägares utfästa insats och rätt till avdrag för underskott – se Skatteverkets skrivelse 2006-11-20, dnr 131 665887-06/111.) Underskott som inte ska dras av på grund av nämnda bestämmelser ska dras av vid beräkning av resultatet från kommanditbolaget det följande beskattningsåret (14 kap. 15 § IL).

Andra begränsningar finns i rätten att kvitta förluster vid avyttring av vissa tillgångar som inte utgör lagertillgångar såsom delägarätter, fastigheter samt vissa fordringar m.m., se avsnitt 43.2.3 och avsnitt 84. Det finns också i övrigt regler som i vissa situationer inskränker rätten att utnyttja tidigare underskott, se avsnitt 87.7-13.

Bokföringsmässig grund

Huvudprincipen i inkomstslaget näringsverksamhet är att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från denna huvudprincip görs vissa undantag.

Inkomstberäkning i vissa fall enligt kapitalvinstregler

Beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 25 kap. och 25 a kap. IL.

25 kap. 2 § IL hänvisar till de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 25a, 44–46, 48–50, 52 och 55 kap. IL. De kapitel till vilka hänvisning görs är till stora delar gemensamma för inkomstlagen kapital och näringsverksamhet.

Av 25 kap. 2 § IL framgår att inkomstberäkningen vad gäller försäljning av kapitaltillgångar i form av fastigheter och sådana andelar i privatbostadsföretag som avses i 2 kap. 17–18 §§ IL ska ske enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (se dock nedan angående särskild reglering beträffande fastigheter och bostadsrätter). Detsamma gäller, som ovan nämnts, vid beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust för egendom som anges i 48–50 kap., 52 kap. och 55 kap. IL. Uppkommet resultat ska sedan redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Härvid gäller i princip inte någon begränsning i avdragsrätten om avyttringen skulle ge upphov till kapitalförlust (undantag dock för förluster vid avyttring av delägarätter, fastigheter och vissa fordringsrätter m.m. enligt ovan). Den avdragsgilla kapitalförlusten får således avräknas mot vinsten i övrigt i näringsverksamheten och omvänt.

Kapitalvinst på fastigheter och bostadsrätter

För en utförlig redogörelse för vad som gäller för avyttringar av fastigheter som är kapitaltillgångar hänvisas till Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital. Hela kapitalvinsten respektive kapitalförlusten är skattepliktig/avdragsgill när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är säljare. Till följd av att alla kostnader för till- och ombyggnad ingår i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, måste den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten i form av årliga värdeminskningssavdrag återföras enligt reglerna i 26 kap. IL. De avdrag som berörs av återföring är enligt 26 kap. IL medgivna avdrag för

- värdeminskning på byggnad och markanläggning,
- skogsavdrag,
- substansminskning,
- avskrivning mot ersättningsfond och dylikt och
- förbättrande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de dessförinnan senaste 5 åren.

Direktavdrag som skett enligt lagen (1994:1850) om direkt avdrag för byggnader m.m. behandlas som värdeminskningssavdrag och ska således återläggas.

Aktier m.m.

Även kapitalvinster på delägarätter, fordringsrätter eller andra värdepapper, t.ex. aktier, beskattas som inkomst av näringsverksamhet, men kapitalvinstberäkningen görs ändå enligt reglerna som gäller för inkomstslaget kapital (utom beträffande sådana tillgångar som utgör lagertillgångar). Kapitalvinster på näringsbetingade andelar är dock normalt inte skattepliktiga – se avsnitt 83.

En konsekvens av denna inkomstberäkning är ”att behandlingen i bokföringen av tillgångar av det aktuella slaget även i det nya systemet kommer att sakna betydelse för beskattningen” (prop. 1989/90:110 s. 545). Detta innebär bl.a. att inköp och försäljning av aktier liksom löpande avkastning och kostnader för hanteringen av aktierna ska bokföras löpande på vanligt sätt enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beskattningen måste däremot intäkter hänförliga till inte yrkesmässig försäljning av aktier brytas ut ur bokföringen och kapitalvinstberäkning ske enligt reglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder. Detta följer av 14 kap. 9 § och 25 kap. 2 § IL.

Enligt 24 kap. 2 § IL ska även vissa bestämmelser i 42 kap. IL tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att reglerna i lex ASEA (42 kap. 16 § IL) är tillämpliga också när utdelningen uppbärs av t.ex. ett aktiebolag.

Kapitalvinst vid avyttring av egna aktier i marknadsnoterade publika aktiebolag ska inte tas upp. Detsamma gäller för vinst på utfärdade och avyttrade optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier (48 kap. 6 a § IL).

Kapitalvinst som uppkommer när ett aktiebolag löser in kapitalandelsbevis som bolaget ställt ut ska inte tas upp hos bolaget (48 kap. 6 b § IL).

Skalbolag

Skalbolagsregler har införts även inom bolagssektorn. Bestämmelserna, som finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL, är tillämpliga på avyttringar av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter i skalbolag. Innebörden av reglerna är att hela köpeskillingen ska tas upp till beskattning och att avdrag således varken medges för omkostnadsbelopp eller utgifter för avyttringen. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 93.3.

För investmentföretag och privatbostadsföretag sker inkomstberäkningen på annorlunda sätt jämfört med andra aktiebolag och ekonomiska föreningar.

43.2.1.1 Investmentföretag

Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar (39 kap. 15 § IL).

För investmentföretag gäller särskilda regler. Dessa behandlas i avsnitt 45.3.

43.2.1.2 Privatbostadsföretag

För ett privatbostadsföretag gäller särskilda regler, 39 kap. 25–27 §§ IL.

Med privatbostadsföretag avses, enligt 2 kap. 17 § IL, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet

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

En redogörelse för beskattningsreglerna för privatbostadsföretag lämnas i avsnitt 45.5.

43.2.2 Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på andelar, fastigheter, vissa fordringar m.m.

Olika slags andelar

När det gäller aktier och andra andelar är avdragsrätten beroende av vilket slags andel som har avyttrats. Andelar som innehas av aktiebolag och ekonomiska föreningar kan skattemässigt indelas i tre slag: näringsbetingade andelar, kapitalplaceringsandelar och lagerandelar.

Kapitalplaceringsandelar och näringsbetingade andelar samt andra aktieanknutna delägarätter som avses i 48 kap. 2 § IL ska inkomstberäknas på det sätt som anges i reglerna om inkomst av kapital (jfr 13 kap. 2 §, 14 kap. 9 § och 25 kap. 2 §, 25 a kap. 3 a § IL). Det innebär bl.a. beträffande aktier att genomsnittsmetoden ska användas vid beräkning av aktiernas anskaffningsvärde samt att kapitalvinst för varje aktieslag och sort ska beräknas för sig. Kapitalplaceringsandelar är sådana andelar som inte skattemässigt utgör lagertillgångar och inte heller utgör näringsbetingade andelar. Om kapitalvinstbeskattning, se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital.

Endast sådana delägarätter som skattemässigt utgör lagertillgångar i verksamheten ska inkomstberäknas enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet. Andelar utgör lager i företaget t.ex. om företaget bedriver yrkesmässig värdepappershandel eller om ett företag som bedriver byggnadsrörelse innehar andelar i ett fastighetsförvaltande företag.

Kapitalplacering eller värdepappershandel

Det kan uppkomma fråga huruvida ett aktiebolags innehav av aktier och andra värdepapper ska bedömas ingå i värdepappershandel (d.v.s. anses utgöra lagerandelar) eller inte.

Detta har betydelse, inte bara vid avyttringen av aktierna utan även löpande, t.ex. vid lagervärdering. Beskattningskonsekvensen härvidlag är att ett underskott av värdepappershandeln kan kvittas fullt ut mot överskott på näringsverksamheten i övrigt samt att även orealiserade förluster i värdepappersverksamheten blir avdragsgilla.

Vid prövningen av om yrkesmässig värdepappershandel föreligger torde syftet med verksamheten ha stor betydelse och bör kunna vara en utgångspunkt för gränsdragningen. Syftet bör dock avspeglade sig i faktiska omständigheter/objektiva fakta. Följande omständigheter/objektiva fakta bör då beaktas:

- omsättningens storlek,
- antalet transaktioner,
- handelns varaktighet och regelbundenhet,
- omsättningshastighet, inriktning på korta affärer och
- bolagsordningen.

(Se t.ex. RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1988 not. 270 och 276, RÅ 1997 ref. 5 I och RÅ 2003 ref. 49.)

Se även avsnitt 82.

Näringsbetingade andelar

Beträffande näringsbetingade andelar gäller att kapitalförluster normalt inte är avdragsgilla. För en närmare beskrivning av dessa regler samt för definition av begreppet näringsbetingade andelar hänvisas till avsnitt 83.

Kapitalplaceringsandelar

För förluster på kapitalplaceringsandelar gäller avdragsbegränsning enligt bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL, den s.k. aktiefållan. Av 48 kap. 26 § IL framgår att juridiska personers kapitalförluster på delägar rätt får dras av bara mot kapitalvinster på delägar rätt. Om en kapitalförlust inte kan utnyttjas mot egna kapitalvinster får den, efter begäran, dras av mot kapitalvinst som uppkommit hos annan juridisk person om koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas till den andre juridiska personen.

Om det kvarstår en förlust behandlas den det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av motsvarande tillgång. Kan förlusten inte kvittas närmast följande beskattningsår får den till den del den inte kunnat utnyttjas rullas vidare framåt i tiden till dess kvittningsmöjligheter uppkommer. Se även avsnitt 84.2.

Andel i privatbostadsföretag utgör ingen delägar rätt enligt 48 kap. 2 § IL.

Skatteverket anser att en kapitalförsäkring inte utgör en delägar rätt och därmed inte omfattas av bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL (Skatteverket 2004-11-23, dnr 130 668318-04/111).

Ingen kvotering

Det kan påpekas att kapitalförluster på aktier m.m. i aktiebolag och ekonomiska föreningar med ovan angivna inskränkningar är avdragsgilla utan den kvotering till 70 % som gäller för fysiska personer (48 kap. 25 § IL). Dock gäller att kapitalförlust som uppkommer i ett handelsbolag på kapitalplaceringsandelar och liknande delägar rättigheter som huvudregel kvoteras till 70 % även när aktiebolag är delägare (48 kap. 27 § IL). Förlusten får bara dras av mot kapitalvinster på delägar rättigheter (48 kap. 27 § IL). Betingas innehavet av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, föreligger avdragsrätt för förlusten i sin helhet.

Lagerandelar

Lagerandelar värderas enligt huvudregeln i 17 kap. 3 § IL. Enligt huvudregeln föreligger ingen avdragsbegränsning för förluster. Det gäller dock endast till den del förlusten är verklig, 17 kap. 8 § andra stycket IL.

Kapitalandelsbevis

Kapitalförlust som uppkommer när ett aktiebolag löser in ett kapitalandelsbevis får inte dras av, 44 kap. 2 § IL jämförd med 48 kap. 6 b § IL. Detsamma gäller för förlust på en tillgång eller förpliktelse vars underliggande förpliktelse, direkt eller indirekt, är ett kapitalandelsbevis som ett aktiebolag ställt ut, 48 kap. 28 § IL. Kapitalförlust på ett kapitalandelsbevis eller en tillgång eller förpliktelse vars underliggande tillgång, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis får inte dras av hos ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap, 25a kap. 19 § IL.

Övriga värdepapper

Förluster på andra värdepapper, t.ex. premieobligationer, får kvittas mot andra inkomster av näringsverksamhet – se dock nedan beträffande vissa tillgångar i intresseföretag samt koncerninterna förluster.

Fordringar i intresseföretag m.m.

För kapitalförluster på vissa tillgångar i intresseföretag, t.ex. fordringar och vissa derivatinstrument, gäller ett generellt avdragsförbud, 25 a kap. 19 § IL. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 83.15.

Skatteverket anser att avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § punkt 4 IL omfattar syntetiska optioner där den underliggande till-

gången är en näringsbetingad andel (Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 572878-04/111).

Skatteverkets uppfattning är att någon avdragsgill kapitalförlust inte uppkommer om en fordran på ett företag i intressegemenskap först överlåts inom intressegemenskapen och därefter avyttras utanför gemenskapen, d.v.s. avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § IL gäller generellt och upphävs inte av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt i 25 kap. 10 § IL (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 597688-04/111).

Andelar i handelsbolag m.m.

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska enligt 25 a kap. 3 a § behandlas som en näringsbetingad andel i detta kapitel, om andelen ägs av ett sådant företag som anges i 3 § 1–5.

Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet.

En kapitalvinst ska inte tas upp i annat fall än som anges i 9 § och en kapitalförlust får dras av bara om en motsvarande kapitalvinst skulle tagits upp (25 a kap. 5 §).

Avdragsförbud – för delägare som är aktiebolag, ekonomisk förening m.fl. – gäller också för förluster på andelar i handelsbolag och i vissa fall på andelar som innehas av handelsbolag, 25 a kap. 20–23 a §§ IL – se avsnitt 83.17.

Fastigheter

För kapitalförluster på fastigheter finns en kvittningsfålla liknande den som gäller för delägarätter. Reglerna innebär att förluster endast får kvittas mot kapitalvinster på fastigheter. Efter begäran kan förlusten dock kvittas mot vinst på fastighet hos annat företag med vilket man med avdragsrätt kan utväxla koncernbidrag. Om det kvarstår en förlust behandlas den det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av motsvarande tillgång. Kan förlusten inte kvittas närmast följande beskattningsår får den till den del den inte kunnat utnyttjas rullas vidare framåt i tiden till dess kvittningsmöjligheter uppkommer.

Undantag från avdragsbegränsningen görs för de fastigheter som under den senaste treårsperioden har använts för produktions- eller kontorsändamål. Reglerna, som finns i 25 kap. 12 § IL, beskrivs närmare i avsnitt 83.15.3.

Koncerninterna förluster

Kapitalförluster som uppkommer vid avyttringar till företag i intressegemenskap omfattas av särskilda regler som finns i 25 kap. 7–11 §§ IL. Reglerna beskrivs i avsnitt 85.

43.2.3 Allmänt om dubbel- och kedjebeskattning

Dubbelbeskattning

Med ekonomisk dubbelbeskattning menar man att bolaget eller den ekonomiska föreningen först ska betala skatt för sin vinst. Därefter ska aktie- eller andelsägarna betala skatt på den vinstutdelning som företaget lämnar. Eftersom företag i princip inte får göra avdrag för vinstutdelningen uppkommer dubbelbeskattning. Motiven för dubbelbeskattning kan i korthet sägas vara att företaget, aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen, har bedömts ha en egen skatteförmåga genom sin förvärvsinkomst samt att själva företagsformen ansetts ha en för ägarna fördelaktig form med begränsad ansvarighet. Det andra ledet i dubbelbeskattningen, vinstutdelningen, motiveras av att all inkomst, även utdelningsinkomster ska beskattas lika hos mottagarna, liksom att avkastning från olika kapitalplaceringsformer ska beskattas lika.

Beträffande ekonomiska föreningar har emellertid dubbelbeskattningen gradvis urholkats. Genom reglerna i 39 kap. 22 och 23 §§ IL medges med vissa undantag sådana ekonomiska föreningar som är kooperativa avdrag för vinstutdelning i form av återbäring på sådant sätt att utdelningen i praktiken bara blir beskattad hos mottagaren. Är mottagaren aktiebolag eller ekonomisk förening som åtnjuter skattefrihet för utdelningen enligt 24 kap. IL föreligger emellertid i princip inte någon avdragsrätt för den utdelande föreningen för den delen av vinstutdelningen.

Insatsemission

Utdelning i form av insatsemission enligt 10 kap. 2 a § EFL ska dras av i kooperativa ekonomiska föreningar, 39 kap. 24 a § IL.

För att inte reglerna om dubbel- och kedjebeskattning ska kunna kringgå har lagstiftningen kompletterats med regler som ska hindra vissa transaktioner, se avsnitt 43.4.7 om Lundinbolag (reglerna upphävd från och med den 2 januari 2012) respektive avsnitt 85 om avdrag för koncerninterna m.fl. förluster.

För att företagets verkliga nettointkomst ska bli beskattad har regler om uttagsbeskattning införts (22 kap. IL). Dessa regler bidrar även till att förhindra att dubbelbeskattningen kringgåas.

För i utlandet boende personer föreligger vidare en skyldighet att erlægga kupongskatt för utdelning i svenska aktiebolag.

Kedjebeskattning

Som en följd av dubbelbeskattningssystemet uppkommer en kedjebeskattningseffekt om aktieägaren är ett dubbelbeskattat subjekt. Detta gäller t.ex. aktiebolag eller ekonomisk förening som själv beskattas för mottagen vinstutdelning och där företagets vinst i sin tur utdelas till aktieägarna och beskattas hos dem. För att förhindra inte önskvärda beskattningseffekter finns därför regler som innebär att aktiebolag och ekonomiska föreningar i vissa fall frikallas från skattskyldighet för erhållen utdelning. I princip gäller detta undantag utdelning på näringsbetingat aktieinnehav, medan utdelning på kapitalplacerings- och lageraktier inte undantas från kedjebeskattning.

Koncernbidrag

För att koncernen inte ska missgynnas av skattereglerna har också en rätt till vinstutjämnning genom koncernbidrag mellan bolag inom samma koncern införts. Rätten till koncernbidrag är i vissa avseenden begränsad för att förhindra att koncernbidrag används för att kringgå begränsningarna om frikallelse från skattskyldighet för utdelning. Reglerna om koncernbidrag behandlas i avsnitt 77.

43.3 Utdelningsbegreppet

I detta avsnitt lämnas en allmän redogörelse för vad som innefattas i begreppet utdelning. I avsnittet behandlas även vissa andra frågor som sammanhänger med utdelning från ett aktiebolag. Eftersom frågor angående utdelning berör både civilrätt och skatterätt kommer, förutom de skatterättsliga reglerna, även ABL:s regler om vinstutdelning att redovisas översiktligt.

Civilrättsliga regler

Med vinstutdelning menas främst sådan utbetalning av företagets vinst till aktieägarna som redovisas som utdelning i företagets räkenskaper. Vinstutdelningen beslutas av bolagsstämman (18 kap. 1 § första stycket ABL) efter förslag av bolagets styrelse. Enligt 18 kap. 1 § andra stycket ABL får stämman endast i den mån skyldighet därtill föreligger enligt bolagsordningen eller på yrkande av en minoritet enligt 11 § samma kapitel besluta om större utdelning än styrelsen föreslagit eller godkänt.

Förtäckt utdelning

Om utdelningen inte redovisas öppet i räkenskaperna benämns den förtäckt vinstutdelning. Förtäckt utdelning kan bl.a. föreligga om aktieägaren köper egendom till underpris från bolaget eller säljer egendom till överpris till bolaget. Likaså kan förtäckt utdelning föreligga vid en indirekt egendomsöverföring

mellan två företag ägda av samme person. Både öppet redovisade och förtäckta överföringar av medel från bolaget till aktieägarna, d.v.s. värdeöverföringar utan att bolaget erhåller fullgod motprestation, utgör utdelning i bolagsrättslig mening.

Utdelad egendom

Utdelning av bolagets vinst sker vanligtvis i form av kontanter. Det föreligger dock inget hinder mot utdelning av sakvärden.

HD har inte ansett det stå i strid med regeln i dåvarande 12 kap. 2 § första stycket ABL att till grund för bedömningen av storleken av en s.k. sakutdelning lägga det bokförda värdet av tillgångarna i fråga och inte ett högre värde, t.ex. deras bedömda marknadsvärde (NJA 1995 s. 742). Skattemässigt anses dock utdelningen har skett till marknadsvärde (61 kap. 2 § IL).

Enligt 17 kap. 2 § ABL får värdeöverföringar från bolaget ske endast enligt bestämmelserna i ABL om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna och gåva som avses i 5 § samma kapitel.

Maximal utdelning och annan värdeöverföring

Rätten för ett aktiebolag att vederlagsfritt betala ut medel till aktieägarna är inte oinskränkt. Enligt 17 kap. 3 § ABL får en värdeöverföring inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Detta ska bedömas med ledning av den senast fastställda balansräkningen och med beaktande av de ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Dessutom får en värdeöverföring till aktieägarna eller annan ske endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. För koncerner ska bedömningen ske för koncernen som helhet.

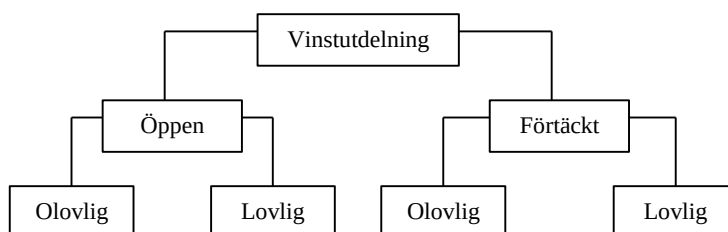
Begränsningarna av utrymmet för utdelning och andra värdeöverföringar från bolaget gäller både öppen och förtäckt utdelning. Utbetalningsförbudet syftar till att bevara bolagets kapital. Därigenom skyddas bolagets borgenärer och övriga intressenter, t.ex. anställda och staten.

Olovlig utdelning

Om den utdelning som bolaget lämnat står i strid med utbetalningsförbudet är den olovlig. Detta gäller oavsett om alla aktieägare godkänt utdelningen. Den som mottar olovlig vinstutdelning är i princip skyldig att återbetala denna med ränta till bolaget (17 kap. 6 § ABL). Dessutom kan alla som

medverkat till beslutet om utbetalningen bli solidariskt ersättningsskyldiga gentemot bolaget för eventuell brist vid återbetalningen (17 kap. 7 § ABL).

En vanlig uppfattning är att förtäckt utdelning, på samma sätt som öppet redovisad utdelning, är olovlig endast till den del den inte ryms inom utdelningsbara medel. Utifrån detta synsätt kan utdelning i civilrättsligt hänseende principiellt delas upp enligt figuren nedan.



Skatterätt – civilrätt

Det skatterättsliga utdelningsbegreppet överensstämmer i stort med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Både öppen och förtäckt utdelning ska därför i princip behandlas som utdelning vid beskattningen – se dock nedan vid kantrubriken Lön eller utdelning. Vid beskattningen saknar det betydelse om utdelningen är lovlig eller olovlig.

Ekonomiska föreningar

För ekonomiska föreningar finns i stort sett samma reglering som för aktiebolag. Utbetalningsförbudet för ekonomiska föreningar finns i 10 kap. 1 § EFL. I lagrummet anges att utbetalning till medlemmarna av föreningens egendom endast får ske i form av överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser, utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp och utskiftning vid likvidation.

Utdelning från ekonomiska föreningar

Utdelning från ekonomiska föreningar kan vara skattefri för mottagaren. Detta gäller om den uppbärs i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar och endast innebär en inbesparing i levnadskostnader (42 kap. 14 § IL) samt för viss utdelning i inte kooperativa ekonomiska föreningar. Se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital.

Utdelning i form av s.k. insatsemission i kooperativa ekonomiska föreningar ska inte behandlas som utdelning vid emissionstidpunkten, 42 kap. 21 a § IL. Medlemmen ska beskattas först vid utträde ur/upplösning av föreningen.

Skatteregler

I skattelagstiftningen finns vissa regler som innebär att skatterätt och civilrätt avviker från varandra. Ett exempel på detta är värdeöverföringar mellan bolag som koncernbidrag enligt 35 kap. 1 L. Civilrättsligt bedöms koncernbidrag som lämnas från dotterbolag till moderbolag som utdelning. Vid beskattningen behandlas koncernbidraget, till skillnad från lämnad utdelning, som en avdragsgill kostnad i utgivarens verksamhet och som en skattepliktig intäkt i mottagarens.

Enligt 16 kap. 8 § 1 L medges aktiebolag avdrag för utgifter för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital. Utgifter för utbetalning av utdelning är därför avdragsgilla. Bestämmelsen reglerar även ett aktiebolags avdragsrätt för t.ex. utgifter för rådgivning, prospekt och annonsering (prop. 1996/97:154 s. 58). Motsvarande regler gäller även för ekonomiska föreningar.

Beträffande ett bolags utgifter för kostnader i samband med uppköpserbjudande (utgifter för s.k. fairness opinion) har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2009 ref. 48 och RÅ 2009 not. 47 funnit att sådana kostnader utgör avdragsgilla kostnader för ett börsnoterat bolag. Kostnaderna avser tjänster som bolaget köpt för att dess styrelse skulle kunna fullgöra sin skyldighet i enlighet med noteringsavtalet och har således uppkommit som en direkt följd av bolagets börsnotering. Enligt Skatteverkets uppfattning ger de angivna domarna inte stöd för avdragsrätt för motsvarande kostnader för ett inte noterat bolag (Skatteverket 2009-04-14 dnr 131 347283-09/111).

Skatterättslig praxis

I vissa fall har i praxis gjorts andra bedömningar av vad som är utdelning vid beskattningen jämfört med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör vinstutdelning enligt civilrättsliga regler. Trots detta anses återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott oftast inte som utdelning vid beskattningen (se avsnitt 43.7).

Överföring av tillgångar mellan företag

I praxis har i vissa fall aktieägare tidigare utdelningsbeskattats vid överföring av tillgångar mellan bolag i vilka de har ett ägarintresse (t.ex. RÅ 1989 ref. 119). Nämda praxis ändrades till stor del genom plenumålet RÅ 1992 ref. 56 (Sipano-målet).

I rättsfallet RÅ 1987 ref. 51 utdelningsbeskattades aktieägarna för överföring av en fastighet till underpris från ett eget aktiebolag till eget kommanditbolag, eftersom fastigheten lämnade den dubbelbeskattade sektorn.

Genom införandet av underprislagen fr.o.m. 2000 års taxering har särskilt lagreglerats i vilken utsträckning utdelningsbeskattning ska ske av ägarna vid underprisöverlåtelser av egendom i näringsverksamhet. Nämnda regler finns numera i 23 kap. IL, se vidare avsnitt 71.

Högsta förvaltningsdomstolen har i plenimålet RÅ 2004 ref. 1 (det s.k. Sipano 2-målet) utdelningsbeskattat ägarna till två aktiebolag som för underpris överlåtitt andelar i ett kommanditbolag till andra av samma personer ägda aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade först att överlåtelsen skulle bli föremål för uttagsbeskattning hos de överlåtande aktiebolagen eftersom villkoret i 23 kap. 17 § IL – att överlåtelsen ska omfatta hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav – inte var uppfyllt. Härfter konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att införandet av reglerna om underprisöverlåtelser 1 januari 1999, som numera återfinns i 23 kap. IL, har förändrat rättsläget i förhållande till vad som gällde i ovan nämnda avgörande RÅ 1992 ref. 56. Högsta förvaltningsdomstolen anför sedan:

”Genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattningen vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats. I anslutning därtill har också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Reglerna om underprisöverlåtelser innebär att det slutliga beskattningsresultatet i princip blir detsamma som om uttags- och utdelningsbeskattning sker. Skillnaden är att någon omedelbar beskattning inte utlöses av att ersättningen understiger marknadsvärdet.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.”

Ovanstående dom innebär att en överlåtelse av tillgångar till underpris som inte är affärsmässigt motiverad mellan två aktie-

bolag ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet (underpriset) att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget såvida inte undantagsbestämmelserna för s.k. underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga.

Överlåtelse av näringsbetingade andelar

Av 23 kap. 2 § andra stycket IL framgår att bestämmelserna i kapitlet inte är tillämpliga vid överlåtelse av näringsbetingade andelar. Utdelningsbeskattning ska dock inte ske om näringsbetingade andelar har överlåtits till underpris utan att detta är affärsmässigt motiverat om

- det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag, ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
- förutsättningarna i 23 kap. 19 § är uppfyllda.

Lön eller utdelning

Det har förekommit att aktieägarna försökt kringgå dubbelbeskattningens andra led. Detta har i stor utsträckning accepterats när det skett på så sätt att vinsten i rörelsedrivande företag eliminerats genom uttag i form av lön av företagsledaren. Bakgrunden till denna utveckling av praxis torde vara att det inte har ansetts möjligt att pröva vad som är marknadsmässig ersättning för arbete som utförs i ett eget bolag. Föreligger speciella omständigheter kan dock viss del av ersättningen ses som utdelning (jfr RÅ 1959 Fi 1849). Genom 1990 års skattereform fick denna praxis om vad som ska anses som lön respektive utdelning väsentligt minskad betydelse vid beskattningen eftersom utdelning, trots att den normalt inte är avdragsgill för företaget, ofta är ett lägre beskattat alternativ för delägarna. Regler som begränsar rätten för delägare i fåmansföretag att redovisa utdelning som intäkt av kapital, genom att viss del därav kan beskattas som intäkt av tjänst infördes därför. De finns i 57 kap. IL – se avsnitt 90.

Vid försäljning av tillgångar och tjänster till aktieägare/anställda för underpris respektive inköp av egendom från aktieägare/anställda för överpris uppkommer fråga om underpriset respektive överpriset utgör lön eller utdelning.

I de fall utköpet/införsäljningen skett av en i företaget anställd person ska underpriset/överpriset normalt anses utgöra lön hos den anställda. Detta gäller även om försäljningen/inköpet skett till/från en närstående till den anställda – se RÅ 1989 ref. 57, RÅ 1991 ref. 27 och RÅ 1996 ref. 16. Underpriset respektive överpriset utgör då en avdragsgill lönekostnad i företaget.

Om utköpet/införsäljningen skett av en icke anställd (passiv) delägare är underpriset respektive överpriset normalt att hänföra till utdelning. Vid försäljning till delägare för underpris ska företaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och försäljningspriset. Något avdrag erhålls inte i företaget i detta fall eftersom underpriset är hänförligt till utdelning. Om utdelningen uppburits av en delägare i ett fåmansföretag kan det komma ifråga att viss del av utdelningen ska hänföras till inkomst av tjänst – se avsnitt 90.

**Kapitalrabatt
på optionslån**

Om ett svenskt aktiebolag ger ut skuldebrev som är förenade med köp- eller teckningsoption avseende aktier, får bolaget inte dra av en sådan skillnad mellan emissionspriset och skuldebrevets marknadsvärde som beror på optionen (24 kap. 4 § IL).

**Kapitalrabatt
på konvertibellån**

När det gäller s.k. kapitalrabatt vid utgivande av konvertibla skuldebrev framgår av RÅ 1987 not. 241 att sådan rabatt utgör en för det utgivande bolaget avdragsgill kostnad. Med kapitalrabatt avses skillnaden mellan lånets nominella belopp, d.v.s. det som ska återbetalas när lånet löper ut, och emissionspriset.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 77 behandlat frågan om skillnaden mellan nominellt belopp och beräknat nuvärde vid emissionen på ett konvertibellån är en avdragsgill kostnad i det utgivande bolaget. Konvertibellånet utgavs i detta fall till nominellt belopp och löpte med en ränta som understeg marknadsräntan. På grund av den låga räntan uppgick nuvärdet på skuldebrevet, konverteringsrätten oräknad, till ett lägre belopp än det nominella värdet. Det utgivande bolaget hade yrkat avdrag för denna skillnad. Bolaget åberopade därvid Redovisningsrådets rekommendation RR 3 punkt 29 där rådet rekommenderar att skillnaden mellan skuldebrevsvärdet och nominellt belopp ska periodiseras i bokföringen och behandlas som räntekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen, som inte medgav avdrag, säger följande:

”Oavsett om konverteringsrätten utnyttjas eller inte utgörs bolagets kostnad för lånet endast av den nominella ränta som bolaget fått betala till långivaren. Sker

konvertering får bolaget ett kapitaltillskott motsvarande skuldebrevets nominella värde medan värdet minskar på de aktier som innehas av bolagets gamla aktieägare i det fall en aktie vid konverteringen har ett högre värde än det nominella värdet av ett skuldebrev. Varken detta förhållande eller någon annan omständighet innebär att konverteringen medför att en kostnad, utöver den nominella räntan, uppkommer i bolagets rörelse.”

I bolagets förhandsbeskedsansökan kallades skillnaden mellan nominellt belopp och nuvärdet på skuldebrevet för kapitalrabatt. Eftersom lånet i detta fall utgavs till det nominella beloppet och det är samma belopp som ska betalas ut vid löptidens slut föreligger dock inte en kapitalrabatt i ovan angiven mening.

Vinstandelslån

Ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har tagit upp ett vinstandelslån, får, enligt 24 kap. 5 § IL, dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 24 kap. 6–10 § IL.

Med vinstandelsränta avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst och med vinstandelslån avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta.

För annan ränta på vinstandelslån, d.v.s. den fasta delen, gäller allmänna bestämmelser om avdrag i näringsverksamhet.

Företaget får således avdrag för den del av räntan som är fast, medan den rörliga räntan får dras av endast om lånet bjudits ut till teckning på den öppna marknaden eller teckningsrätten förbehållits någon från företaget fristående person eller specialkrets. Skatteverket kan dock, om vissa villkor är uppfyllda, medge att avdrag får ske även om en eller flera som äger andelar i företaget har förbehållits rätt till teckning av lånet (24 kap. 9 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked funnit att avdrag för ränta på vinstandelslån i visst fall skulle vägras med tillämpning av skatteflyktslagen (RÅ 1998 not. 195). Av HFD 2012 ref. 13 framgår att även en utgift på grund av ett vinstandelslån måste utgöra en ersättning för kredit för att vara avdragsgill som vinstandelsränta. För fåmansföretag gäller delvis andra regler, se avsnitt 89.5.

43.4 Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening

43.4.1 Allmänt

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är i princip skattskyldiga för all inkomst som förvärvats här i riket eller utomlands. För att förhindra kedjebeskattning, d.v.s. att beskattning sker i mer än två led, ska utdelning som aktiebolag och ekonomiska föreningar uppbär i vissa fall inte tas upp till beskattning. Bestämmelserna om sådana utdelningsinkomster finns i 24 kap. 12–22 §§ IL.

Olika regler gäller för utdelning på näringsbetingade andelar, kapitalplaceringsandelar samt andelar som utgör lager.

Reglerna om skattefrihet i vissa fall gäller inte för utdelning i form av pristillägg eller rabatt från kooperativ förening, utdelning från kooperativ förening på förlagsinsatser eller utdelning till en medlemsfrämjande förening, s.k. kooperativ utdelning (24 kap. 12 § första stycket IL jämfört med 39 kap. 22 och 23 §§ IL).

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat, ska företaget vid tillämpning av 24 kap. 13–22 §§ IL anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten (24 kap. 12 § andra stycket IL).

En översiktlig redogörelse för vad som gäller för beskattning av utdelning från utländska företag lämnas i avsnitt 43.4.9.

43.4.2 Anteciperad utdelning

Högsta förvaltningsdomstolen prövade i RÅ 2000 ref. 64 om anteciperad utdelning, d.v.s. sådan utdelning som ännu inte är beslutad, skulle beskattas hos mottagaren det beskattningsår den hade intäktsförts eller om beskattning skulle ske först det påföljande beskattningsåret, när bolagsstämman beslutat om utdelningen. Högsta förvaltningsdomstolen accepterade att utdelningen skulle hänföras till det beskattningsår den anteciperats i räkenskaperna. Högsta förvaltningsdomstolen fann vidare att frågan om skattefrihet för utdelning ska bedömas utifrån samma beskattningsår som anteciperingen skett, d.v.s. inte för det beskattningsår beslutet om utdelning fattats. Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i den senare delen får anses

ha betydelse för vid vilken tidpunkt förutsättningarna i 24 kap. 13–22 §§ IL ska vara uppfyllda.

43.4.3 Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar

Utdelning till förvaltningsföretag ska beskattas enligt samma regler som gäller för företag i allmänhet. Den skillnaden föreligger dock att förvaltningsföretag inte kan åberopa det s.k. betingandevillkoret i 24 kap. 14 § punkt 3 IL. Eftersom ett aktieförvaltande företag inte bedriver rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL kan inte ett andelsinnehav betingas av rörelsen. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 2001 ref. 6 där förvaltning av värdepapper inte ansågs utgöra rörelse.

43.4.4 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar

Definitionen av näringsbetingade andelar finns numera i 24 kap. 13–14 §§ IL. Utdelning på sådana andelar är, med vissa särskilda undantag för investmentföretag m.m., undantagen från beskattning. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 83.

43.4.5 Utdelning på lagerandelar

Som framgår av 24 kap. 13 och 14 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar (se dock avsnitt 43.4.9).

Andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos företag som bedriver värdepappersrörelse samt hos byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelning på lagerandelar alltid är skattepliktig är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattning.

Frågan om ett företag ska anses bedriva värdepappersrörelse eller inte behandlas i avsnitt 43.2.2 och avsnitt 82.

43.4.6 Utdelning på kapitalplaceringsandelar

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar beskattas för utdelning på kapitalplaceringsandelar, eftersom utdelning på nämnda andelar inte undantagits från beskattning.

Kapitalplaceringsandelar är sådana andelar som varken utgör lagerandelar eller näringsbetingade andelar. Anledningen till att beskattning sker av utdelning på sådana andelar är att andelsinnehavet uppfattas som ett alternativ till andra kapitalplaceringar, där avkastningen alltid blir beskattad.

43.4.7 S.k. Lundintransaktioner

Lundinreglerna i 24 kap. 19 § IL har upphävts och tillämpas inte avseende avyttringar som skett samt utdelningar som lämnats efter den 1 januari 2012, lag (2011:1510) som trätt ikraft den 2 januari 2012 (prop. 2011/12:17). För en beskrivning av vad som tidigare gällde se Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering.

43.4.8 Investmentföretag

Investmentföretag är skattskyldiga för uppburen utdelning, men får göra avdrag för lämnad annan utdelning än sådan som avses i 42 kap. 16 § IL (s.k. lex ASEA-utdelning) som företaget har beslutat för beskattningsåret (39 kap. 14 § IL).

Att utdelning som lämnas av ett investmentföretag i vissa fall ska tas upp även om aktierna i investmentföretaget är näringsbetingade framgår av 24 kap. 18 § IL.

Reglerna kring beskattning av investmentföretag behandlas närmare i avsnitt 45.3

43.4.9 Allmänt om utdelning från utländska företag

Utdelning på innehav i utländska företag behandlas på samma sätt som innehav i svenska företag. Det innebär bl.a. att reglerna i 24 kap. 13–14 och 17 §§ IL avseende näringsbetingade andelar också omfattar andelar i utländska företag som motsvarar svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar, jfr avsnitt 43.4.4.

För andelar i företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen gäller dessutom en utvidgning av begreppet näringsbetingad andel. Denna utvidgning innebär att andelarna ska anses vara näringsbetingade om ägarföretagets andelsinnehav uppgår till minst 10 % (behöver alltså inte innehålla röster motsvarande minst 10 %) och även om andelarna är lagertillgång (24 kap. 16 § IL). Beträffande andelar i EU-företag som är lagertillgångar hos innehavaren anser Skatteverket att dessa andelar är näringsbetingade endast om andelsinnehavet uppgår till 10 % eller mer av andelskapitalet (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 388919-07/111).

Med anledning av ändringar i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG och 2003/123/EG) har rätten att ta emot skattefri utdelning utvidgats till att omfatta även utdelning på vissa andelar i associationsformer som inte motsvarar andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar, 24 kap. 17 a § IL.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredjeland anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2 till inkomstskattelagen, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Se vidare avsnitt 83.10.

43.5 Utskiftade medel

43.5.1 Inledning

Utbetalning till aktieägarna kan förutom genom vinstutdelning ske i samband med

- minskning av aktiekapitalet och reservfonden,
- förvärv av egna aktier,
- likvidation och
- konkurs.

Bolaget

Vid utskiftning av annat än kontanta medel kan uttagsbeskattning komma ifråga, se vidare avsnitt 70.

Aktieägarna

Nuvarande regler innebär i korthet att konkurs, likvidation och vissa fusioner samt inlösen av aktier anses som avyttringar och utlöser kapitalvinstbeskattning hos aktieägarna. Utbetalningar på grund av minskning av aktiekapitalet utan indragning av aktier eller vid minskning av reservfonden beskattas däremot som utdelning.

43.5.2 Minskning av aktiekapitalet och reservfonden

Bestämmelserna om minskning av aktiekapitalet och reservfonden finns i 20 kap. ABL. Minskning av aktiekapitalet kan ske med eller utan indragning av aktier.

Beskattning aktualiseras vid indragning av aktier med återbetalning (inlösen). Indragning av aktier utan återbetalning är, i vart fall normalt, inte skattepliktig, jfr dock RÅ 2000 not. 38.

Inlösen Av prop. 1990/91:54 s. 312 framgår att indragning av aktier förenat med utbetalning till aktieägarna (inlösen), ska räknas som en avyttring och kapitalvinstbeskattning ska ske på vanligt sätt. Vid inlösen av aktie i fåmansföretag behandlas vinst vid minskning av aktiekapitalet med indragning av aktier däremot som utdelning (57 kap. 2 § IL).

Minskning utan indragning av aktier Av 42 kap. 17 § första stycket IL framgår att sådana utbetalningar från svenska aktiebolag som beror på att bolaget minskat aktiekapitalet utan indragning av aktier ska beskattas som utdelning. Aktierna ska således inte anses delvis avyttrade och kapitalvinstbeskattning ska inte ske.

Om någon utbetalning inte erhålls, t.ex. därför att minskningen använts för att täcka förluster i bolaget, ska beskattning inte ske.

Minskning av reservfond Då utbetalning skett på grund av att reservfonden minskats gäller detsamma som vid minskning av aktiekapitalet. Beloppet ska således utdelningsbeskattas och inte kapitalvinstbeskattas (42 kap. 17 § första stycket IL).

Bestämmelserna i 42 kap. 17 § första stycket IL tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person vid ett förfarande som motsvarar något av dem som nämnts i 42 kap. 17 § första stycket IL.

Tidigare bestämmelsen om utbetalningar i samband med nedsättning av överkursfonden har tagits bort till följd av att överkursfond ska utgöra fritt eget kapital. Sådana utbetalningar ska i fortsättningen behandlas i enlighet med bestämmelserna om vinstutdelning (prop. 2005/06:39). Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

43.5.3 Förvärv av egna aktier

Reglerna om aktiebolags förvärv av egna aktier finns i 19 kap. ABL.

Den aktieägare som säljer en aktie till det bolag där den är utgiven kapitalvinstbeskattas på vanligt sätt.

Aktiebolag får inte teckna egna aktier (19 kap. 1 § ABL) eller förvärva eller som pant mottaga egen aktie (19 kap. 3 och 4 §§

ABL). I vissa undantagsfall får sådant förvärv emellertid ske (19 kap. 5 § ABL). Om bolaget i dessa fall inte gjort sig av med aktien inom tre år blir den ogiltig. Bolaget ska då minska aktiekapitalet med aktiens andel av aktiekapitalet. Detta föranleder emellertid ingen utbetalning till någon aktieägare och någon beskattning aktualiseras inte.

Publika bolag vars aktier är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad får, enligt 19 kap. 13 § ABL förvärva egna aktier på vissa villkor som preciseras i 19 kap. 14–15 §§ ABL.

Förvärv av egna aktier får endast ske

1. på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
2. på en marknad motsvarande en reglerad marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet efter tillstånd av Finansinspektionen, eller
3. i enlighet med ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av visst slag.

Avyttring av egna aktier

Om ett aktiebolag som avses i 19 kap. 13 § ABL avyttrar egna aktier är en kapitalvinst inte skattepliktig (48 kap. 6 a § IL). På motsvarande sätt har företaget inte rätt att dra av en kapitalförlust. Om återköpta aktier skulle ingå i handelslager ska de däremot inkomstbeskattas enligt vanliga regler för näringsverksamhet (prop. 1999/2000:38 s. 30). Det kan dock i sammanhanget nämnas att reglerna i ABL om återköp av aktier inte avser förvärv av egna aktier till handelslager.

Om ett aktiebolag utfärdar eller överlåter optioner, terminer eller liknande tillgångar vars underliggande tillgångar består av egna aktier föranleder inte heller detta skatteplikt eller avdragsrätt.

Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen har prövat hur beskattning ska ske när ett aktiebolag emitterar konvertibler till marknadspris till sitt dotterbolag och detta sedan säljer konvertiblerna med vinst. Högsta förvaltningsdomstolen fann att vinsten är skattefri, och moderbolaget anses ha gjort ett tillskott till dotterbolaget motsvarande vinsten på konvertiblerna (RÅ 2001 ref. 55, förhandsbesked). Jfr RÅ 2003 ref. 16 som rör emission av optionslån.

**Kapitalvinst-
beskattning**

43.5.4 Likvidation

De aktiebolagsrättsliga reglerna om likvidation finns i 25 kap. ABL. Syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet och förbereda bolagets upplösning. Sedan bolagets egendom förvandlats till pengar, i den mån det behövs för likvidationen, och bolagets skulder betalats, ska bolagets behållna tillgångar utskiftas till aktieägarna.

Av 44 kap. 7 § IL framgår att avyttring av ett värdepapper, i det här fallet andelar, anses föreligga om det företag som gett ut värdepapperet träder i likvidation. Detta utlöser kapitalvinstbeskattning. Det vanliga vid likvidationer är att medlen i bolaget betalas ut antingen successivt under likvidationen eller i samband med likvidationens avslutande. Situationen blir därför likartad en försäljning med tilläggsköpeskilling. Det torde vara ovanligt att utskiftat belopp kan fastställas omedelbart då bolaget träder i likvidation. I stället kommer utbetalningarna att behandlas på samma sätt som obestämda tilläggsköpeskillingar, se 44 kap. 28 § IL. Så länge de understiger omkostnadsbeloppet för aktierna sker ingen beskattning. I den mån de överstiger omkostnadsbeloppet kommer beskattning av kapitalvinst att ske.

Eftersom det är tidpunkten då bolaget träder i likvidation som utlöser beskattning kommer successiva utbetalningar som innebär kapitalvinst att bli skattepliktiga när de är kända till sitt belopp, inte då utbetalning sker (44 kap. 28 § IL).

Beträffande förlust gäller bestämmelsen i 44 kap. 26 § andra stycket IL: ”Kapitalförluster skall dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.” I förarbetena till motsvarande bestämmelse i SIL (24 § 4 mom. första stycket sista meningen SIL, prop. 1993/94:234 s. 134) uttalades följande beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde: ”Huruvida en förlust uppkommer kan inte fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation. Först då kan alltså eventuellt avdrag för reaförlust medges.” Detta innebär att avdrag för förlust inte medges förrän det är klart hur stor den blir.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende prövat om rätt till avdrag för kapitalförlust vid likvidation skulle föreligga för det beskattningsår då bolaget trädde i likvidation, när en definitiv förlust kunnat beräknas redan då (RÅ 1998 ref. 25). I målet ägde X AB samtliga aktier i Z AB. X AB avsåg att under 1997 besluta att Z AB skulle träda i likvidation. Vid tidpunkten för beslutet om likvidation skulle Z

AB:s enda tillgång vara en fordran med givet värde. X AB:s anskaffningsvärde på aktierna i Z AB överstiger värdet på denna tillgång, d.v.s. fråga är om förlustaktier.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, att aktier i ett svenskt bolag ska anses avyttrade när bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation. Rätten till avdrag för kapitalförlust inträder i båda fallen när förlusten är definitiv. Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare, att de uttalanden som gjorts i förarbetena visserligen kan tyda på att avsikten varit att avdrag skulle kunna medges innan bolaget upplösts vid konkurs men inte vid likvidation men att en sådan avsikt dock inte kommit till uttryck i lagtexten. Någon principiell skillnad mellan konkurs- och likvidationsfallen kan därför inte göras. Högsta förvaltningsdomstolen angav, att ”Det kan således inte undantagslöst krävas att likvidationen ska ha slutförts innan avdrag medges. Vad som uttalats i förarbetena bör i stället ses mot bakgrund av att en definitiv förlust ofta kan konstateras redan vid ett konkursutbrott, medan detta inte torde vara lika vanligt förekommande när ett bolag träder i likvidation.” Av förutsättningarna i målet framgick att det redan för det beskattningsår då Z AB trätt i likvidation kunde fastställas att en definitiv förlust uppkommit. X AB medgavs därför avdrag för kapitalförlusten redan för detta beskattningsår till den del den kunde anses definitiv.

Eftersom avyttring anses ha skett det år då beslut om likvidation fattats ska kapitalvinstberäkningar under senare år ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret, jfr 44 kap. 28 § IL.

Om aktierna i bolaget avyttrats efter likvidationsinträdet, till exempel genom försäljning, får man dra av så mycket av omkostnadsbeloppet som återstår. Omkostnadsbeloppet ska således anses uppgå till så stor del av det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet som kvarstår vid den faktiska avyttringstidpunkten, se 44 kap. 33 § IL. Innebörden härav är att man vid beräkningen av kapitalvinst utgår från omkostnadsbeloppet. Om omkostnadsbeloppet uppgår till 10 kr per andel i ett bolag som likvideras och det görs sannolikt att utskiftningslikviden begränsas till 2 kr per andel kan avdrag göras med 8 kr per andel när bolaget träder i likvidation. Om andelarna därefter säljs för 1 kr per styck, får avdrag göras med ytterligare 1 kr per andel.

Om likvidationen upphör ska anskaffningsutgiften därefter anses uppgå till vad som återstår av omkostnadsbeloppet då likvidationen upphörde, se samma lagrum.

Dessa bestämmelser är generellt utformade och gäller vid likvidation av både svenska och utländska företag.

Skatteverket anser att utbetalning från bolag till begränsat skattskyldig fysisk person i samband med likvidation ska beskattas som utdelning enligt 2 § andra stycket KupL och att bestämmelserna i EUF-fördraget i förekommande fall måste beaktas vid beskattningen (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 598782-04/111). Frågor om kupongskatt tas upp i avsnitt 95.

I USA finns förfaranden kallade Liquidation i Chapter 7 och Reorganization i Chapter 11 i Bankruptcy Code. Skatteverket anser att ett förfarande enligt Chapter 7 kan jämföras med likvidation och att förfarandet enligt Chapter 11 inte kan jämföras med konkurs eller likvidation. Ett Chapter 11 förfarande syftar till att rekonstruera företaget. Rekonstruktionen kan gå till på olika sätt och den kan även misslyckas helt eller delvis. Om rekonstruktionsplanen innebär ett beslut om likvidation anses bolaget ha trätt i likvidation vid det tillfället. Medför rekonstruktionsplanen att andelar och fordringar byts ut mot andelar och fordringar anses en avyttring ha skett vid bytet. Om rekonstruktionsplanen medför att andelarna dras in eller på annat sätt upphör att existera utan att detta sker i samband med byte mot nya andelar jämföras det med likvidation (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 662138-08/111).

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 23 kap. 1 § ABL, 10 kap. 18–25 §§ lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses andel avyttrad, varför reglerna i 44 kap. IL om kapitalvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande. Om likvidation efter konkurs, se nästa avsnitt.

43.5.5 Konkurs

När ett aktiebolag gått i konkurs sker normalt inga utbetalningar till aktieägarna utan bolaget anses upplöst när konkursen avslutats.

Om konkursen avslutas med överskott gäller emellertid enligt 25 kap. 51 § ABL att bolaget ska träda i likvidation. Detta

innebär att medel kan utskiftas till aktieägarna under likvidationen.

Vid konkurs gäller enligt 44 kap. 8 § IL följande. Avyttring av värdepapperen anses föreligga om det företag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs.

När det gäller utländska företag, strider det enligt Skatteverkets uppfattning dock mot EU-rätten att inte anse en andel i ett företag hemmahörande inom EU/EES-området avyttrad redan när företaget försätts i konkurs (Skatteverket 2004-12-02, dnr 130 657566-04/111).

Beträffande svenska företag anses att det är så ovanligt att konkurs lämnar överskott att man inte ska behöva invänta konkursens slut för att avgöra om förlust uppkommit. I stället får omkostnadsbeloppet dras av som kapitalförlust redan vid konkursutbrottet.

Av 44 kap. 34 § IL framgår hur man ska förfara i olika fall då likvid erhålls efter det att omkostnadsbeloppet för aktierna dragits av.

Bland annat föreskrivs att om ackord träffas eller om utdelning i konkursen erhålls, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst till den del den inte överstiger avdraget för kapitalförlust när värdepapperet ansågs avyttrat. Om avdrag gjordes bara för viss del av kapitalförlusten, ska en motsvarande del av ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Om konkursbeslutet upphävts eller om konkursen lagts ner ska det gjorda avdraget för kapitalförlust vid konkursutbrottet återföras till beskattning. Anskaffningsutgifterna återställs därmed till det ursprungliga beloppet. Detsamma gäller om konkursen avslutats med överskott, d.v.s. att bolagets medel överstigit samtliga fordringar i konkursen.

43.5.6 Utskiftning från ekonomisk förening m.m.

Utskiftning vid upplösning

Bestämmelser om utskiftning från ekonomiska föreningar finns i 42 kap. 19 § IL.

För ekonomiska föreningar gäller att vad som utskiftas till medlem vid föreningens upplösning utöver inbetald insats beskattas som utdelning. Under vissa i 42 kap. 20 § IL närmare angivna förutsättningar ska emellertid inte utskiftning av aktier i svenskt aktiebolag betraktas som utdelning, se vidare avsnitt 73.8.

Vid beräkning av utdelningens storlek räknas som inbetald insats det belopp som finns bokfört på andelskapitalets konto i den ekonomiska föreningen. Om insatskontot ökar på annat sätt än genom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd ska medlemmarna beskattas för utdelning vid ökningstillfället, RÅ 1954 Fi 1162 och RÅ 2003 not. 161.

Överföringar som en förening gör av belopp som kan bli föremål för vinstutdelning till medlemsinsatser genom s.k. insatsemissioner (regleras i 10 kap. 2 a § EFL) ska dock inte beskattas hos medlemmen vid tidpunkten för överföringen utan först när emitterat kapital utbetalas till medlemmen, 42 kap. 21 a § IL.

43.6 Låneförbudet

43.6.1 Allmänt

Om penninglån lämnats i strid med 21 kap. 1–7 §§ ABL eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL, tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

I 17–20 kap. ABL uppställs vissa regler för olika utbetalningar där det övergripande syftet är att så långt möjligt skapa ett skydd för bolagets borgenärer, anställda, leverantörer, aktieägare och staten. Reglerna syftar till att förhindra att bolaget riskerar sitt kapital eller sin egendom t.ex. vid transaktioner mellan bolaget och dess ägare eller närstående. Till följd härav har i nämnda kapitel närmare angetts i vilka former bolagets medel får utbetalas till aktieägarna. Dessa är som vinstutdelning, vid förvärv av egna aktier samt vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden. Dessutom finns i 25 kap. ABL regler som gäller utskiftning vid bolagets likvidation. Inskränkningar i bolagets möjligheter att lämna lån m.m. har reglerats i 21 kap. ABL (s.k. förbjudna lån).

Med verkan på penninglån som lämnas efter den 12 februari 2009 gäller att beskattning kan ske även av lån som lämnats i strid med bestämmelserna i 2 kap. 6 § stiftelselagen samt av lån som lämnats av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse (SFS 2009:1412).

43.6.2 Beskattning av förbjudna lån – skatterättsliga regler

Fysisk person

Enligt 11 kap. 45 § IL gäller följande. Har penninglån lämnats i strid med bestämmelserna i 21 kap. 1–7 §§ ABL, 11 § TrL, eller 2 kap. 6 § stiftelselagen, ska lånebeloppet tas upp som intäkt av tjänst hos låntagare som är fysisk person eller dödsbo eller hos en fysisk person som, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Lagtexten tyder på att skattebestämmelsen endast tar sikte på lämnade penninglån. Hänvisningen i lagtexten omfattar dock 21 kap. 3 § ABL, som civilrättsligt reglerar att bestämmelserna om penninglån även tillämpas då säkerhet ställs för sådant lån. Av prop.1999/2000:15 s. 86 framgår att skattebestämmelsen omfattar även ställande av säkerhet för penninglån.

Bestämmelserna tillämpas även på lån som har lämnats av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse om förhållandena varit sådana att lånebeloppet skulle ha tagits upp som intäkt, om den utländska juridiska personen hade varit ett svenskt aktiebolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse.

Vid tillämpning av denna paragraf likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Juridisk person

Enligt 15 kap. 3 § IL gäller motsvarande bestämmelser när lånebeloppet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos en juridisk person som är låntagare eller som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare.

Detta gäller dock inte om

- låntagaren är ett aktiebolag, eller
- det finns synnerliga skäl mot att ta upp beloppet som intäkt.

Bestämmelsen i 15 kap. 3 § IL innebär ett generellt undantag från beskattning i de fall låntagaren är ett aktiebolag. Eftersom syftet med reglerna om beskattning av penninglån är att motverka att medel tas ut från bolagssektorn saknas det skäl att beskatta lån mellan aktiebolag, prop. 2009/10:12 s. 19.

Synnerliga skäl mot beskattning

En sådan omständighet som kan föranleda att beskattning inte ska ske är att lånet återbetalas. Frågan om återbetalning av

lånet ska utesluta beskattning måste enligt förarbetena till lagstiftningen bedömas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 600). Det måste alltså vara fråga om en definitiv återbetalning och inte s.k. rullande lån

Högsta förvaltningsdomstolen har i fyra domar, RÅ 2004 ref. 114–116 och RÅ 2004 not. 192 prövat frågan om synnerliga skäl mot beskattning förelegat. Högsta förvaltningsdomstolen anför i RÅ 2004 ref. 116 följande (i stort sett likalydande skrivning i övriga mål):

”I uttrycket synnerliga skäl ligger att undantag endast kan göras i extraordinära fall. Det bör närmast vara fråga om sådana fall där en beskattning av lånebeloppet mot bakgrund av omständigheterna framstår som oskäligt eller rent av stötande. En enskild omständighet, som talar till den skattskyldiges förmån, kan i allmänhet inte vara tillräcklig, utan alla omständigheter i fallet, d.v.s. situationen i stort, får läggas till grund för bedömningen om synnerliga skäl föreligger. Omständigheter av särskild betydelse kan vara förhållandena vid lånets tillkomst, lånets samband med bolagets verksamhet och dess syfte över huvud taget, bolagets säkerhet för fordran, låntagarens förmåga att återbetala lånet, lånetidens längd samt risken för undandragande av skatt. Den omständigheten att återbetalning av lånet skett kan det också vara skäl att beakta, även om denna omständighet inte längre är av sådan avgörande betydelse som enligt den tidigare utformningen av låneförbudsbestämmelsen. Av lagtexten framgår dock inte att möjligheten att underlåta beskattning har begränsats till de fall då återbetalning sker under låneåret, vilket Skatteverket hävdar i målet. Att ett lån återbetalas under låneåret bör enligt Regeringsrättens mening också kunna vara en av de omständigheter som föranleder att beskattning underlåts. Detta innebär emellertid inte att det är uteslutet med beskattning även om återbetalning görs samma år som lånet tas upp eller att beskattning alltid skall ske om lånet återbetalas efter detta års utgång.”

Av RÅ 2004 ref. 114 framgår att det faktum att låntagaren har en motfordran mot bolaget på ett större belopp och att fordringarna kvittats mot varandra i ett i efterhand ingivet ändrat bokslut inte innebär att förbjudet lån inte föreligger. Synnerliga skäl ansågs heller inte föreligga på grund av dessa omständigheter.

I RÅ 2004 ref. 116 upptogs ett lån på 350 000 kr i eget bolag i september 2000 i syfte att användas av låntagaren för att erlagga ytterligare handpenning vid köp av lägenhet i Spanien. Banken kunde inte med kort varsel låna ut beloppet och köparen riskerade att förlora sin sedan tidigare erlagda handpenning. Ränta på lånet utgick med 7 % och en av låntagaren ägd bostadsrätt pantsattes som säkerhet för lånet. Bostadsrätten – som värderades till 1 250 000 kr – skulle säljas före årsskiftet 2000/2001 varvid lånet skulle återbetalas. Köpeskillingen erhöles dock först i mars 2001. Lånet återbetalades några dagar senare. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskild hänsyn till lånevillkoren (räntans storlek, säkerheten och återbetalningstiden) att det förelåg synnerliga skäl för att underlåta beskattning.

I RÅ 2004 not. 192 hade ett lån upptagits i eget bolag och skulden uppgick vid utgången av 1997 till 192 500 kr. Ränta erlades med 8 %. Lånet återbetalades under 1998. Syftet med lånet var att låntagaren skulle betala privata skatteskulder. Låntagaren hävdade att det fanns säkerhet för lånet eftersom han hade möjlighet att låna pengar av sin far, vilket också skedde i samband med återbetalningen av lånet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lånet i vart fall omfattat en tidsperiod av ett och ett halvt år och inte haft någon anknytning till den av bolaget bedrivna verksamheten. Säkerhet hade de facto inte lämnats och argumentet att möjlighet funnits att låna pengar från fadern tillmättes ingen betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför att synnerliga skäl inte förelåg att underlåta beskattning.

I RÅ 2004 ref. 115 lånade aktieägaren 200 000 kr från bolaget i september 1999. Lånet upptogs enligt uppgift för att ägaren för bolagets räkning skulle genomföra en affär i Ryssland. Anledningen till förfarandet var enligt låntagaren att han fått uppfattningen att betalningssystemet i Ryssland inte kunde anlitas eftersom det inte fungerade tillfredsställande. I bolaget bokfördes beloppet som en lånefordran på ägaren och i revisionsberättelsen angavs att lånebeloppet kvarstod vid bokslutstillfället. Affären blev dock inte av och beloppet återbetalades till bolaget i delbetalningar. Sista delbetalningen gjordes i februari 2000. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar först att beloppet utgör ett förbjudet lån – trots det syfte som uppgivits med lånet – med hänsyn till bolagets bokföring och vad som framgick revisionsberättelsen. Återbetalningen

efter ca ett halvt år och övriga omständigheter utgjorde enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte heller synnerliga skäl för att underlåta beskattning.

**Eftergift av
förbjudet lån m.m.**

Skatteverket anser att när ett förbjudet lån som har beskattats hos låntagaren senare efterges bör någon ytterligare beskattning inte ske av låntagaren (Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 14341-05). Vidare anser Skatteverket att ett förbjudet lån till handelsbolag som har beskattats hos delägare i handelsbolaget och som senare efterges inte bör medföra ytterligare beskattning. Detta gäller till den del det eftergivna beloppet hänförs till delägare som tidigare har beskattats för motsvarande belopp (Skatteverket 2005-05-17, dnr 130 284742-05/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt att det inte ska ske någon ytterligare beskattning av en låntagare som tar ut ett belopp vilket motsvarar ett förbjudet lån som denne tidigare fått men betalat tillbaka och därefter beskattats för (RÅ 2010 not. 13).

Civilrätten avgör

Om ett lån är förbjudet och därmed skattepliktigt enligt IL:s ovan nämnda huvudregel avgörs helt av de civilrättsliga reglerna i ABL respektive Trl. I ett förhandsbesked (RÅ 1981 1:1) hade en företagsledare i ett fåmansföretag genom arvskifte övertagit skuld till bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om ett förbjudet lån. Det kan nämnas att regeln inte är begränsad till att endast gälla för fåmansföretag utan beskattning ska ske även vid förbjudna lån från andra aktiebolag. Bestämmelsen tar dock sikte på det förhållandet att låntagaren är fysisk person och torde därmed ha sitt huvudsakliga tillämpningsområde inom fåmansföretagssfären.

Av 21 kap. ABL framgår att det ska vara fråga om ett penninglån. Normala varukrediter innebär således inte någon överträdelse av låneförbudet och utlöser inte heller någon beskattning. Är kreditvillkoren ovanligt fördelaktiga kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket bör föranleda beskattning – se prop. 1989/90:110 s 678, RÅ 2003 ref. 60 och RÅ 2005 not. 4.

Gäldenärsbyte

I praxis har gäldenärsbyte ansetts vara att jämställa med ingående av nytt låneavtal (R77 1:45 och RÅ 1981 1:1). Låneförbudsreglerna kan därför aktualiseras exempelvis i samband med överlåtelse av aktiebolag, i vilket finns lånefordran på aktieägaren som övergår på den nye aktieägaren.

Borgenärsbyte

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 9 september 1997 prövat om tillskott till eget aktiebolag av fordran på närstående till aktieägaren skulle beskattas som ett förbjudet lån. En fysisk person avsåg att i form av aktieägartillskott tillskjuta en fordran på sin son till sitt helägda aktiebolag för att stärka bolaget. Ett skuldförhållande skulle därigenom uppkomma mellan bolaget (som ny borgenär) och en närstående till aktieägaren (som gäldenär). SRN konstaterade att den aktuella fordran hade sin grund i fastighetsöverlåtelse som tidigare skett inom familjen. Eftersom fordran överfördes utan vederlag och med oförändrade villkor till bolaget hade detta inte i anledning av sitt innehav av fordran vid något tillfälle ”tömts” på medel vare sig i form av ett direkt penninglån eller på annat sätt. Härmed skiljde sig enligt nämndens mening förhållandena i ärendet på ett avgörande sätt från de fall lagstiftningen är avsedd att täcka, och någon beskattning som för ett förbjudet lån skulle inte ske av gäldenären.

Eftersom bedömningen av om ett förbjudet lån föreligger eller inte bygger på civilrättsliga överväganden lämnas i följande avsnitt en närmare redogörelse för de civilrättsliga reglerna.

43.6.3 Civilrättsliga regler

Låneförbudet tillkom 1973 (SFS 1973:303). Ett antal ändringar har sedan dess gjorts i låneförbudsregeln. Låneförbudsreglerna gäller inte lån tagna före den 6 juni 1973.

Förbjudna kretsar

Av 21 kap. 1 § ABL framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till eller ställa säkerhet för den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Utöver nämnda personer får penninglån m.m. inte heller lämnas till en krets av närstående till dessa personer (observera att sambo ingår i kretsen av närstående men inte styvbarn, enligt dessa regler). Därutöver ingår inom den förbjudna kretsen juridisk person över vars verksamhet någon av tidigare nämnda personer har ett bestämmande inflytande. Den som står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för får inte vara revisor (9 kap. 17 § 7 ABL).

Undantag

Från låneförbudet finns fem undantag (21 kap. 2 § ABL), nämligen om

1. gäldenären är kommun, landsting eller kommunalförbund, s.k. kommunlån

2. gäldenären är företag i koncern i vilken det långivande bolaget ingår, s.k. koncernlån
3. lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse, och bolaget lämnar lånet av rent affärsmässiga skäl, s.k. kommersiella lån
4. lånet har tagits upp av Riksgäldskontoret enligt 5 kap. budgetlagen (2011:203)
5. gäldenären är aktieägare eller dennes närstående och låntagarens eller dennes närståendes sammanlagda aktieinnehav är mindre än 1 % av aktiekapitalet, s.k. småaktieägarlån.

Undantagen från låneförbudet har uppställts för att undvika onödiga störningar i aktiebolagens normala affärsverksamhet. I sådana situationer anses de regler som uppställts till skydd för bolagets borgenärer inte åsidosatta liksom inte heller några påtagliga skatteförmåner vara involverade i lånetransaktionen.

Kommunlån

Undantaget för kommunlånen betingas av kommunens behov att genom lån från kommunägda aktiebolag tillfälligt stärka sin likviditet.

Koncernlån

Beträffande undantaget för koncernlån betingas detta av att koncernen i många avseenden framträder som en enhet. I prop. 1973:93 s. 92 framgår följande

”Ett lån från ett koncernbolag till ett annat koncernbolag skulle med det synsättet inte behandlas annorlunda än det fallet att ett bidrag lämnas från en rörelsegren till en annan inom ett och samma aktiebolag. Infriar ett koncernbolag inte sina förpliktelser gentemot sina fordringsägare har dessa alltid möjlighet att ta i anspråk den fordran koncernbolaget har gentemot annat bolag inom koncernen. Också från skattesynpunkt bör lån mellan koncernbolag kunna godtas eftersom skattelagstiftningen i princip innebär att koncernbidrag är avdragsgillt hos bidragsgivaren men beskattas hos mottagaren.”

Med koncern förstås de företagsgrupperingar som omfattas av koncernbegreppet i 1 kap. 11 § ABL. För att undantaget även ska kunna tillämpas i de fall moderföretaget är ett annat svenskt företag än ett aktiebolag samt för att anpassa bestämmelserna till EG-rätten ska, enligt 21 kap. 2 § andra stycket ABL, med koncern även avses annan företagsgrupp i vilken moderorganisationen är

1. en svensk juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. en motsvarande utländsk juridisk person med hemvist inom EES-området, eller
3. kommun, landsting eller kommunalförbund.

Undantaget för koncernlån innebär att moderbolaget kan låna av ett dotterbolag inom koncernen liksom omvänt. Det utvidgade koncernbegreppet enligt ovan innebär också att t.ex. ekonomiska föreningar och handelsbolag kan vara moderföretag i den företagsgrupp i vilken det långivande bolaget och gäldenärsföretaget ingår samt att associationer inom EES-området kan vara moderföretag.

Dock föreligger enligt 21 kap. 5 § ABL ett uttryckligt förbud för ett aktiebolag att ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet för lån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern

Trots att lånet kan vara ett koncernlån och tillåtet enligt 21 kap. ABL, kan det ändå enligt bolagsrättslig praxis anses utgöra förtäckt utdelning t.ex. om ett penninglån lämnas till ett koncernbolag som inte är kreditvärdigt eller insolvent. Bolaget får i detta fall en fordran som är värdelös och det som betecknats som lån är i realiteten en vederlagsfri utdelning från bolaget till aktieägaren, d.v.s. utdelning alternativt tillskott om lånet lämnats av aktieägaren. I det s.k. Sueciamålet NJA 1951 s. 6 liksom i NJA 1990 s. 343 har denna praxis fastlagts. Man menar härvidlag att till den del lånet inkräktar på det bundna egna kapitalet eller står i strid med den allmänna försiktighetsregeln (17 kap. 3 § ABL) anses lånet utgöra en sådan vederlagsfri utbetalning som enligt ABL:s bestämmelser inte är tillåten. Eftersom skatterätten normalt sett bygger på civilrättslig grund kan det hävdas att beskattning ska ske såsom för utdelning hos det låntagande bolaget under förutsättning att bolaget inte kan lyfta skattefri utdelning från det långivande bolaget.

I ett mål rörande utdelningsbeskattning hos en låntagande aktieägare har det långivande aktiebolagets helt dominerande tillgångspost utgjorts av fordringen på aktieägaren. Aktierna i det långivande bolaget ansågs vid sådant förhållande inte böra beaktas vid bedömningen av aktieägarens betalningsförmåga. Högsta förvaltningsdomstolen fann, att den del av lånebeloppet som svarade mot vad köparen erlagt för aktierna i aktiebolags-

rättsligt hänseende borde behandlas som utdelning samt att det saknades skäl att göra annan bedömning vid beskattningen (RÅ 1998 ref. 9, eftertaxering).

Kommersiella lån

Undantaget för kommersiella lån betingas av att de kan vara företagsekonomiskt motiverade. Av prop. 1973:93 s. 93 framgår följande.

”Undantag från låneförbudet bör göras för de fall då lånet utgör ett led i en affärsförbindelse mellan bolaget och gäldenären och är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Eftersom man får utgå från att sådana lån ges i bolagets intresse och sålunda kan antas påverka bolagets ekonomiska situation på ett gynnsamt sätt, kan undantaget typiskt sätt inte anses träda borgenärernas befogade intressen för när. Och eftersom lånet inte får avse privat konsumtion, kan det inte heller sägas vara fråga om något slags skatteflykt.”

Penninglån får inte lämnas till juridisk person över vars verksamhet person, som omfattas av låneförbudet, har ett väsentligt inflytande. En person som har ett bestämmande inflytande över två aktiebolag kan inte låta det ena bolaget ta lån från det andra bolaget annat än om lånet betingas av kommersiella skäl (21 kap. 2 § första stycket 3 ABL). I prop. 1975:103 s. 493 exemplifieras detta på så sätt att om det ena bolaget har likviditetsöverskott, kan lån lämnas till det andra bolaget under förutsättning att sistnämnda bolag behöver låna pengar. Om däremot det sistnämnda bolagets likviditet är god, är det inte för detta bolags rörelse affärsmässigt betingat att låna från det andra bolaget. Lånetransaktionen strider då mot undantaget i 21 kap. 2 § första stycket 3 ABL. Beträffande begreppet ”rörelse” anförs i nämnda proposition s. 493 att i begreppet rörelse ingår all näringsverksamhet (rörelse, jordbruk, fastighetsförvaltning).

Allmänt sett kan det vara svårt att avgöra var gränsen går för vilka lån som är kommersiellt betingade eller om affärsmässiga skäl är för handen, men kraven på affärsmässighet torde normalt sett inte ställas särskilt högt.

Det har tidigare diskuterats om det är långgivarens eller låntagarens affärsmässighet som avses. Genom ordalydelsen i 21 kap. 2 § första stycket 3 har det nu klarlagts att affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långgivande bolagets intressen d.v.s. lånet ska vara ägnat att, direkt eller indirekt, främja den verksamhet som bolaget bedriver. Så kan t.ex. vara

fallet om lånet lämnas för att finansiera en verksamhet som bolaget själv ska ta del i eller som bolaget har ett intresse av att den kommer till stånd (prop. 2004/05:85 s. 804).

Småaktieägarlån

Det sista undantaget rör lån till småaktieägare. Det gäller här lån till aktieägare eller honom närstående fysisk eller juridisk person, som har ett aktieinnehav som inte uppgår till 1 % av aktiekapitalet i bolaget (21 kap. 2 § tredje stycket ABL). Till skillnad mot 1975 års aktiebolagslag beaktas dock inte innehav i ett annat koncernföretag. Inte heller ska antalet ägda aktier längre tillmätas någon betydelse. Detta låneundantag gäller enbart för aktieinnehavare i denna sin egenskap av småaktieägare. För det fallet att man tillika är styrelseledamot i bolaget synes undantaget inte gälla.

Förvärv av aktier

I 21 kap. 5 § ABL stadgas att aktiebolag inte får ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller i överordnat bolag i samma koncern. Uttrycket ”lämna penninglån” i 1975 års aktiebolagslag har i nya aktiebolagslagen (2005:551) ersatts med uttrycken ”ge förskott” och ”lämna lån”. Bestämmelserna innebär därför att bolaget inte på något sätt får ställa medel till förfogande för förvärv av det åsyftade slaget (prop. 2005/06:39 s. 33). Med nämnda syfte får alltså inte lån lämnas till någon vare sig denne tillhör den förbjudna personkretsen eller står utanför denna. En sådan transaktion innebär att betydande tillgångar frånhändes bolaget och tillförs de tidigare aktieägarna samtidigt som bolaget får en revers från den nye aktieägaren. Från borgenärernas synpunkt blir detta detsamma som då aktieägarna lånar från bolaget. I prop. 1973:93 s. 92 betecknas en sådan transaktion som mycket farlig för borgenärerna. Från denna regel kan dispens medges (se nästa avsnitt).

Förvärvslåneförbudet i nya aktiebolagslagen gäller till skillnad mot 1975 års aktiebolagslag endast lån m.m. för förvärv av aktier i det långivande företaget eller i ett överordnat bolag inom koncernen. Det innebär att förbudet inte längre omfattar förvärv av aktier i det långivande bolagets dotter- eller dotterdotterbolag. Skatteverket anser att systerbolag inte ska inbegripas i begreppet överordnat bolag (Skatteverket 2009-04-20, dnr 131 373903-09/111).

Om gäldenären är anställd i bolaget eller i annat bolag i samma koncern gäller inte låneförbudet vid aktieförvärv i bolaget

under förutsättning att särskilda villkor är uppfyllda (21 kap. 6 § ABL).

Lån från HB/KB

Skatteverkets uppfattning är att det inte föreligger ett sådant penninglån som omfattas av bestämmelserna i 21 kap. 5 § ABL (dåvarande 12 kap. 7 § ABL) i det fall ett kommanditbolag lämnar penninglån till ett aktiebolag, som är delägare i kommanditbolaget, i syfte att aktiebolaget ska förvärva andelarna i ett annat aktiebolag som också är delägare i kommanditbolaget. En förutsättning för att ett penninglån ska omfattas av bestämmelsen i 21 kap. 5 § ABL är att lånet lämnas av ett aktiebolag (Skatteverket 2004-10-11, dnr 130 575098-04/111).

Sanktion

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot förbudet i 21 kap. ABL att ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet straffas med böter eller fängelse (30 kap. 1 § första stycket 4 och fjärde stycket ABL).

Om ett aktiebolag har givit ett förskott eller lämnat lån i strid med bestämmelserna i 21 kap. ABL ska mottagaren återbära det uppburna beloppet. Om i stället säkerhet har ställts i strid med nämnda bestämmelser gäller rättshandlingen inte mot bolaget, om bolaget visar att mottagaren av säkerheten insåg eller bort inse att den var olaglig (21 kap. 11 § ABL).

43.6.4 Dispens

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern får Skatteverket medge undantag från låneförbudet om det behövs på grund av särskilda omständigheter (21 kap. 8 § ABL). Vid förvärv av aktier i det bolag som lämnar lån eller ställer säkerhet får dock sådan dispens medges endast om bolaget är ett privat aktiebolag (21 kap. 12 § ABL). I andra fall än som avses ovan får Skatteverket medge dispens från låneförbudet om det finns synnerliga skäl. När det gäller aktiebolag som står under Finansinspektionens tillsyn prövas frågor om undantag av Finansinspektionen. En myndighets beslut i ett ärende om dispens från låneförbudet får överklagas till regeringen (31 kap. 5 § ABL).

Dispensinstitutet är främst avsett för lån som lämnas för att underlätta generationsskiften i fåmansföretag. En sammanställning över dispenspraxis finns i DsH 1982:3 och DsF 1987:12.

Det kan nämnas att regeringen, med hänvisning till att artikel 31 i EES-avtalet får anses ha direkt effekt, i ett överklagat ärende rörande undantag från låneförbudet har ansett att det förelåg synnerliga skäl att medge dispens och därför medgett

ett norskt moderbolag tillstånd att uppta lån hos ett helägt svenskt koncernbolag (Regeringsbeslut 1995-06-15). I artikel 31 andra stycket EES-avtalet föreskrivs: ”Etableringsfriheten ska innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.”

43.6.5 Förteckning

För varje räkenskapsår ska, om inte tillståndsmyndigheten medgett undantag, styrelsen och VD upprätta en förteckning enligt 21 kap. 10 § ABL över förskott, lån och säkerheter som lämnats med stöd av dispens. I förteckningen ska uppges såväl sådana förskott, lån och säkerheter som tillkommit under räkenskapsåret som sådana som fanns vid räkenskapsårets början. Bolagets revisor ska yttra sig över om förteckning har upprättats när skyldighet därtill förelegat (9 kap. 32 § ABL).

I förteckningen intages på motsvarande sätt uppgift om sådana penninglån och säkerheter som lämnats i fall som avses i 21 kap. 2 § första stycket 3 ABL (kommersiella lån).

Fåmansföretag ska enligt 31 kap. 28 § SFL bifoga en förteckning enligt ovan till sin självdeklaration.

43.6.6 Lån från pensionsstiftelse

Låneförbudet får inte kringgås genom att företagets ägare i stället lånar medel av en till företaget hörande pensionsstiftelse, som har bildats enligt föreskrifterna i TrL. Enligt TrL ska nämligen ABL:s regler om låneförbud gälla även pensionsstiftelses rätt att lämna lån och ställa säkerhet till delägare i fåmansföretag och denne närstående person. Skyldigheten att upprätta en förteckning över sådana lån från aktiebolag, som medgetts enligt dispens omfattar dock inte lån från pensionsstiftelse.

43.7 Aktieägartillskott

Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning, t.ex. för att undvika att likvidations-skyldighet uppkommer. Två olika huvudformer av aktieägartillskott förekommer: ovillkorliga och villkorliga. Ett ovillkorligt aktieägartillskott lämnas utan krav på återbetalning. Ett villkorligt tillskott innebär vanligen att tillskottet ska återbetalas om och när bolagets fria egna kapital medger det. Till-

skottet lämnas i regel av samtliga aktieägare. Det kan även förekomma att tillskott lämnas endast av den störste aktieägaren eller de största aktieägarna. Inget hindrar i princip att tillskott även lämnas av annan än aktieägare ("kapitaltillskott"). Skatteutskottet har uttalat att de ovillkorliga aktieägartillskotten närmast kan liknas vid rena kapitalinsatser från aktieägarna, medan de villkorliga däremot närmast kan jämföras med ett lån utan säkerhet (SkU 1984/85:2 s. 7f). De villkorade tillskotten kan sägas utgöra ett slag av efterställt lån. Huruvida det föreligger ett villkorat tillskott eller ett lån får bedömas bl.a. utifrån hur villkoren för återbetalning utformats och hur tillskottet bokförts i bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål ansett att bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgör skattepliktiga intäkter hos bolagen (RÅ 2001 ref. 28). I målen hävdade bolagen att de medel som mottagits från kommunen utgjorde aktieägartillskott. I RÅ 2005 ref. 26 fann Högsta förvaltningsdomstolen att medel som en kommun har lämnat till ett av kommunen ägt aktiebolag under beteckningen aktieägartillskott och som detta bolag lämnat vidare till ett dotterbolag för att användas till täckande av underskott i kommunens kollektivtrafikverksamhet, skulle anses utgöra intäkt av näringsverksamhet i moderbolaget. Se även avsnitt 64.2.3.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 not. 187 fastställt SRN:s förhandsbesked angående föreningsavgäld till ekonomisk förening. HSB Nordvästra Götaland ekonomisk förening, vars medlemmar utgörs av bostadsrättsföreningar, hade av medlem erhållit s.k. föreningsavgäld. Fråga uppkom om avgälden utgjorde skattepliktig inkomst för föreningen eller skulle anses utgöra skattefritt kapitaltillskott. Föreningen har till uppgift att bistå medlemmarna med produktion av bostadsbyggnad och upprätta ekonomisk plan i samband med bildande av nya bostadsrättsföreningar varvid en skyldighet uppkommer för bostadsrättsföreningen att betala ett belopp till föreningen betecknat föreningsavgäld. Föreningen hävdade att avgälden inte var en ersättning för utförda tjänster. SRN anförde dock:

"Av praxis (SRN hänvisar här till RÅ 1972 Fi 506 och RÅ 1981 Aa 183) får anses framgå att det föreligger en presumtion för att betalningar från medlem i en ekonomisk förening till föreningen, frånsett skyldigheten att betala medlemsinsats och medlemsavgift,

utgör ersättning för nyttigheter som föreningen tillhandahåller medlemmarna. Med hänsyn härtill och vad som upplysts i ärendet finner nämnden att avgälden skall tas upp till beskattning.”

**Ovillkorligt
aktieägartillskott**

Hur aktieägartillskott ska behandlas har med ett par undantag inte reglerats vare sig i skatterättslig eller i annan civilrättslig lagstiftning. Man är därför hänvisad till rättspraxis och doktrin för att få vägledning om vad som gäller.

Ett ovillkorligt aktieägartillskott utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren. Någon avdragsrätt för utgivaren föreligger inte vid den löpande beskattningen, däremot får beloppet räknas med som en del av anskaffningsutgiften för aktierna i det bolag som mottagit aktieägartillskottet.

**Villkorligt
aktieägartillskott**

Inte heller ett villkorligt aktieägartillskott utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Civilrättsligt behandlas en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott som vinstutdelning. Återbetalningen kan därför ske endast om borgenärsskyddsreglerna i 17 kap. 3 § ABL är uppfyllda.

Skatterättsligt har återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott behandlats som utdelning i RÅ 1983 1:42 medan återbetalningen i RÅ 1985 1:10 inte betraktades som en utdelning. I sistnämnda mål gjordes utbetalningen till den som lämnat tillskottet. I detta fall ansågs att återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterättsligt hänseende skulle behandlas som en återbetalning av lån och inte som utdelning. Av rättsfallet framgår vidare att aktierna och förbindelsen om det villkorade aktieägartillskottet skulle behandlas var för sig vid en avyttring.

I RÅ 1988 ref. 65 har Högsta förvaltningsdomstolen återprövat ett mål med återbetalning av aktieägartillskott och bl.a. anfört följande.

”En återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv skall enligt Regeringsrättens avgörande RÅ 1985 1:10 i skattehänseende behandlas som en återbetalning av lån. I detta ligger att återbetalningen medför inkomstbeskattning hos tillskottsgivaren endast inom ramen för realisationsvinstreglerna i 35 § 4 mom. Kommunalskattelagen. Vad nu sagts gäller enligt rättsfallet oberoende av om tillskottsgivaren vid återbetalningstillfället alltså äger aktier i bolaget eller

om han före återbetalningen har avyttrat sina aktier men behållit den rätt som han förbehöll sig vid tillskottsgivningen.”

I den angivna domen fann Högsta förvaltningsdomstolen att återbetalning av aktieägartillskott till annan än tillskottsgivaren ska behandlas som återbetalning av lån om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Det var i målet fråga om en person som år 1982 förvärvade aktier i bolaget och som åren 1983 och 1984 genom köp respektive gåva förvärvade tillskottsgivarens rätt till återbetalning. Högsta förvaltningsdomstolen anknöt till RÅ 1985 1:10 och anförde:

”En konsekvens av de ställningstaganden som gjorts i rättsfallet får anses vara att också en återbetalning, som görs till någon som genom oneröst eller benefikt fång övertagit tillskottsgivarens rätt, skall – om inte särskilda omständigheter föranleder annat (jämför situationen i RÅ 1983 1:42) – i beskattningshänseende behandlas som om fråga vore om en återbetalning av lån.”

Sammanfattningsvis får det anses klarlagt att återbetalning av villkorat aktieägartillskott i beskattningshänseende normalt behandlas som återbetalning av lån oavsett om det sker till tillskottsgivaren eller till någon som har övertagit tillskottsgivarens rätt till återbetalning. En återbetalning behandlas som utdelning endast om särskilda omständigheter föreligger.

Det är också klarlagt att när en tillskottsgivare avyttrar aktier och rätt till återbetalning i ett sammanhang, så behandlas avyttringarna skattemässigt var för sig.

Omvandlingar

Högsta förvaltningsdomstolen har i domen RÅ 2002 ref. 107 prövat hur man ska värdera ett ovillkorat aktieägartillskott som uppkommit genom omvandling av ett villkorat tillskott i samband med att bolaget varit på obestånd. I målet hade en fordran på eget bolag först omvandlats till ett villkorat aktieägartillskott för att sedermera omvandlas till ett ovillkorat sådant när bolaget var på obestånd. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avdrag för reaförlust på aktierna i samband med konkurs skulle beräknas utifrån värdet på tillskottet vid omvandlingstidpunkten. Högsta förvaltningsdomstolen anförde därvid:

”Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske

med högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.”

Eftersom bolaget vid tidpunkten för omvandlingen varit på obestånd anser Högsta förvaltningsdomstolen att tillskottet varit värdelöst och att något ovillkorat tillskott således inte lämnats.

Skatteverket har i ställningstagande 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111, redovisat sin syn på beskattningskonsekvenserna när ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat tillskott respektive när villkorat tillskott försäljs.

Ränta på villkorligt aktieägartillskott

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked, RÅ 1987 ref. 145, prövat avdragsrätten för ränta på villkorligt aktieägartillskott. I domen går man ifrån inställningen i ett tidigare förhandsbesked, RÅ 1985 Aa 144.

I 1987 års förhandsbesked var frågan, om ränta på villkorligt aktieägartillskott var avdragsgill för bolaget för tiden fr.o.m. dagen för tillskottet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att detta inte var fallet. Motiveringen var följande.

”För bolaget inträder en ovillkorlig skyldighet att återbetala aktieägartillskottet först sedan bolagsstämman – med iakttagande av bestämmelserna i 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) – beslutat om sådan betalning. För tid dessförinnan föreligger inte någon bolagets förpliktelse gentemot A som kan jämföras med en skuld varå ränta kan utgå. Vid angivna förhållande är bolaget berättigat till avdrag för ränta avseende aktieägartillskottet endast i den mån medlen finns kvar hos bolaget efter det att bolagsstämman beslutat om återbetalning av tillskottet.”

Utgången innebär en överensstämmelse mellan den bolagsrättsliga och den skatterättsliga behandlingen av ränta på villkorligt aktieägartillskott. Innebörden är, att avdrag för ränta på aktieägartillskott inte medges så länge det kvarstår i bolaget som ett tillskott även om rätten till återbetalning enligt ovan behandlas som en fordran vid beskattningen. Ränta kan börja löpa först när bolagsstämmobeslut finns om återbetalning av tillskottet.

Beräkning av kapitalunderlag

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked prövat hur ett villkorligt aktieägartillskott, som lämnats före bolagets bokslut den 30 juni 1992, skulle påverka kapitalunderlaget enligt 2 §

lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (nu 57 kap. 27 § IL). I ärendet prövades också i vad mån en återbetalning av aktieägartillskottet under senare år skulle medföra justering av kapitalunderlaget enligt 11 § samma lag. SRN – som angav bl.a. att tillskottet inte skuldförts i bokslutet per den 30 juni 1992 och att det inte framgått att så bort ske – fann, att det villkorliga aktieägartillskottet inte skulle räknas som en skuld, medan återbetalning av det skulle behandlas som vinstutdelning.

Redovisnings- tekniska frågor

Redovisningsrådets akutgrupp har i september 1998 gjort ett uttalande (URA 7) om hur aktieägartillskott bör redovisas. Akutgruppen anser att lämnade aktieägartillskott – villkorliga och ovillkorliga – bör redovisas hos givaren som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Resultatet påverkas således inte av detta. Erhållna aktieägartillskott redovisas hos mottagaren normalt direkt mot fritt eget kapital och påverkar inte heller det redovisade resultatet. Uttalandet är upphävt för räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2011 eller senare. Vägledning ska numera sökas i BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning, IAS 18 Intäkter, IAS 27 Koncernredovisning och RFR 2 Redovisning för juridiska personer.

Om aktieägartillskott skulle bokföras över resultaträkningen ska resultatpåverkan justeras i deklarationen. Från inkomstskattesynpunkt har det nämligen ingen betydelse om tillskottet bokförs över det egna kapitalet eller resultaträkningen.

44 Handelsbolag

44.1 Inledning

Ett handelsbolag är en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. I stället beskattas delägarna för sin andel av inkomsten oavsett om de tar ut inkomsten ur bolaget eller ej. Inkomsten ska som regel tas upp vid den taxering som handelsbolaget skulle ha taxerats vid om det hade varit skattskyldigt.

Handelsbolag ska normalt ha kalenderår som räkenskapsår.

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon sker beskattning i olika inkomstslag. Som regel tas inkomsterna upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar tas upp i inkomstslaget kapital.

Räntefördelning, avsättningar till periodiseringsfonder och expansionsfonder görs hos bolagsdelägarna. Värdet av förmåner ska tas upp hos delägarna.

Bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv görs för hela verksamheten och för varje delägare för sig.

Underskott ska i allmänhet inte dras av samma beskattningsår utan ska dras av i samma näringsverksamhet påföljande år genom s.k. rullning.

Delägare som är en annan juridisk person än dödsbo ska ta upp handelsbolagets inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Är samtliga delägare juridiska personer får handelsbolaget ha brutet räkenskapsår.

Kapitalvinster är som regel skattepliktiga full ut och kapitalförluster är i allmänhet avdragsgilla med 70 %. Undantagen gäller närings- eller rörelsebetingade delägarätter. När fysiska personer och dödsbon är delägare och handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska 90 % av kapitalvinsten tas upp. Kapitalförluster på sådana tillgångar är avdragsgilla med 63 %.

När en delägare, som är fysisk person, avyttrar sin andel i ett handelsbolag beskattas kapitalvinsten enligt 50 kap. IL (avsnitt 36). Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) har andelar i handelsbolag inordnats i regelverket för näringsbetingade andelar i 25 a kap. 3 § 1–5 IL. Det innebär för företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL, vilka är delägare i handelsbolag, att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag inte är skattepliktig respektive inte avdragsgilla. En beskrivning av dessa regler finns i avsnitt 83.

44.2 Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag

De skatterättsliga frågeställningarna som rör handelsbolag är inte alltid reglerade och en del skatterättsliga problem får lösas med utgångspunkt i den civilrättsliga regleringen av handelsbolag. De centrala bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.

44.2.1 Allmänt

Bestämmelserna i HBL är i stor utsträckning utformade så att handelsbolagets delägare själva ska kunna bestämma i många rättsfrågor. De flesta bestämmelserna som reglerar delägarnas interna förhållanden är därför dispositiva, d.v.s. frivilliga. Detta innebär att bestämmelserna i HBL inte gäller om delägarna i stället kommit överens om något annat.

De bestämmelser i HBL som rör rättsförhållanden gentemot utomstående personer, främst förhållandet till bolagets ford-ringsägare, är av sådan karaktär att delägarna inte själva kan ändra dem. Dessa bestämmelser i HBL är därför tvingande och kan inte avtalas bort.

44.2.2 Bildandet av handelsbolag

Av 1 kap. 1 § HBL framgår att ett handelsbolag föreligger när två eller flera personer kommit överens om att

- gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och
- bolaget har förts in i handelsregistret.

Ansökan hos Bolagsverket om registrering av handelsbolaget ska göras innan verksamheten i handelsbolaget påbörjas.

Delägarna

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara delägare i handelsbolag. Något särskilt krav på viss minimiålder vad

gäller fysiska personer finns inte. I praxis har omyndiga barn godtagits som delägare i handelsbolag.

Enkla bolag

Om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag, utan att det är ett handelsbolag, föreligger ett s.k. enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § HBL. Enkla bolag kan inte registreras som handelsbolag. Eftersom enkla bolag inte är juridiska personer svarar varje delägare var för sig för sina tillgångar och skulder.

Tysta bolag

Saknas förutsättningar för att ett handelsbolag eller enkelt bolag ska föreligga kan bolagsförhållandet i vissa fall ses som ett s.k. tyst bolag. Detta är en samarbetsform, där en eller flera personer inte uppträder utåt, utan tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet. Verksamheten drivs i eget namn av någon annan person med villkor att tillskottsgivaren har del i verksamhetens överskott och/eller underskott. Sådana avtal kan ofta jämföras med avtal om försträckning.

44.2.3 Handelsbolagets civilrättsliga ställning

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person och har därmed egen rättskapacitet, d.v.s. bolaget kan förvärva rättigheter och iklåda sig skyldigheter. Mot handelsbolag uppkomna krav kan därför göras gällande direkt mot bolaget och dess egendom, till skillnad från vad som gäller för t.ex. enkla bolag. Det är handelsbolaget som förvärvar äganderätten till tillgångarna och handelsbolaget kan få lagfart på fast egendom. Delägarnas äganderätt i handelsbolaget gäller inte någon viss andel i de enskilda tillgångarna som hör till bolaget utan viss andel i bolaget som sådant.

Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt reglerna i 2 kap. 1 § BFL oavsett om de bedriver någon näringsverksamhet eller inte.

44.2.4 Delägarnas inbördes mellanhavanden

I HBL finns inte något krav på att delägarna ska tillskjuta medel till bolaget, varken vid bolagsbildningen eller under bolagets fortsatta verksamhet. Delägarna är i stället personligt ansvariga för bolagets förpliktelser och deras ansvar är utformat på så sätt att bolagets borgenärer inte behöver kräva bolaget utan kan som regel vända sig direkt mot bolagsdelägarna. Ansvaret för bolagets förpliktelser är även solidariskt, d.v.s. borgenärerna kan utkräva hela förpliktelsen hos en enda delägare. Har delägarna inbördes kommit överens om hur ansvaret ska fördelas dem emellan får delägaren, i enlighet med överenskommelsen, kräva de andra på deras andelar av skulden.

**Fördelning
av resultatet**

Varje delägare ska för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp som motsvarar dels skäligt arvode för förvaltningen av bolaget, dels ränta på hans i bolaget vid räkenskapsårets början inestående kapital, såvida inte annat har avtalats. Räntan ska beräknas enligt den räntefot som motsvarar den av Riksbanken fastställda referensräntan som gällde vid räkenskapsårets början, med tillägg av två procentenheter. Det överskott eller den brist som finns sedan delägarna har tillgodoförts arvode och ränta utgör årets resultat enligt HBL. Resultatet ska, enligt 2 kap. 8 § HBL, fördelas lika mellan delägarna, d.v.s. fördelning görs efter huvudtalet.

Kommanditbolag

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag, i vilket inte alla delägare, vare sig utåt eller internt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga delägare, komplementärerna, finns en eller flera delägare med begränsat ansvar, kommanditdelägarna.

Stiftelser och ideella föreningar kan inte vara komplementärer. Däremot kan t.ex. aktiebolag vara det. Kommanditdelägarna är inte ansvariga för bolagets förpliktelser med större belopp än de satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, insatsförpliktelser. Storleken på insatskapitalet ska registreras i handelsregistret. Minst en av bolagsdelägarna måste vara komplementär.

Den avgörande skillnaden mellan en kommanditdelägarers ansvar och en bolagsdelägare med obegränsat ansvar, är att kommanditdelägaren ska betala sin insats till bolaget. Ansvaret gäller i förhållande till kommanditbolaget. Det är bolagets möjlighet att kräva kommanditdelägaren på betalning för insatsförpliktelser som utgör grunden för kommanditdelägarers ansvar. Bolagets fordringsägare måste kräva bolaget och kan inte vända sig direkt mot kommanditdelägaren.

För ett kommanditbolag gäller inte den dispositiva regeln att överskott eller underskott i bolaget ska fördelas lika mellan delägarna. HBL förutsätter i detta fall ett särskilt avtal som reglerar fördelningen.

I kommanditbolagens firma ska ordet kommanditbolag ingå.

44.2.5 Handelsbolagets företrädare

Varje delägare har enligt HBL rätt att företräda bolaget. Denna bestämmelse i HBL är frivillig. Detta leder ofta till att bolagsdelägarna av praktiska skäl sinsemellan kommer överens om att endast en av dem ska företräda bolaget. För att sådana avtal ska ha effekt måste de vara kända för de personer som gör

affärer med handelsbolaget. Detta anses vara fallet om överenskommelsen är registrerad i handelsregistret.

44.2.6 Likvidation av handelsbolag

I HBL finns vissa bestämmelser om när bolaget ska träda i likvidation. Ett bolagsavtal kan träffas på antingen bestämd eller obestämd tid. Är avtalet träffat för bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet i stället är slutet för obestämd tid ska bolaget i stället likvideras sex månader efter det att avtalet sägs upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolaget sin verksamhet efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om någon delägare väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna begär det. Likaså ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna försätts i konkurs om det inte avtalats att denne i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Även när en delägare avlider ska bolaget träda i likvidation om inte annat har avtalats.

Endast en delägare

Om antalet bolagsdelägare har gått ned till endast en ska bolaget, enligt 2 kap. 28 § HBL, anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under mer än sex månader.

44.3 Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag

44.3.1 Allmänt

Det är delägarna i handelsbolaget som ska betala

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt för inkomster av passiv näringsverksamhet samt för sådana delägare som är fysiska personer och som är 65 år eller äldre,
- särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring,
- allmän pensionsavgift samt
- allmän löneavgift.

Det är däremot handelsbolaget som ska betala

- arbetsgivaravgifter,
- preliminär skatt på anställdas löner,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster för de anställda i bolaget,
- mervärdesskatt,
- fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter,
- särskild löneskatt för utfästa tjänstepensioner samt
- avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 96).

Inkomst- beskattningen

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. Enligt 5 kap. 1 och 3 §§ IL är det delägarna som beskattas för sin respektive andel av inkomsten.

Det kan noteras att i 5 kap. IL har begreppet ”inkomst” en något annan innebörd än i övriga IL. Normalt används begreppet i IL när det rör sig om inkomster som inte är periodiserade. I detta sammanhang har ordet en annan betydelse, nämligen att delägarna ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, d.v.s. intäkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas situation (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 499).

Det kan i sammanhanget påpekas att det inte är delägarnas andel av någon individuell intäkts- eller kostnadspost som beskattas. Beräkningen av inkomsten görs i handelsbolaget varefter denna fördelas och tas upp till beskattning hos delägarna (RÅ 1994 ref. 52 I och II samt RÅ 1994 not. 487).

Begreppet närings- verksamhet

Ibland aktualiseras frågan om handelsbolaget ska anses bedriva näringsverksamhet eller ej. Utgångspunkten för denna bedömning är bestämmelserna 13 kap. 1 § IL. Här framgår dels att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet, dels att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Se vidare avsnitt 42.3.1.

Utvidgning av begreppet ...

Av 13 kap. 2 § IL framgår att för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsten eller utgiften inte ingår i en näringsverksamhet enligt huvudregeln i 13 kap. 1 § IL.

... gäller även handelsbolag

Enligt 13 kap. 4 § IL gäller bestämmelsen också för inkomster och utgifter hos handelsbolag. Hos juridiska personer beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt den terminologi som används i IL är bl.a. svenska handelsbolag inte juridiska personer, men genom den särskilda hänvisningen gäller den utvidgande bestämmelsen för inkomster och utgifter även för handelsbolag. Av motiven (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 163) framgår att 13 kap. 2 § IL ska fånga in dels sådana inkomster som inte ingår i en näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning, dels sådana juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet som avses i huvudregeln, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelsen avser även sådana juridiska personer som i och för sig bedriver näringsverksamhet enligt huvudregeln men som dessutom har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten.

Kapitaltillgångar

I IL används begreppet kapitaltillgång endast i inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar,
- pågående arbeten,
- kundfordringar och liknande tillgångar och
- inventarier och patent och andra rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket IL

Kapitalvinster och kapitalförluster är, enligt 25 kap. 3 § IL, vinster och förluster vid avyttring av kapitaltillgångar. Innebörden av bestämmelserna är att handelsbolagets kapitalvinster på t.ex.

- delägarätter i bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag,
- konvertibla skuldebrev,
- optionsrätter och teckningsrätter avseende andelsrätter,
- vinstandelsbevis,
- skuldebrev och andra fordringar,
- utländsk valuta,
- utländska värdepapper,
- skulder i utländsk valuta samt
- övrig lös egendom

**Beskattnings-
tidpunkten**

ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Även kapitalförluster på sådana tillgångar ska hänföras till detta inkomstslag.

När det gäller beskattningstidpunkten för kapitalvinster finns en avgörande skillnad jämfört med den som gäller när beräkningen görs enligt bestämmelserna i näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § IL jämförd med 14 kap. 9 § IL ska kapitalvinst tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

44.3.2 Beräkning av handelsbolagets inkomst

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten. Utgångspunkten i IL är att all avkastning på tillgångar i näringsverksamheten, liksom alla vinster och förluster vid avyttring av tillgångar, räknas till näringsverksamheten. I 15 kap. 1 § IL anges även att ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

Av 14 kap. 21 § IL framgår att överskott och underskott i en av ett handelsbolag bedriven näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Det beräknade överskottet eller underskottet, inkomsten eller resultatet, fördelas härefter på bolagsdelägarna.

**God redovisnings-
sed och beskatt-
ningstidpunkten**

Enligt 14 kap. 2 § IL ska handelsbolagets resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår av bestämmelsen att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkter och utgifter ska dras av som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisnings-sed om inte något annat särskilt föreskrivs i lag. Detta innebär att innehållet i redovisningslagstiftningen och god redovisningssed till stor del ligger till grund för periodiseringen av bolagets inkomster och utgifter och därmed det skattemässiga resultatet (avsnitt 42.2.3.3).

**Fastigheter,
inventarier
och lager**

Avskrivningar på fastigheter, maskiner och andra inventarier, markanläggningar samt värdering av t.ex. lager och pågående arbeten görs av handelsbolaget.

**Arbetsgivar-
avgifter**

Eftersom ett handelsbolag civilrättsligt är en juridisk person ska arbetsgivaravgifter inte betalas för ersättningar till bolaget. Det är dock handelsbolaget som ska betala arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster för den av bolaget anställda personalen. Motsvarande belopp är avdragsgillt för handelsbolaget.

Mervärdesskatt När det gäller mervärdesskatt är det handelsbolaget som är skattskyldigt för den verksamhet bolaget bedriver.

Ersättningsfonder Avdrag för avsättning till ersättningsfonder enligt 31 kap. 2 § IL ska göras i handelsbolaget. Även återföring av sådana avsättningar tas upp av bolaget.

Fastighetsskatt Bolaget ska betala fastighetsskatt för de fastigheter som bolaget äger. Fastighetsskatten är avdragsgill för handelsbolaget.

44.3.3 Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon

44.3.3.1 Allmänt

Som framgår av den tidigare framställningen är utgångspunkten att de inkomster vilka fördelas på handelsbolagets ägare som regel ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan dock andra inkomstslag aktualiseras. Det är handelsbolagets verksamhet som är avgörande för i vilket inkomstslag och i vilken näringsverksamhet delägarna beskattas (RÅ 1986 ref. 123). Inkomsterna har således samma karaktär hos delägarna som hos handelsbolaget.

Fastigheter och bostadsrätter För delägare som är fysiska personer och dödsbon räknas dock kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital.

Förbjudna lån Om ett penninglån har lämnats till ett handelsbolag i strid med 21 kap. 1 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § andra stycket IL, tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst hos delägare som är fysisk person, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Om ett förbjudet lån till handelsbolag har beskattats hos delägare i handelsbolag enligt 11 kap. 45 § eller 15 kap. 3 § IL och det senare efterges bör detta inte medföra någon ytterligare beskattning till den del det eftergivna beloppet hänförs till delägare som tidigare beskattats för motsvarande belopp. I den mån eftergivandet av lånet till handelsbolag kommer annan delägare till godo får frågan om det ska utlösa beskattning hos denne bedömas enligt allmänna principer. Som huvudprincip bör beskattning ske, men det kan inte uteslutas att det kan finnas situationer där en sådan beskattning inte ska ske. Eftergivet belopp enligt ovan bör fördelas mellan delägarna efter

samma grunder som gäller för resultatet i övrigt i handelsbolaget (Skatteverket 2005-05-17, dnr 131 284742-05/111).

44.3.3.2 Delägarbeskattningen

Av 10 kap. 4 § första stycket 2 IL framgår att när delägarna erhåller ersättningar från bolaget i form av lön ska denna inte tas upp i inkomstlagen tjänst utan i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital beroende på ur vilken verksamhet den uppkommit.

RÅ 1993 ref. 67 belyser frågan om avdrag kan göras för delägarrens kostnader i handelsbolagets verksamhet. En person var från en tidigare anställning bunden av en skadestånds-sanktionerad konkurrensklausul. Han startade trots detta förhållande en konkurrerande verksamhet i handelsbolagsform och tvingades att utge skadestånd. Beloppet ansågs som en avdragsgill driftkostnad i handelsbolagets verksamhet.

Ränta på eget kapital

I rättspraxis har även andra inkomster från handelsbolaget än arvoden och löner hänförts till handelsbolagets inkomstslag och näringsverksamhet. Ränta på eget kapital har t.ex. räknats som inkomst av rörelse (numera inkomstlagen näringsverksamhet) när handelsbolaget har drivit rörelse (RÅ 1959 ref. 40). Eventuell ränta som tillgodoförs delägare i handelsbolaget på grundval av gjord kapitalinsats i bolaget utgör således inkomst av näringsverksamhet. Även ersättningar till delägarande make utgör inkomst av näringsverksamhet.

Ränta på lån till bolaget

I RÅ 1979 Aa 228 hänfördes ränta på ett lån från delägaren till bolaget till inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet). Det utlånade kapitalet hade i detta fall arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det rörde sig om ett insatskapital (jfr även KRNG 2000-03-28, mål nr 8026-1998).

Räntebilligt lån till delägare

Skatteverket anser att uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § IL ska ske vid räntebilligt lån från handelsbolag till fysisk delägare. Enligt Skatteverkets uppfattning är uppräknings av undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 9–13 §§ IL fullständig och utrymme för undantag från uttagsbeskattning för situationer med ”särskilda skäl” saknas. Effekten av detta blir att handelsbolaget tar upp skillnaden mellan erlagd ränta och marknadsmässig ränta som en intäkt. JAU påverkas positivt av denna intäkt och detta neutraliseras genom ett uttag som påverkar JAU. Vad gäller avdragsrätten i inkomstlagen kapital framgår av 42 kap. 11 § IL att regeln endast omfattar ränteförmån vilken ska tas upp i inkomstlagen tjänst. Enligt Skatteverkets uppfattning saknas

utrymme för en analog tillämpning av bestämmelsen avseende ränteförmåner vilka ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag i inkomstslaget kapital kan inte aktualiseras avseende räntebilligt lån från handelsbolag (Skatteverket 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111).

Bolagets konkurs	Beträffande utgiftsräntor medges inte avdrag efter handelsbolagets konkurs om inte delägaren är huvudgäldenär och således direkt betalningsansvarig för lånet. Det förhållandet att en bolagsdelägare är solidariskt betalningsansvarig tillsammans med bolaget och dessutom borgensman för bolagets skulder är inte tillräckligt för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1988 ref. 121 och RÅ 1992 ref. 17).
Sjukpenning	Delägare kan ha erhållit ersättningar som grundar sig på den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Det kan röra sig om ersättningar i samband med sjukdom, t.ex. sjukpenning. Av 15 kap. 8 § IL framgår att sådana ersättningar ska hänföras till näringsverksamhet.
Bilförmåner	Värdet av bilförmån fastställs enligt de bestämmelser som finns i 61 kap. IL jämförd med 22 kap. 7 § andra stycket IL (SKV M 2012:21). Detta gäller även förmån av drivmedel för förmånsbil. Värdet på förmånen ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet.
Egen bil	Om delägaren använt sin egen bil i handelsbolagets verksamhet har han, enligt 16 kap. 27 § IL, rätt till avdrag för egna utgifter med 18,50 kr per mil. Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för bilförmån har rätt till avdrag för drivmedel med 6,50 kr per mil för dieselolja och med 9,50 kr per mil för bensen eller annat drivmedel. En förutsättning är dock att handelsbolaget inte betalat drivmedlen. Delägare i handelsbolag har rätt till avdrag för utgifter för resor till och från arbetsplatsen enligt 12 kap. 2 § 26–30 §§ IL jämförd med 16 kap. 28 § IL, under förutsättning att kraven på avstånd och tidsvinst är uppfyllda. Avdrag får bara göras för den del av utgifterna som sammanlagt överstiger 10 000 kr. Om den skattskyldige har inkomster av såväl tjänst som näringsverksamhet reduceras avdraget i tjänst i första hand. Om resorna företagits med bil medges avdrag med 18,50 kr per mil. Den som beskattas för bilförmån får inte schablonavdrag för bilresor under den tid förmånen åtnjuts. Den som använder handelsbolagets bil och beskattas för uttag av bilförmån har i stället rätt till avdrag för drivmedel med 6,50 kr per mil för

dieselolja och med 9,50 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. Avdragsrätt föreligger i detta fall även om handelsbolaget betalar drivmedlet eftersom delägaren i så fall ska förmånsbeskattas för detta. Samma avdragsrätt har den som företagit resorna med bil som förmånsbeskattats hos make, sambo eller sådan närstående som anges i 2 kap. 20–22 §§ IL.

Bostadsförmåner

Om delägaren, eller närstående till delägaren, utnyttjar en lägenhet som ägs av handelsbolaget ska värdet av denna bostadsförmån tas upp till beskattning hos delägaren i inkomstslaget näringsverksamhet.

I RRK R76 1:70 hade en delägare i ett kommanditbolag bott i en lägenhet som ägdes av bolaget. Hyresvärdet hade inte tagits upp hos bolaget. Delägaren beskattades för bostadsförmånen som en del av överskottet från bolaget.

I RÅ 1988 ref. 21 erhöll en delägare i ett handelsbolag ersättning från uthyrning av en lägenhet i en fastighet som ägdes av handelsbolaget. Hyresvärdet av lägenheten ansågs som en inkomst för handelsbolaget och beskattades hos delägaren. Avdrag för de utgifter som var hänförliga till lägenheten medgavs.

Räntefördelning

Räntefördelning görs hos varje delägare för sig under förutsättning att delägaren är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (avsnitt 67).

Expansionsfond

De av bolagets delägare som är fysiska personer får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. Avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna görs hos delägarna. Om avdrag för avsättning återförs ska den tas upp till beskattning hos delägarna (avsnitt 68).

Periodiseringsfonder

Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och återföring av sådana fonder beräknas, enligt 30 kap. 2 § IL, för varje delägare för sig. Avsättningen görs hos delägarna. När fonderna återförs ska det tidigast gjorda avdraget återföras först (avsnitt 65).

Skogskonto

Delägare i handelsbolag har inte rätt till avdrag för avsättning till skogskonto eller till upphovsmannakonto.

Egenavgifter

Enligt 16 kap. 31 § IL ska avdrag för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig. Avsättningarna görs hos delägarna.

Pensionsförsäkringar

Avdrag för pensionsförsäkringspremier eller insättningar avseende individuellt pensionssparande kan göras i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för som allmänt avdrag. Delägarna är däremot skattskyldiga för SLP på sina egna pensionsförsäkringspremier och får motsvarande avdrag.

44.3.3.3 Uppdelning i skilda näringsverksamheter

Uppdelning i skilda verksamheter görs bara i inkomstslaget näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 14 kap. 12–13 §§ IL.

För fysiska personer och dödsbon gäller som huvudregel att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag hänförs till en och samma näringsverksamhet. Så är fallet oavsett om det föreligger flera olika verksamheter i bolaget och oavsett om verksamheterna saknar naturlig anknytning till varandra. Se även avsnitt 51.4.

Om en person är delägare i flera handelsbolag utgör verksamheten i respektive handelsbolag en egen näringsverksamhet för denne person.

Enskild näringsverksamhet och näringsverksamhet i ett handelsbolag hänförs alltid till olika näringsverksamheter. Detta gäller även om den enskilda näringsverksamheten och verksamheten i handelsbolaget är av samma slag.

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag ingår de i samma näringsverksamhet.

Verksamhet i utlandet

Undantag gäller dock för det fallet att handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet. Denna verksamhet hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet.

Uppdelning i vissa fall

Det kan i sammanhanget påpekas att det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan å ena sidan det fallet att en delägare får ersättningar, t.ex. sjukpenning, eller har utgifter för t.ex. bilresor i handelsbolagets verksamhet och å andra sidan det fallet att delägaren bedriver en helt egen näringsverksamhet. I det förra fallet hänförs posterna till handelsbolagets näringsverksamhet och i det senare fallet ska de inkomster och utgifter som hör till delägarrens egen näringsverksamhet tas upp där.

44.3.3.4 Aktiv och passiv näringsverksamhet

Bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs med hänsyn till hela verksamheten och för varje bolagsdelägare för sig. Handelsbolagets verksamhet kan således vara aktiv för en delägare och passiv för en annan beroende på hur aktiv delägaren varit.

Av 2 kap. 23 § andra stycket IL framgår att näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid utgör passiv näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 8.22.

44.3.3.5 Underskott

Huvudregel	När verksamheten i handelsbolag lämnar underskott ett år ska det fördelas på delägarna. Delägarna kan sedan, enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL, dra av underskottet i samma näringsverksamhet påföljande beskattningsår genom s.k. rullning. Någon tidsbegränsning för hur länge rullning kan göras finns inte. Rullning av underskott kan således som regel göras så länge handelsbolaget bedriver sin verksamhet (avsnitt 87).
Rullning	
Avdrag samma beskattningsår	Från huvudregeln om rullning till påföljande beskattningsår finns dock några undantag som innebär att underskottet i vissa fall får dras av mot inkomster i inkomstslaget tjänst, näringsverksamhet eller kapital samma beskattningsår. Undantagen är följande.
Nystartad verksamhet	Av 62 kap. 2 och 3 §§ IL framgår att en delägare i ett handelsbolag, liksom andra fysiska personer, har möjlighet att göra avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag (avsnitt 75.5). Det kan noteras att avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, kan vara begränsad.
Litterär och konstnärlig verksamhet	Delägare i handelsbolag har, enligt 62 kap. 4 § IL, möjlighet till allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (avsnitt 75.6). Avdrag medges för den del av underskottet som hänför sig till det aktuella beskattningsåret. Avdrag för underskott som är hänförligt till tidigare beskattningsår och eventuellt kvarstående underskott från det aktuella beskattningsåret ska sparas och dras av påföljande år. Även i detta fall kan avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, vara begränsad.
Avdrag mot vissa kapitalvinster	Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska delägarna i handelsbolag som är fysiska personer eller dödsbon, enligt 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL, räkna av verksamhetens underskott från eventuell kapitalvinst på avyttringen.

Verksamheten avslutas	Delägare i handelsbolag kan till skillnad från enskilda näringsidkare och dödsbon inte få avdrag i inkomstslaget kapital för kvarstående underskott i en avslutad näringsverksamhet som tidigare bedrivits av handelsbolaget. När andelen i handelsbolaget avyttras, genom t.ex. en likvidation, sker i stället en ”tyst kvittning” vid kapitalvinstbeskattningen på andelen. Eftersom avdrag för beloppet inte medges kommer anskaffningsutgiften för andelen inte att sättas ned. I stället medges således avdrag i praktiken vid kapitalvinstbeskattningen på andelen.
Begränsningar i avdragsrätten	Fysiska personer och dödsbon som är ägare till en andel i ett handelsbolag har som regel rätt till avdrag för handelsbolagets underskott. För kommanditdelägare finns dock en begränsning.
Kommanditdelägare	Enligt 14 kap. 14 § IL får kommanditdelägare inte dra av underskott hos kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (62 kap. 2 § IL).
Utfäst insats	En registrering, hos bolagsverket, av utfäst insats eller en höjning av den utfästa insatsen ska ha skett innan rätt till avdrag för underskott enligt 14 kap. 14 § IL föreligger. Registreringen ska vara gjord före inlämnandet av deklARATIONEN för det beskattningsår vid vilket avdrag för underskott yrkas. Utfästelsen ska ha gjorts före utgången av det beskattningsår för vilket avdrag yrkas (Skatteverket 2006-11-20, dnr 131 665887-06/111).
Delägare med begränsat ansvar	Delägare som i förhållande till de andra delägarna har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser kan enbart dra av ett belopp som motsvarar hans ansvar. Enligt 14 kap. 15 § IL ska underskott som kommanditdelägare och delägare med begränsat ansvar inte kan dra av, dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret.
Indirekt ägande	Om ett handelsbolag i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag föreligger en näringsverksamhet och underskott i det ägda handelsbolaget får normalt dras av från överskott hos det ägande bolaget. Detsamma gäller om det ägande handelsbolaget är komplementär i ett kommanditbolag. Om det ägande handelsbolaget däremot är kommanditdelägare får underskott från kommanditbolaget bara dras av med belopp som motsvarar vad handelsbolaget satt in eller åtagit sig att

sätta in i kommanditbolaget. Begränsningen gäller för de totala underskotten och inte för varje år för sig. Det som återstår av underskottet ska rullas (14 kap. 14 och 15 §§ IL).

Ackord

Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret är 40 kap. 21 § IL tillämplig. Bestämmelsen innebär att avdrag inte medges för underskott i handelsbolagets näringsverksamhet till den del det motsvarar de skulder som fallit bort genom ackordet.

Skuldsanering

Motsvarande bestämmelse gäller då delägare erhållit ackord eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.

Konkurs

**Underskott
i kapital**

Om ett handelsbolag går i konkurs är rätten till underskottsavdrag inte inskränkt. Orsaken är att borgenärerna kan vända sig till bolagsmännen och kräva betalning för bolagets skulder av dem i stället. Rör det sig om ett kommanditbolag kan en komplementär krävas fullt ut. Skulderna kan således ändå bli betalda. Om borgenärerna efterger kravet på betalning eller om delägaren inte kan betala utan själv försätts i konkurs mister delägaren emellertid rätten till avdrag för underskott om inte konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna erhållit full betalning. När det gäller inkomstslaget kapital görs ingen uppdelning i olika verksamheter. Inkomstberäkningen görs gemensamt för hela inkomstslaget. Det innebär t.ex. att kapitalvinster på fastigheter som härrör från handelsbolag får användas för kvittning mot delägarnas andra utgifter eller kapitalförluster i inkomstslaget. Skattereduktion ska göras först när det föreligger ett totalt underskott i inkomstslaget.

Skattereduktion

Föreligger ett underskott av kapital ska skatten, enligt bestämmelserna i 65 kap. 9 § IL om skattereduktion, minskas med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr. För underskott som överstiger 100 000 kr är skattereduktionen begränsad. I ett sådant fall ska 70 % av reduktionen beaktas och 21 % (=70 % x 30 %) av den del av återstående underskott ska minska skatten. Bestämmelsen tillämpas även om underskottet hos delägaren helt eller delvis härrör från kapitalförluster i handelsbolagets verksamhet.

44.3.4 Beskattning när delägarna är juridiska personer

**Enbart närings-
verksamhet**

För andra juridiska personer än dödsbon räknas inkomster och utgifter enbart till inkomstslaget näringsverksamhet.

**Endast en
verksamhet**

Enligt 14 kap. 10 § IL ska all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett handelsbolag ska

dessutom handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Detta innebär att handelsbolagets verksamhet alltid ingår i den juridiska personens näringsverksamhet oavsett om det rör sig om t.ex. kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som för fysiska personer ska tas upp i inkomstlaget kapital.

Förbjudna lån

Av 13 kap. 3 och 4 §§ IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. till en juridisk person eller ett handelsbolag, så ska lånet räknas till inkomstlaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 3 § IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med låneförbudet i ABL eller i lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Från och med den 13 februari 2009 utvidgades kretsen av s.k. förbjudna lån till att även omfatta lån från utländska juridiska personer, lån som lämnats till i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt lån som lämnats i strid med låneförbudet i stiftelselagen (1994:1220). (Regeringens skrivelse Skr. 2008/09:122.)

Skattesatser

Skatt tas ut enligt de regler som gäller för den juridiska personen som är delägare i handelsbolaget. Av 1 kap. 3 § andra stycket IL framgår att juridiska personer enbart ska betala statlig inkomstskatt.

44.3.4.1 Underskott från handelsbolag

Eftersom det bara finns en näringsverksamhet för juridiska personer ska handelsbolagets underskott dras av där. Detta gäller även om handelsbolaget bedriver en eller flera verksamheter utan naturlig anknytning till aktiebolagets verksamhet. Ett underskott som härrör från ett handelsbolag får därmed dras av från överskott hos den ägande juridiska personen. Underskott i den näringsverksamhet som den juridiska personen själv driver får på motsvarande sätt kvittas mot överskott hos handelsbolaget.

Rullning

Om det blir ett totalt underskott hos delägaren får det rullas till påföljande beskattningsår.

Kommanditdelägare

Ett undantag från rätten till full kvittning mellan överskott och underskott finns när ägarbolaget är kommanditdelägare. I det fallet medges, enligt 14 kap. 14 § IL, bara avdrag med totalt så

stort underskott som motsvarar det belopp som kommanditdelägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Av 14 kap. 15 § IL framgår att underskott som inte kan dras av enligt denna bestämmelse i stället ska dras av vid beräkningen av resultatet från kommanditbolaget påföljande beskattningsår.

Delägare med begränsat ansvar

Motsvarande begränsning gäller för bolagsdelägare som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till de andra delägarna. Sådana delägare får högst dra av ett belopp som motsvarar ansvaret. Resterande del ska dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget påföljande beskattningsår.

Konkurs

Vid konkurs ska samma regler som rör begränsningen i rätten till avdrag tillämpas för juridiska personer som för fysiska personer.

Ackord

Om handelsbolaget får ett ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 40 kap. 21 § IL. Bestämmelsen innebär att avdraget för ackordsårets inrullade underskott ska minskas med belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort genom ackordet. Det kan noteras att utgångspunkten i IL är att det är underskott som kvarstår från året före ackordsåret som begränsas av ackordet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478).

Rättsläget har klargjorts genom RÅ 2002 not. 143. Utgången i målet innebär att det inte är handelsbolagets underskott som avses utan det deläggande aktiebolagets underskott. Det saknas således betydelse om underskottet härrör från ägarbolagets egen verksamhet eller från handelsbolagets verksamhet.

En ytterligare konsekvens av Högsta förvaltningsdomstolens dom är att ackordbeloppet ska fördelas på delägarna.

Exempel 1

Ett handelsbolag har två ägare, A AB och B AB. A AB äger hälften av andelarna och ägarna har kommit överens om att handelsbolagets resultat ska fördelas lika. Från föregående år hade A AB ett överskott från den egna verksamheten 200 000 kr och ett underskott hänförligt till handelsbolagsandelen på 700 000 kr. A AB har således ett inrullat underskott om 500 000 kr som härrör från handelsbolaget. Handelsbolaget har nu fått ackord med 800 000 kr. Under ackordsåret har A AB ett överskott om 1 milj. kr från den egna bedrivna verksamheten.

Hos A AB ska det inrullade underskottet på 500 000 kr reduceras med den del av ackordet som får anses hänförlig till andelen i handelsbolaget, d.v.s. 400 000 kr. A AB ska därmed beskattas för $(-500\,000\text{ kr} + 400\,000\text{ kr} + 1\,000\,000\text{ kr}) = 900\,000\text{ kr}$.

Exempel 2 (fortsättning)

Om i stället det inrullade underskottet om 500 000 kr härrör från dels handelsbolagets verksamhet med 200 000, dels ägarbolagets egen verksamhet med 300 000 kr är det inrullade underskottet fortfarande 500 000 kr och A AB beskattas för samma belopp som i exempel 1) 900 000 kr.

Underskott ska, för delägare som är juridisk person, minska JAU även om avdragsrätten för underskottet fallit bort genom ackordet. Se vidare RÅ 2007 ref. 87.

44.3.5 Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar

44.3.5.1 Allmänt

Inkomster som fördelas på delägarna tas som regel upp i inkomstslaget näringsverksamhet hos delägarna, utom när det gäller fysiska personer. För dessa delägare räknas bolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital. Övriga kapitalvinster och kapitalförluster i handelsbolaget räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

I 25 kap. IL finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 25 kap. 2 § IL framgår bl.a. att storleken av kapitalvinster och kapitalförluster ska beräknas enligt de grundläggande bestämmelserna i 44 kap. IL om vinster och förluster. För vissa särskilt angivna slag av tillgångar finns ytterligare bestämmelser i 45, 46, 48–50, 52 och 55 kap. IL. Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinster på fastigheter respektive bostadsrätter i 45 kap. IL och 46 kap. IL är således tillämpliga vid beräkningen av handelsbolagens resultat. Det kan även noteras att 16 kap. IL, som tar upp frågan om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och i 25 kap. IL, som rör kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet, även innehåller hänvisningar till bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i bl.a. 44 kap. IL.

Vad som avses med avyttring och tidpunkten för beskattningen vid avyttringar av kapitaltillgångar finns närmare kommenterat i avsnitt 35.

Vid beräkningen av resultatet i ett handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer som delägare, aktualiseras frågan om bestämmelserna i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet ska tillämpas vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Enligt allmänna principer för handelsbolag gäller att handelsbolagets inkomst ska beräknas innan den fördelas på delägarna. Utgångspunkten torde vara att en enda kapitalvinstberäkning ska göras och att denna ska göras hos handelsbolaget. Enligt Skatteverkets uppfattning är det således inte fråga om att tillämpa olika bestämmelser på den del av kapitalvinsten som ska fördelas på delägare som är fysiska personer eller dödsbon och på den del som ska fördelas på juridiska personer. Detsamma gäller om det föreligger flera kapitalvinster och kapitalförluster under samma år. Samma andel av förlusterna måste då gälla för samtliga delägare oavsett om de är fysiska personer eller juridiska personer.

44.3.5.2 Uppskov

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncern-interna andelsavyttringar har upphävts fr.o.m. den 1 juli 2003.

För en beskrivning av reglerna se Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering.

**Lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Genom prop. 2009/10:36 inordnas även andelar i handelsbolag i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Enligt övergångsbestämmelserna ska uppskov i vissa fall tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.

Se vidare avsnitt 83.17.

44.3.5.3 Kapitalförluster kan falla bort

Enligt 44 kap. 24 § IL ska kapitalförluster som beror på att tillgångar avyttrats mot ersättning som understiger deras marknadsvärde anses som kapitalförluster bara om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka köparens förmögenhet. Vidare framgår av 44 kap. 25 § IL att om en skattskyldig, eller någon närstående till honom, på grund av avyttringen, direkt eller indirekt, får en rättighet eller en förmån som får antas ha ett värde och det uppkommer en kapitalförlust, är den del av förlusten som motsvarar detta värde inte avdragsgill. Så är fallet trots att rättigheten eller

förmånen inte ska räknas in i ersättningen när kapitalvinstberäkningen görs.

Från och med 18 april 2008 kan ett handelsbolag inte längre vara part i en underprisöverlåtelse vilket tidigare var möjligt enligt 23 kap. IL (prop. 2008/09:37).

44.3.5.4 Uppskjuten avdragsrätt

Om handelsbolaget avyttrar en tillgång med kapitalförlust till en juridisk person och är handelsbolaget och personen moderföretag och dotterföretag, eller står de under i huvudsak gemensam ledning, är förlustregeln i 25 kap. 7–11 §§ IL tillämplig. Bestämmelserna innebär att avdragsrätten för kapitalförluster skjuts upp och det säljande företaget ska dra av förlusten först när tillgången inte längre existerar eller innehas. Sådan kapitalförlust får inte dras av om den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt (25 kap. 8 § IL, prop. 2002/03:96 s. 91). Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” avses inte bara koncerner enligt de civilrättsliga lagstiftningarna utan också det fallet att t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande (RÅ 1983 Aa 225, Ds Fi 1986:19 s. 50 f. och prop. 1986/86:42 s. 34 f.).

Bestämmelserna gäller sedan tidigare när det köpande eller säljande företaget är handelsbolag och delägaren en juridisk person.

Av 45 kap. 31 § IL och 46 kap. 16 § IL framgår emellertid att bestämmelsen också gäller när handelsbolag avyttrar en fastighet eller bostadsrätt med kapitalförlust och bolaget har delägare som är fysiska personer. Det är således klart uttalat i IL att bestämmelsen numera även gäller i inkomstslaget kapital (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 323 och 335). Vad gäller avyttringar efter den 30 juni 2003, se även avsnitt 44.3.5.10.

Med juridiska personer avses i detta sammanhang inte svenska dödsbon. Utländska dödsbon är dock enligt 6 kap. 6–7 §§ IL juridiska personer.

**Lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Genom prop. 2009/10:36 inordnas även andelar i handelsbolag i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Enligt övergångsbestämmelserna punkt 2 ska reglerna tillämpas även i fråga om avyttringar före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar efter ikraftträdandet. Reglerna behandlas i avsnitt 83:17.

44.3.5.5 Priset kan korrigeras i vissa fall

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till en delägare som är en fysisk person, eller till någon närstående till delägaren, till ett pris som understiger marknadsvärdet och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostad i och med förvärvet ska det, enligt 45 kap. 30 § IL, anses som att den avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller dessutom för tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan bostad. En motsvarande bestämmelse finns i 46 kap. 15 § IL som avser bostadsrätter. Se avsnitt 84.

44.3.5.6 Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag

Avdragsregler

Genom SFS 2002:540 och 2003:224 har ett flertal begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster införts och ändrats. Bestämmelserna innebär inskränkningar i rätten till avdrag för bl.a.

- kapitalförluster i handelsbolag på rörelsebetingade delägar-
rätter
- kapitalförluster i handelsbolag på delägar-
rätter som skulle
varit näringsbetingade hos handelsbolagsdelägaren
- kapitalförluster på andelar i handelsbolag
- kapitalförluster i handelsbolag på fastigheter när delägaren
är ett företag

Ändringarna behandlas kortfattat i detta avsnitt och utförligt i avsnitt 83 och avsnitt 85. Detta gäller även olika övergångsregler.

44.3.5.7 Fastigheter

Den löpande beskattningen

Om ett handelsbolag äger en fastighet är fastigheten alltid en näringsfastighet. Löpande inkomster och utgifter ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader samt värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar gäller samma regler för fastigheter som ägs av handelsbolag som för andra näringsfastigheter i näringsverksamhet.

Särskilda bestämmelser gäller för andelshus (avsnitt 8.15 och 58.4).

Aktiv eller passiv verksamhet

Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo ska bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv göras för varje delägare för sig (avsnitt 8.22).

Näringsverksamheten i handelsbolaget kan inte slås samman med fastighetsförvaltning som en delägare som är en fysisk person eller dödsbo själv bedriver eller som bedrivs av ett annat handelsbolag som han är delägare i.

Avyttring av fastigheter

När handelsbolag avyttrar fastigheter som är kapitaltillgång ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten tas upp i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. Avyttring av fastigheter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamheten. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av fastigheter som är kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

När det gäller avyttring av fastigheter gäller följande enligt 45 kap. 28 § IL. Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare ska kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För fastigheter som förvärvats före 1952 får bolaget som anskaffningsutgift använda 150 % av taxeringsvärdet 1952.

Enligt 45 kap. 33 § IL ska 90 % av kapitalvinsten tas upp när delägaren är en fysisk person eller dödsbo. För delägare som är juridiska personer är hela kapitalvinsten skattepliktig (prop. 1999/2000:2 del 2, s. 558).

När fastigheten avyttras ska dessutom vissa avdrag återföras till beskattning (avsnitt 60).

Vid avyttring av andelar i handelsbolag (lagertillgångar) ska inte avskrivning på handelsbolagets fastigheter (lagertillgångar) återföras, RÅ 2003 ref. 46.

För andelshus gäller särskilda regler enligt 45 kap. 14 § IL.

Uppskov enligt 47 kap. IL

Eftersom ett handelsbolag inte kan inneha privatbostäder kan uppskov med beskattningen av kapitalvinster på fastigheter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

44.3.5.8 Bostadsrätter

Den löpande beskattningen

Om handelsbolag äger en bostadsrätt är den alltid en näringsbostadsrätt. Löpande inkomster och utgifter ska, i likhet med vad som gäller för fastigheter, tas upp i inkomstslaget närings-

verksamhet och beräkningen av resultatet görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader gäller samma regler för bostadsrätter som ägs av ett handelsbolag som för andra bostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avyttring av bostadsrätter

När handelsbolaget avyttrar en bostadsrätt som är en kapitaltillgång beskattas kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av en bostadsrätt som är en kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avyttring av bostadsrätter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamhet. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag.

Kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 får bolaget, enligt 46 kap. 14 § IL, som anskaffningsutgift använda 150 % av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet per den dagen.

Samma kvoteringsregler gäller för bostadsrätter som för näringsfastigheter. Det innebär, enligt 46 kap. 18 § IL, att 90 % av kapitalvinsten är skattepliktig för delägare som är fysiska personer. För delägare som är juridiska personer är hela vinsten skattepliktig.

Medgivna avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning (avsnitt 44.3.5.9).

Uppskov enligt 47 kap. IL

Handelsbolag kan inte inneha privatbostäder och därmed kan uppskov med beskattning av kapitalvinster på bostadsrätter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

44.3.5.9 Återföring av avdrag

Fastigheter

Vid avyttring av näringsfastigheter ska, enligt 26 kap. 2 § IL, vissa tidigare medgivna avdrag återföras till beskattning i näringsverksamheten. Det gäller avdrag för

- värdeminskning på byggnader och markanläggningar, dock inte värdeminskningsavdrag som hänför sig till tiden före år 1952,
- substansminskning,

- sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk,
- avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar samt
- skogsavdrag.

När det gäller fastigheter som är lagertillgångar ska, enligt 26 kap. 12 § IL, värdeminskningssavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret. Om fastigheten förvärvats vid en senare tidpunkt än vid ingången av det femte beskattningsåret genom köp, byte eller på liknade sätt, är jämförelsetidpunkten dagen för förvärvet.

Bostadsrätter

När det gäller avyttring av näringsbostadsrätter ska utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återföras till beskattning enligt 26 kap. 10 § IL på samma sätt som gäller för näringsfastigheter.

44.3.5.10 Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter

Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter är avdragsgilla till 63 % för delägare som är fysiska personer och dödsbon (45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § IL) och fullt ut för delägare som är juridiska personer (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 558). I vissa fall finns ytterligare begränsningar, se nedan.

Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller en bostadsrätt med kapitalförlust ska kapitalförlusten i vissa fall dras av vid ett senare tillfälle (25 kap. 7–11 (tidigare 28–32) §§, 45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § IL, avsnitt 44.3.5.4).

Begränsad avdragsrätt

Om ett företag, t.ex. ett aktiebolag, som kan sälja näringsbetingade andelar skattefritt, är delägare i ett handelsbolag och detta handelsbolag avyttrar en fastighet efter den 30 juni 2003 med kapitalförlust, får aktiebolaget bara dra av sin del av förlusten mot kapitalvinster på fastigheter. Koncernkvittning kan inte ske. Om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning använts för produktions- eller kontorsändamål av säljarföretaget eller företag i intressegemenskap,

tillämpas inte denna avdragsbegränsning. Om förlusten inte kan dras av det aktuella året behandlas den som en ny sådan förlust hos handelsbolaget nästa beskattningsår. Dessa regler finns i 25 kap. 12 § IL.

Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i stället denne. Emellertid gäller att en kapitalförlust av detta slag som belöper på andelen och som kvarstår outnyttjad, inte får dras av av en ny delägare som är fysisk person (45 kap. 32 a § IL).

Kvittning av underskott

I 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL finns bestämmelser om att underskott av den näringsverksamhet som fastigheten eller bostadsrätten ingått i, under vissa förutsättningar, ska dras av från kapitalvinster vid försäljning av fastigheter eller bostadsrätter. Avdraget får dock inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget. Bestämmelserna gäller för fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolaget. Motivet för denna möjlighet till kvittning är att undvika en del av de konsekvenser som följer av att kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter beskattas i kapital medan de löpande inkomsterna och utgifterna hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 1990/91:54, s. 225 ff.).

Bestämmelserna omfattar inte juridiska personer som är delägare i handelsbolag. Eftersom dessa personer bara har en enda näringsverksamhet, får de alltid kvitta underskott från handelsbolaget löpande mot andra inkomster. De får också dra av underskott från kapitalvinster samma beskattningsår som avyttringen görs.

44.3.5.11 Andra kapitaltillgångar

Den löpande beskattningen

Till näringsverksamhet räknas sådana räntor som för enskilda näringsidkare ska tas upp i näringsverksamheten, t.ex. vanliga inkomst- och utgiftsräntor i näringsverksamhet. Även löpande inkomster på värdepapper i form av räntor tas upp i näringsverksamhet.

Räntor

Utgiftsräntor på lånade medel ska dras av i näringsverksamhet. Detta gäller oavsett hur lånet använts i handelsbolaget. Även räntor i utländsk valuta hänförs till näringsverksamhet.

För diskonteringspapper blir bedömningen av vad som är ränta och vad som är kapitalvinst eller kapitalförlust densamma som i inkomstslaget kapital.

Beträffande begreppet ränta kan nämnas att räntekompensation vid förtida inlösen av lån, till skillnad från vad som gäller i kapital, inte är jämställd med ränta enligt 42 kap. 7 § IL i näringsverksamhet. Till ränta räknas heller inte räntekompensation för upplupen men inte betald ränta vid överlåtelse av skuldebrev, eftersom 42 kap. 8 § IL inte ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom 13 kap. 4 § IL anger vad som inte ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet så ska övriga inkomster och utgifter hänföras till näringsverksamhet. Handelsbolagets utgifter i form av räntekompensation kan därmed dras av enligt bestämmelserna i näringsverksamhet.

Utdelningar	Utdelning ska tas upp i näringsverksamheten. Skattefrihet för utdelningar kan dock aktualiseras när 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) är tillämplig.
Avyttringar Lagertillgångar	Avyttring av tillgångar som ingår i handelsbolagets näringsverksamhet, d.v.s. avyttring av lagertillgångar, beskattas enligt de bestämmelser som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Till näringsverksamhet hänförs även t.ex. näringsverksamhetens fordringar och skulder i svensk och utländsk valuta.
Handel med värdepapper	För aktier och andra andelsrätter aktualiseras gränsdragningen mellan rörelser regler och kapitalregler i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttring av värdepapper ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Normalt behandlas avyttring av värdepapper enligt kapitalreglerna. I vissa fall om kriterierna för värdepappersrörelse är uppfyllda ska avyttring av värdepapper behandlas enligt rörelsereglerna. Handelsbolag som ägs av enbart fysiska personer kan normalt inte bedriva handel med värdepapper (RÅ 1981 1:4). Motsvarande regler torde gälla för skuldebrev och andra värdepapper. Det kan i sammanhanget noteras att denna form av verksamhet kräver Finansinspektionens tillstånd och att sådana tillstånd endast lämnas till aktiebolag. I anledning härav torde värdepappershandel genom handelsbolag inte vara vanligt förekommande.
Delägar rätter	När bolaget avyttrar delägar rätter och fordringsrätter ska, enligt 48 kap. 7 § IL, genomsnittsmetoden användas. Enligt 48 kap. 15 § IL är schablonregeln för marknadsnoterade delägar rätter på 20 % tillämplig.
Teckningsrätter	Enligt 48 kap. 13 § IL ska teckningsrätter och delrätter som grundas på aktieinnehav anses ha anskaffningsutgiften noll.

Optionslån	Fördelningen av anskaffningsutgiften mellan skuldebrev och optionsrätt vid optionslån är densamma för handelsbolag som för fysiska personer.
Optioner	Beträffande optioner, terminer och blankningsaffärer är bestämmelserna de samma för handelsbolag som för fysiska personer.
Utländsk valuta	Enligt 44 kap. 16 § IL är "trettiogångsregeln" tillämplig vid avyttringar av utländsk valuta och vinsten eller förlusten på valutan räknas in i vinsten eller förlusten för den sålda egendomen.
Skulder i utländsk valuta	Skulder i utländsk valuta behandlas enligt bestämmelserna i kapital och tas upp i näringsverksamhet.
Lös egendom	Avyttringar av annan lös egendom ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.
Personliga tillgångar	Vad gäller sådana personliga tillgångar som omnämns i 52 kap. IL torde handelsbolag, i analogi med att de inte kan ha privatbostäder, inte heller kunna inneha tillgångar för personligt bruk.
Kapitalförluster	När det gäller avdragsrätten för kapitalförluster finns särskilda bestämmelser för handelsbolag. Kapitalförluster ska som regel dras av med 70 %. För egendom vars innehav är rörelsebetingat får förlusterna dras av fullt ut.
Full kvittning mot vissa vinster	Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag på delägarätter och fordringsrätter dras av enligt 48 kap. 19–21, 23 och 24 §§ IL. Detta under förutsättning att kapitalförlusten överhuvudtaget är avdragsgill. Se 48 kap. 27 § IL som måste läsas tillsammans med 25a kap. 23 § IL. Avdragsrätten skiljer i denna del beroende på om det är fysiska personer eller juridiska personer som är delägare. Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter ska dras av mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. I den mån kapitalförlusten inte kan kvittas mot kapitalvinst ska 70 % av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL). Vad avser juridiska personer se vidare avsnitt 87.13.
Fordringar	Kapitalvinster och kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar i SEK som beskattas enligt 48 kap. 3 § IL, utom premieobligationer, samt andelar i räntefonder enligt 48 kap. 21 och 23 §§ IL, behandlas som ränta. För handelsbolag innebär det att hela kapitalvinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill fullt ut. Förluster på premieobligationer dras av till 70 %.

Om handelsbolag har en kapitalförlust i inkomstslaget kapital kan den del som belöper på delägare som är fysiska personer begränsas av bestämmelserna om skattereduktion för underskott i kapital.

Sammanställning för delägare som är fysisk person

Tillgångsslag	Inkomstslag	Avdrag för förlust
Fastigheter	Kapital	63 %
Bostadsrätter	Kapital	63 %
Lagertillgångar	Näringsverksamhet	100 %
Rörelsebetingade delägarätter	Näringsverksamhet	Se nedan, vid rörelsebetingade tillgångar
Andra delägarätter	Näringsverksamhet	70 % (dock avdrag mot samma slag av kapitalvinster ej marknadsnoterade kvoterar till 5/6)
Rörelsebetingade fordringsrätter	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i räntefond	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i blandfond	Näringsverksamhet	70 %
Andelar i handelsbolag	Näringsverksamhet	70 %
Skuldebrev, SEK, marknadsnoterade	Näringsverksamhet	100 %
Skuldebrev, SEK, ej marknadsnoterade	Näringsverksamhet	70 %
Premieobligationer	Näringsverksamhet	70 %
Utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %
Fordringar i utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %

Lagstiftningen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar berör till vissa delar även handelsbolag och deras delägare. Reglerna finns i SFS 2002:540 och SFS 2003:224 och är med övergångsregler närmare beskrivna i avsnitt 83 respektive avsnitt 85.

Rörelsebetingade tillgångar

Är handelsbolagets innehav av delägarätter betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå detta bolag nära, gäller i sammandrag följande:

**Begränsad
avdragsrätt för
alla delägare**

Har handelsbolaget avyttrat delägarätter efter den 6 december 2001 men före den 1 juli 2003 är avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter begränsad, se avsnitt 83 och 85.

**Ej längre
begränsad för
fysisk person**

Kapitalförluster på delägarätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som står detta bolag nära ska vid sådana avyttringar dras av i sin helhet (48 kap. 27 § tredje stycket IL).

**– men slopad
i visst fall**

Undantag finns dock (se även nästa stycke). Om en fysisk person förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett företag, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget), får en kapitalförlust som uppkommer i handelsbolaget på en delägar rätt, som skulle varit näringsbetingad hos ägarföretaget, inte dras av hos den fysiske personen till den del värdenedgång på delägar rätten skett innan den fysiske personen förvärvade handelsbolagsandelen (25 a kap. 24 § IL). Delägar rätten anses i denna situation anskaffad av handelsbolaget för sitt marknadsvärde vid den tidpunkt då den fysiske personen förvärvade andelen i handelsbolaget. Såväl förvärvet av andelen som avyttringen av delägar rätten ska ha skett efter den 30 juni 2003.

**Slopad avdrags-
rätt för juridisk
person**

För delägare som är juridisk person, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget) är kapitalförluster, som uppkommer i handelsbolag på delägarätter som skulle varit näringsbetingade om ägarföretaget självt sålt dem, som huvudregel inte avdragsgilla vid avyttringar efter 30 juni 2003 (25 a kap. 23 § IL). Om skattskyldigheten för andelen i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, även en fysisk person, gäller avdragsförbudet i stället denne.

**– kvarvarande
avdragsrätt**

Kapitalförluster på delägarätter som uppkommer i svenska handelsbolag efter den 30 juni 2003 och för vilka avdragsrätt fortfarande föreligger (d.v.s. sådana kapitalförluster för vilka avdragsrätten för ägarföretaget som ett undantag från huvudregeln inte slopats genom 25 a kap. 23 § IL), ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 27 § första stycket IL). Det är här fråga om kapitalförluster på t.ex. kapitalplaceringsandelar och marknadsnoterade näringsbetingade delägarätter som inte uppfyller kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL.

I den mån sådan kapitalförlust inte kan kvittas mot kapitalvinst ska 70 % av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL).

Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter för vilka avdrag fortfarande ska göras och där innehavet i något fall kan vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå handelsbolaget nära, ska dras av i sin helhet (48 kap. 27 § tredje stycket IL).

**Lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Andelar i handelsbolag inordnas i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Detta innebär för sådana företag som anges i 25a kap. 3 § 1–5 IL och som är delägare i handelsbolag att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag inte är skattepliktiga eller avdragsgilla.

**Ikraftträdande-
bestämmelser
fr.o.m. den
18 juni 2009**

Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) ikraftträdande-bestämmelserna punkt 8 får företag som under tiden 18 juni t.o.m. 31 december 2009 avyttrat andel i svenskt handelsbolag med kapitalförlust endast göra avdrag för kapitalförlusten mot vinster på motsvarande andelar.

Fordringsrätter

Vad gäller fordringsrätter som varit rörelsebetingade hos handelsbolaget har full avdragsrätt förelegat för kapitalförluster även under den tid begränsning gällt för delägarätter (48 kap. 27 § andra stycket (tidigare tredje stycket) IL).

**Fordringar i
intressegemenskap**

Om ett företag, t.ex. ett aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag och detta handelsbolag efter den 30 juni 2003 med kapitalförlust säljer en fordran på ett annat företag, vilken uppkommit när dessa företag är i intressegemenskap, får aktiebolaget inte göra avdrag för sin del av denna förlust. Dessa regler finns i 25 a kap. 19 § IL. Även vissa andra rättigheter som uppkommit mellan företag i intressegemenskap samt vissa derivatinstrument omfattas.

Om skattskyldigheten för andelen i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, även en fysisk person, gäller avdragsförbudet i stället denne.

44.3.6 Utskiftning och uttag av tillgångar

Delägarnas andel av handelsbolagets inkomst beskattas hos delägarna oavsett om de tagit ut beloppet under året eller inte. Om delägarna tar ut tillgångar ur bolagets verksamhet ska uttagsbeskattning ske (se nästa avsnitt). Handelsbolagets inkomst ska ökas med det uttagsbeskattade beloppet och tas som regel upp hos den delägare som gjort uttaget. Uttag av likvida medel beskattas däremot inte. Utskiftning av handelsbolagets tillgångar i samband med likvidation av handelsbolaget jämföras som regel med sådana uttag.

Alla uttag, såväl beskattade som obeskattade, påverkar även delägarens justerade anskaffningsutgift på andelen.

44.3.7 Uttagsbeskattning

I 22 kap. IL finns bestämmelser om uttag av tillgångar som vid en avyttring skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. I 23 kap. IL finns undantagsregler vid överlåtelser till underpris. Från och med 18 april 2008 kan ett handelsbolag inte längre vara part i en underprisöverlåtelse.

Av 22 kap. 1–6 §§ IL framgår att med uttag avses att den skattskyldige

- tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamhet för privat bruk, eller att han
- för över den till en annan näringsverksamhet, eller
- överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärs-mässigt motiverat. Detta gäller även om ett handelsbolag, som den skattskyldige är delägare i, överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

Som uttag räknas också att

- näringsverksamheten upphör,
- skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen och
- inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Huvudregeln anger således att uttagsbeskattning ska ske som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Avdrag medges för anskaffningsutgiften enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Om uttaget av tjänsten har samband med uttag av tillgång som inte ska uttagsbeskattas, ska inte heller tjänsten uttagsbeskattas.

**Lex Asea
– utdelning av
lagerandelar**

Enligt 27 kap. 6 § IL anses i vissa fall andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar. Så är fallet om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller även om det fastighetsförvaltande företaget är ett handelsbolag. Vid sådan utdelning av andelar som avses i 42 kap. 16 § IL (lex Asea) ska uttagsbeskattning ske om uttaget avser sådana andelar som är lagertillgångar (22 kap. 10 § andra stycket IL).

44.3.7.1 Undantag från uttagsbeskattning

Möjligheten till underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL till och från handelsbolag har slopats vad avser transaktioner efter 17 april 2008.

**Kapitalbeskattad
egendom**

I de fall uttagna tillgångar ska beskattats i inkomstslaget kapital vid en avyttring sker inte uttagsbeskattning. Eftersom begreppet förtäckt kapitalvinst inte existerar i inkomstslaget kapital (RÅ 1947 Fi 632) kan delägarna själva bestämma avräkningsvärdena på dessa tillgångar till belopp mellan omkostnadsbeloppet och marknadsmässigt pris. Därmed kan beskattning undvikas om priset sätts till omkostnadsbeloppet.

I de ovan angivna fallen där kapitalbeskattning blir aktuell gäller att avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar på fastighet under beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren oavsett avräkningspris ska återföras till beskattning (avsnitt 44.3.5.9). Däremot torde återföringen av värdeminskningssavdragen i näringsverksamheten kunna undvikas i dessa fall genom att avräkningsvärdet sätts tillräckligt lågt. Har värdeminskningssavdragen inte återförts i inkomstslaget näringsverksamhet ska, enligt 45 kap. 16 § IL, i stället anskaffningsutgiften minskas med sådana värdeminskningssavdrag som inte återförts.

44.3.7.2 Omstruktureringar

Vid omstruktureringar och andra former av ombildningar aktualiseras ett stort antal beskattningsbestämmelser. Nedan finns hänvisningar till bestämmelser som kommenteras på

andra ställen i denna handledning och som kan komma ifråga när ett handelsbolag är part i sådana transaktioner. Det kan röra sig om de bestämmelser som gäller

- underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (avsnitt 71), handelsbolag kan efter 17 april 2008 inte längre vara part i en underprisöverlåtelse och
- kapitalförluster i 25 kap. 7 och 10 §§ IL.

När handelsbolaget är överlåtare är bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL och bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) inte tillämpliga. När handelsbolaget är förvärvare är lex ASEA tillämplig medan bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. IL och verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL däremot inte är tillämpliga.

44.3.8 Resultatfördelning

Av 5 kap. 1 och 3 §§ IL framgår att delägarna i ett handelsbolag ska beskattas för ett belopp som motsvarar deras andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej.

Fördelningen av inkomsten mellan delägarna ska i normalfallet göras i enlighet med vad som avtalats mellan dem. Det civilrättsliga avtalet är således oftast tillämpligt också vid den skatterättsliga bedömningen. När avtalet innebär en obehörig överföring av inkomsten mellan bolagsdelägarna kan dock avtalet frångås (SOU 1991:100, s. 108).

För att fördelningen ska kunna godtas skattemässigt är bl.a. storleken på delägarnas kapital- och arbetsinsatser, förekomsten av affärsmässiga överväganden och risktaganden i verksamheten, ägarförhållandet och delägarnas faktiska deltagandet i den bedrivna verksamheten avgörande faktorer vid bedömningen. Avtalen kan dessutom framstå som orimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (RÅ 1957 not. Fi 2409, RÅ 1963 Fi 1503 och RÅ 1970 Fi 579, 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126, RÅ 2001 ref.60).

I RÅ 1997 not. 126 var ett aktiebolag och tre fysiska personer delägare i ett kommanditbolag. De fysiska personerna var dessutom delägare i aktiebolaget. Aktiebolaget var kommanditdelägare och hade satsat 1 000 kr i bolaget och de fysiska personerna var komplementärer. En stor del av kommanditbolagets inkomst hade fördelats på det deläggande aktiebolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att en beslutad vinstfördelningen kan frångås dels om den innebär en obehörig inkomstöverföring, dels om den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den aktuella fördelningen inte borde godtas vid beskattningen.

Det förekommer att delägarna hävdar att de ingått ett nytt avtal om resultatfördelning som avviker från vad som ursprungligen gällde dem emellan. Om den nya fördelningen framstår som orimlig kan det finnas anledning att frånga den (RÅ 1991 not. 335).

Ofta ingår resultatfördelningen som ett led i s.k. skatteupplägg med handelsbolag och handel med skalbolag. Det är dock inte ovanligt att resultatfördelningen underkänns av Skatteverket och domstolarna (se t.ex. KRSU 2001-12-07, mål nr 5501–5504-1999, KRSU 1999-03-24, mål nr 4092-1996, RÅ 2002 ref. 115).

Ägarbyte under året

Om en andel i ett handelsbolag byter ägare under beskattningsåret beskattas normalt köparen för det aktuella beskattningsårets resultat. För att en fördelning av resultatet ska kunna göras mellan köpare och säljare per överlåtelsedag måste det föreligga ett delbokslut som visar hur stor del av årets totala resultat som ska hänföras till säljaren respektive köparen (RÅ 1971 Fi 922, RÅ 1962 Fi 933, RÅ 1994 ref. 52 II och not. 487, RÅ 1995 ref. 33, not. 8, RÅ 1996 not. 240 och RÅ 1997 not. 126).

44.3.8.1 Resultatfördelning mellan närstående

Fördelningen av inkomsten enligt det civilrättsliga avtalet kan i skatterättsligt hänseende i vissa fall vara oacceptabel. Detta kan framför allt vara fallet om bolagsdelägarna har nära personliga relationer till varandra och det kan antas att enbart skattemässiga synpunkter varit avgörande för fördelningen. Så kan vara fallet t.ex. när handelsbolaget har anställda som är närstående till delägarna. Ersättningar kan då vara satta till belopp som överstiger marknadsmässig lön i syfte att få skattefördelar för familjen som helhet.

Inkomster från handelsbolag beskattas i allmänhet i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en närstående till en delägare är anställd av bolaget beskattas ersättningar till den närstående på samma sätt som till en vanligt anställd. Skatteskalen är i båda fallen progressiv. För att sänka skatten kan det därför vara intressant att fördela resultatet på olika familjemedlemmar. Det

kan också medföra en lägre beskattning att överföra inkomster till en delägare i familjen som är passiv i näringsverksamheten eftersom särskild löneskatt är lägre än egenavgifterna. För närstående som inte är delägare ska ränta på fordran tas upp i inkomstslaget kapital, d.v.s. skattebelastningen blir lägre än vid beskattning i näringsverksamhet.

Om delägarna inte är närstående kan överskottet fördelas så att underskott uppstår för en delägare och överskott för en annan. I RÅ 1968 Fi 945 uppgick handelsbolagets nettointäkt till 10 376 kr. En av delägarna hade fått en ersättning på 12 000 kr och underskottet utgjorde efter avdrag för denna ersättning 1 624 kr. Underskottet fördelades lika mellan de två bolagsdelägarna. Högsta förvaltningsdomstolen fann inte anledning att vägra den andre delägaren avdrag för underskottet. Förutsättning för att bolaget ska få avdrag är dock att den utbetalda ersättningen är skäligt i förhållande till delägarens arbetsinsats.

I vissa fall saknas dock särskilda bestämmelser. Om ersättningar utgår till t.ex. en sambo, som inte är jämställd med make enligt 2 kap. 20 § IL eller till föräldrar till någon av delägarna, saknas bestämmelser om någon annan skattemässig fördelning. Motsvarande gäller när handelsbolaget inte är ett fåmanshandelsbolag eller när bolaget betalat ut ränta på kapital som lånats från någon närstående som inte är delägare. Vid uppenbara fall av inkomstöverföring kan fördelningen emellertid frångås. Detsamma gäller när ett förfarande innebär förtäckt gåva mellan närstående.

44.3.9 Beskattningsort

Handelsbolagets inkomst beskattas där delägarna ska beskattas. De allmänna reglerna om beskattningsort finns i 1 kap. 4 § IL och den normala beskattningsorten är delägarens hemortskommun enligt 65 kap. 3 § IL.

44.3.10 Beskattningsår

Kapital

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon ska vissa inkomster, främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, tas upp i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster är avyttringstidpunkten avgörande för vilket år de ska hänföras till.

Fysiska personer är delägare

Om fysiska personer ska beskattas för bolagets inkomst ska, enligt 3 kap. 1 § andra stycket BFL, kalenderår vara räkenskapsår för handelsbolaget. Så är även fallet om någon juridisk person dessutom är delägare i bolaget. Detsamma gäller om handelsbolaget saknar fysiska personer som delägare men har

ett annat handelsbolag som delägare, som i sin tur har fysiska personer som delägare. Bestämmelsen har införts för att få en fast avstämningstidpunkt gentemot delägarnas privatekonomi vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning.

**Juridiska personer
är delägare**

Om däremot enbart juridiska personer, t.ex. aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag får de tre tillåtna brutna räkenskapsåren användas. Brutet räkenskapsår ska, enligt 3 kap. 1 § tredje stycket BFL, omfatta tiden 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti. Det är ägarförhållandet vid utgången av kalenderåret som är avgörande för vilket räkenskapsår som får användas.

Dispenser

Enligt 3 kap. 2 § BFL kan Skatteverket medge att annan period av tolv månader får tillämpas. Denna möjlighet ska enligt förarbetena användas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110, s. 767).

Enligt 3 kap. 5 § BFL ska företag som ingår i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Om det finns synnerliga skäl kan Skatteverket medge att olika räkenskapsår får tillämpas. Av 3 kap. 6 § BFL framgår att räkenskapsår får läggas om endast om Skatteverket ger tillstånd till det. Något tillstånd behövs dock varken för omläggning från brutet år till kalenderår, för omläggning till gemensamt räkenskapsår om företaget bedriver flera verksamheter enligt 4 § eller när omläggning sker för att företagen i en koncern ska få ett gemensamt räkenskapsår.

Enligt 1 kap. 14 § IL ska inkomsterna i ett handelsbolag tas upp det beskattningsår som går ut samtidigt som handelsbolagets räkenskapsår. Om ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag ingår resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolaget och i den näringsverksamhet som aktiebolaget har. Om handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med delägarens beskattningsår, ska inkomsterna tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår.

Exempel

Ett handelsbolag har räkenskapsår motsvarande kalenderår. Ett aktiebolag som är delägare har 1 juli–30 juni som räkenskapsår.

Handelsbolagets inkomst för kalenderåret 2013 ska redovisas hos aktiebolaget vid inkomstbeskattningen 2014.

Om samtliga delägare i ett handelsbolag är juridiska personer kan handelsbolaget ha brutet räkenskapsår.

44.3.11 Deklarationer och annat uppgiftslämnande

44.3.11.1 Handelsbolagets deklaration

Handelsbolag är skattskyldiga enligt

- 2 § lagen om statlig fastighetsskatt för statlig fastighetsskatt,
- 1 § SLP för särskild löneskatt för den som utfäst en tjänstepension samt
- 2 § AvP för avkastningsskatt på pensionsmedel som hänför sig till handelsbolagets verksamhet.

Handelsbolag ska, enligt 30 kap. 4 § SFL, lämna inkomstdeklaration så att underlaget för skatterna ska kunna fastställas.

44.3.11.2 Handelsbolags uppgiftsskyldighet

Inkomst av näringsverksamhet

Av 33 kap. 6 § SFL framgår att handelsbolag som inte är skyldiga att lämna inkomstdeklaration ska lämna särskilda uppgifter till Skatteverket om den näringsverksamhet som bolaget bedriver.

Inkomstdeklaration (INK4) samt Näringsuppgifter med räkenskapsschema används.

44.3.11.3 Delägarnas deklaration

Löpande inkomster

Delägarna redovisar sina andelar av bolagets inkomst vad avser inkomster av näringsverksamhet och kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter. Fysiska personer och dödsbon ska använda blankett N3A och juridiska personer N3B.

Uppskov

När handelsbolag gjort en koncernintern andelsavyttring eller ett aktie- eller andelsbyte kan delägarna begära uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Delägare som begärt uppskov ska lämna uppgifter om denna begäran enligt 3 kap. 21 § SFL. Blankett N4 ska användas.

44.3.11.4 Fåmanshandelsbolag

Bestämmelserna om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag finns beskrivna i avsnitt 90.

44.3.12 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) kan registreras i Sverige. Av 5 kap. 2 § IL framgår att vad som anges om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Inkomsterna hos ett EEIG beskattas således hos delägarna. Räntefördelning och avsättning till expansionsfond kan dock inte göras. Kapitalbeskattning vid avyttring av andelarna i en gruppering sker enligt bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL (avsnitt 35).

Det finns bestämmelser för EEIG vad gäller t.ex. mervärdesskatt och fastighetsskatt motsvarande de som gäller för svenska handelsbolag och deras delägare. Dessutom finns bestämmelser som innebär att grupperingarna behandlas på i huvudsak samma sätt som svenska handelsbolag beträffande skattebetalning och skyldigheten att lämna och bevara uppgifter till ledning för taxeringen enligt SFL.

Uppgiftsskyldigheten

Den uppgiftsskyldighet som gäller för handelsbolag och delägare i handelsbolag gäller, enligt 3 kap. 6 § SFL, även för EEIG och för delägarna i sådana grupperingar.

44.4 Handelsbolags avyttring

44.4.1 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag

Har kapitalförlust uppkommit när ett handelsbolag avyttrat en näringsfastighet till ett närstående företag och ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, eller att reglerna om fusioner eller fissioner ska tillämpas (25 kap. 7–10 §§ IL), gäller följande:

Juridisk person är delägare i handelsbolaget

Avdrag för kapitalförlusten medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag. I normalfallet är det när fastigheten säljs externt eller när det företag som äger fastigheten ej längre ingår i närstående bolagssfären (25 kap. 10 § IL).

Fysisk person är delägare i handelsbolaget

Fysisk person som är delägare redovisar handelsbolagets avyttring i inkomstslaget kapital. För denne gäller på samma sätt som för deläggande bolag (ovan) en förskjuten avdragsrätt. Avdrag medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag, d.v.s. när den sålts

**Påverkan på
delägarens
omkostnadsbelopp
för handelsbolag**

externt eller det bolag som äger fastigheten ej längre är ett närstående bolag till handelsbolaget (45 kap. 31 § IL).

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.

44.4.2 Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person

Har handelsbolag avyttrat fastighet under marknadsvärdet till delägare eller delägare närstående person och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet gäller följande:

Fastigheten ska anses ha avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet (45 kap. 30 § IL).

**Påverkan på
delägarens
omkostnadsbelopp
för handelsbolag**

Denna ”fiktiva” kapitalvinstberäkning leder antingen till att delägaren beskattas för kapitalvinst eller att kapitalförlusten minskar. Båda situationerna leder till att delägarens omkostnadsbelopp för andelen i handelsbolaget ökar, antingen genom att vinsten ökar eller att avdraget för kapitalförlusten minskar. Eftersom delägaren genom att ta ut fastigheten till underpris samtidigt gjort ett uttag ur handelsbolaget, ska delägarens anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen reduceras med underpriset (50 kap. 5 § IL).

44.5 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst

Om det finns underskott kvar i den näringsverksamhet till vilken den avyttrade fastigheten hänförts, ska underskottet för fysiska personer och dödsbon dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital. Med underskott avses det underskott som annars skulle ha rullats ut vid den taxering då kapitalvinsten redovisas.

Denna kvittningsrätt gäller såväl näringsfastighet hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsfastighet hänförlig till delägarskap i handelsbolag (45 kap. 32 § IL). Kvittningen är tvingande.

Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

Observera att kvittningen görs mot kapitalvinsten ”brutto”, d.v.s. innan kapitalvinsten kvoterar till skattepliktig del (90 %) som följer av 45 kap. 33 § IL. Se vidare avsnitt 75.4.

45 Bestämmelser för vissa juridiska personer

45.1 Inledning

Detta avsnitt bygger på reglerna i 39 kap. IL. Där har samlats bestämmelser som rör vissa särskilda kategorier av juridiska personer. Bestämmelserna gäller helt skilda företagsformer och är utformade på helt olika sätt, som att resultatet av hela eller en del av näringsverksamheten ska beräknas enligt en schablon eller att den juridiska personen ska göra avdrag för viss utdelning eller för avsättning till vissa fonder.

Som uttrycks i förarbetena till IL skulle en del av dessa bestämmelser kunna placeras ut i sitt systematiska sammanhang men de har tagits in i kapitlet av två anledningar. Dels för att de skattskyldiga lätt ska hitta de särbestämmelser som gäller för dem på ett ställe, dels för att de andra bestämmelserna inte ska tyngas av dessa särbestämmelser.

Vilka företagsformer det handlar om framgår av katalogen i kapitlets första paragraf. Där stadgas att kapitlet omfattar försäkringsföretag, utländska tjänstepensionsinstitut, invest-
mentföretag, kooperativa föreningar, privatbostadsföretag, sambruksföreningar, samfälligheter samt sparbanker och Sparbankernas säkerhetskassa.

Skattereglerna för samtliga dessa företagsformer kommer att gås igenom i fortsättningen av detta avsnitt. Reglerna som avser utländska tjänstepensionsinstitut ingår därvid som ett underavsnitt i avsnittet om försäkringsföretag.

45.2 Försäkringsföretag

45.2.1 Inledning

Definition

Försäkringsföretags rörelser beskattas enligt olika metoder. Avgörande för val av beskattningsmetod är företagets karaktär av livförsäkringsföretag eller skadeförsäkringsföretag.

Med livförsäkringsföretag avses

1. livförsäkringsbolag enligt 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) samt svenskt europabolag eller europa-köoperativ som bedriver motsvarande verksamhet, och
2. utländskt försäkringsföretag som bedriver livförsäkringsrörelse i Sverige med stöd av lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige.

Med skadeförsäkringsföretag avses annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Utländska försäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som företaget bedriver från fast driftställe här (39 kap. 2 § IL).

Utländska tjänstepensionsinstitut utgör inte försäkringsföretag i lagens mening. Olika bestämmelser gäller för dessa utifrån vad för slags avtal om tjänstepension som instituten tillhandahåller.

45.2.2 Livförsäkringsföretag

Den del av ett livförsäkringsföretags verksamhet som hänförs till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning inkomstbeskattas inte. I stället beskattas livförsäkringsföretagen för en schabloniserad avkastning på pensionskapitalet, beräknat enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (39 kap. 3 § IL). Närmare om beräkning av avkastningsskatten, se avsnitt 96.

Egen verksamhet

För ett livförsäkringsföretags egen verksamhet, d.v.s. verksamhet som inte hänförs till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning, gäller i princip de vanliga reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamheten (prop. 1992/93:187 s. 210). Ett par särbestämmelser finns dock. Skattskyldighet föreligger inte för intäkter i form av inbetalda försäkringspremier och avdrag får inte göras för utbetalda ersättningar och dylikt.

En gränsdragningsfråga är om en inkomst ska anses hänföra sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning och därmed vara undantagen från beskattning enligt IL eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked prövat frågan om så kallad kick-back – inkomst i form av ”rabatt” – som livförsäkringsföretag får från fondbolag ska beskattas enligt IL. Högsta förvaltningsdomstolen

kom fram till att inkomsten ska anses hänföra sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning och därmed inte vara skattepliktig enligt IL (HFD 2011 ref. 33). Domstolen uttalar

”Bolagets innehav av fondandelar i investeringsfonder hos olika fondbolag utgör tillgångar som förvaltas för försäkringstagarnas räkning. Innehavet av fondandelarna utgör en förutsättning för att fondbolagen ska betala tillbaka en del av förvaltningsavgifterna i form av fondrabatter. Såväl förvaltningsavgifterna som fondrabatterna utgår i förhållande till värdet av de förvaltade fondandelarna. Vid angivna förhållanden får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bolagets inkomst i form av fondrabatter anses hänföra sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning. De aktuella inkomsterna ska således inte beskattas enligt IL. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet härmed.”

**Sjuk-, olycksfalls-
och gruppliv-
försäkringar**

Till den del ett livförsäkringsföretags inkomster, premier och utgifter i redovisningshänseende hänför sig till sjuk-, olycksfalls- och grupplivförsäkringar är inkomsten skattepliktig och utgifterna avdragsgilla enligt bestämmelserna i 39 kap. 6–9 §§ IL. Det innebär att även resultatet av kapitalförvaltningen för dessa försäkringar är skattepliktigt enligt IL.

Koncernbidrag

Livförsäkringsföretag omfattas av reglerna om koncernbidrag. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett rörelsedrivande dotterbolag till ett livförsäkringsföretag har rätt till avdrag för en som koncernbidrag betecknad överföring endast om samma belopp tas upp hos moderbolaget (RÅ 2006 not. 40). Rätt till avdrag för koncernbidrag förutsätter med andra ord att samma belopp tas upp hos mottagaren. Skatterättsnämnden har ansett att vid koncernbidrag i andra riktningen, från ett livförsäkringsföretag till dess rörelsedrivande dotterbolag, har livförsäkringsföretaget avdragsrätt för lämnat koncernbidrag eftersom bidraget i sin helhet ska tas upp till beskattning hos mottagaren (SRN 2010-09-09, 66-10/D).

45.2.3 Skadeförsäkringsföretag

Skadeförsäkringsföretag beskattas för överskottet av sin försäkringsrörelse, inklusive kapitalförvaltningen. Resultatet beräknas enligt i huvudsak samma regler som för andra företag, med undantag av de tillägg som finns i 39 kap. 6–9 §§ IL.

Det som är speciellt för skadeförsäkringsföretagen är att de får göra avdrag för bl.a. ökning av försäkringstekniska avsättningar, ökning av säkerhetsreserv och för utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning. Minskning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv ska tas upp som intäkt.

Verksamhet som ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige ska beskattas enligt konventionell metod (39 kap. 2 § tredje stycket samt prop. 2001/02:42 s. 32).

45.2.4 Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter

Om ett försäkringsföretag ska dela upp en intäkt- eller kostnadspost mellan olika delar av sin verksamhet, ska fördelningen göras på skäligt sätt (39 kap. 11 § IL). Bestämmelsen har betydelse vid livförsäkringsföretags fördelning av skattepliktig verksamhet enligt IL och sådan verksamhet som beskattas enligt reglerna om avkastningsskatt. Högsta förvaltningsdomstolen har i två avgöranden prövat vad som kan anses utgöra en fördelning på skäligt sätt (RÅ 2010 ref. 8 och RÅ 2010 not. 9). I referatmålet uttalar Högsta förvaltningsdomstolen

”Om flera metoder var för sig uppfyller kravet på att fördelningen ska ske på ”skäligt sätt” bör den av den skattskyldige valda metoden ges företräde. I avsaknad av närmare vägledning faller det sig vidare naturligt att söka ledning i den skattskyldiges redovisning och fördelningen av intäkter och kostnader mellan olika försäkringsgrenar i resultatanalysen eftersom denna fördelning förutsetts återspegla hur olika försäkringsgrenar har bidragit till det samlade resultatet.

Såvitt framgår av utredningen i målet är bolagets metod för fördelning av kapitalavkastningen motiverad av affärsmässiga skäl och förenlig med etablerade försäkringsrättsliga principer. Annat har inte framkommit än att den del av kapitalavkastningen som inte hänförs till de inkomstbeskattade försäkringsgrenarna i sin helhet har tillskrivits de avkastningsbeskattade.”

45.2.5 Övertagande av hela försäkringsbeståndet

Om ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag, ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av överlåtelsen. Det övertagande företaget inträder i det över-

låtande företagets skattemässiga situation (39 kap. 12 § IL). Tillämpning av kontinuitetsregeln förutsätter att överlåtande och övertagande företag är skattskyldiga i Sverige (prop. 2001/02:42 s. 22).

45.2.6 Övrigt

För försäkringsföretag finns särskilda regler om årsredovisning i Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRFL ska behandlas som lagertillgångar (17 kap. 17 § IL). Dessa får, med undantag av sådana finansiella instrument som ska värderas enligt 17 kap. 20-20 c §§ IL, vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna.

Enligt den s.k. utdelningsspärren ska det värde som placerings-tillgångarna har tagits upp till höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinsten på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen (17 kap. 21 § IL).

Regeln om att ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRFL ska behandlas som lagertillgångar gäller inte för kontorsfastigheter som huvudsakligen är avsedda för försäkringsrörelsen och inte heller för andelar i dotterföretag och intresseföretag (17 kap. 18 § IL).

45.2.7 Utländska tjänstepensionsinstitut

Det finns särskilda bestämmelser om beskattning av utländska tjänstepensionsinstitut (39 kap. 13 a–13 f §§ IL).

Vad som utifrån IL:s bestämmelser är att anse som ett utländskt tjänstepensionsinstitut regleras i 39 kap. 13 a § IL. Med tjänstepensionsinstitut avses institut som hör hemma inom EES-området och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Etableringskravet för institut som tillhandahåller avtal som skattemässigt klassificeras som avtal om tjänstepension omfattar hela EES-området, se prop. 2007/08:55 s. 54–55.

Det övergripande syftet med den skatterättsliga regleringen är att likställa de skattemässiga förutsättningarna för utländska

tjänstepensionsinstitut att bedriva verksamhet i Sverige med dem som gäller för livförsäkringsföretag och svenska tjänstepensionsinstitut (understödsföreningar och pensionsstiftelser). Skattskyldigheten för utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige ska bestämmas utifrån vad för slags avtal om tjänstepension som instituten tillhandahåller (se prop. 2005/06:22 s. 1 39 kap. 13a–13 §§ samt prop. 2005/06:22 s. 32–36).

45.3 Investmentföretag

45.3.1 Inledning

Bestämmelserna om investmentföretag finns i 39 kap. 14–19 §§ IL.

Investmentföretag utgör ett slags mellanhandsägare. Skatte-reglerna har utformats utifrån en målsättning att åstadkomma neutralitet mellan direkt och indirekt ägande (prop. 1989/90:110 s. 564–566).

45.3.2 Investmentföretag

45.3.2.1 Definition

Med investmentföretag avses enligt 39 kap. 15 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening

- som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar,
- vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och
- som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.

Uteslutande eller så gott som uteslutande

Kravet på att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ska bestå i värdepappersförvaltning innebär att företaget vid sidan av förvaltningsverksamheten inte kan driva mer än i förhållande till denna helt obetydlig näringsverksamhet utan att förlora sin status som investmentföretag.

En fråga som har aktualiserats är om ett investmentföretags omsättning av värdepapper kan bli så omfattande att företaget anses bedriva handel med värdepapper. I RÅ 2002 ref. 52 anger Högsta förvaltningsdomstolen att någon övre gräns för antalet omplaceringar inte framskymtat i förarbeten eller praxis. Detta innebär däremot inte att ett investmentföretag kan omsätta sitt innehav utan begränsning. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning är en grundläggande förutsättning

för ett investmentföretags verksamhet att syftet med verksamheten är förvaltning och att förvaltande verksamhet bedrivs. I det aktuella fallet fann Högsta förvaltningsdomstolen att en omfattande likviditetsförvaltning i form av köp och försäljning av börsaktier vid sidan av investeringsverksamheten inte förtog företaget dess karaktär av investmentföretag. Likviditetsförvaltningen hade i genomsnitt omfattat något under 20 % av det samlade investeringsbara kapitalet. I SRN 2006-12-22, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 3/07, har frågan om ett investmentföretags handel med derivat som uteslutande uppgavs ske i syfte att säkra värdet på värdepappersportföljen prövats. Enligt SRN förtog derivathandeln inte bolaget dess status av investmentföretag.

Även i RÅ 2008 ref. 14, överklagat förhandsbesked, har investmentföretagsstatusen bedömts. Företaget avsåg att i huvudsak, 80 % av portföljen, placera i räntebärande reverser utställda av företagets dotter- och intresseföretag. Skatterättsnämnden ansåg att det var en godtagbar placeringsform. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet och innebörden av domen är att man vid bedömningen av om företaget uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper och liknande tillgångar inte ska räkna med fordringar på dotter- och intresseföretag, se även RÅ 2007 ref. 85 avseende en liknande frågeställning.

I RÅ 2009 ref. 78, överklagat förhandsbesked, har Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att konvertibla skuldebrev utställda av intresse- och dotterföretag utgör värdepapper vid tillämpning av 39 kap. 15 § IL.

Välfördelat värdepappersinnehav

Frågan om vad som avses med ett ”välfördelat värdepappersinnehav” som erbjuder andelsägarna riskfördelning har i ett antal mål prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. I RÅ 1966 Fi 192 ansågs det inte föreligga ett välfördelat värdepappersinnehav när bolagets tillgångar till övervägande del utgjordes av aktier i dotterbolag. I RÅ 1980 Aa 152 ansågs det inte föreligga någon riskfördelning när ett ömsesidigt ägarförhållande fanns mellan det ägande företaget och de företag som det ägde aktier eller andelar i. I ett icke överklagat förhandsbesked (1997-03-24, se SkatteNytt 1997 s. 726) ansågs att ett innehav av börsaktier inte kunde anses välfördelat när 65–70 % av värdepappersinnehavet skulle utgöras av aktier i tre bolag.

I RÅ 1991 ref. 88 och RÅ 1995 not. 406 (båda förhandsbesked) har Högsta förvaltningsdomstolen som ett led i pröv-

ningen av om ett aktiebolag vid inkomsttaxeringen skulle anses vara ett investmentföretag utvecklat vad som krävs för att bolaget genom ett välfördelat värdepappersinnehav ska anses erbjuda aktieägarna riskfördelning.

Frågan hur värdepappersinnehavet måste vara fördelat har också prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i en annan dom. Det gällde ett investmentföretag som avsåg att föra över hela sitt värdepappersinnehav till en investeringsfond mot andelar i fonden. Investeringsfonden förvaltades av ett dotterföretag (fondbolag) till investmentföretaget. Vid sidan av aktier i ett förvaltande fondbolag (dotterföretaget) skulle företagets värdepappersinnehav därmed endast bestå av andelar i en och samma investeringsfond. Domstolen ansåg att innehavet inte var tillräckligt välfördelat för att företaget skulle kunna behålla sin status som investmentföretag (HFD 2011 ref 82).

I en orefererad dom från Högsta förvaltningsdomstolen ansågs innehav av konvertibla skuldebrev som utgivits av dotter- och intresseföretag vara sådan egendom som kan erbjuda aktieägarna riskfördelning enligt 39 kap. 15 § IL (HFD 2010-12-21, mål nr 2041-10).

**Stort antal
fysiska personer**

Lagtexten anger inte något minsta mått på ”ett stort antal fysiska personer”. Det finns inte heller något krav på att samtliga aktier eller andelar måste ägas av fysiska personer. Att börsnoterade företag som är registrerade vid OMX Nordic Exchange uppfyller detta krav får anses klart. Var gränsen ska dras för företag som inte är börsnoterade är oklart. Det kan nämnas att för att ett företag ska få inregistreras vid OMX Nordic Exchange krävs bl.a. att minst 500 aktieägare vardera äger aktier till ett värde av minst 1000 EURO samt att minst 25 % av aktiekapitalet och minst 10 % av rösterna ägs av allmänheten. I RÅ 1969 Fi 1484 hade bolaget ett åttiototal ägare med ungefär lika stora aktieposter. Kravet på ägarspridning ansågs inte vara uppfyllt. I R78 1:61 skulle bolaget efter nyemission komma att ägas av 740 personer. Att en viss grupp av varandra närstående fysiska personer skulle komma att äga 30–35 % av det totala antalet aktier i bolaget hade ingen betydelse. Ägarspridningen ansågs tillräcklig.

**Tidpunkt för
karaktärsbyte**

I RÅ 2001 ref. 49 (förhandsbesked) har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att de särskilda skattereglerna för investmentföretag ska tillämpas på företagets beskattning fr.o.m. den

tidpunkt under beskattningsåret då företaget fått karaktären av investmentföretag.

45.3.2.2 Löpande intäkter

Vid inkomstberäkningen för investmentföretag gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i IL, följande enligt 39 kap. 14 § IL.

1. Kapitalvinster på delägarätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägarätter får inte dras av. När en delägar rätt avyttras och delägar rätten hänför sig till ett skalbolag enligt 25 a kap. 9 IL, eller om det sker återköp enligt 25 a kap. 18 § IL, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst. Detta under förutsättning att delägar rätten hade varit näringsbetingad om investmentföretaget hade varit ett sådant företag som kan inneha näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § IL. Vid bedömningen av om ersättningen ska tas upp gäller bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§ IL.
2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 % av värdet på investmentföretagets delägar rätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte inräknas i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägar rätter på vilka en kapitalvinst hade varit skattefri enligt 25 a kap. 5 § IL om avyttringen skett vid ingången av beskattningsåret och investmentföretaget hade varit ett sådant företag som enligt 24 kap. 13 § IL kunde inneha näringsbetingade andelar. Vid bedömningen om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL.
3. Utdelning som företaget lämnar ska dras av. Sådan utdelning av andelar i ett dotterföretag som avses i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) ska dock inte dras av. Utdelning ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

Schablonbeskattning av kapitalvinster

Beträffande aktier, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och annat som beskattas enligt reglerna i 48 kap. IL om delägar rätter, sker således inte en konventionell kapitalvinstbeskattning. I stället inträder en schablonbeskattning. Som intäkt ska 1,5 % av värdet av investmentföretagets delägar rätter vid beskattningsårets ingång tas upp. Schablonintäkten

1,5 % gäller för helt år räknat och proportioneras vid kortare eller längre beskattningsår.

De delägarätter som ett investmentföretag tillförts genom fusion med ett konventionellt beskattat dotterbolag omfattas inte av schablonbeskattningen om fusionen ägt rum den 1 januari 1999 eller senare (RÅ 2000 ref. 18). Investmentföretaget är därför skattskyldigt för kapitalvinster på de tillförda delägarätterna i en särskild "fälla". Om fusionen i stället ägt rum före den 1 januari 1999 omfattas de tillförda delägarätterna av schablonbeskattningen (RÅ 2001 not. 139).

**Utdelningar,
räntor m.m.**

Erhållna utdelningar är skattepliktiga fullt ut. Avdrag medges dock för lämnad utdelning som investmentföretaget beslutat att dela ut för beskattningsåret. På så sätt ges investmentföretaget möjlighet att eliminera dubbelbeskattningen av intäkterna i företaget.

Även räntor på delägarätterna beskattas på vanligt sätt. För ränte- och förvaltningsutgifter medges avdrag fullt ut (prop. 1989/90:110 s. 565).

45.3.2.3 Avskattning av investmentföretag

Om ett investmentföretag inte längre uppfyller definitionen som sådant, t.ex. på grund av ändrad verksamhet, ska avskattning ske. Avskattning ska dock inte ske när ett investmentföretag upplöses genom likvidation (39 kap. 16–18 §§ IL).

Avskattningen enligt 17 § avser delägarätter som schablonbeskattats hos investmentföretaget. Den görs för att kompensera för att det efter karaktärsändringen fortfarande finns realiserade men obeskattade vinster i bolaget som kan lämna avkastning framöver, vilket inte är möjligt i andra bolag. Eftersom investmentföretag i praktiken är enkelbeskattade, i och med att utdelning får dras av, behövs ingen avskattning i de fall aktieägaren i företaget sålt sina aktier under året.

Avskattningen innebär att företaget som avskattningsintäkt ska ta upp 16 % av det högsta av marknadsvärdena på de delägarätter som innehafts av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar eller vid ingången av något av de fem föregående beskattningsåren. Om aktier i investmentföretaget avyttrats under året eller om de innehas av ett annat investmentföretag ska avskattningen inte omfatta den del av avskattningsintäkten som belöper på dessa aktier.

Vid beräkning av avskattningsintäkt ska bortses från andelar och aktiebaserade delägarätter som inte ska tas upp i underlaget enligt 39 kap. 14 § första stycket 2 IL (SRN 2004-11-15, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 25/04).

De avskattade delägarätterna ska därefter anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet (39 kap. 19 § IL).

För andra ägare än ett investmentföretag finns en möjlighet till frivillig avskattning av andelarna i investmentföretaget. Deras aktier anses då avyttrade till marknadsvärdet vid tidpunkten för avskattningen och återköpta för samma pris (39 kap. 18 § IL).

Avskattnings- tidpunkten

Reglerna för beskattning av investmentföretag gäller så länge företaget har denna karaktär. Efter karaktärsbytet, som sker en viss dag under beskattningsåret, gäller allmänna skatteregler (prop. 1998/99:15 s. 257).

Övrigt

Investmentföretag omfattas inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelse, verksamhetsavyttringar eller periodiseringsfonder.

45.3.3 Investeringsfonder

39 kap. IL har tidigare även innehållit beskattningsregler för investeringsfonder. Med verkan från beskattningsåret 2012 har dessa regler upphävts. Bakgrunden är att skattskyldigheten för de i fonden ingående tillgångarna, flyttats över på delägarna i fonden där innehavet av andelen schablonbeskattas (se vidare avsnitt 30).

Den som vill läsa om hur de tidigare beskattningsreglerna var utformade hänvisas till tidigare upplagor av denna handledning.

45.4 Kooperativa föreningar

En registrerad ekonomisk förening utgör ett särskilt skatteobjekt, jämför RÅ 1999 ref. 7. Skattereglerna är i stort sett desamma som för aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och föreningen är obegränsat skattskyldig.

Vinst hos ekonomiska föreningar ska i princip dubbelbeskattas. För kooperativa föreningar finns dock sådana lättnader i skattelagstiftningen att de i realiteten kan sägas vara enkelbeskattade. Enkelbeskattningen åstadkoms genom att avdrag medges för kooperativ utdelning i form av lämnade rabatter

(återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) på medlemmars gjorda köp och försäljningar (39 kap. 22 § IL).

Avdrag medges även, med vissa undantag, för utdelning lämnad i förhållande till gjorda insatser. För s.k. konsumentkooperativa föreningar finns dock ett tak för hur hög utdelning som kan lämnas med avdragsrätt, se vidare under 45.4.2.1 (39 kap. 23 § IL).

I den mån den kooperativa utdelningen endast innebär inbesparade levnadskostnader, är den skattefri för mottagaren (42 kap. 14 § IL).

45.4.1 Definitioner

Kooperativ förening

I 39 kap. 21 § första stycket IL anges att med kooperativ förening avses en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL, och som tillämpar lika rösträtt.

Enligt 3 kap. 1 § EFL får en ekonomisk förening inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak.

Öppenhet

I den tidigare skattemässiga definitionen av kooperativ förening fanns kravet på öppenhet utförligt definierat. I IL definieras kravet på öppenhet genom hänvisningen till EFL, dock med ett tillägg. Om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven för inträde i föreningen, ska föreningen nämligen för att anses öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får (39 kap. 21 § första stycket IL).

Enligt 15 § lagen (1987:668) om införande av lagen om ekonomiska föreningar gäller för vissa äldre ekonomiska föreningar som har registrerats före den 1 januari 1953, inte det krav på öppenhet som anges i 3 kap. 1 § EFL. Genom IL:s krav att föreningen ska vara öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § EFL omfattas dock också dessa äldre föreningar av kravet på öppenhet för att de ska anses som kooperativa vid tillämpningen av IL (prop. 1999/2000:2 s. 455).

Kooperativa föreningars centralorganisationer anses som öppna även om de beviljar inträde bara för sådana lokala föreningar som uppfyller centralorganisationens krav på stadgar, skötsel och solidaritet och även om bara ett enda företag inom varje område antas som medlem (39 kap. 21 § andra stycket IL).

Lika rösträtt

Kravet på lika rösträtt innebär att varje medlem ska ha en röst. En centralorganisation berövas dock inte sin kooperativa karaktär om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal (39 kap. 21 § andra stycket IL).

Medlemsfrämjande förening

En kooperativ förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att verka för att de deltar i ekonomisk verksamhet som en eller flera andra ekonomiska föreningar bedriver, och vars tillgångar till övervägande del består av andelar i den eller de andra föreningarna, benämns medlemsfrämjande förening (39 kap. 21 a § IL samt prop. 1999/2000:88).

45.4.2 Avdragsrätt för lämnade utdelningar

45.4.2.1 Kooperativ utdelning

Avdrag för lämnad utdelning

Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten i den kooperativa verksamheten i form av rabatt (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) i förhållande till gjorda köp eller försäljningar ska dras av, 39 kap. 22 § IL. Dessa former av utdelning brukar med ett gemensamt namn kallas för kooperativ utdelning, se även Skatteverkets skrivelse 131 380744-08/111 angående uttagsbeskattning av kooperativa föreningar vid lämnade rabatter till medlemmar samt RÅ 2010 ref. 63. Avdrag för utdelning ska göras oavsett om mottagaren är medlem i föreningen eller inte (prop. 1983/84:84 s. 194, se även EFL 10 kap. 4 §).

Tidigare gällde att den kooperativa vinsten skulle härröra från ”verksamhet i vilken medlemmarna deltar som avnämare eller leverantörer” (prop. 1983/84:84 s. 166). Numera godtar man även avdrag i de fall utdelning finansierats med beskattade vinstmedel och även i sådana fall där vinst uppkommit vid försäljning av kapitaltillgångar som ingått i den kooperativa verksamheten (prop. 1996/97:163 s. 38).

Även vinstmedel som skapats genom koncernbidrag från dotterföretag får räknas in i den kooperativa vinsten. En förutsättning för detta bör dock vara att dotterföretaget bedriver en verksamhet som skulle ha räknats till föreningens kooperativa verksamhet om föreningen hade bedrivit den i egen regi. Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämjande verksamhet bör inte hindra avdrag så länge den kooperativa verksamheten är dotterföretagets huvudsakliga verksamhet. Om föreningens dotterföretag i sin tur har ett eller flera

helägda dotterföretag och något av företagen inom denna grupp lämnar koncernbidrag till föreningen, bör det nu berörda verksamhetskravet tillämpas på underkoncernen som helhet (RÅ 1999 ref. 29).

Begränsat avdrag om mottagarens levnadskostnader minskar

Om en förening har medlemmar för vilka den kooperativa utdelningen är skattefri enligt 42 kap. 14 § IL (d.v.s. utdelningen innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar) är avdragsrätten för utdelning maximerad till visst högsta belopp, såvida det inte är fråga om endast enstaka sådana medlemmar. Avdrag medges i sådana fall med högst 80 % av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret avslutas multiplicerad med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen (39 kap. 22 § andra stycket IL).

Mottagarens beskattning

För mottagaren är utdelningen normalt i sin helhet skattefri, 42 kap. 14 § IL. Detta gäller dock under förutsättning att mottagaren skulle ha beskattats för utdelningen i inkomstslaget kapital.

Om en mottagare som bedriver enskild näringsverksamhet uppbär utdelning i förhållande till köp (rabatt) eller försäljning (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten, ska utdelningen räknas som inkomst i näringsverksamheten – även om andelen i föreningen inte utgör en tillgång i näringsverksamheten. I dessa fall är utdelningen snarast att se som en prisjustering, vilken ska påverka resultatet (13 kap. 9 § IL).

I de fall andelen i den kooperativa föreningen utgör en näringsbetingad andel hos mottagaren omfattas utdelning på andelen inte av reglerna i 24 kap. 13–22 §§ IL om skattefria utdelningar, om utdelningen utgått i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av enligt 39 kap. 22 § IL (24 kap. 12 § första stycket 1 IL).

45.4.2.2 Lämnad utdelning på medlemsinsatser och förlagsinsatser

Kooperativa föreningar ska, enligt 39 kap. 23 § IL, dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatser enligt EFL (insatsutdelning). Avdrag medges även om utdelning lämnas i förhållande till insatser som tillgodoförts genom insats-emission enligt 10 kap. 2 a § EFL, se prop. 2003/04:22.

Begreppet insatser omfattar såväl insatser som tillgodoförts genom insatsemission (som blir en del av medlemsinsatserna), inbetalda medlemsinsatser som förlagsinsatser. De sistnämnda räknas till föreningens bundna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital.

I fråga om utdelning på andra insatser än förlagsinsatser medges dock inte avdrag till den del utdelningen tillfaller någon hos vilken utdelningen enligt reglerna i 24 kap. 17 § IL inte är skattepliktig. (Något motsvarande undantag finns inte beträffande utdelning på förlagsinsatser eftersom sådan utdelning inte undantas från beskattning, se 24 kap. 12 § första stycket 2 IL.) Om denna del av utdelningen uppgår till högst 10 % av utdelningen på annat än förlagsinsatser ska dock utdelningen i sin helhet dras av, 39 kap. 23 § IL. För medlemsfrämjande föreningar gäller att utdelning får dras av bara om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser. Vad gäller begreppet ”stort antal” hänvisas i förarbetena (prop. 1999/2000:88 s. 26 ff.) till definitionen av investmentföretag, se närmare under avsnitt 45.3.2.1. Sådan utdelning som en medlemsfrämjande förening ska dra av enligt 39 kap. 23 § IL omfattas inte av bestämmelserna i 24 kap. 13–22 §§ IL om skattefrihet för utdelning, se 24 kap. 12 § första stycket 2 IL.

Vad som tillgodoförts som medlemsinsats vid en insatsemission ska inte anses utgöra utdelning till medlemmen, 42 kap. 21a § IL. Föreningen ska dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår, 39 kap. 24 a § IL. Att föreningen medges avdrag vid denna tidpunkt beror på att medlemmen enligt 44 kap. 5 § IL anses ha avyttrat andelen när denne avgår ur föreningen. En eventuell kapitalvinst beskattas då hos medlemmen och normalt i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr 13 kap. 2 § och 7 § andra stycket 5 strecksatsen IL). Härigenom åstadkoms att beskattning sker på delägarnivå och inte i föreningen.

**Central-
organisation**

Om en ekonomisk förening, direkt eller indirekt, är centralorganisation för kooperativa föreningar ska centralorganisationen, även om den inte är kooperativ enligt 39 kap. 21 § IL, dra av utdelning på förlagsinsatser, 39 kap. 23 § andra stycket IL.

**Tidpunkt
för avdrag**

Sådan kooperativ utdelning och insatsutdelning som ska dras av enligt 39 kap. 22–23 §§ IL ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser, 39 kap. 24 §

IL. Utdelningen ska alltså dras av det beskattningsår som den hänför sig till och inte det år den beslutas.

Övrigt

En ekonomisk förenings utgifter i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för föreningens förvaltning ska dras av enligt 16 kap. 8 § IL, se närmare avsnitt 55.8.

45.5 Privatbostadsföretag

Särskilda bestämmelser om beskattning av privatbostadsföretag (tidigare s.k. äkta bostadsföretag) finns i 39 kap. 25–27 §§ IL.

Med privatbostadsföretag avses enligt 2 kap. 17 § IL en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet;

Definition

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

De flesta privatbostadsföretag är bostadsrättsföreningar. Bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag, som uppfyller ovanstående krav, benämndes förr ”äkt” bostadsrättsförening/bostadsföretag. Motsvarande företag som inte uppfyllde kraven benämndes ”oäkt” bostadsrättsförening/bostadsföretag.

Frågan om ett bostadsföretag utgör ett privatbostadsföretag har betydelse inte bara för företagets beskattning utan också för hur deras medlemmar/delägare ska beskattas. För ”oäkt bostadsföretag” räknas samtliga inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet, och utdelning på en delägar rätt i ett sådant företag är skattepliktig för ägarna. Även bostadsförmån räknas som utdelning. För ägare av privatbostadsrätt är värdet av hyresförmån skattefri. Frågan har också betydelse för om det kan föreligga möjlighet att under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av kapitalvinsten som uppkommer vid avyttring av en bostadsrätt, jfr Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital.

Gränsdragning

Hur gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och annat bostadsföretag (”äkt” respektive oäkt bostadsföretag”) ska

**Kvalificerad
verksamhet**

göras behandlas i Skatteverkets allmänna råd om gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag samt beskattning av oäkta bostadsföretag och dess medlemmar, SKV A 2008:25.

Den användning av fastighet/fastigheter som uppfyller kraven som ställs i 2 kap. 17 § IL kallas ”kvalificerad användning”. Till denna räknas bostadslägenheter som upplåts med bostadsrätt till fysiska personer. Gemensamma utrymmen som har ett naturligt samband med bostaden kan ingå i den kvalificerade användningen även om ytorna inte ingår i lägenheternas bostadsyta. Sådana gemensamma utrymmen kan vara t.ex. hobbylokal, tvättstuga, källarförråd, bastu samt enklare lokal för föreningens förvaltning.

Ett företag räknas som ett privatbostadsföretag om det till minst 60 % bedriver kvalificerad verksamhet. För att ett privatbostadsföretag ska anses föreligga bör krävas att företagets fastighet inrymmer minst tre bostadslägenheter. När man beräknar hur stor del av verksamheten som är kvalificerad utgår man ifrån en fördelning av taxeringsvärdet i förhållande till hyresvärdena på fastigheten. Med hyresvärden avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadshyra för lokaler, d.v.s. samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

Garage som upplåts av bostadsrättsföreningen till en medlem kan utnyttjas antingen genom en separat hyresupplåtelse eller ingå i bostadsupplåtelsen. Användningen ska i bägge fallen räknas med i den kvalificerade användningen. Det avgörande är att upplåtelsen sker av privatbostadsföretaget till medlem/delägare som är fysisk person och som innehar en bostad som upplåts med bostadsrätt i föreningen.

I Skatteverkets allmänna råd anges att bedömningen av frågan om ett bostadsföretag är att anses som privatbostadsföretag eller inte bör hänföras till förhållandena vid beskattningsårets utgång samt att företaget i tveksamma fall bör anses som privatbostadsföretag. Detta innebär att om företags verksamhet ett enstaka år passerar 60 %-gränsen åt något håll ändras som regel inte företagets skattemässiga karaktär.

Ett bostadsföretag som vid sidan av verksamheten att bereda bostäder åt medlemmarna/delägarna bedrivit annan verksamhet i mer än ringa omfattning anses inte som privatbostadsföretag (prop. 1957:37 s. 19 samt RÅ 1999 not. 246).

Ett företag där alla lägenheter har upplåtits med bostadsrätt och som ursprungligen har klassificerats som ett privatbostadsföretag bör även fortsättningsvis behålla denna karaktär oavsett förändringar i externa hyresnivåer. Detta under förutsättning att det inte har skett någon fysisk eller ekonomisk omdisponering så att årsavgifter och andelsvärden eller motsvarande inte längre återspeglar den ursprungliga fördelningen mellan bostäder och lokaler.

Frågor om hur gränsdragningen görs behandlas också i Skatteverkets broschyr ”Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar”, SKV 378.

Av RÅ 2008 ref. 65 framgår att uttagsbeskattning inte ska ske när en bostadsrättsförening övergår från att vara konventionellt beskattad till att bli schablonbeskattad enligt reglerna för privatbostadsföretag.

45.5.1 Inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten

Från och med 2008 års taxering gäller att ett privatbostadsföretag, i fråga om fastighet i Sverige, inte ska ta upp inkomster eller dra av utgifter hänförliga till fastigheten, 39 kap. 25 § IL. I jämförelse med de tidigare reglerna innebär de nya reglerna att någon schabloninkomst från fastigheten inte ska tas upp och att avdrag inte medges för tomträttsavgäld och räntor som är nedlagda i fastigheten.

Om ett privatbostadsföretag innehar en bostadsrätt i den egna fastigheten, är löpande utgifter på grund av innehavet av bostadsrätten hänförliga till fastigheten och ska därför inte dras av (Skatteverket 2007-06-04, dnr 131 321986-07/111).

45.5.2 Beskattning av andra inkomster

Privatbostadsföretaget kan vid sidan av fastighetsupplåtelsen ha inkomst av verksamhet som bedrivs i ringa omfattning, t.ex. matservering, café eller motionsanläggning. Sådana inkomster beskattas enligt vanliga regler i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalinkomster

Frågan om ränteintäkter ska beskattas hos ett privatbostadsföretag har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Den aktuella föreningen hade erhållit 27 580 kr i ränta på sparkonto, vilket avsåg placering av föreningens likvida medel. Högsta förvaltningsdomstolen anger i sina domskäl att bostadsrättsföreningen inte ska beskattas för de i målet aktuella ränteinkomsterna till den del de är hänförliga till föreningens

fastighet. Något närmare preciserat besked kunde inte Högsta förvaltningsdomstolen lämna på grund av att underlag saknades för en sådan bedömning (RÅ 2010 ref. 116).

Enligt Skatteverkets bedömning är ränta på konto i bank skattebefriad till den del ränteinkomsten kan anses vara hänförlig till föreningens fastighet. Detta får normalt anses vara fallet om räntan härrör från hyror och årsavgifter som medfört tillfälliga likviditetsöverskott samt likviditetsöverskott till följd av att företaget avsatt medel för framtida reparationer och underhåll av fastigheten. Ränteinkomster som inte har samma anknytning till föreningens fastighet är på samma sätt som kapitalvinster och rörelseinkomster etc. skattepliktiga på vanligt sätt i inkomstlaget näringsverksamhet. En bedömning får ske utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.

Enligt kammarrätten ska ett privatbostadsföretag ta upp utdelning på andel i investeringsfond, räntefond (KRNS 2012-12-18, mål nr 5724-5-12). Domen är överklagad och Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked funnit att inkomster och utgifter på grund av ett ränteswap- respektive ett räntecapavtal (avtalen var direkt knutna till privatbostadsföretagets lån), ska anses hänförliga till fastigheten i den mening som avses i 39 kap. 25 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden (HFD 2013 not. 44).

Del i samfällighet

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, d.v.s. en samfällighet som inte utgör ett eget skattesubjekt, ska fastighetens andel av inkomster och utgifter i samfällighetens verksamhet tas upp respektive dras av hos privatbostadsföretaget, 39 kap. 26 § IL. De fastigheter som här åsyftas är bl.a. gemensamhetsanläggningar, oavsett om de förvaltas av en juridisk person eller inte.

Det är samfällighetens inkomster och utgifter som ska fördelas och inte resultatet.

Det som ska beskattas hos delägarna är deras andelar av samfällighetens löpande avkastning av kapital, dock bara till den del den överstiger 600 kr. Även kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer i samfälligheten ska tas upp respektive dras av hos delägaren.

**Utdelning från
samfällighet som
utgör skatte-
subjekt**

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL ska utdelning från samfälligheten tas upp av privatbostadsföretaget enligt 39 kap. 27 § IL. De samfälligheter som här avses är marksamfälligheter och regleringssamfälligheter som utgör särskild taxeringsenhet och förvaltas av en svensk juridisk person (samfällighetsförening). Sådana samfälligheter utgör egna skattesubjekt och är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Övrigt

Eftersom privatbostadsföretag beskattas enligt särskilda regler undantas sådana företag från en del regelsystem som finns för andra företag. Privatbostadsföretag omfattas t.ex. inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelser, verksamhetsavyttringar och periodiseringsfonder.

Fastighetsskatt

Privatbostadsföretag är skattskyldiga till fastighetsskatt, se avsnitt 98.4. Fastighetsskatten är inte avdragsgill hos företaget.

45.6 Sambruksföreningar

Sambruksföreningar är en form av ekonomisk förening som bedriver jordbruk eller trädgårdsnäring för medlemmarnas gemensamma räkning, lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

De lönetillägg och liknande ersättningar som en sambruksförening lämnar till en medlem eller någon annan med hänsyn till resultatet av verksamheten ska, enligt 39 kap. 28 § IL, dras av.

45.7 Samfälligheter

Samfälligheter som, enligt 6 kap. 6 § första stycket IL, utgör skattesubjekt ska dra av utdelning som lämnas till delägarna, 39 kap. 29 § IL. Se vidare Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

45.8 Sparbankernas säkerhetskassa

Bidrag som en sparbank lämnar till Sparbankernas säkerhetskassa ska dras av hos sparbanken och tas upp av säkerhetskassan. Utdelning som säkerhetskassan lämnar till sparbankerna ska dras av, 39 kap. 30–31 §§ IL.

46 Utländsk juridisk person

46.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för vad som avses med utländsk juridisk person, utländskt bolag, i utlandet delägarbeskattad juridisk person och utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. Här finns även information om hur dessa olika kategorier beskattas.

46.2 Utländsk juridisk person

Definition

I syfte att närmare klarlägga beskattningskonsekvenserna av ett ägande i en utländsk association har begreppet utländsk juridisk person införts. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association som, enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma

- kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
- enskilda delägare inte fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan i associationen (6 kap. 8 § IL).

Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person ska föreligga.

Den första förutsättningen är att personen är en association. Stiftelser brukar normalt sett inte förknippas med begreppet association då de inte har några delägare eller medlemmar utan uppbärs av en för stiftelseändamålet avskild förmögenhet, förvaltd av en styrelse. Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid funnit att en norsk stiftelse är en utländsk juridisk person (RÅ 2004 ref. 29).

Grundförutsättningen är att den utländska associationen ska ha både rättskapacitet och en avgränsad förmögenhet som inte står till delägarnas fria disposition. Bedömningen av om grundförutsättningarna är uppfyllda ska göras utifrån de civilrättsliga bestämmelserna i det land där associationen hör hemma. Vid bedömningen saknar det betydelse om associationen anses som

en juridisk person i sitt hemland eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt ett tyskt Kommanditgesellschaft som en utländsk juridisk person då rekvisiten härför ansågs uppfyllda, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person (RÅ 1997 ref. 36).

Beskattning

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig och är skattskyldig för sådana inkomster som anges i 6 kap. 11 § IL, se Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnittet om obegränsat eller begränsat skattskyldig). Beskattningen sker i enlighet med de regler som gäller för juridiska personer om inte annat direkt framgår av lagtexten eller dess sammanhang.

Tre kategorier som kräver att fråga är om en utländsk juridisk person

I IL finns särskilda skatteregler för vissa typer av utländska juridiska personer. För att någon av följande tre kategorier ska kunna bli aktuell krävs att det är fråga om en utländsk juridisk person

- utländskt bolag,
- i utlandet delägarbeskattad juridisk person, samt
- utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

Vilka skatteregler som blir tillämpliga är beroende av vilken kategori det blir fråga om, se avsnitt 46.3–46.5.

Utländska skadeförsäkringsföretag och utländsk tjänstepensionsverksamhet

Bestämmelserna om utländska juridiska personer ska även tillämpas på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige (LUFV), eller som bedriver tjänstepensionsverksamhet i Sverige enligt LUFV. Detta gäller även om förutsättningarna för utländsk juridisk person inte är uppfyllda (6 kap. 8 § andra stycket IL).

Utländska försäkringsföretag, skadeförsäkringsföretag och tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som de bedriver från fast driftställe här (39 kap. 2 och 13 a §§ IL). I 39 kap. IL finns en del särskilda bestämmelser för bl.a. utländska tjänstepensionsinstitut.

Utländskt företag men inte utländsk juridisk person

Uppfyller ett utländskt företag inte kriterierna för en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § IL är det utländska företaget normalt att se som ett enkelt bolag. Detta innebär t.ex. att

- varje delägare äger en andel i alla tillgångar och skulder

- varje delägare beskattas för sin andel av verksamhetens resultat – ingen gemensam beräkning sker på bolagsnivå.

46.3 Utländskt bolag

Eget skattesubjekt i hemviststaten

Begreppet utländskt bolag har förbehållits sådana utländska juridiska personer hos vilka någon löpande beskattning av delägarna inte kommer i fråga i det land där bolaget är hemmahörande. Ett utländskt bolag är således alltid ett skattesubjekt i hemstaten och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas endast för vad bolaget faktiskt delar ut såvida inte CFC-reglerna blir tillämpliga, se avsnitt 46.5.

Definition – likartad beskattning

Som huvudregel gäller vidare att den utländska juridiska personen i sin hemviststat ska vara föremål för en beskattning som är likartad den som gäller för svenska aktiebolag för att fråga ska vara om ett utländskt bolag (2 kap. 5 a § första stycket IL). För att beskattningen ska vara likartad den som träffar svenska aktiebolag krävs att fråga är om en direkt skatt på inkomst. Det får således inte vara fråga om en omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift. Det är inte den nominella skattesatsen utan det faktiska skatteuttaget som är avgörande för bedömningen. Den faktiska beskattningen behöver inte i alla lägen motsvara den svenska. Om en utländsk juridisk person på grund av regler om förlustutjämning inte erlagt skatt ett visst år utesluter detta i sig inte att beskattningen kan vara likartad. Föreligger däremot generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i t.ex. investeringsfrämjande syfte är kravet på likartad beskattning inte uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska beskattningsreglerna generellt sett inte vara avsevärt mycket förmånligare än de svenska. Lagstiftningen har sin udd riktad mot s.k. skatteparadis, där beskattningen vanligen avviker avsevärt från vad som gäller för svenska aktiebolag. Med likartad beskattning brukar ofta uppfattas att den utländska juridiska personen belastas med en skatt på i vart fall 10 % beräknat på ett motsvarande underlag som gäller för svenska aktiebolag (prop. 2000/01:22 s. 62).

Uttrycket likartad beskattning innebär ett något generösare synsätt på skattenivån än uttrycket jämförlig beskattning vilket återfinns i bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag (42 kap. 15 a § IL). När fråga är om begreppet jämförlig beskattning anser Skatteverket att det ska vara samma nivå som gränsen för CFC-beskattning. Begreppet jämförlig beskattning kommer därmed att följa med när det

sker ändringar i bolagsskattesatsen (Skatteverket 2011-06-29, dnr 131 476530-11/111). Detta innebär att med jämförlig beskattning avses en skatt på 12,1 % eller mer på ett underlag beräknat enligt svenska regler för ett svenskt företag med motsvarande inkomster som inte är en kooperativ förening om den svenska bolagsskattesatsen är 22 %. Bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag tas upp i Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnittet om kapital).

**– omfattas av
skatteavtal**

Även en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat, med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal, anses alltid som ett utländskt bolag om den juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten samt har hemvist där enligt avtalet (2 kap. 5 a § andra stycket IL). Det ska vara fråga om ett s.k. fullständigt skatteavtal, d.v.s. inte ett avtal som enbart reglerar exempelvis luftfartstrafik. Den utländska associationen ska också omfattas av skatteavtalets regler. I några skatteavtal omfattas inte vissa företagsformer eller verksamheter. Ett exempel på detta är punkterna 1 och 2 i protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510) som undantar vissa holding- och offshorebolag från tillämpning av avtalet och därigenom dess beskattningsregler. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra avtalsslutande staten vilket innebär att personen ska betraktas som obegränsat skattskyldig där och inte endast skattskyldig på grund av att viss inkomst har källa där.

Utländska stater

Bestämmelserna om utländska bolag ska tillämpas även på utländska stater och menigheter (6 kap. 9 § IL).

**Utländska
dödsbon**

Även på s.k. utländska dödsbon (dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig) tillämpas bestämmelserna om utländska bolag för senare beskattningsår än dödsåret (4 kap. 3 § IL). För mer information om beskattning av utländska dödsbon se avsnitt 88.14.

**Betydelse vid
beskattningen**

Några särskilda beskattningsregler för utländska bolag finns inte utan de beskattas i enlighet med de regler som gäller för juridiska personer om inte annat direkt framgår av lagtexten eller dess sammanhang. Däremot finns det flera bestämmelser i IL som bara gäller om den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag, se t.ex. definitionen av företag i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 4 § IL och verksamhetsavyttringar i 38 kap. 3 § IL, definitionen av ägarföretag

i bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. 13 § och motsvarigheten till ett svenskt företag i koncernbidragsbestämmelserna i 35 kap. 2 a § IL.

46.4 I utlandet delägarbeskattad juridisk person

Definition

Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägarna enligt den interna lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL). Det krävs emellertid inte att den eventuella svenska delägaren faktiskt har beskattats i den utländska juridiska personens hemland.

Beskattning av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

En i utlandet delägarbeskattad juridisk person är en utländsk juridisk person och som sådan skattskyldig för vissa uppräknade inkomster, exempelvis inkomst från fast driftställe och fastighet i Sverige (6 kap. 7 och 11 §§ IL). Men en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är inte skattskyldig för den del av inkomsterna som obegränsat skattskyldiga delägare är skattskyldiga för (6 kap. 12 § IL).

Obegränsat skattskyldig delägare

Är en delägare, i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, obegränsat skattskyldig här beskattas denne delägare för den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomster (5 kap. 2 a § IL). Detta gäller såväl för fysiska som juridiska delägare. Bestämmelsen tar bara sikte på delägare som är skattskyldiga.

Delägaren beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tagits ut ur företaget eller ej (5 kap. 3 § IL). Inkomsten hos den utländska associationen ska beräknas enligt svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig skattepliktig inkomst här i landet. Regler som uttryckligen avser svenska handelsbolag är emellertid inte tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

I det fall skattskyldighet för en verksamhet i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, eller i ett svenskt handelsbolag, inte tidigare förelegat i Sverige men inträder på grund av byte av andelsägare så anser Skatteverket att varken intäktsposter eller kostnadsposter som uppkommit före skattskyldighetens inträde ska tas med vid beräkning av det resultat som ska beskattas i Sverige. Detta innebär att resultatet vid den svenska beskattningen ska beräknas utifrån att verksamheten påbörjats vid skattskyldighetens inträde.

Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bedömas med tillämpning av reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (Skatteverket 2013-06-14, dnr 131 380796-13/111).

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person hemmahörande i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond och till expansionsfond samt får tillämpa reglerna om räntefördelning. Kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning bör beräknas som för delägare i svenska handelsbolag. Vad gäller avsättning till periodiseringsfond ska motsvarande avdrag göras i räkenskaperna (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Utdelning

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning av därefter utdelade vinstmedel inte ske (42 kap. 22 § IL).

**Underskott –
delägaren är en
juridisk person**

Underskott i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får, när delägaren är en juridisk person, bara dras av om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a IL och inte omfattas av de undantag som anges där (14 kap. 11 § IL). Underskott som inte har kunnat dras av får rullas vidare till nästa år och dras av mot överskott i den utländska juridiska personen. Se även avsnitt 43.2.1.

För information om indelning i näringsverksamheter och konsekvenser av denna indelning se avsnitt 51.4.

**Begränsat
skattskyldig
delägare**

Begränsat skattskyldiga delägare är inte skattskyldiga för någon del av inkomsterna hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Som framgår ovan är den juridiska personen själv skattskyldig i vissa fall.

**Avyttring av andel
– delägaren
obegränsat
skattskyldig**

Det är inte specifikt reglerat vilka bestämmelser som är tillämpliga när en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avyttras av en delägare som är obegränsat skattskyldig. Av rättspraxis följer att bestämmelserna om andra tillgångar i 52 kap. IL ska tillämpas när fråga är om en utländsk handelsbolagsliknande association (RÅ 1997 ref. 36).

Skatteverket har tagit ställning till vilka bestämmelser som ska tillämpas när en obegränsat skattskyldig fysisk person avyttrar en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Nedan följer en kort redogörelse av detta (Skatteverket 2011-03-28, dnr 131 138983-11/111).

Avyttrar en obegränsat skattskyldig fysisk person en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska kapitalvinst/-förlust beräknas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. Omkostnadsbeloppet ska då beräknas till summan av anskaffningsutgiften för andelen ökad med eventuella förbättringsutgifter. Skattemässig justering av kapitalförlust kan komma i fråga beroende på omständigheterna i varje enskilt fall.

Är den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hemmahörande i stat inom EES får omkostnadsbeloppet beräknas på samma sätt som för andelar i ett svenskt handelsbolag. Hur omkostnadsbeloppet beräknas för andelar i ett svenskt handelsbolag se avsnitt 35.7.

46.5 Utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster

CFC-regler	Särskilda bestämmelser för delägare i vissa utländska juridiska personer finns i 39 a kap. IL. Ofta kallas reglerna för CFC-regler där förkortningen CFC står för Controlled Foreign Company/Corporation.
Innebörden	CFC-reglerna innebär att delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster beskattas för sin andel av den utländska juridiska personens överskott. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer omfattas inte av reglerna (39 a kap. 1 § första stycket IL).
Delägare som omfattas	Med delägare i en utländsk juridisk person avses enligt CFC-reglerna en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas av bestämmelserna. Det innebär att utöver den kontroll som ett direkt eller indirekt ägande (inklusive bulvanförhållanden) i allmänhet medför kan även andra former av faktiskt inflytande omfattas, t.ex. sådan kontroll som kan följa vid lån. Även det förhållandet att ett företag som äger aktier eller andelar i en juridisk person har

rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av olika avtalsförhållanden med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförliga stadgar omfattas. Däremot torde en panthavare inte anses som innehavare.

Skatteverket anser att om en utländsk juridisk person, enligt lagstiftningen i det land den hör hemma, motsvarar det som enligt svensk lagstiftning är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening kan den utländska juridiska personen vara ett fåmansföretag. Härav följer att även ett CFC-bolag kan vara ett fåmansföretag. Är villkoren i 57 kap. IL uppfyllda kan kapitalvinst och utdelning från sådana andelar beskattas i tjänst. Till den del delägaren har beskattats för överskottet i CFC-bolagets verksamhet beskattas inte lämnad utdelning (Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Begränsat skattskyldiga delägare omfattas bara av reglerna om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige (39 a kap. 2 § andra stycket IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § tredje stycket IL).

Intresse- gemenskap

Följande personer anses vara i intressegemenskap med varandra

- personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
- personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 % av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
- den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 % av den fysiska personen, eller
- personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen (39 a kap. 3 § IL).

Beräkning av andelsinnehav

Vid indirekta innehav eller vid innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk

person ska andelen av kapitalet respektive rösterna beräknas på följande sätt:

– kapitalandel

Andelen av kapitalet utgörs av produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan (39 a kap. 4 § IL).

Exempel

En obegränsat skattskyldig person, A, innehar 50 % av andelarna i en utländsk juridisk person, B, som i sin tur äger 60 % av andelarna i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, C. A:s kapitalandel i C uppgår till 30 % ($0,5 \times 0,6$). Denna andel överstiger 25 % vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

– röstandel

Andelen av rösterna bestäms med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan (39 a kap. 4 § IL).

Exempel

En obegränsat skattskyldig person, A, innehar 30 % av rösterna i en utländsk juridisk person, B, som i sin tur innehar 50 % av rösterna i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, C. A:s andel av rösterna i C uppgår då till 30 %, motsvarande A:s andel av rösterna i B. Denna andel överstiger 25 % vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

Lågbeskattade inkomster
– huvudregel

Som huvudregel anges att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats alls eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 % av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Med en svensk skattesats på 22 % innebär det en beskattningsnivå på 12,1 %. Det är bara sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster (39 a kap. 5 § IL).

Vid prövningen av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad ska nettoinkomsten beräknas enligt de regler som skulle ha gällt om fråga hade varit om ett svenskt aktiebolag, annat än investmentföretag, som bedrivit den aktuella verksamheten i Sverige. Det innebär t.ex. att reglerna om skattefria utdelningar och kapitalvinster blir tillämpliga om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda. Vissa undantag från det nu sagda ska dock göras enligt följande:

- inkomster som beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än CFC-reglerna ska inte räknas in i underlaget, t.ex. inkomst från fast driftställe och royalty från näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige (39 a kap. 5 § tredje stycket IL). För inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe och fastighet i Sverige samt royalty som kommer från en näringsverksamhet med fast driftställe här beskattas CFC-bolaget själv (6 kap. 11 § IL),
- avdrag ska inte göras för avsättning till periodiseringsfond (39 a kap. 6 § 1 IL), och
- avdrag får inte göras för allmän skatt till utländsk stat (16 kap. 19 § andra stycket IL).

Däremot får

- bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas även om kravet på koppling till räkenskaperna inte är uppfyllt (18 kap. 14 § andra stycket IL), och
- avdrag för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående åren göras om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår (39 a kap. 6 § 2 IL).

Av förarbetena framgår att underskott ska beräknas på samma sätt som överskott (prop. 2003/04:10 s. 128). Uttalas inget särskilt ska överskott beräknas enligt de regler som gäller för aktiebolag (39 a kap. 10 § första stycket IL). Några särskilda bestämmelser om hur underskott ska beräknas finns inte i 39 a kap. IL, varför beräkningen ska göras i enlighet med det som gäller för aktiebolag. Med underskott avses därmed underskott som regleras i 40 kap. IL och det är för dessa underskott som avdragsperioden är begränsad till tre år i CFC-reglerna (39 a kap. 6 § 2 och 13 § andra stycket IL). Däremot finns ingen tidsbegränsning vad gäller t.ex. kapitalförluster på delägarätter. Dessa kapitalförluster får bara kvittas mot kapitalvinster på delägarätter och kapitalförluster som inte kan dras av ett år anses som en ny kapitalförlust nästa år, d.v.s. förlusterna hamnar i aktiefällan (48 kap. 26 § IL).

Skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter beräknas med stöd av bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL, se avsnitt 52. Härutöver gäller att om det i en bestämmelse i IL ställs krav på skattskyldighet i Sverige, ska en

utländsk juridisk person inte anses uppfylla detta krav (39 a kap. 6 § och 10 § första stycket IL). Detta innebär att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, öppna koncernbidrag i 35 kap. IL etc. inte är tillämpliga vid beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad eller inte.

Vid beräkningen av om inkomsten är lågbeskattad ska även inkomst som motsvarar ägda andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ingå (39 a kap. 10 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det saknas utrymme att vid beskattningsinträdet beakta obeskattade reserver. Inkomstberäkningen ska därför inte påverkas av något ingående värde som är hänförlig till obeskattad reserv (RÅ 2008 not. 61).

– kompletteringsregel I

Enligt kompletteringsregeln ska nettoinkomsten aldrig anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a IL) om inte inkomsten uttryckligen undantagits (39 a kap. 7 § första stycket IL). Fler-talet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådana avtal, finns upptagna på denna lista. I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är kompletteringsregeln bara tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § tredje stycket IL). Exempel på bestämmelser som begränsar kompletteringsregelns tillämpningsområde är protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510), skriftväxlingen i skatteavtalet mellan Sverige och Malaysia (SFS 2004:874) och artikel 26 i skatteavtalet med Malta (SFS 1995:1504).

Det ställs inget krav på var verksamheten ska bedrivas, bara att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i ett område som omfattas av listan. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att det inte heller ställs något krav på att personen faktiskt betalar skatt (SRN 2004-12-22). Det kan vara fallet om personen bedriver skattemässigt gynnad verksamhet som inte undantagits i listan.

Listan är geografiskt indelad och är uppdelad på fem världsdelar, nämligen Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Nord- och Sydamerika behandlas som en världsdel. Under respektive världsdel redovisas de stater eller del av stater som geografiskt är belägna där. Exempelvis återfinns EU-landet Cypern under Asien. Om en stat är belägen i två världsdelar

krävs att respektive del finns angiven under de olika världsdelarna för att landet i sin helhet ska omfattas av listan. Turkiet finns med såväl under Europa som Asien och USA under Amerika samt – såvitt avser delstaten Hawaii – Oceanien.

För Afrika, Asien och Europa anges i listan de stater som helt eller delvis inte omfattas av kompletteringsregeln. Det markeras genom att staten i fråga, eller vissa inkomster som företag hemmahörande där förvärvar, undantas från kompletteringsregeln tillämpningsområde. För Amerika och Oceanien räknas i stället de stater upp i listan som omfattas av kompletteringsregeln. För några av dessa stater undantas vissa inkomster från kompletteringsregeln. Anledningen till att man valt att i vissa fall räkna upp de stater som omfattas och i andra fall de stater som inte omfattas är att listan därigenom blivit kortare och mera överskådlig. Ett stort antal mindre stater – främst i Karibien och Oceanien – har helt lämnats utanför listan, likaså världsdelen Antarktis. Dessa områden omfattas därför inte av kompletteringsregeln utan i stället får huvudregeln användas.

För vissa stater har inkomster från viss verksamhet undantagits från kompletteringsregeln tillämpningsområde. Dit hör exempelvis

- inkomst som inte beskattas i landet i fråga med den normala inkomstskatten där,
- inkomst som inte beskattas i landet i fråga därför att den inte anses härröra därifrån samt
- bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.

När det gäller företag hemmahörande i en stat inom EES avses uttrycken inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt inkomst från försäkringsverksamhet i bilaga 39 a IL endast koncernintern finansierings- och försäkringsverksamhet (39 a kap. 7 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att hantering av varumärken och upplåtelse av licensrättigheter inte ska anses som finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a IL. En förutsättning för att en verksamhet ska kunna anses utgöra eller ingå i en finansiell verksamhet är enligt Högsta förvaltningsdomstolen att det förekommer finansiella inslag av mer påtagligt slag (RÅ 2008 ref. 11 I och II). Högsta förvaltningsdomstolen har däremot ansett verksamhet inriktad på förvärv av fordringar och

– kompletterings-
regel II

betalning för dessa utgöra sådan finansiell verksamhet som avses i bilaga 39 a IL (RÅ 2008 not. 59).

Ytterligare en kompletteringsregel finns. Denna regel innebär att även om nettoinkomsten enligt huvudregeln är lågbeskattad och inte undantagen enligt kompletteringsregel I ska den ändå inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma inom EES och om den i hemstaten utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässig verksamhet bedrivs (39 a kap. 7 a § IL). Vid prövningen ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i hemstaten i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet. I normalfallet krävs exempelvis ett kontor och viss kontorsutrustning för att verksamhet ska kunna bedrivas. Något krav på att lokalen ska vara ägd finns inte. Syftet är bl.a. att särskilja företag, i vilka den utländska juridiska personen i princip bara innehar en postbox i etableringsstaten (brevlådeföretag), från verkliga etableringar. Vidare ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i hemstaten i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Den utländska juridiska personen ska förfoga över sådan personal, då verksamheten ska bedrivas i egen regi. Slutligen ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Att ägarna, genom styrelsen eller stämman för den utländska juridiska personen, beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen bör normalt inte påverka bedömningen av om en verklig etablering föreligger. Däremot kan det få betydelse för helhetsbedömningen om det finns inskränkningar i personalens behörighet att företräda den utländska juridiska personen i förhållande till tredje man. En sådan inskränkning kan t.ex. bestå i att personalen, enligt de riktlinjer som tredje man har fått del av, har en påtagligt begränsad rätt att besluta i frågor som ligger inom den löpande verksamheten.

Bakgrunden till kompletteringsregel II är utgången i en dom i EU-domstolen. Av domen framgår att inom EES kan CFC-regler bara tillämpas på rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas och att den skattskyldige ska ges möjlighet att visa huruvida verksamheten i den utländska juridiska personen utgör en faktisk verksamhet (C-196/04, Cadbury Schweppes).

**Förenlighet med
skatteavtal och
EUF-fördraget**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett par avgöranden tillämpat CFC-reglerna oberoende av innehållet i skatteavtalet med Schweiz, samt även kommit fram till att reglerna är förenliga med EUF-fördragets regler om fria kapitalrörelser i förhållande till tredjeland (RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61).

Rederiverksamhet

Inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet är undantagna från CFC-reglernas tillämpning (39 a kap. 8 § IL). En förutsättning härför är att delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma inom EES och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet. Skatterättsnämnden har ansett att en utländsk juridisk person bedriver internationell rederiverksamhet när den hyrt ut fartyg utan besättning (bareboat charter) till det svenska moderbolaget i koncernen (SRN 2005-07-04). Skatterättsnämndens bedömning överensstämmer med Skatteverkets, varför förhandsbeskedet inte har överklagats.

Filialregel

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än den där personen hör hemma ska detta fasta driftställe i vissa fall behandlas som en självständig juridisk person (39 a kap. 9 § första stycket IL). Detta är fallet om det fasta driftställets resultat inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Konsekvenserna av att det fasta driftstället är att betrakta som en självständig juridisk person är att en separat prövning av om CFC-beskattnings ska ske kommer att göras för denna person och de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Bedömningen av om ett fast driftställe föreligger ska ske med utgångspunkt i bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL.

Om ett fast driftställe ska anses utgöra en självständig juridisk person ska denna person anses höra hemma i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns (39 a kap. 9 § andra stycket IL).

För att förhindra att en utländsk juridisk person i en stat utanför EES, genom att etablera ett fast driftställe i en stat inom EES, ska kunna komma i åtnjutande av undantagsbestämmelser som finns i 39 a kap. 7 § andra stycket respektive 8 § IL så gäller inte filialregeln vid tillämpningen av nämnda lagrum (39 a kap. 9 § tredje stycket IL).

**Delägarrens
beskattning för
överskottet av
lågbeskattade
inkomster**

Delägaren är skattskyldig för så stor andel av överskottet av den lågbeskattade inkomsten som motsvarar hans andel av den utländska juridiska personens kapital (39 a kap. 13 § IL). Vid bedömningen av vem som anses som delägare i ett CFC-bolag är det förhållandena vid utgången av delägarrens beskattningsår som är avgörande. Någon bestämmelse som innebär att hänsyn ska tas till att personen inte uppfyllt kriterierna för att anses som delägare enligt CFC-reglerna under hela beskattningsåret finns inte. Det är således den som anses som delägare enligt 39 a kap. 2 § IL som är skattskyldig för hela sin andel av överskottet i CFC-bolaget och någon proportionering ska inte göras även om ägarförhållandena ändrats under året. Delägare som är en fysisk person ska ta upp sin andel av den juridiska personens alla inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 12 § IL). Det innebär att t.ex. kapitalvinster och förluster vid avyttring av näringsfastigheter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte kapital.

Beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster är densamma som när man bedömer om den utländska juridiska personens inkomst är lågbeskattad eller inte (39 a kap. 13 § IL). Ett undantag härifrån är att delägaren får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond (30 kap. 2 § andra stycket IL). Vidare får delägaren bara göra avdrag för det underskott som drogs av när prövningen gjordes om inkomsten var lågbeskattad (39 a kap. 13 § andra stycket IL).

**Återföring av
periodiseringsfond**

Om delägaren inte längre ska CFC-beskattas ska gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond återföras (30 kap. 10 a § IL). Det gäller även när skattskyldigheten upphör på grund av att den utländska juridiska personen har ett underskott. I så fall får dock den del av underskottet som belöper på delägaren kvittas mot återföringarna så att endast mellanskillnaden tas upp. Om delägaren kvittat bort återföringen av avsättningarna får underskottet inte utnyttjas mot överskott ett senare år. Om den utländska juridiska personen det följande beskattningsåret får ett överskott kommer delägaren åter att CFC-beskattas för inkomsten. Då finns möjlighet för delägaren att genom omprövning begära att fonderna helt eller delvis inte ska återföras. En sådan omprövning kan göras först efter det att beslut om CFC-beskattningsår har fattats för det följande året. Det finns möjlighet att få anstånd med inbetalningen av den skatt som belöper på återföringarna (63 kap. 4 § SFL).

Ej uttags- beskattning	Uttagsbeskattning ska inte ske om skattskyldigheten upphör för en andel i ett CFC-bolag (22 kap. 13 § IL).
Beskattningsår	CFC-bolagets beskattningsår ska vara den period för vilken beskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där CFC-bolaget hör hemma. Saknas sådan period ska i stället räkenskapsåret i den staten räknas som beskattningsår (39 a kap. 12 § IL). Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet i CFC-bolaget det beskattningsår som går ut samtidigt som CFC-bolagets beskattningsår. Har CFC-bolaget och delägaren inte samma beskattningsår, ska överskottet i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter CFC-bolagets beskattningsår (39 a kap. 13 § tredje stycket IL). Bestämmelserna i 39 kap. 13 § tredje stycket IL, om när delägaren ska ta upp sin andel av överskottet i CFC-bolag, har ändrats i samband med att SFL införts. När de nya bestämmelser tillämpas första gången ska överskottet från CFC-bolaget inte tas upp av delägaren om det redan tagits upp enligt äldre bestämmelser (punkt 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2011:1256).
Resultat- och balansräkningar	Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar för den utländska juridiska personen. De ska vara upprättade enligt 6 kap. 4 § BFL och innehålla de tilläggsupplysningar som anges i 6 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 samt 8 § BFL och vara upprättade i den juridiska personens redovisningsvaluta (39 a kap. 11 § första stycket IL). Resultat- och balansräkningar kan vara upprättade enligt andra regler om den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen (39 a kap. 11 § tredje stycket IL). Med att den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter avses bl.a. att redovisningen har varit föremål för granskning av revisor på motsvarande sätt som enligt svenska redovisningsregler. Kravet på tillräckliga uppgifter för en korrekt beskattning kan vara uppfyllt om exempelvis redovisningen uppfyller EU:s direktiv på området eller annars följer kriterier som är internationellt accepterade och därför eventuellt efter några enklare justeringar bör kunna utgöra en tillräcklig grund för beskattning (prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1251 och 2001/04:10 s. 136). För beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2013 finns bestämmelserna om hur resultat- och balansräkningar ska vara upprättade i 3 kap. 9 b § LSK samt 18 kap. 3 § LSK. Om resultat- och balansräkningarna har lämnats i utländsk valuta ska de räknas om till svensk valuta enligt principerna i

lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Om detta inte är möjligt ska omräkning ske på annat lämpligt sätt (39 a kap. 11 § andra stycket IL). För beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2013 finns dessa bestämmelser i 3 kap. 9 c § LSK.

I 4 kap. AvrL finns bestämmelser om rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster, se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnitt om Inkomstskatt/Beräkna skatten).

**Utdelning från
CFC-bolag**

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning inte ske om motsvarande vinstmedel delas ut (42 kap. 22 § IL).

47 Europeiska företagsformer

47.1 Inledning

Inom EU finns fyra olika överstatliga företagsformer. De har skapats för att underlätta gränsöverskridande samverkan mellan företag inom unionen. I avsnitten nedan lämnas en närmare redogörelse för de olika typerna av associationer.

47.2 Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)

Civilrätt

Företagsformen europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Grupperingarna styrs i första hand av rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I Sverige regleras sådan verksamhet genom lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag med den stora skillnaden att medlemmarna måste komma från minst två EES-stater. De som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen där den har sitt säte. En gruppering kan ha sitt säte i en medlemsstat och sitt huvudkontor eller avdelningskontor i en annan medlemsstat. Den ska i sådant fall registreras där kontoret är beläget. Registreringsmyndighet i Sverige är Bolagsverket.

Grupperingen behöver inte ha något eget kapital. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Ändamålet med en grupperings verksamhet ska vara att underlätta och utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att skapa vinst för grupperingen som sådan. Det är dock möjligt att grupperingen går med vinst.

Varje medlemsstat bestämmer själv om grupperingen ska ha status som juridisk person, vilket är fallet i Sverige. Grupperingen har rättskapacitet, d.v.s. den kan ha rättigheter och

skyldigheter, från dagen för registrering. Grupperingar har två obligatoriska organ, medlemmarna och företagsledaren. Medlemmarna är grupperingens högsta organ som kan fatta alla beslut som syftar till att förverkliga ändamålet för grupperingen. Medlemmarna kan ge direktiv till andra organ och befattningshavare. Företagsledaren kan vara en eller flera fysiska personer. Denne eller dessa företräder grupperingen mot tredje man.

En gruppering avvecklas genom att den likvideras. Den behåller sin rättskapacitet till dess likvidationen är avslutad.

Beskattning

I inkomstskattehänseende gäller att en gruppering inte själv är skattskyldig för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Bestämmelserna i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om grupperingar samt för delägare respektive andelar i dem (5 kap. 2 § IL). Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om fåmanshandelsbolag och delägare i sådana är tillämpliga på grupperingar och medlemmar i grupperingar samt att 50 kap. IL om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag blir tillämpligt vid avyttring av andel i en gruppering. Reglerna om räntefördelning och expansionsfond ska däremot inte tillämpas på verksamhet som bedrivs av en gruppering (33 kap. 1 § andra stycket IL respektive 34 kap. 1 § andra stycket IL).

Bestämmelserna i SFL om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även för grupperingar (3 kap. 6 § SFL). Grupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Av förenklings-skäl behandlas grupperingar som skattesubjekt såvitt avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. I detta avseende är grupperingar deklarationsskyldiga (30 kap. 4 § 4 SFL). Grupperingar ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering (33 kap. 3 och 6 §§ SFL).

47.3 Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS)

Civilrätt

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) är en juridisk person med syfte att underlätta och främja gräns-överskridande, transnationellt och/eller interregionalt samarbete mellan EU:s medlemsstater i syfte att stärka den ekonomiska och sociala sammanhållningen. Grupperingen

stys av rådets förordning (EG) nr 1082/2006 och i Sverige av lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete m.m.

En gruppering ska bestå av medlemmar som finns på minst två medlemsstaters territorier. Medlemmarna i en gruppering kan verka på områden som geografiskt gränsar till varandra, men även medlemmar på områden som inte angränsar till varandra kan delta i en gruppering. Medlemmarna i en gruppering kan bestå av dels medlemsstater och regionala eller lokala myndigheter, dels organ som regleras av offentlig rätt i enlighet med bestämmelser i EU-direktivet om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av byggentreprenader, varor och tjänster. Ett sådant offentligrättsligt reglerat organ kan t.ex. vara ett kommunalägt bolag.

Medlemmarna ska upprätta ett avtal om grupperingens bildande, vilket ska vinna enhälligt stöd. Även grupperingens stadga ska antas genom ett enhälligt beslut. Medlemsstaten ska pröva deltagandet i grupperingen, för Sveriges del är det regeringen som gör denna prövning. Grupperingen ska registreras i den medlemsstat där den har sitt säte. I Sverige görs detta av Bolagsverket.

Grupperingen förvärvar status som juridisk person vid dagen för registreringen eller offentliggörandet av stadgan beroende på vilket som inträffar först. En gruppering kan därmed förvärva och avyttra fast och lös egendom, anställa personal och föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

Beskattning

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete ska vid inkomstbeskattningen räknas som en ekonomisk förening (2 kap. 4 b § IL). Medlemmar i en gruppering ska vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i en ekonomisk förening.

47.4 Europabolag (SE)

Civilrätt

Ett europabolag är en associationsform som har till syfte att underlätta gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Bestämmelser om europabolag (*Societas Europaea*, SE) finns i rådets förordning (EG) nr 2157/2001. I lagen (2004:575) om europabolag finns bestämmelser som kompletterar förordningen. För europabolag som bedriver försäkringsrörelse har de kompletterande bestämmelserna placerats i försäkringsrörelselagen (1982:713). Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 hänvisar i många fall till medlemsstaternas nationella

lagstiftning om publika aktiebolag. Det innebär att många av bestämmelserna i ABL är tillämpliga på europabolag. Europabolagen omfattas således av flera olika regelsystem.

Ett europabolag ska kunna flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra. Ett europabolag kan bildas på ett antal olika sätt av redan befintliga juridiska personer. Fysiska personer kan däremot inte vara stiftare. Ett europabolag kan bildas genom att publika aktiebolag hemmahörande i minst två olika medlemsstater fusioneras till ett europabolag. Andra möjligheter är att två eller flera bolag tillsammans bildar ett holdingbolag i form av ett europabolag eller att minst två bolag skapar ett dotterbolag i form av europabolag. En förutsättning är att bolagen omfattas av olika medlemsländers lagstiftning eller har dotterbolag eller filial i annan medlemsstat. Ett nationellt publikt aktiebolag kan vidare ombildas till europabolag under förutsättning att bolaget sedan minst två år har ett dotterbolag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat. Slutligen kan ett europabolag bilda dotterbolag i form av europabolag. Ett europabolag kan också ombildas till ett nationellt publikt bolag.

Liksom i svenska aktiebolag utövas aktieägarnas beslutanderätt i europabolag vid bolagsstämman. När det gäller europabolagens övriga organisation kan dessa vara uppbyggda på två olika sätt, antingen enligt ett s.k. monistiskt system eller enligt ett s.k. dualistiskt system. Det monistiska systemet innebär att det utöver bolagsstämman finns ett bolagsorgan, förvaltningsorganet, som kan jämföras med styrelsen i ett svenskt aktiebolag. Det dualistiska systemet skiljer sig från det svenska genom att det utöver bolagsstämman finns två bolagsorgan, ett ledningsorgan och ett tillsynsorgan. Ledningsorganet har i allt väsentligt samma funktion som styrelsen i ett svenskt aktiebolag. Tillsynsorganet saknar däremot egentlig motsvarighet i svensk aktiebolagsrätt. Det har till uppgift att tillsätta och entlediga ledamöterna i ledningsorganet samt att kontrollera verkställande direktörens verksamhet och ledningsorganets förvaltning.

Ett europabolags firma (namnet på europabolaget) ska innehålla beteckningen SE. Bolagsverket ska föra ett register över dem (europabolagsregistret).

Beskattning

Vid inkomstbeskattning räknas europabolag som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Bestämmelser i IL som avser aktiebolag är

tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska aktiebolag blir däremot bara tillämpliga på europabolag med säte i Sverige.

Som nämnts ovan kan ett europabolag flytta sitt säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Bolaget kommer genom flytten av säte att bli en utländsk juridisk person och därigenom att vara begränsat skattskyldig i Sverige. Om verksamheten fortsätter att bedrivas i Sverige från fast driftställe kommer inkomster som är hänförliga dit att beskattas i Sverige. Ifall tillgångarna inte längre kan beskattas i Sverige blir reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § IL tillämpliga, se avsnitt 70.

Om ett europabolag flyttar sitt säte till Sverige från en annan stat kommer anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som tidigare inte varit föremål för svensk beskattning att bestämmas enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL, se avsnitt 52.

Omvandlingen av ett svenskt aktiebolag till ett europabolag innebär inte att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person bildas. Därför föreligger ingen avyttring av andelarna i den mening som avses i IL. Inte heller omvandling av ett europabolag till aktiebolag innebär en avyttring av andelar.

47.5 Europakooperativ (SCE)

Civilrätt

Ett europakooperativ är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i form av vad som närmast kan liknas vid en ekonomisk förening. I rådets förordning (EG) nr 1425/2003 finns bestämmelser om europeiska kooperativa föreningar (Societas Cooperativa Europaea, SCE-föreningar) även kallat europakooperativ. Lagen (2006:595) om europakooperativ innehåller bestämmelser som kompletterar EU-förordningen.

Ett europakooperativ kan bildas på fem olika sätt

1. av minst fem fysiska personer bosatta i minst två medlemsstater,
2. av minst fem fysiska och juridiska personer under förutsättning att dessa har hemvist i eller omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,

3. av minst två juridiska personer under förutsättning att dessa omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,
4. genom fusion mellan kooperativa föreningar hemmahörande i minst två olika medlemsstater, eller
5. genom ombildning av en nationell kooperativ förening under förutsättning att föreningen sedan minst två år har en driftsenhet eller ett dotterföretag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat.

Efter att ett europakooperativ har bildats ska det registreras i den medlemsstat där det har sitt säte. Om europakooperativet har sitt säte i Sverige ska det registreras hos Bolagsverket. Ett europakooperativs firma (namnet på europakooperativet) måste börja eller sluta med förkortningen SCE.

Beskattning

Beskattning av europakooperativ sker enligt de regler som gäller för ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b § IL). Bestämmelserna i IL som avser ekonomiska föreningar är således tillämpliga på såväl europakooperativ med säte i Sverige som europakooperativ med säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska ekonomiska föreningar blir däremot bara tillämpliga på europakooperativ med säte i Sverige. Har ett europakooperativ säte i en annan stat är det en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig här.

För att ett europakooperativ skattemässigt ska betraktas som en kooperativ förening krävs det – på samma sätt som för andra ekonomiska föreningar – att det är öppet i enlighet med förutsättningarna i 39 kap. 21 § IL.

När tillgångar och skulder förs in i det svenska skattesystemet, t.ex. genom att ett europakooperativ bildas genom en gränsöverskridande fusion och sätet förläggs till Sverige och när ett befintligt europakooperativ flyttar sitt säte till Sverige bestäms anskaffningsvärden respektive anskaffningsutgifter enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (jfr 20 a kap. 1 § IL, se avsnitt 52). När tillgångar i en verksamhet i stället förs ut från det svenska skattesystemet, t.ex. genom att ett europakooperativ med säte utanför Sverige bildas genom fusion eller genom att europakooperativ flyttar sitt säte från Sverige, kommer uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL att aktualiseras, se avsnitt 70.

48 Truster

48.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas rättsfiguren trust, som förekommer i länder som tillämpar common law. En trustbildning innebär att egendom anförtros någon att förvaltas för annans räkning. Företeelsen vilar på anglosaxisk rättstradition och har utvecklats genom domstolspraxis i de länder som tillämpar common law. Common law är grunden för rättsordningen i bl.a. Australien, England och Wales, Hong Kong, Indien, Irland, Kanada, Nordirland, Nya Zeeland, Pakistan, Singapore och USA. Rättsreglerna i common law kompletteras av s.k. equity, som är bestämmelser som kan mildra orättfärdiga konsekvenser av en alltför strikt rättstillämpning.

48.2 Begreppet trust

48.2.1 Definitioner m.m.

Trusten är enligt brittisk rätt inte en juridisk person och saknar därför rättskapacitet. Det är i stället förvaltaren (the trustee) som företar rättshandlingar för trustens räkning. En trust som blivit rättsligt etablerad är enligt brittisk rätt oåterkallelig (irrevocable). Skulle stiftaren (the settlor) förbehålla sig rätt att återta egendomen medför detta att trusten blir en nullitet. Trustförordnandet måste också vara oåterkalleligt för att få skattemässig relevans. Förvaltaren erlägger i dessa fall skatt i särskild ordning för trustegendomen. Vid utbetalning från trusten till förmånstagarna beskattas i regel mottagarna och får då avräkna den av förvaltaren på trustens vägnar erlagda skatten på det utdelade beloppet.

Settlor, trustee, protector och beneficiary

En trust kan inrättas om en stiftare (the settlor, trustor, grantor, donor, creator eller founder) uppdrar åt en eller flera förvaltare (the trustees), att handha egendom till förmån för en eller flera förmånstagare (the beneficiaries). En förmånstagare är antingen destinatär, som har en möjlighet att erhålla egendom, eller en beneficiary som är garanterad att erhålla egendom. Stiftarens avsikt med förvaltningsuppdraget anges i en

trusturkund (the trust document). Stiftaren kan dessutom ge en beskyddare (the protector) i uppdrag att kontrollera att förvaltaren verkligen fullföljer stiftarens intentioner.

Utifrån det ändamål som trusten ska fullgöra kan en indelning göras i private trusts och public (charitable) trusts. Egen-
domsöverföring genom trust är till sin innebörd en gåva via
mellanman och en private trust är därför alltid tidsbegränsad
(rule of perpetuities). Tidsbegränsningen innebär att trust-
egendomen måste tillfalla förmånstagarna inom en viss tid (the
perpetuity period). Denna tid kan enligt brittisk rätt vara längst
80 år, alternativt 21 år efter att den sista i trusturkunden
angivna personen som fanns vid liv då trusten bildades avlidit.
I andra common law-länder kan mycket längre perioder
förekomma. En oåterkallelig trust upphör när den enligt sin
trusturkund är förutbestämd att upphöra. Den upphör även i
förtid om den uppnått sitt syfte eller om syftet blivit olagligt,
stridande mot allmänna värderingar eller omöjligt att uppfylla.
Den amerikanska Grantor retained annuity trust (GRAT)
används för att skattefritt överföra förmögenhet från föräldrar
till barn. En public/charitable trust upprättas vanligen för något
välgörande, vetenskapligt eller annat liknande allmännyttigt
ändamål och behöver inte vara tidsbegränsad. Den i USA
förekommande Charitable remainder unitrust (CRUT) medför
skatteavdrag för stiftaren som uppväger det faktum att
egendomen slutligt tillfaller välgörande ändamål. Den fortsatta
framställningen kommer att behandla private trusts.

1985 års Haag-konvention

För att harmonisera rättsordningarna inom ramen för common
law- och civil law-systemen har en multilateral konvention om
tillämplig lag samt erkännande av truster utarbetats
(Convention on the Law applicable to Trusts and on their
Recognition, Haag 1985). Den har tillträtts av Australien,
Canada, Cypern, Frankrike, Italien, Hongkong, Liechtenstein,
Luxemburg, Malta, Monaco, Nederländerna, San Marino,
Schweiz, Storbritannien och Nordirland samt USA, men inte
av Sverige. Några folkrättsliga åtaganden som tillförsäkrar en
trust, dess stiftare eller förmånstagare någon speciell
behandling i skattehänseende finns med andra ord inte på
grund av denna konvention.

RÅ 2000 ref. 28

Det saknas direkt tillämpliga rättsregler i svensk rätt som
reglerar rättsverkningarna av en trust. Skatterättsnämnden har
ansett att metodiken bör vara att, med beaktande av de rätts-
verkningar som följer av utländsk rätt, försöka finna närmaste

svenska motsvarighet och undersöka om de svenska reglerna för denna kan tillämpas (RÅ 2000 ref. 28).

Skatteavtalen

De svenska skatteavtalen med USA och Canada innehåller en anpassning till trustinstitutet. Av artikel 1 i OECD:s modellavtal framgår att avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. Uttrycket ”person” i artikel 3 a) inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning. I punkt 2 av kommentarerna till artikel 3 sägs att uttrycket ”person” inte är uttömmande och bör förstås i en mycket vidsträckt betydelse. I de nämnda bilaterala avtalen sägs uttryckligen att ”trust” är en ”person” enligt avtalen. Härigenom tillförsäkras en trust och dess förmånstagare att inte bli dubbelbeskattade för inkomster som betalas ut från trusten. I Sveriges skatteavtal med Storbritannien och Nordirland har det i artikel 21 Annan inkomst gjorts undantag för utbetalning från trust. I den svenska textversionen står det ”... med undantag av utbetalning från stiftelse (trust) ...”. Härigenom tillämpas inte avtalet på sådan inkomst från en trust.

48.2.2 Stiftaren

Stiftarens instruktioner

Stiftaren ska ha rättshandlingsförmåga och kan vara en fysisk eller juridisk person. Det är vanligt att stiftaren, vid sidan av urkunden, ger uttryck för sin vilja i instruktionsbrev (letter of wishes). Sådana önskemål är visserligen inte juridiskt bindande för förvaltaren, men det ligger i sakens natur att denne följer sådana anvisningar.

För att en trust ska uppkomma krävs att tre grundläggande krav är uppfyllda. Det ska för det första finnas en klar avsikt att skapa en trust. Trustegendomen ska vidare vara identifierbar och överföras på ett formellt riktigt sätt, då en tillämpning av equity enligt anglosaxisk rätt inte kan läka en felaktigt genomförd gåva. Om stiftaren har gjort allt som står i hans makt att skilja sig från trustegendomen kan en trust uppkomma även om vissa formella krav avseende överlåtelsen inte är uppfyllda. Slutligen ska förmånstagarna vara angivna eller generiskt bestämda. Om stiftaren förbehåller sig rätten att ändra förmånstagarkretsen har denne möjlighet att inträda som förmånstagare och själv tillgodogöra sig trustegendomen. Sådana förordnanden får enligt anglosaxisk rätt till följd att någon avhändelse av egendom inte anses ha ägt rum och stiftaren kommer att inkomstbeskattas för all inkomst hänförlig till egendomen.

48.2.3 Förvaltaruppdraget

Trustförordnandet är ett bindande avtal mellan stiftaren och förvaltaren, som ger upphov till obligationsrättsliga förhållanden mellan de inblandade parterna. Egendomen (the trust corpus) är under uppdragstiden sakrättsligt skyddad och får inte tas i anspråk av vare sig stiftarens, förvaltarens eller förmånstagares borgenärer. Förvaltaren kan även vara förmånstagare, men om denne är den ende förmånstagaren anses trusten som icke existerande.

Genom förordnandet får förvaltaren det ekonomiska ansvaret för egendomen. Denne har att disponera och förfoga över trustegendomen för ett visst ändamål i enlighet med de anvisningar som stipulerats i urkunden. Överföring av tillgångar till förmånstagarna effektueras genom att ett dokument (appointment) upprättas. Om en beskyddare har utsetts kan denne ha utrustats med vetorätt, vilket medför att förvaltaren i vissa väsentliga frågor, såsom förändringar av förmånstagarkretsen, kan behöva inhämta samtycke från beskyddaren. Vidare kan beskyddaren ha givits rätt att utse en ny förvaltare och rätt att flytta trusten till en annan jurisdiktion. Förvaltaruppdraget kan innebära vittgående befogenheter och förvaltaren anses därför som legal ägare (the legal owner) till egendomen under uppdragstiden. Denna äganderätt är dock endast formell och förvaltaren kan inte för egen del hävda äganderätt till egendomen. Kostnader förknippade med förvaltningen får tas ur egendomen eller avkastningen av denna. Förvaltaren är skyldig att använda egendomen inom ramen för de befogenheter som givits och detta på ett sätt som främjar förmånstagarnas intressen. Trustegendomen och dess avkastning ska således tillkomma förmånstagarna, som anses ha en "åtnjutanderätt" s.k. equitable title till egendomen. Om förvaltaren inte har några förpliktelser att uppfylla och förmånstagarna har rätt att förvalta egendomen efter eget gottfinnande så föreligger det per definition ingen trust.

48.3 Klassificering av truster

48.3.1 Hur trusten tillkommit

Trusturkunden

Truster kan bildas under en persons livstid (Inter vivos eller Living trust) eller i samband med att en person avlider (Testamentary eller Will trust). Truster som skapats under en persons livstid benämns ofta trusts under agreement eller "Tr. u/a". Det vanligaste sättet att bilda en trust är att stiftaren

**Trustbildning
eller ej**

upprättar en skriftlig trusturkund. Förmånstagarna (Definite beneficiaries) ska vara angivna eller generiskt bestämda. I trusturkunden måste grunderna för egendomsbildningen vara angivna. Alla typer av tillgångar kan ingå i en trust. Egendom som överlämnas till förvaltning genom skriftlig urkund kallas uttrycklig trust (Express trust). I stort sett alla privata truster är av denna typ. Det är också möjligt för stiftaren att själv avskilja viss egendom och förklara sig som förvaltare för det ändamål som ska tillgodoses, s.k. declaration of trust. En domstol kan även skapa en trust med stöd av equity, s.k. konstruktiv trust (Constructive trust).

48.3.2 Stiftarens aktivitet

En trustbildning kan vara avslutad (completely constituted) eller ofullständig (incompletely constituted). Om trusten är ofullständigt bildad återstår det för stiftaren att vidta åtgärder för att trusten ska komma till stånd. En grundläggande fråga är om trustegendomen har blivit tillräckligt avskild från stiftarens förmögenhetsmassa för att trusten ska anses utgöra en självständig rättbildning eller om trustavtalet närmast framstår som ett återkalleligt förvaltaruppdrag för stiftarens räkning. Om trustförordnandet är återkalleligt (revocable) har stiftaren möjlighet att återta trustegendomen. Om förordnandet i stället är oåterkalleligt (irrevocable) saknar han denna möjlighet och han har således effektivt avskilt sig från trustegendomen.

48.3.3 Förvaltarens roll

Om förvaltarens roll är passiv talar man om en enkel trust (Simple trust) och om den är aktiv är benämningen speciell trust (Special trust). I den speciella trusten kan förvaltarens uppgifter antingen vara av enklare slag eller mera självständiga och kvalificerade. I det senare fallet benämns trusten diskretionär (Discretionary trust).

48.3.4 Förmånstagarnas rättigheter

Med utgångspunkt i förmånstagarnas rättigheter klassificeras truster som:

1. *Bare trusts* där beneficenten har en omedelbar rätt till både trustegendomens avkastning och kapital.
2. *Fixed trusts* där förmånstagare/destinatär är individuellt bestämda personer och deras rätt till trustegendomen eller andel av denna, s.k. *fixed interest*, är angiven i trusturkunden. Förvaltaren har här liten eller ingen möjlighet att

själv avgöra till vem eller hur egendomen eller avkastningen ska fördelas, utan måste följa trusturkunden.

3. *Interest in possession trusts* där en eller flera identifierade förmånstagare/destinatärer äger rätt endast till trustegendomens avkastning eller del därav men inte till dess kapital.
4. *Discretionary trusts* där trustförordnandet inte specificerar den tänkta förmånstagarens/destinatärens eller gruppen av förmånstagares/destinatärers rätt till trustegendomen utan där förvaltaren ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som inom en definierbar krets ska komma i åtnjutande av trustegendomens avkastning och/eller kapital.

48.4 Trusten ur svenskt skatterättsligt perspektiv

48.4.1 Civilrättslig klassificering

Då truster kan utformas på olika sätt kan det bli aktuellt att behandla dessa enligt flera olika civilrättsliga regler.

Funktionellt jämförbar med stiftelse

I kontinentaleuropeiska civil law-länder, dit även Sverige räknas, har trusten sin närmaste funktionella motsvarighet i stiftelsen. Av 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) framgår att en stiftelse bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. En svensk stiftelse är till skillnad från trusten alltid en juridisk person med egen rättskapacitet.

Utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person definieras i 6 kap. 8 § IL. Något krav på att den utländska juridiska personen ska anses som en juridisk person enligt utländsk rätt uppställs inte. Det är således inte uteslutet att en trust som inte är en juridisk person i den stat den upprättats i kan komma att anses som ett skattesubjekt i Sverige. Omvänt kan en trust som är en juridisk person enligt utländsk lagstiftning komma att inte anses som en utländsk juridisk person enligt svensk skatterätt. Vad som görs är en tolkning av innehållet i den utländska trustlagstiftningen. Avgörande för bedömningen är trustens möjlighet att förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, vara part i domstol och inför andra myndigheter samt om stiftaren eller förmånstagarna fritt kan förfoga över trustegendomen. Mer information om begreppet utländsk juridisk person finns i avsnitt 46.2. Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort

för uppfattningen att det vid utbetalning från en familjetrust till en obegränsat skattskyldig fysisk person saknar betydelse om trusten inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person (Skatteverket 2012-12-21, dnr 131 827059-12/111), se nedan vid kantrubriken Periodiskt understöd.

Arvsavtal

Truster kan bildas under en persons livstid eller i samband med att en person avlider. Vad gäller det senare kan paralleller dras till testamente. Det föreligger i princip hinder mot att upprätta s.k. arvsavtal, d.v.s. en persons avtal om förfogande över sin kvarlåtenskap är inte giltigt. Utfästelse om gåva, som inte kan göras gällande under givarens livstid, är giltig endast om det uppfyller kraven som ställs vid upprättande av testamente (17 kap. 3 § ÄB). För att ett testamente ska bli giltigt uppställs vissa formkrav.

Utfästelse om gåva

En utfästelse om gåva av lös egendom saknar verkan så länge gåvan inte har fullbordats om inte utfästelsen gjorts i skuldebrev eller annan urkund som överlämnats till gåvotagaren eller om utfästelsen var avsedd att komma till allmänhetens kännedom. Om gåvan inte fullbordas gäller utfästelsen inte gentemot givarens borgenärer, se 1 § lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva. Om givaren ger en gåva till annan genom att lämna lös egendom till en bank utan att förbehålla sig förfoganderätten är gåvan fullbordad (4 §). Det är inte ovanligt att en trustförvaltare är en utländsk bank.

Fideikommiss

Fideikommissarisk substitution betyder ”anförtrött på heder och samvete”, och utgörs av egendom som innehavaren inte får avyttra utan denna går i arv i odelat skick. I Sverige saknas numera möjlighet att tillskapa fideikommiss och befintliga ska i princip avvecklas. Syftet med ett fideikommiss är att egendomen ska övergå till nästa generation utan att delas upp enligt den legala arvsordningen. Innehavaren av ett fideikommiss benämns ”fideikommissarie”. Denne besitter egendomen med nyttjanderätt, förvaltar egendomen och har rätt till avkastningen därav. Även om han står som lagfaren ägare till egendomen har han ingen rätt att avyttra denna och fideikommisset kan inte utmätas för fideikommissariens skatteskulder.

Nullitet

Vid nullitet är ogiltigheten absolut och kan inte läkas i efterhand oavsett kontrahenternas goda tro. Att helt bortse från en trust är en drastisk åtgärd som kan få långtgående och oväntade konsekvenser för avtalsparterna. Möjligheten att bortse från avtalskonstruktioner bör inte användas för att för-

söka minska skatteundandragande i samhället, d.v.s. i allmänpreventivt syfte. Om en trust är ogiltig får avgöras i varje uppkommande typfall, efter en analys av förutsättningarna och de olika konsekvenser som ogiltighet kan medföra. Att ett avtal är ogiltigt innebär inte med nödvändighet att det saknar varje rättsverkan. Om en prestation har skett i enlighet med avtalet saknar den presterande i vissa fall möjlighet att kräva tillbaka det han utgivit. Nullitet kan uppkomma när stiftaren rättshandlat med sig själv, t.ex. om han är såväl stiftare som förmånstagare. En annan situation där nullitet kan föreligga är när trusten har ett omoraliskt eller ett brottsligt syfte (*pactum turpe*).

48.4.2 Stiftarens beskattningssituation

I vissa truster föreligger det en kombination av att förvaltarens befogenheter är inskränkta genom instruktionsbrev eller genom att en beskyddares befogenheter är långtgående eller att stiftaren själv kan vara destinatar. I sådana fall kan egendomen inte ansetts ha lämnat stiftarens förmögenhetssfär enligt svensk skatterätt.

Jämförelse med svensk stiftelse

Vid bildande av svenska stiftelser krävs att stiftaren inte godtyckligt kan ändra stiftelsens stadgar så att den kan fås att upphöra och egendomen återgå till stiftaren. Det går inte heller att bilda en stiftelse med bestämd destinatärskrets i vilken stiftaren ingår. Det tydligaste exemplet på bestämd destinatärskrets är om den enligt förordnandet utgörs av namngivna personer.

Stiftarens faktiska inflytande

Även om ett trustförordnande har betecknats som oåterkalleligt bör trustens rättsliga status prövas. Förvaltarens och en eventuell beskyddares roll och befogenheter är här av betydelse. Relevant information om detta framgår t.ex. av trusturkunden och ev. instruktionsbrev till förvaltaren. Stiftaren anger i trusturkunden vilka ändamål som ska tillgodoses med trustbildningen men kan därutöver, särskilt vid bildande av en diskretionär trust, förbehålla sig ett inflytande över trustförvaltningen genom att tilläggsanvisningar lämnas direkt till förvaltaren eller via en beskyddare. För att egendomen ska anses som avskild från stiftaren får ett sådant inflytande under inga förhållanden innebära att egendom kan återvinnas av stiftaren eller användas för andra syften än de i trusturkunden angivna.

Stiftaren avlider

Enligt Skatteverkets uppfattning kan en familjetrust, som under stiftarens livstid anses som återkallbar på grund av att stiftaren gjort otillåtna förbehåll som ger denne möjlighet att själv tillgodogöra sig trustförmögenheten, komma att motsvara

en svensk familjestiftelse från och med att stiftaren avlider. I och med stiftarens död utsläcks möjligheten för denne att återvinna egendomen och trusten blir oåterkallelig. Det förutsätter dock att det av trusthandlingarna inte framgår att otillåtna förbehåll som gett stiftaren möjlighet att återta förmögenheten överförs till förmånstagarna.

RÅ 1999 not. 20

Far och son ansökte om förhandsbesked angående inkomst- och förmögenhetsbeskattning av en familjetrust på Isle of Man. Trusten hade bildats med ett instruktionsbrev och med en beskyddare, vars godkännande trustförvaltaren behövde i vissa situationer. Stiftaren (A) hade i instruktionsbrevet uttryckt önskemål om att hans nu levande barn efter hans och hans hustrus död skulle med lika rätt vara förmånstagare. Skatterättsnämnden, som godtog den aktuella trustbildningen, uttalade dock tveksamhet rörande A:s möjligheter att förfoga över trustkapitalet. Genom systemet med en beskyddare, instruktionsbrevet och förvaltarens beroende av godkännande i olika situationer bibehöll A ett visst mått av inflytande över trustkapitalet. Nämnden tillade också att förvaltaren kunde antagas vara ett bolag som hade som affärsidé att erbjuda sina tjänster som trustförvaltare på den öppna marknaden och som sådant beroende av nöjda kunder.

Skatteverket överklagade och yrkade bl.a. att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja förhandsbeskedet och avvisa ansökningen. Detta med hänsyn bl.a. till att den egendom som A satt in i trusten, enligt föreskrifter i trusturkunden, inte på något vis kunde anses ha utmönstrats från hans förmögenhetssfär. Verket ansåg dessutom att förhandsbeskedet inte, såsom i detta fall, borde ha villkorats av att ytterligare avtal inte förelåg och att trustförvaltningen inte flyttades till annan jurisdiktion. Förelåg oklarheter på dessa, för besvarandet av de ställda frågorna väsentliga, punkter borde dessa klaras ut innan förhandsbesked överhuvudtaget lämnades. I annat fall borde ansökan ha avvisats.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningen med hänvisning till de grundläggande oklarheter som förelåg om vilka möjligheter A hade att själv eller genom beskyddaren förfoga över eller kontrollera de tillgångar som fördes över till trusten. Vidare anförde Högsta förvaltningsdomstolen att det saknades närmare upplysningar om beskyddarens person och utformningen av dennes uppdrag (RÅ 1999 not. 20).

**Stiftaren
skattskyldig**

Skatteverket anser att om egendom i en tilltänkt trustbildning inte är avskild från stiftarens förmögenhetssfär är denne fortfarande ägare till egendomen och skattskyldig inom ramen för de skattskyldighetsregler som gäller för obegränsad respektive begränsad skattskyldighet.

48.4.3 Förmånstagarens beskattningssituation

RÅ 1988 not. 56

Högsta förvaltningsdomstolen har avvisat ett förhandsbesked rörande frågan om hur utbetalningar från en familjetrust i USA till en i Sverige bosatt förmånstagare ska beskattas. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade avvisningsbeslutet med att det, med stöd av den utredning som förebragts i målet, inte kunde avgöras hur avkastningen skulle beskattas enligt svensk rätt (RÅ 1988 not. 56).

RÅ 2000 ref. 28

Företaget, X AB, övervägde att införa en ny pensionsordning som i huvudsak innebar följande. Efter medgivande av de anställda, däribland A, skulle kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter, vilka skuldförts på konto ”Avsatt till pensioner” i balansräkningen, föras till en på Guernsey bildad s.k. pension trust för att förvaltas av denna. Härigenom upphörde arbetsgivarens ansvar för intjänad pensionsrätt och trusten skulle svara för att de överförda medlen liksom avkastningen av dessa togs i anspråk för förvärv av en pensionsförsäkring med den anställde som oåterkallelig förmånstagare. Arbetsgivaren gav trusten garantier att det fortlöpande fanns tillräckliga medel för fullgörandet av åtagandena enligt pensionsordningen. Medlen i trusten kunde inte återvinnas av arbetsgivaren.

**Företagets
avdragsrätt**

Högsta förvaltningsdomstolen fann att X AB som arbetsgivare fick anses ha avskilt sig från de till trusten överförda medlen och att ansvaret för den aktuella pensionsutfästelsen därvid flyttats över från bolaget till trusten. Avdragsrätt ansågs föreligga för den ersättning som lämnats till trusten som tog över ansvaret för pensionsutfästelserna.

**Beskattnings-
tidpunkt**

I målet hade Högsta förvaltningsdomstolen vidare att ta ställning till i vad mån en ny pensionsordning utlöste inkomstbeskattning för den anställde och vid vilken tidpunkt eventuell beskattning skulle ske. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att den förmån som tillkom den anställde i princip var att hänföra till intäkt av tjänst. Beskattning kunde antingen ske i anledning av bolagets överföring av medel till trusten eller när trusten förvärvar den ifrågavarande kapitalförsäkringen. Högsta förvaltningsdomstolen beaktade härvid att den anställde saknade möjlighet att förfoga över de medel som

förts över till och förvaltas av trusten. En beskattning redan vid nämnda tidpunkt skulle därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, strida mot punkt 4 första stycket av anv. till 41 § KL (nuvarande 10 kap. 8 § IL, som säger att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del). Högsta förvaltningsdomstolen fann att den anställda skulle som intäkt av tjänst ta upp ett belopp motsvarande den premie som trusten erlägger för försäkringen i anslutning till trustens förvärv av kapitalförsäkringen.

Avkastningsskatt

En annan av de ställda frågorna var om den anställda (A) skulle anses skattskyldig till avkastningsskatt för en utländsk pensionsförsäkring, som enligt svensk rätt utgjorde en kapitalförsäkring, och vilken tecknats av en trust, som också var ägare till försäkringen.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarade att A inte kunde anses såsom ägare till försäkringen vare sig på den grunden att denne tecknade försäkringen som ägare eller hade förfoganderätt till försäkringen, varför A inte kunde anses vara skattskyldig till avkastningsskatt (RÅ 2000 ref. 28).

RÅ 1999 not. 20

Skatterättsnämnden har, i ett av Högsta förvaltningsdomstolen undanröjt förhandsbesked, berört frågan vem som äger en trusts tillgångar. Varken förvaltaren eller förmånstagarna har av nämnden ansetts som ägare enligt svensk rätt. Enligt nämndens mening låg det, i det aktuella fallet, närmast till hands att anse att trusttillgångarna tillhörde trusten, oavsett att truster på Isle of Man inte anses som juridiska personer. Den särskilda förvaltningen av trustförmögenheten som uppnåddes genom trusthandlingarna fick, enligt nämnden, närmast anses vara att jämföras med en stiftelse. De belopp som utbetalades var varken undantagna från skatteplikt eller utgjorde vederlag vid avyttring av tillgång. I Sverige bosatta förmånstagare som uppbar medel från trusten skulle därför beskattas för dessa som inkomst av tjänst oavsett om utbetalningen skedde i form av en engångsbetalning eller som löpande underhåll (RÅ 1999 not. 20).

Skatteverket har i målet ansett att förmånstagaren skulle beskattas såväl för den i trusten placerade förmögenheten som för kapitalvinster på dessa tillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde dock förhandsbeskedet med motiveringen att handlingarna i målet inte klart utvisade stiftarens möjligheter att förfoga över eller kontrollera trusttillgångarna.

**Periodiskt
understöd**

Som tjänst behandlas, enligt 10 kap. 2 § IL, rätt till periodiskt understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar. Som periodiskt understöd behandlas, enligt 10 kap. 6 § IL, 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. Enligt 11 kap. 47 § IL ska dock endast sådana periodiska understöd tas upp till beskattning för vilka givaren har medgetts avdrag. I 62 kap. 7 § IL anges de fall en juridisk person erhåller avdrag för periodiska understöd.

Skatteverket anser att den skattemässiga bedömningen av en utbetalning från en familjetrust till en obegränsat skattskyldig fysisk person ska göras på samma sätt som vid utbetalning från en svensk familjestiftelse. En förutsättning för detta är dock att trusten uppfyller vissa grundläggande krav. Trustförrordnandet måste vara oåterkalleligt och trustegendomen ska ha avskilts från stiftarens övriga förmögenhet. Det saknar däremot i detta sammanhang betydelse om trusten anses vara en utländsk juridisk person eller inte. Anses trusten motsvara en svensk familjestiftelse är utbetalt belopp skattepliktigt för mottagaren som periodiskt understöd under förutsättning att en motsvarande utbetalning från en svensk familjestiftelse hade varit skattepliktig (Skatteverket 2012-12-21, dnr 131 827059-12/111).

RÅ 2008 not. 94

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att medel avsatta till en trust inte innebär att det skett en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel. Fallet gällde om en idrottsutövare i Kanada kunde använda en trust för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsutövare till dess att hans karriär avslutats. Idrottsutövaren var bosatt och verksam i Kanada där han också var obegränsat skattskyldig. Enligt avtal med arbetsgivaren betalades en del av hans lön till en särskild förvaltning. Mannen beskattades, enligt kanadensisk lag, för dessa belopp liksom för den löpande avkastningen på de förvaltade tillgångarna. Han kommer också att beskattas när förvaltningen upphör varvid han får tillgodoräkna sig den tidigare betalda skatten. Förvaltningen sker enligt ett trustavtal träffat mellan idrottsutövaren och förvaltaren. Idrottsutövaren kan utse ny förvaltare och kan också utse och ge instruktioner om förvaltningen till en särskild investeringsansvarig. De förvaltade tillgångarna bestod av svenska och utländska värdepapper (RÅ 2008 not. 94).

**Uppskjuten
beskattning**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den så kallade trusten utgör ett enligt kanadensisk skattelagstiftning anvisat arrangemang, som en professionell idrottsutövare kan komma överens om med sin arbetsgivare att tillämpa för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsman till dess den aktiva karriären avslutats. Det var alltså inte fråga om en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel.

RÅ 2010 not. 4

Högsta förvaltningsdomstolen har undanröjt ett förhandsbesked som gällde frågan hur en utbetalning från en amerikansk trust skattemässigt skulle behandlas. Den här aktuella trusten behandlas enligt amerikansk rätt som ett eget skattesubjekt. Skatterättsnämnden ansåg med hänvisning till RÅ 1998 ref. 28 att sådan utbetalning skulle behandlas som utbetalning från familjestiftelse och beskattas som periodiskt understöd. Högsta förvaltningsdomstolen anförde dock att ett förhandsbesked som gäller hur utbetalningar från en utländsk rättsbildning ska behandlas måste bygga på ett tillförlitligt material som belyser relevanta aspekter. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de uppgifter som lämnats om trustens rättsliga ställning inte gav ett säkert underlag för bedömningen undanröjdes förhandsbeskedet (RÅ 2010 not. 4).

48.4.4 Förvaltarens beskattningssituation

Det faktum att förvaltaren är den legale ägaren av trustegendomen medför normalt inte att denne ska anses som ägare.

**RÅ 2003 not. 67
och 160**

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid inkomstbeskattat ett s.k. managementbolag (X) för ett antal tyska fastighetsfonder med svenska fastigheter. Fonderna var inte juridiska personer och saknade rättskapacitet. X som legalt sett var ägare till fondernas tillgångar, beskattas inte i Tyskland för den avkastning som belöper på fondernas tillgångar. Då fonderna investerade i fast egendom har de inte ansetts vara sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. X ansågs därför skattskyldigt för inkomsterna från de svenska fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL (RÅ 2003 not. 67). Även i RÅ 2003 not. 160 har förvaltaren beskattats när investeringen skett i ett svenskt kommanditbolag.

SRN 2006-11-13

Skatterättsnämnden har i ett icke överklagat förhandsbesked, med hänvisning till RÅ 2003 not. 67 och 160, ansett att trusteesn i en irländsk trustfond var skattskyldig för fondens tillgångar (SRN 2006-11-13).

Kupongskatt

Vad gäller kupongskatt kan en tillämpning av den s.k. bulvan-regeln i vissa fall bli aktuell när en förvaltare innehar aktie under sådana förhållanden att annan blir obehörigt gynnad skattemässigt, 4 § tredje stycket KupL.

48.4.5 Trusten som skattesubjekt

RÅ 2004 ref. 29

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en norsk stiftelse kan utgöra sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 8 § IL, trots att en stiftelse inte har delägare (RÅ 2004 ref. 29). Då truster i Storbritannien och vissa kanalöar inte har rättskapacitet och därför inte kan äga tillgångar – de med trustegendomen förenade befogenheterna tillkommer nämligen förvaltaren – torde de inte utgöra utländsk juridisk person enligt IL. Det kan dock finnas truster i andra länder som uppfyller kriterierna för att utgöra en utländsk juridisk person. Bedömning får ske av lagstiftningen i varje sådan utländsk jurisdiktion.

49 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

49.1 Inledning

Reglerna som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 13 kap. IL. Avgränsningen av inkomstslagen tjänst och kapital återfinns i 10 kap. 1–4 §§ IL respektive 41 kap. 1–5 §§ IL.

All inkomst som beskattas hos juridiska personer hänförs till ett enda inkomstslag – näringsverksamhet. Fysiska personer (inklusive delägare i handelsbolag och dödsbo) kan ha inkomst av tjänst, inkomst av kapital samt inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, oavsett om detta sker i någon officiell registrerad företagsform eller inte (13 kap. 1 § IL).

I vissa fall kan även en fysisk persons avyttring av andel i skalbolag räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 a § andra stycket IL).

49.2 Allmänt om avgränsningen

Avgränsningen av inkomstslaget är beroende av definitionen och innebörden av begreppet näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten räknas även kapitaltillgångar.

Avgränsningen av inkomstslaget regleras i huvudsak i 13 kap. IL. Utöver portalparagrafen, 13 kap. 1 § IL, finns det i kapitlet ytterligare avgränsningar vad gäller juridiska personer (2–3 §§), handelsbolag (4–5 §§) och enskilda näringsidkare (6–8 §§). I vilka fall rabatter och pristillägg, samfälligheter samt royalt

m.m. beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 9–11 §§.

Näringskriterierna Näringskriterierna återfinns i 13 kap. 1 § första stycket IL. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt avses att verksamheten bedrivs varaktigt, regelbundet och med viss omfattning. Självständighets- och vinstkriterierna är avgörande vid en bedömning av till vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras.

Förvärvssyfte I den legala definitionen av näringsverksamhet används begreppet förvärvsverksamhet. Uttrycket används för att avgränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Med förvärvssyfte avses att verksamheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte; det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst.

Om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader förutsätts som regel att ett vinstsyfte föreligger. Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte ska avgöras utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall.

Prövningen ska vidare ske utifrån en objektiv bedömning. Det är således inte den skattskyldiges subjektiva uppfattning om eventuellt vinstsyfte som ska ligga till grund för bedömningen.

Att en verksamhet drivs vidare trots att den gått med underskott under en följd av år kan vara en omständighet som tyder på att ett objektivet vinstsyfte saknas (se t.ex. RÅ 2010 ref. 111 och RÅ 1968 not. 509).

Konstnärer Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall prövat näringskriterierna för konstnärer, jfr RÅ 1977 Aa. 43, RÅ 1983 Aa. 39 och RÅ 1987 ref. 56. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att fråga varit om rörelse trots att verksamheterna endast genererat blygsamma intäkter och underskott under en följd av år (d.v.s. det är svårt att utläsa ett objektivet vinstsyfte). Högsta förvaltningsdomstolen har i fråga om konstnärer fäst avgörande betydelse vid högre studier inom det konstnärliga området, anställning inom närliggande område, t.ex. som teckningslärare under lång tid, att ett omfattande konstnärskap utövats under en lång följd av år, att konstnärskapet utövats inom olika tekniker, deltagande i utställningar samt att konstnären fått avsättning för sina alster.

Yrkesmässighet Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning. Yrkesmässighet är, till skillnad mot kravet på förvärvssyfte, en avgränsning mot inkomstslaget kapital. Kravet på yrkesmässighet kan även ha betydelse för vilka beräkningsregler som ska tillämpas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Exempel på detta är frågan om köp och försäljning av värdepapper ska beskattas enligt närings- eller kapitalreglerna.

Självständighet Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget mot tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av en anställning. Exempel på kriterier som har betydelse vid bedömning av självständigheten är t.ex. antalet uppdragsgivare. Någon fast gräns finns inte i detta avseende utan bedömningen får göras utifrån den praxis som råder på området. Likaså har det betydelse om uppdragstagaren kan sätta någon annan i sitt ställe, vem som håller med arbetsredskap, hur fakturering sker etc.

Fr.o.m. 2009-01-01 har ett nytt andra stycke tillkommit i 13 kap. 1 § IL. Numera anges i andra stycket att "[v]id bedömningen av om en uppdragsgivares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.". Stycket infördes för att underlätta för personer att få F-skattsedel och därmed göra det lättare att starta en näringsverksamhet. I prop. 2008/09:62 återfinns en omfattande redogörelse av innebörden av det nya näringskriteriet. Skatteverket har med anledning av den ändrade lagtexten gjort vissa uttalanden samt exemplifiering av olika verksamheter som kan, respektive inte kan, anses nå upp till kriterierna för näringsverksamhet (se nedan i punktform). Uttalandena återfinns tillsammans med en omfattande redogörelse i ett ställningstagande från Skatteverket (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111).

- Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft t.ex. på grund av sjukfrånvaro eller arbetstoppar kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag.

- Säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal kan anses bedriva näringsverksamhet eftersom han inte är inordnad i verksamheten.
- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) kan anses uppfylla kraven på näringsverksamhet om tillsynen sker i egen regi.
- Konsult, t.ex. ekonomi- eller IT-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.
- Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Däremot kan, enligt Skatteverkets uppfattning följande verksamheter inte anses uppfylla kraven på näringsverksamhet.

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för näringsverksamhet även om parterna kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Det kan exempelvis gälla lärarvikarier, vikarierande sjukvårdspersonal eller chaufförer som ställer sin arbetskraft till förfogande till en och samma uppdragsgivare för en längre tid (två månader eller mer).
- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag räknas inte som näringsverksamhet om det sker till endast enstaka uppdragsgivare.
- En barnflicka/au pair som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad kan inte anses bedriva näringsverksamhet.

I dåvarande RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera, finns en genomgång av yrkeskategorier för vilka praxis finns och där svårigheter ofta föreligger vid gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst.

En belysande genomgång av näringskriterierna återfinns även i RÅ 2001 ref. 25.

I avsnitt 21 behandlas avgränsningen av inkomstslaget tjänst.

Eftersyn?

Vid prövningen av om näringsverksamhet föreligger kan det bli aktuellt att beakta längre perioder än de beskattningsår som är uppe till bedömning.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör man alltid ta hänsyn till hur verksamheten har utvecklats under tiden efter det år prövningen avser, jämför t.ex. RÅ 1987 ref. 56, KRNG 2007-04-20, mål nr 626–630-06 och KRNJ 2008-10-14, mål nr 1115-08.

I RÅ 1987 ref. 56 gällde frågan om en konstnärligt bedriven verksamhet skulle anses utgöra näringsverksamhet. Målet avsåg 1983 års taxering. I sin bedömning tog Högsta förvaltningsdomstolen även hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits under beskattningsåren 1980 t.o.m. 1984. I KRNG dom 2007-04-20, mål nr 626–630-06 gällde frågan om en bedriven hästavel skulle anses utgöra hobby- eller näringsverksamhet. Målet gällde taxeringsåret 2002 samt eftertaxering för åren 1989–2001. I sin bedömning tog kammarrätten även hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits t.o.m. beskattningsåret 2005.

Innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt räknas alltid som näringsverksamhet

Av 13 kap. 1 § tredje stycket IL framgår att innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog alltid räknas som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om näringskriterierna i övrigt är uppfyllda eller inte.

Enligt Skatteverkets uppfattning avses med innehav av näringsfastighet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL, ägande eller sådant innehav vilket enligt 1 kap. 5 § FTL, kan likställas med ägande. Begreppet omfattar således inte andra typer av nyttjanderätter som exempelvis jordbruksarrende enligt 9 kap. JB (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111).

Småhus och bostadsrätter

Ett småhus eller en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag kan antingen räknas som privatbostad eller som näringsfastighet/näringsbostadsrätt. Med privatbostad avses ett småhus eller en bostadsrätt som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad, 2 kap. 8 § IL. Om det inträffar något som gör att en bostad hos samma ägare inte

längre ska räknas som privatbostad, ska den ändå räknas som privatbostad under det år då ändringen sker och det följande året, om inte ägaren begär annat (tröghetsregeln). Motsvarande gäller också om bostaden övergår till en ny ägare under andra året efter det år då förändringen inträffade (2 kap.11 § IL). Vad som sägs om privatbostad i 2 kap. 11 § IL (tröghetsregeln) gäller även för tomtmark (2 kap. 13 § IL).

Om ett småhus på en privatbostadsfastighet har brunnit ner eller rivits och fastigheten därefter består av tomtmark för småhusbebyggelse utgör tomtmarken privatbostadsfastighet om det finns en avsikt att åter bebygga den med ett småhus för eget eller närståendes boende.

Även om ägaren saknar en sådan avsikt, kan tomtmarken fortsätta att vara en privatbostadsfastighet med tillämpning av den s.k. tröghetsregeln. Detta gäller under det år då småhuset har brunnit ner eller rivits och som längst för de följande två åren (Skatteverket 2011-04-13, dnr 131 246306-11/111).

Ett boende behöver inte medföra att en fastighet med automatik utgör en privatbostadsfastighet. Av RÅ 2010 ref. 96 framgår att en renvaktarbostad som används för boende uteslutande i samband med renkötsel har ansetts utgöra näringsfastighet.

Prövningen av om ett småhus utgör näringsfastighet eller privatbostad utgår ifrån respektive ägares andel av fastigheten. Det är därmed fullt möjligt att ett småhus kan utgöra privatbostad i en ägares hand emedan den kan utgöra näringsfastighet i den andre ägarens hand. En juridisk person kan dock inte inneha en privatbostad. Ett sådant innehav klassificeras därmed som näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

En prövning av innehavet av fastigheter och bostadsrätter mot rörelsekriterierna i 13 kap. 1 § första stycket IL kan dessutom aktualiseras. Ett sådant innehav kan, under vissa förutsättningar, skattemässigt anses som lager i en handel med fastigheter/bostadsrätter eller i en byggnadsrörelse. I vissa fall kan även försäljningen av en privatägd fastighet anses hänförlig till byggnadsrörelse i aktiebolagsform (se t.ex. RÅ 1990 not. 407). Av KRNS dom 2009-11-04, mål nr 1528–1529-09 framgår att en sådan bedömning under vissa förutsättningar även kan ske beträffande bostadsrätter. I fallet hade ägaren under tre års tid köpt och sålt fem bostadsrätter. Bostadsrätterna hade han genom sitt bolag byggt om från tomma lokaler till bostäder. Beträffande byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se vidare avsnitt 62.

Hästhållning på jordbruksfastighet

Brukshästar för drift av jordbruksfastighet, vilka används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk, kan ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Vid övrig hästhållning på jordbruksfastighet, där innehavaren av fastigheten är en fysisk person, ska inte hästhållningen med automatik anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Själva innehavet av en jordbruksfastighet ska inte påverka bedömningen av om hästhållningen ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Den övriga hästhållningen är med andra ord inte undantagen en prövning gentemot de s.k. näringskriterierna. En självständig bedömning måste göras om hästhållningen utgör en näringsverksamhet. Detta följer enligt Skatteverket av RÅ 2010 ref. 111. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar att innehavsregeln tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna. I det aktuella fallet hade fastigheten en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar visst ekonomiskt stöd. Av detta följer dock inte enligt Högsta förvaltningsdomstolen att hästuppfödningen ska anses ingå i en bedriven näringsverksamhet. (Skatteverket 2007-02-12, dnr 131 104860-07/111).

Enligt Skatteverkets uppfattning medför t.ex. inte ett erhållt gårdsstöd eller ett sponsorbidrag till en tävlingsverksamhet, bedriven av bidragsmottagaren, med automatik att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet. En särskild bedömning måste göras i varje enskilt fall om näringskriterierna är uppfyllda eller ej.

Uthyrning av stallplats beskattas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget näringsverksamhet beroende på om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet (Skatteverket 2009-04-08, dnr 131 342327-09/111).

Hästverksamheter

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin syn på gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet när det gäller en rad olika slag av hästverksamheter (Skatteverket 2009-04-08, dnr 131 342327-09/111). Ställningstagandet tar bl.a. upp problematiken kring trav, avel och olika slag av ridverksamheter. T.ex. berörs tävlingsverksamhet med egna hästar, ridskoleverksamhet, turridning och ridlägerverksamhet.

Ställningstagandet berör även bl.a. handel med hästar, betäckningstjänster, hästträning och utbildning.

Frågor kring gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet är alltid bevis- och bedömningsfrågor. Det innebär att en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet alltid ska göras. Rent allmänt kan följande generella punkter påverka bedömningen (Skatteverket 2009-04-08, dnr 131 342327-09/111):

- att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt,
- att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande,
- att marknadsföring sker för att nå kunder eller en kundkrets,
- att särskilda tillstånd finns (om sådant behövs),
- att en särskild lokal finns för verksamheten, och
- att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för näringsverksamhet.

Då verksamheten är pågående kan, förutom ovanstående omständigheter, exempelvis även följande punkter påverka bedömningen:

- att det finns kunder (andra än närstående), och
- att det finns inkomster.

Därtill kommer verksamhetsspecifika omständigheter som särskilt ska beaktas i bedömningen.

Exempel på detta kan vara

- att personer som helt eller delvis får sin försörjning från självständig verksamhet inom hästsporterna normalt anses bedriva näringsverksamhet, exempelvis professionella trav- och galopptränare, utbildare och beridare.
- Betäckningstjänster är normalt att betrakta som intäkt av näringsverksamhet.
- Vid blandad verksamhet, olika hästverksamheter, t.ex. avel, tävlingsverksamhet etc. i samma ägares hand får en sammantagen bedömning göras om näringskriterierna är uppfyllda eller inte. Särskild vikt ska läggas vid vinstsyftet. Skatteverkets syn är att enbart egen tävlingsverksamhet inte

utgör näringsverksamhet utom i de fall tävlandet sker på yttersta elitnivå med stora prispengar och sponsorer.

- Omständigheter som ska ingå i bedömningen av avel, uppfödning av föl respektive inkl. inridning/inkörning är bl.a.: hur många avelsston finns i verksamheten, hästarnas härstamning, resultat vid tester och bedömningar av hästarna, historiska prestationer, hur många föl avlas fram, ersättningsnivån för hästarna, har verksamheten gått med överskott eller underskott, marknadsföringsåtgärder, nyttjandegrad av professionell hjälp, ägarens utbildning och erfarenhet av avel.

Det förekommer i trav- och galopp att ägaren vill hyra ut sin häst och för det erhåller han vanligtvis en procentandel i vad hästen springer in som en sorts hyra. För att avgöra om lease-givarens verksamhet är hobby eller näringsverksamhet måste man göra en fullständig bedömning av samtliga omständigheter. Skatteverket har i fråga om upplåtelseformen hästleasing uttalat att leasetagare, som är fysisk person, bedöms efter samma grund som om hästen innehas med äganderätt. Leasing av del av häst jämförs i detta sammanhang med innehav av hel häst (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663007-07/111).

Att en eller flera hästar ägs gemensamt, samägande, för att minska kostnader eller att minska den ekonomiska risken är inte i sig ett tecken på näringsverksamhet. Inbesparade kostnader innefattas inte i vinstsyftet.

Brottslig verksamhet

Av HFD 2011 ref. 80 framgår att provisioner som erhållits genom olaglig verksamhet (bl.a. i form av upprättandet av osanna fakturor åt några bolag) ansetts skattepliktig i inkomstslaget tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att utbytet av den olagliga verksamheten inte har förverkats och att skadeståndsanspråk inte riktats. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar därefter att inkomst av brottslig verksamhet inte är skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. IL och att den aktuella verksamheten får anses ha bedrivits under sådana former att inkomst av den ska hänföras till tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar slutligen att inkomsten inte är undantagen från beskattning enligt 11 kap. IL.

Inkomst av brottslig verksamhet är inte uttryckligen undantagen från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 15 kap. IL eller enligt 8 kap. IL.

Enligt äldre rättspraxis har brottslig verksamhet normalt inte ansetts konstituera någon förvärvskälla, jfr RÅ 1987 not. 184, RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327.

Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga, jfr RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 1949 Fi 209.

I RÅ 1991 ref. 6 var fråga om förskingring av olja från en arbetsgivare. HFD uttalar bl.a. att "... För att rörelse i kommunalskattelagens mening skulle anses föreligga krävdes förvärvsverksamhet som bedrevs yrkesmässigt, d.v.s. utmärktes av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt i regel av vinstsyfte. I de rättsfall där inkomst av illegal verksamhet beskattats som rörelseinkomst har den illegala verksamheten utgjort bara en del av förvärvsverksamheten i inkomstslaget.

I en verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att enligt 36 kap. 1 § första stycket brottsbalken utbyte av brott enligt denna balk ska förklaras förverkat, om det inte är uppenbart oskäligt. Normalt kan således, objektivt sett, verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken inte anses leda till vinst.

Av den rättspraxis som nyss redovisats framgår också att hänsyn tas till förverkat belopp vid bestämmandet av skatt som ska utgå på inkomster från illegal verksamhet. Vidare kan nämnas att, som omständighet att beakta vid bedömningen av om det är uppenbart oskäligt att förklara utbyte av brott förverkat, i 36 kap. 1 § andra stycket brottsbalken nämns även det förhållandet att det finns anledning att anta att skadeståndsskyldighet i anledning av brottet kommer att åläggas eller annars bli fullgjord."

**Otillåten
tillståndspliktig
verksamhet**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 14 uttalat att "[p]å många olika områden finns straffsanktionerade tillståndskrav för att bedriva viss näringsverksamhet. Så krävs t.ex. tillstånd av Vägverket för att driva trafikskola enligt lagen (1998:493) om trafikskolor och tillstånd av länsstyrelsen för att bedriva biluthyrningsrörelse enligt lagen (1998:492) om biluthyrning. Att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt och att han därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling kan enligt Regeringsrättens mening inte i sig få till konsekvens att inkomsten i sig inte är skattepliktig."

**När anses närings-
verksamheten
(rörelse)
påbörjad?**

Enligt Skatteverket är domen generellt tillämplig för beskattningen av otilllåten, tillståndspliktig näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas tillståndspliktigt spel på spelautomater och liknande som bedrivs utan tillstånd (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 662996-07/111).

Om kriterierna för att näringsverksamhet ska anses föreligga är uppfyllda torde verksamheten senast ha påbörjats vid den första affärshändelsen som medför intäkter. Med den tidpunkten avses inte fakturering, utan när varan sålts eller arbetet påbörjats.

Intäkterna är emellertid inte ensamt avgörande. Näringsverksamheten kan också anses ha påbörjats vid tidpunkten för första bokföringstransaktionen, tecknande av hyreskontrakt för verksamhetslokal eller företagsförsäkring. I fråga om näringsfastigheter anses näringsverksamheten påbörjad när äganderätten övergått till köparen.

Utvecklings- och experimentkostnader blir dock inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer i stånd, se t.ex. RÅ 1987 ref. 106 och KRNS 2006-10-20, mål nr 1698 och 1700-05. Domarna visar att det inte räcker med att visa att man avser att starta verksamhet, man måste också visa att sådan verksamhet verkligen påbörjats.

När näringsverksamheten anses ha upphört behandlas i avsnitt 75.

49.2.1 Näringsverksamhet

**Rättsfall,
näringsverk-
samhet eller ej?**

RÅ 1982 1:50 Arbete med skogsmaskin vilken därefter avyttrades ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1982 Aa 132 Fiskeverksamhet har ansetts utgöra intäkt av rörelse.

RÅ 1983 1:40 Konsult med eget bolag beskattades för lön från bolaget.

RÅ 1983 1:84 Arbete för reklambyrå (AB) utfört av ensamföretagare har ansetts utgöra rörelseintäkt.

RÅ 1984 1:24 Bilrekonditionering har ansetts vara självständigt bedriven rörelse.

RÅ 1984 1:42 Grävmaskinägare som har anlitats av schaktmaskinföretag har ansetts oförhindrad att åtaga sig andra uppdrag och ansågs som näringsidkare.

RÅ 1984 1:101 Ingenjör med eget bolag beskattades i bolaget för erhållen ersättning från annan ingenjörbyrå.

RÅ 1985 1:37 Tidningsdistribution med egen lastbil för en uppdragsgivare ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1985 1:76 Personer med trafiktillstånd ansågs vara självständiga näringsidkare.

RÅ 1986 ref. 53 Värdepappershandel i trävarurörelse ansågs som rörelse och ej kapitalvinst.

RÅ 1986 ref. 123 Försäljningsprovisioner ansågs hänförliga till handelsbolags näringsverksamhet och inte tjänsteinkomst hos delägaren.

RÅ 1986 not. 65 Uppdragsgivare höll med material vid utförande av snickeriarbeten. Snickaren ansågs som näringsidkare.

RÅ 1986 not. 78 Bokförare med fem uppdragsgivare, egen lokal samt timdebitering ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 56 Konstnärlig verksamhet ansågs utgöra näringsverksamhet och ej hobby.

RÅ 1987 ref. 164 (I) Frisör som hyrt arbetsplats i frisersalong har i visst fall ansetts bedriva rörelse.

RÅ 1988 ref. 45 Aktiebolags värdepappershandel ansågs vara näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 91 Engångsersättning, vid vattenreglering, till sameby ansågs som näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1993 ref. 55 Företagsdoktors aktiebolag beskattades bl.a. för styrelseuppdrag i näringsverksamheten och inte hos fysikern i tjänst.

RÅ 1996 not. 146 Stiftelse utan vinstsyfte ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1997 ref. 16 Fackförbunds ackordsmätning mot mätavgift ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1998 ref. 10 Odontologisk förenings kursverksamhet saknade vinstsyfte men ansågs ändå som en näringsverksamhet.

RÅ 1999 ref. 50 Idrottsförenings anordnande av konsert ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 2000 not. 189 Konsultarvoden beskattades i bolag och inte som inkomst av tjänst.

RÅ 2001 ref. 25 Avbytare inom jordbruket ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 59 Vid innehav av näringsfastighet räknas redan innehavet till näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 80 Fysisk person har beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av rättighet till eget bolag i vilket rättigheten använts.

RÅ 2004 ref. 6 Rätt till framtida inkomster från exploateringen av en uppfinning (avkastningsrätt) som upparbetats genom egen arbetsinsats har med hänsyn till omständigheterna ansetts som näringsverksamhet.

RÅ 2004 ref. 62 Ägare av bolag har inte beskattats för ersättning som bolaget uppburit från ett helägt dotterbolag för arbete som ägaren utfört i bolaget.

RÅ 2005 ref. 14 Inkomst av olaglig taxirörelse som bedrivits utan erforderligt tillstånd har ansetts som skattepliktig näringsverksamhet.

RÅ 2006 ref. 58 Nybildat vilande aktiebolag ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 2007 not. 103 Ägare av ett bolag har inte beskattats personligen för ersättning avseende annonsförsäljning som ett dotterföretag till bolaget uppburit från ett annat av ägaren delägt bolag.

RÅ 2007 ref. 61 II Fråga om F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter. Arvode till VD.

RÅ 2010 ref. 96 Renvaktarbostad som används för boende uteslutande i samband med renskötsel har ansetts utgöra näringsfastighet.

HFD 2012 ref. 58 Ett aktiebolags överlåtelse av samtliga tillgångar och skulder har ansetts avse hela näringsverksamheten.

HFD 2012 ref. 69 II och III Fakturor avseende inhyrd personal har lagts till grund för beskattningen. Personalen har inte ansetts som anställd av beställaren med hänsyn till omständigheterna i fallen.

49.2.2 Ej näringsverksamhet

RÅ 1981 1:4 Aktiehandel ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1981 1:17 Företagsläkare med eget bolag beskattades för verksamheten i inkomstslaget tjänst.

RÅ 1982 1:38 Tidningsdistributör med egen bil har ansetts vara arbetstagare trots att flera uppdragsgivare funnits.

RÅ 1984 1:29 Person som anskaffat intervjuobjekt för marknadsundersökningar har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:47 Säljare av monteringsfärdiga trähus har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:56 Delägare i HB har utfört teknisk konsultverksamhet åt AB. Ersättningen hänfördes till inkomst av anställning.

RÅ 1986 ref. 87 Spel i utlandet ansågs inte som näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 163 Tupperwareförsäljares rabatter/ersättning har ansetts som inkomst av tjänst.

RÅ 1987 ref. 164 (II) Frisör som hyrt arbetsplats i frisersalong har i visst fall ansetts som arbetstagare.

RÅ 1988 not. 114 Avyttring av konstsamling under hand ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 117 Innehav av en travhäst ansågs inte vara näringsverksamhet.

RÅ 1991 ref. 6 Brottslig verksamhet

RÅ 1993 ref. 104 Styrelseuppdrag beskattades som inkomst av tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not. 49 Konsultuppdrag under 6 månader beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not. 187 Styrelsearvode beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i bolag som konsulten hade bestämmande inflytande över.

RÅ 2001 ref. 50 Svensk ishockeyförening ansågs som arbetsgivare för tre inhyrda spelare trots att ersättning utgått till ett utländskt företag enligt avtal.

RÅ 2001 ref. 60 Deläggande advokataktiebolag ansågs inte bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till ett gemensamt ägt kommanditbolag.

RÅ 2003 ref. 49 Förvaltningen av ett företags likviditetsreserv, placerad i marknadsnoterade aktier, har inte ansetts utgöra värdepappersrörelse.

RÅ 2003 ref. 89 Ersättning som ett bolag betalat till personer, vilka genom bolagets försorg fått arbetstillstånd i Sverige, vid plockning av vilt växande bär har ansetts utgöra ersättning för arbete.

RÅ 2007 not. 28 Förvärv av utländska aktier har säkrats med motsvarande lån i utländsk valuta. Bolagets avyttring behandlas enligt kapitalvinstreglerna med omräkning till aktuell valutakurs, oavsett 14 kap. 8 § IL.

RÅ 2007 not. 162 Banks innehav av aktier inom ramen för riskkapitalverksamhet har inte ansetts utgöra lagertillgångar.

RÅ 2007 ref. 61 I Fråga om F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter. En tekniker övergick från att vara anställd i aktiebolag till att vara inhyrd via två kommanditbolag.

RÅ 2008 ref. 66 Förmedling av finansieringslösning med avseende på försäljning av bilar har överförs till ett särskilt bolag enligt avtal. Innebörden av avtalen har ansetts vara att provisionsinkomsterna överförs till handlaren personligen från bilhandelsbolaget.

RÅ 2010 ref. 49 En företagsledare i ett fåmansföretag som säljer markvårdsutrustning har sålt en av honom privat ägd parktraktor. Avyttringen har inte ansetts kunna hänföras till företaget eller ses som ett utflöde av dess verksamhet.

RÅ 2010 ref. 111 Att fastigheten har viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten ger möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar visst ekonomiskt stöd innebär inte att hästuppfödningen ska anses ingå i en bedriven näringsverksamhet.

HFD 2012 not. 57 En fysisk persons köp och försäljningar av värdepapper i stor omfattning har inte ansetts utgöra näringsverksamhet.

HFD 2012 ref. 69 I Fakturor avseende inhyrd personal har i ett fall inte lagts till grund för beskattningen. Personalen har i stället ansetts som anställd, med hänsyn till omständigheterna i fallet.

49.3 Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer

Skatterättsliga regler

Skatterättsligt behandlas aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer etc. som självständiga skattesubjekt.

Juridiska personer har bara ett inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (13 kap. 1 och 2 §§ IL). Mot denna bakgrund har ett nybildat aktiebolag vid tillämpning av koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL (äldre rätt) ansetts bedriva näringsverksamhet trots att någon egentlig verksamhet inte hunnit påbörjas och bolaget enbart förvaltade det inbetalade kapitalet (RÅ 2006 ref. 58). Den bestämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL gäller i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet (14–40 kap.). Uttrycket har samma innebörd i hela IL (jfr prop. 1999/2000:2 del 3 s. 372 och del 2 s. 18, RÅ 2009 ref. 91 och HFD 2012 ref. 58). Detta innebär att bolaget etc. är skattskyldigt för sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Avgränsningen mot inkomstlagen tjänst och kapital kan därmed sägas ha en mindre betydelse vad gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer.

Av praxis framgår att det i princip inte finns något skattemässigt hinder mot att i aktiebolagsform bedriva fria yrken där personliga arbetsinsatser utgör grunden för verksamheten (jfr RÅ 83 ref. 40 och RÅ 1993 ref. 104). Skatteverket har i ställningstagande 2005-03-18, dnr 130 156509-05/111 ansett att en idrottsutövare med skatterättslig verkan kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiebolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Se även RÅ 2007 not. 103 beträffande annonsförsäljning som fakturerats från ett dotterföretag.

Föreligger emellertid omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten ifråga (jfr t.ex. beträffande utövande konstnärer RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1973 Fi 85, beträffande författare RÅ 1974 A 2068, beträffande läkare som utövade företagsläkarvård RÅ 81 1:17 och RÅ 1993 ref. 55 beträffande VD/styrelseledamot). Jämför även RÅ 2001 ref. 50 beträffande en svensk ishockeyförening som ansågs som arbetsgivare för tre inhyrda spelare trots att

ersättning utgått till ett utländskt företag enligt avtal, RÅ 1984 ref. 1:56 beträffande delägare i ett handelsbolag som utfört teknisk konsultverksamhet åt ett aktiebolag och RÅ 2007 ref. 61 I–II beträffande verklig innebörd och F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter avseende dels en underhållstekniker, dels en VD. Skatteverket har i ett ställningstagande 2007-10-04, dnr 131 609380-07/111, och i ett ställningstagande 2008-03-07, dnr 131 121442-08/111, gjort vissa uttalanden med anledning av RÅ 2007 ref. 61 I–II och möjligheten att bortse från ett enmansbolag vid påförande av arbetsgivaravgifter, inkomsttaxeringen och mervärdesskatten i de fall en F-skattsedel åberopats. En motsvarande bedömning kan även aktualiseras i fall där ett företag skickar s.k. osanna fakturor för ”uthyrd arbetskraft”, om den verkliga innebörden är att fakturamottagaren i själva verket är att ses som arbetsgivare för personalen. HFD uttalar bl.a. följande i HFD 2012 ref. 69 I: ”Det saknas ofta anledning att vid beskattningen av en näringsidkare ifrågasätta riktigheten av betalda fakturor som ställts ut av en oberoende part och som bokförts i näringsverksamheten. Med det ansvar som en näringsidkare har för en korrekt bokföring och redovisning för skatteändamål är detta en naturlig utgångspunkt. Om det ändå finns anledning att ifrågasätta riktigheten av en sådan faktura kan det bli aktuellt för den som yrkar avdrag för fakturabeloppet att visa att just det som fakturan avser verkligen tillhandahållits. Det är bl.a. denna situation som skyldigheten enligt 19 kap. 2 § LSK att bevara underlag tar sikte på.” HFD konstaterade vidare att utredningen visat att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det har förekommit osanna fakturor i fakturaställarens verksamhet. Det betyder dock inte med automatik att samtliga dess kunder varit delaktiga i förfarandet. Varje enskilt fall måste bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i just det fallet. I endast ett av de tre prövade fallen så underkändes fakturorna, inom ramen för det ordinarie förfarandet (HFD 2012 ref. 69 I). Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL är uttömmande för det fall den juridiska personen bedriver näringsverksamhet. Även andra verksamheter som per definition inte är näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster och kapitalförvaltning eller verksamhet hos t.ex. stiftelser och ideella föreningar, ska ändå beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL.

Omständigheterna kan undantagsvis vara sådana att en juridisk person (t.ex. aktiebolag eller handelsbolag) bedriver ”hobby-

verksamhet” för aktiebolagets/handelsbolagets ägares eller denne närståendes räkning, jfr t.ex. RÅ 1987 not. 243, KRNS 1997-11-27, mål nr 7374-1994, KRNG 2000-08-31, mål nr 543-1998, KRNG 2003-02-28, mål nr 2996-2998-2000, KRSU 2007-01-28, mål nr 1722-1724-05, KRNS 2007-09-19, mål nr 2149-07, KRNG 2009-06-11, mål nr 2638-2640-08, KRSU 2013-01-23, mål nr 1658-11 och KRNG 2013-06-19, mål nr 1289-1290-12. Aktiebolagets utgifter för ”hobbyverksamheten” ska, om så är fallet, anses vara en privat levnadskostnad för ägaren. Förmånsbeskattning kan därmed komma att ske. Om handelsbolaget bekostar handelsbolagsdeläggarens privata utgifter, t.ex. dennes hobbyverksamhet, kan uttagsbeskattning aktualiseras.

Avgränsningen mellan värdepappersrörelse (för egen räkning) och värdepappersförvaltning får betydelse för den skattemässiga behandlingen. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall behandlat gränsdragningen, jfr RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 not. 270, RÅ 1988 not. 273-276, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1992 not. 575, RÅ 2002 ref. 52, RÅ 2003 ref. 49, RÅ 2004 not. 58 och RÅ 2009 ref. 36. Uppfyller den juridiska personen kriterierna för värdepappersrörelse blir lagerregler tillämpliga. Bedriver den juridiska personen värdepappersförvaltning blir kapitalreglerna i 44 och 48 kap. IL tillämpliga även om inkomsten som sådan hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Värdepappersrörelse kan enligt RÅ 1981 1:4 inte bedrivas i handelsbolag med fysiska personer som delägare när verksamheten bedrivs för egen räkning. Se vidare avsnitt 82.

Avgränsningen mellan lagertillgångar och kapitaltillgångar får även betydelse vad gäller fastigheter som ingår i en handel med fastigheter eller i en byggnadsrörelse. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare avsnitt 62. En bedömning utifrån rörelsekriteriet i 13 kap. första stycket 1 IL kan även aktualiseras beträffande bostadsrätter som ingår i en handel eller en byggnadsrörelse. KRNS har i dom 2010-10-22, mål nr 7543-09 kommit till slut att ett aktiebolag bedrev handel med bostadsrätter. Bolaget förvärvade den 30 juni 2006 13 andelar i en bostadsrättsförening. Andelarna avyttrades redan den 6 augusti respektive den 29 augusti 2006. Av domskälen kan utläsas att det ligger närmast till hands att se till praxis avseende handel med fastigheter. Av denna praxis framgår att det vid bedömningen framför allt är frekvensen av försäljningar som beaktas men att hänsyn även kan tas till närliggande bolags verksamhet.

Jfr även KRNG 2013-01-08, mål nr 4366-4367-11, KRNS 2010-10-22, mål nr 7544-7545-09, KRNS 2010-09-29, mål nr 3355–3357-10 (fysiska personer), RÅ 1981 1:42 och RSV FB Dt 1981:8.

Tillgångar som juridiska personer anskaffar för delägarnas personliga bruk kan komma att räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Ränteutgifter och kapitalförluster för sådan egendom hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

Utskiftning från aktiebolag behandlas huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet, se vidare avsnitt 43.

Försäljning av AB

Vid avyttring av aktier beskattas ägarna enligt kapitalvinstreglerna. Beskattning kan förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet.

Beträffande avyttring av företagsägda andelar, se vidare avsnitt 82 och 83. Avser försäljningen bolagets tillgångar (inkråmet), beskattas eventuell vinst i bolaget som inkomst av näringsverksamhet.

För en fysisk person sker beskattningen i normalfallet i inkomstslaget kapital. Vidare kan beskattning i inkomstslaget tjänst bli aktuell vid tillämpningen av reglerna om fåmansföretag i 57 kap. IL, se vidare avsnitt 89–90.

Skalbolag

Försäljning av andelar i skalbolag eller s.k. återköp kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. En förutsättning för tillämpning är att det är fråga om andelar i ett skalbolag eller att ett s.k. återköp sker. Skalbolagsreglerna finns beskrivna i avsnitt 93.

För en fysisk person som är delägare återfinns skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL och omfattar avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag.

Beträffande företagsägda andelar som avses i 25 a kap. IL återfinns skalbolagsregler i 25 a kap. 9–18 §§ IL.

Förbjudna lån

I samband med slopandet av de s.k. stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) reglerades den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån till juridiska personer. Lån till juridiska personer i strid med reglerna i 21 kap. ABL eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 och 4 §§ IL och 15 kap. 3 § IL). Fr.o.m. 1 januari 2010 gäller dock bestämmelserna inte aktiebolag som är låntagare. Se vidare avsnitt 43.6.

**Skatterättsliga
regler**

49.4 Handelsbolag

I skattehänseende behandlas kommanditbolag och övriga handelsbolag i huvudsak lika. Trots att handelsbolaget civilrättsligt räknas som en självständig juridisk person ska ändå inkomster beskattas hos delägarna.

Vad som från ett näringsdrivande handelsbolags resultat tillgodogörs delägare beskattas alltid som inkomst av näringsverksamhet och detta oavsett om andelen i vinsten tagits ut eller ej och oavsett om tillgodoräkandet benämns lön, utdelning eller sker i form av varuuttag. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolag till inkomstslaget näringsverksamhet.

För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs kapitalvinst vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital. Fysisk person som är delägare i ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget tjänst för s.k. förbjudet lån till handelsbolag från aktiebolag (11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § IL). Annan inkomst från handelsbolaget hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. I likhet med aktiebolag beräknas dock kapitalvinst vid ej yrkesmässig avyttring av andelar m.m. enligt de regler som gäller i kapital.

Kapitalvinsten för fysisk person vid försäljning av andel i handelsbolag ska i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna regel är en stoppregel för att motverka att arbetsinkomster i handelsbolag omvandlas till kapitalvinster på andelar. Reglerna återfinns i 51 kap. IL. Se vidare avsnitt 35.

Försäljning av andelar i handels eller kommanditbolag i bolagssektorn är i vissa fall undantagna från beskattning i enlighet med reglerna i 25 a kap. IL. Sådana överlåtelser kan dock i vissa fall komma att medföra beskattning i näringsverksamhet i enlighet med skalbolagsreglerna, se vidare avsnitt 93. En mer utförlig beskrivning av skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag och EEIG finns i avsnitt 44.

49.5 Enskilda näringsidkare

**Skatterättsliga
regler**

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos den fysiske personen. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i verksamheten (bortsett från räntefördelning) eller under inkomst av tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker inte.

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas för enskilda näringsidkare till inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Näringsidkaren ska, vid försäljningen, återföra gjorda värde-minskningsavdrag och förbättrande reparationer (de sista fem åren) och underhåll i inkomstslaget näringsverksamhet.

För att en näringsidkare ska kunna göra avsättning till ersättningsfond vid tvångsförsäljningar och liknande situationer, enligt 31 kap. 5 § IL, kan näringsidkaren begära att kapitalvinstbeskattning vid avyttring av näringsfastighet ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § IL). Se vidare avsnitt 66.

Försäljning av enskild firma

En försäljning av enskild firma innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Försäljning av andra anläggningstillgångar än fastigheter, bostadsrätter och värdepapper betraktas då som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att dolda reserver, som uppkommit genom exempelvis avskrivning av inventarier etc., blir beskattade som intäkt i näringsverksamheten.

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag som för kapitalförlust (42 kap. 34 §§ IL) göras vid kommande års taxering eller som för allmänt avdrag (62 kap. 2–4 §§ IL), se vidare avsnitt 75.

49.5.1 Enkelt bolag

Skatterättsliga regler

Ett enkelt bolag är ingen juridisk person. Det enkla bolaget taxeras inte för sin inkomst. Kostnader och inkomster hänförs i stället till delägarna som beskattas härför. Beskattningen hos delägarna sker enligt de regler som gäller för enskild näringsverksamhet om delägaren är en fysisk person och enligt de regler som gäller för juridiska personer om delägaren är ett aktiebolag. Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget utan varje delägare äger i stället del i bolagets olika tillgångar och skulder. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget.

49.5.2 Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust på fastigheter och bostadsrätter finns beskrivna i avsnitt 31–32.

Enskilda näringsidkare samt fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget kapital (13 kap. 4 § IL).

Aktiebolag, ekonomiska föreningar samt övriga juridiska personer beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

49.5.3 Vissa tillgångar och skulder

Tillgångar

Av 13 kap. 7 § IL följer att delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Patent och andra sådana rättigheter räknas som inventarier i näringsverksamheten även om de inte förvärvats från någon annan (13 kap. 7 § tredje stycket IL).

Av RÅ 1997 ref. 5 II framgår att en enskild näringsidkares placering i realränteobligationer, sparcertifikat, privatobligationer och räntefonder utgjorde fordringsrätter som inte kunde anses ingå i näringsverksamheten. Specialinlånning i bank kunde däremot anses ingå i näringsverksamheten. Av ett inte överklagat förhandsbesked (SRN 2011-06-15, dnr 120-10/D) framgår att ett visst konto hos en bank räknats till närings-

verksamheten. Kontot hade en löptid på två år. Vid löptidens utgång utbetalas dels nominellt belopp på kontot, dels fast ränta, dels – i förekommande fall – ett tilläggsbelopp. Tilläggsbeloppet beräknas på ett aktieindex (om index inte har sjunkit under löptiden). Kontot var odelbart. Det gick inte att skilja rätten till ränta eller till eventuellt tilläggsbelopp från det insatta beloppet och kontot avslutas med utbetalning vid löptidens utgång.

Enligt 25 kap. 3 § IL avses med kapitaltillgångar andra tillgångar i näringsverksamheten än de som uttryckligen uppräknas. Uppräkningen avser:

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.

Detta innebär t.ex. att vissa fordringsrätter (t.ex. fordran på sådan skadestånds eller försäkringsersättning som ska tas upp i näringsverksamhet) som inte omfattas av uppräkningen i 25 kap. 3 § IL men ändå räknas till näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL behandlas enligt kapitalvinstreglerna.

En avyttring av fordringsrätter som inte omfattas av uppräkningen i 13 kap. 7 § IL räknas för enskilda näringsidkare till inkomstslaget kapital. En omplacering till en fordringsrätt innebär därmed ett uttag från näringsverksamheten.

Tillgångar som avses i 52 kap. IL är personliga tillgångar och annan lös egendom. Bland annan lös egendom finns exempelvis investeringsobjekt m.m. Inte heller derivat avseende investeringsobjekt och liknande ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

Enskilda näringsidkare kan i undantagsfall ha andelar som är lagertillgångar. Det kan exempelvis vara fråga om andelar i fastighetsförvaltande bolag i enlighet med 27 kap. 6 § IL.

Fysiska personer kan inte vare sig i enskild näringsverksamhet (se HFD 2012 not. 57, RÅ 1966:1496) eller som delägare i handelsbolag (se RÅ 1981 1:4) anses bedriva handel med värdepapper (för egen räkning). Det betyder att privatpersoner

inte vare sig direkt eller via handelsbolag kan innehå sådant lager av värdepapper.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare avsnitt 62.

Patent och andra sådana rättigheter räknas som inventarier i näringsverksamheten även om de inte förvärvats från någon annan (13 kap. 7 § tredje stycket IL).

Skulder

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL). Detta innebär att skuldräntan inte får dras av i näringsverksamheten och att skulden inte ska minska kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.

49.5.4 Rabatt och pristillägg

Även om en andel i ett aktiebolag eller i en ekonomisk förening inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten, ska utdelning från aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten (13 kap. 9 § IL).

Denna form av utdelningar är i realiteten en prisjustering som ska påverka resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet under förutsättning att köpet eller försäljningen hänförs till detta inkomstslag.

49.5.5 Samfälligheter

Skattesubjekt

Av 6 kap. 6 § första stycket IL framgår att svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Delägarbeskattning

Av andra stycket samma bestämmelse framgår vidare att svenska juridiska personer som har bildats för att förvalta andra samfälligheter än sådana som avses i första stycket inte själva är skattskyldiga, utan att det i dessa fall är delägarna som beskattas. Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL t.ex. häradsallmänningar, sockenallmänningar eller allmänningsskogar,

räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, d.v.s. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

Fiskevårdsområde viltvårdsområdes- föreningar

Fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) utgör s.k. rättighetssamfälligheter. För att förvalta dessa samfälligheter bildas FVO- respektive VVO-föreningar. Vad gäller inkomstbeskattningen så ska delägarna beskattas för samfällighetens inkomster.

Bestämmelser om fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) finns i lagen (1981:533) om fiskevårdsområden och i lagen (2000:592) om viltvårdsområden. Den senare har ersatt lagen (1980:894) om jaktvårdsområden. För förvaltning av ett FVO/VVO ska bildas en fiskevårdsområdesförening/viltvårdsområdesförening.

Fiskevårdsområdesföreningar/viltvårdsområdesföreningar är sådana svenska juridiska personer som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL. Det är således delägarna i samfälligheten som ska beskattas. Då delägarna har del av samfälligheten genom en näringsfastighet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL). I 15 kap. 10 § IL finns en gräns på sexhundra kronor vilken vinsten per delägare i delägarbeskattade samfälligheter måste uppgå till för att vinsten ska redovisas i näringsverksamheten. Se vidare dåvarande RSV:s skrivelse den 5 mars 2001, dnr 3038-01/100.

Skatteverkets Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. behandlar problematiken gällande samfällighetsföreningar mer utförligt.

49.5.6 Royalty m.m.

Vad är royalty?

Med royalty brukar avses en ersättning som någon utger för rätten att nyttja till honom upplåten egendom. Materiella tillgångar kan bestå både av fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Bland immateriella tillgångar räknas upphovsrätt, mönster, varu-

märke, firma och patent. Vad som avses med royalty i skatteavtalens mening definieras i royaltyartikeln (jfr artikel 12 punkt 2 i OECD:s modellavtal).

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst (13 kap. 11 § IL).

I specialmotiveringen till 13 kap. 11 § IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 172) uttalas bl.a. "[a]tt den som uppbär royalty och liknande inkomster skall anses bedriva näringsverksamhet regleras i dag i punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL. Bestämmelsen placerades där genom 1990 års skattereform.

Tanken bakom bestämmelsen är att den som får sådana inkomster från någon näringsidkare skall anses så delaktig i utbetalarens verksamhet att han själv skall redovisa inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Så har det varit sedan KL:s tillkomst, då bestämmelsen placerades i 28 § KL".

Varierande belopp

Kännetecknande för royalty är att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (RÅ 1958 ref. 48). Ett engångsbelopp som betalas i förskott kan således inte utgöra royalty. Ersättningens totala belopp får nämligen inte vara känt på förhand. Detta utesluter inte att en i efterhand reglerad royalty utgörs av ett engångsbelopp. En engångsersättning som avlösning för framtida skyldighet att utge royalty har ansetts skattepliktig som intäkt av rörelse enligt den gamla ordningen (RÅ 1967 ref. 7). Om förskottsbetalningar går i avräkning mot i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ersättningen ansetts utgöra royalty (RÅ 1947 ref. 34). Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. Fasta ersättningar anses inte utgöra royalty men likställs med royalty om de utgår periodvis.

Upplåtelse, ej överlåtelse

Bestämmelsen i 13 kap. 11 § IL avser upplåtelse och inte överlåtelse av en rättighet. Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid exempelvis finansiell leasing och avbetalningsköp. Vid överlåtelse av aktier har vederlag som bestämts att utgå med viss procent av det sålda bolagets omsättning ansetts som royalty (RÅ 1957 ref. 1). I senare rättsfall har emellertid sättet

att beräkna vederlaget inte varit avgörande vid bedömningen. I ett förhandsbeskedsärende erlade ett aktiebolag vid förvärv av aktier ersättning i form av ett kontantbelopp, årlig livränta samt royalty under sex år. Royaltyn skulle ersätta säljaren för den know-how denne genom det sålda bolaget överfört till köparen. Storleken på royaltyn bestämdes uteslutande i förhållande till det köpande bolagets resultat. Det som royalty betecknade beloppet ansågs dock i realiteten vara en del av köpeskillingen för aktierna i det köpta bolaget (RÅ84 Aa 111).

Även sådan royalty som tidigare utgjorde intäkt av annan fastighet utgör numera intäkt av näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas royalty som fastighetsägare uppburit på grund av upplåten rätt till brytning av naturfyndighet.

Royalty som avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet utgör intäkt av tjänst (RÅ 1971 Fi 1521, R77 1:15 = RÅ 1977 ref. 27).

I fråga om periodvis utgående avgift uttalas i förarbetena (prop. 1981/82:10 s. 60) att "[e]nligt förslaget skall ersättningen också kunna beskattas som intäkt av tjänst. Detta blir fallet om ersättningen avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Förslaget torde överensstämma med rättspraxis på skatteområdet (jfr RÅ 1977 ref. 27)."

I specialmotiveringen till 13 kap. 11 § IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 172) uttrycks vidare följande beträffande gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet: "Efter ett avgörande i Regeringsrätten (RÅ 1977 ref. 27) infördes år 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, SFS 1981:1150) ett undantag i lagtexten att royalty skall beskattas som näringsverksamhet om den inte bör hänföras till inkomstslaget tjänst. Undantaget gjordes för att markera att sådana inkomster i vissa fall – t.ex. för den som skrivit en enstaka bok – i stället skall hänföras till inkomstslaget tjänst. Före 1990 års skattereform var tillägget från år 1981 logiskt. Då var definitionen av inkomstslaget rörelse sådan att en verksamhet ansågs hänförlig till inkomstslaget rörelse om den inte var hänförlig till inkomstslaget tjänst. Genom 1990 års skattereform ändrades detta. I inkomstslaget tjänst föreskrivs nu att vissa inkomster räknas till inkomstslaget tjänst, om de inte är att hänföra till näringsverksamhet. Med lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL blir det en hänvisning fram och tillbaka mellan de två inkomstlagen.

SLK har därför ändrat uttryckssätt och lagt till i vilka fall royalty och avgift skall räknas till inkomstslaget tjänst. Kommitténs avsikt är inte att det skall innebära någon materiell ändring. Det som skall räknas till inkomstslaget tjänst är inkomst av verksamhet som ingår i ett anställningsavtal. Men också resultatet av tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet skall räknas till inkomstslaget tjänst (se prop. 1981/82:10 s. 56 och 59 f.). Denna skall inte vara så varaktig att den är att betrakta som näringsverksamhet. Det skall vara fråga om en sådan arbetsprestation av den skattskyldige som kan leda till att han blir beskattad i inkomstslaget tjänst. Att den skattskyldige förvärvar ett patent och bara uppbär royaltyn kan därför inte leda till att royaltyn räknas till inkomstslaget tjänst. Regeringen följer SLK:s förslag.”

Praxis

I allmänhet utgör royalty intäkt av näringsverksamhet. KRNG har i dom 2010-09-14, mål nr 7550–7551-09, haft att ta ställning till ett fall där omständigheterna var sådana att två fysiska personer arbetat fram sångböcker som presenterats vid bokmässor. Framtagandet av böckerna hade haft stor omfattning och inte skett tillfälligt. En av personernas företag skulle få producera böckerna. KR ansåg att royaltyinkomsterna skulle anses som inkomst av näringsverksamhet då de inte grundat sig på anställning, uppdrag eller på tillfällig verksamhet som inte ingår i näringsverksamheten.

Innehav av patent/rättighet

En persons förvärv av en ideell andel i vissa patent har ansetts utgöra rörelse (RÅ 1981 Aa 1 och Aa 69).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 80 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked och beskattat fysisk person i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av en rättighet (utgivningsbevis) till eget bolag i vilket rättigheten använts. Jämför även RÅ 2004 ref. 6 där rätt till framtida inkomster från exploateringen av egenupparbetad uppfinning ansågs som näringsverksamhet.

KRNS har i dom den 2005-06-21, mål nr 1132-04, 1135-04, 1137-1139-04 och 7147-04 funnit att den verkliga innebörden av överföring av royalty till en kapitalförsäkring i enlighet med ett avtal i stället varit att de utbetalda licensavgifterna skulle beskattas hos innehavaren till försäkringen i inkomstslaget näringsverksamhet.

49.5.7 Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet

Klassificeringen av en fastighet som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet görs vid inkomstbeskattningen. Av 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 och 30 §§ IL framgår att inkomster som härrör från uthyrning av rum i privatbostadsfastighet ska tas upp som inkomst av kapital.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01, dnr 130 682054-04/111 redogjort för sin inställning till inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet, s.k. Bed & Breakfast.

Det förhållandet att hyresinkomster erhållits genom uthyrning av möblerade rum med servering av frukost, s.k. Bed & Breakfast, förändrar enligt Skatteverkets mening inte beskattningen vad avser upplåtelsen av rummet/rummen. Beskattningen i denna del styrs av fastighetens klassificering som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Även ersättning för städning, bäddning av sängar etc. beskattas, enligt Skatteverkets uppfattning, som inkomst av kapital då sådana tjänster får anses ingå i rumsuthyrningen.

Servering av frukost i samband med rumsuthyrning i privatbostadsfastighet är i normalfallet att anse som en tjänst integrerad med rumsuthyrningen. Även den delen av ersättningen för Bed & Breakfast som kan anses belöpa på frukostserveringen får enligt Skatteverkets mening därmed anses utgöra del av ersättning för upplåtelse av rum i privatbostadsfastighet enligt 42 kap. 30 § IL.

49.5.8 Ändring av fastighets skattemässiga karaktär vid ombyggnation

Innehav av näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet och privatbostadsfastighet kan inte ingå i en näringsverksamhet, 13 kap. 1 § IL.

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, 2 kap. 8 § IL. Frågan om en bostad ska räknas som privatbostad under ett visst kalenderår ska bestämmas på grundval av förhållandena vid årets utgång, 2 kap. 10 § IL.

Definitionen av privatbostadsfastighet i 2 kap. 13 § IL och ersättningsbostad i 47 kap. 5 § IL relaterar till begreppet ”småhus” som vid inkomstbeskattningen har samma innebörd som

vid fastighetstaxeringen. Skatteverket anser därför att inkomstbeskattningen bör knytas till den indelning av byggnadstyper som följer av en tillämpning enligt fastighetstaxeringslagen.

Fastighetstaxeringen sker på grundval av fastighetens användning och beskaffenhet vid årets ingång, vilket leder till att även inkomstbeskattningen ska ske med hänsyn till förhållandena vid denna tidpunkt.

Om byggnaden vid ingången av året rätteligen motsvarar ett småhus alternativt ett hyreshus, så behåller byggnaden också den karaktären under hela det innevarande beskattningsåret. Ombyggnad eller annan ändring av en fastighet kommer alltså vid inkomstbeskattningen att få betydelse först för påföljande beskattningsår (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111).

Skatteverket har i ställningstagandet ”Fastighetstaxeringens betydelse vid inkomstbeskattning av specialbyggnad” 2005-06-21, dnr 130 359099-05/111, uttalat att inkomstbeskattningen i förevarande fall ska bestämmas med hänsyn till förhållandena vid årets ingång.

49.6 Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. IL. I 56 kap. 8 § IL finns hänvisningar till särskilda bestämmelser som berör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

De s.k. fåmansreglerna finns beskrivna i avsnitt 89–90.

50 Fast driftställe

50.1 Inledning

När ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige får begreppet fast driftställe en central roll vid bedömningen av det utländska företags skattskyldighet här. Föreligger fast driftställe för verksamheten i Sverige likställs det utländska företaget i stor utsträckning med ett inhemskt företag.

För att den näringsverksamhet som bedrivs i Sverige genom det fasta driftstället ska kunna beskattas här krävs att beskattning kan ske enligt såväl IL som eventuellt tillämpligt skatteavtal. När definitionen av fast driftställe infördes i skattelagstiftningen framhöll lagstiftaren i förarbetena att det är viktigt att den interna beskattningsrätten är så vidsträckt att den motsvarar den beskattningsrätt som tillerkänns Sverige enligt ingångna skatteavtal (prop. 1986/87:30 s. 42). För att underlätta tillämpningen av reglerna i IL samt bestämmelserna i de svenska skatteavtalen har man således valt att låta reglerna i IL bygga på samma principer som OECD:s modellavtal. Definitionen av fast driftställe finns i artikel 5 i modellavtalet.

I detta avsnitt görs en genomgång av definitionen av begreppet fast driftställe i IL samt de skillnader som finns jämfört med artikel 5 i OECD:s modellavtal. Med anledning av vad som sagts ovan om tillkomsten av definitionen i 2 kap. 29 § IL anser Skatteverket att kommentaren till OECD:s modellavtal kan tillämpas vid en tolkning av bestämmelsen i IL. Därför rekommenderas att aktuellt avsnitt läses tillsammans med avsnitt 4.5.3.5 som behandlar artikel 5 i OECD:s modellavtal.

Fast driftställe är en term som används i skattelagstiftningen och i skatteavtalssammanhang. Den civilrättsliga regleringen för företag som ska bedriva verksamhet i Sverige finns i lagen (1992:308) om utländska filialer m.m. (filiallagen). Avsnitt 50.5 handlar om filiallagen.

50.2 Fast driftställe

50.2.1 Skattskyldighet

En begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett här beläget fast driftställe (3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL).

50.2.2 Huvudregel

Definition

Fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 § IL). Det är tre villkor som samtliga ska vara uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga. Det ska finnas en plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamheten ska bedrivas från platsen. Således måste ett filialregistrerat utländskt företag ha ett fast driftställe i Sverige för att företaget ska inkomstbeskattas här (jfr avsnitt 50.5).

Exempel

Till huvudregeln finns i paragrafens andra stycke en exempel-lista på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar: plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Plats

Ett krav är att det för affärsverksamheten finns en plats som det utländska företaget förfogar över. Det kan vara fråga om lokaler och andra utrymmen, eller maskiner och annan utrustning. Till exempel kan en server för internethandel i vissa speciella fall vara en sådan plats. Högsta Förvaltningsdomstolen har i förhandsbesked (12 juni 2013) avvisat fråga om fast driftställe uppkommer i en server som ett utländskt företag förvärvar och placerar i en hyrd lokal i Sverige. Även en del av ett hem, ett skrivbord i ett annat företags lokaler eller en anvisad plats på ett torg kan medföra att fast driftställe uppkommer. Däremot anses inte värdepapper, bankkonton eller immateriella rättigheter vara en plats.

Det spelar ingen roll om den plats där verksamheten bedrivs ägs eller hyrs. Även en otillåtet använd plats kan vara en plats för affärsverksamhet.

Stadigvarande

Platsen ska användas stadigvarande. Vad som avses med stadigvarande har inte definierats i lagtexten. Normalt anses dock verksamhet som sträcker sig över en period om sex

månader som stadigvarande. Enligt Skatteverket kan en årligen återkommande aktivitet anses stadigvarande om verksamheten bedrivs i Sverige mer än två–tre månader per år. Med återkommande får normalt menas verksamhet under mer än tre år. En verksamhet som pågår i tre månader under en period av tre år innebär således normalt att ett fast driftställe föreligger. Om verksamheten finns här i 3½ månad endast i två år torde det dock inte räcka. Inte heller om den finns här under en tidsperiod som understiger två månader per år.

Säsongarbete

För det fallet att affärsverksamhet bedrivs i Sverige under endast en säsong kan, enligt Skatteverkets uppfattning, fast driftställe anses föreligga även om verksamheten bedrivs under kortare period än sex månader. Detta förutsätter dock att motsvarande verksamhet inte bedrivs i hemlandet, att verksamheten uteslutande ska bedrivas i Sverige, samt att så sker under hela den aktuella säsongen. Fast driftställe föreligger då från första dagen som affärsverksamheten bedrivs i Sverige.

Affärsverksamhet

Det tredje villkoret för att fast driftställe ska uppkomma är att det utländska företags affärsverksamhet ska bedrivas på den stadigvarande platsen. För att avgöra om affärsverksamhet bedrivs måste företags kärnverksamhet definieras. Det är kärnverksamheten som, helt eller delvis, ska bedrivas från den stadigvarande platsen. Om en kärnverksamhet torde kunna sägas att den är en väsentlig och betydande del av företags affärsverksamhet.

Ett företags kärnverksamhet ska skiljas från de eventuella aktiviteter i företaget som är av förberedande eller biträdande slag, jfr här OECD:s modellavtal avsnitt 4.5.3.5. Många företag har en stödjande verksamhet förutom kärnverksamheten. Till exempel kan arbetsuppgifter vid ett företags ekonomi- eller personalenhet ses som biträdande om de endast avser enkla registrerings- och bokföringsåtgärder. Har arbetsuppgifterna betydelse för företags planering eller beslut ska de dock ses som kärnverksamhet.

Personal som i Sverige söker upp potentiella kunder för ett företags räkning anses bedriva kärnverksamhet (RÅ 1998 not. 188), se vidare avsnitt 4.5.3.5 kantrubriken Svensk rättspraxis – huvudregeln.

Affärsverksamhet förutsätter vidare vinstsyfte. Det är inte ovanligt att utländska organisationer bedriver verksamhet i Sverige, till exempel kyrkor eller vetenskapliga institutioner. Ofta är sådan verksamhet skattebefriad här. För det fall dessa

**Utveckling av
mjukvaru-
program, t.ex.
dataspel**

utländska organisationer även bedriver affärsverksamhet, kan fast driftställe föreligga för affärsverksamheten. Motsvarande gäller för utländsk stat som bedriver affärsverksamhet här.

Ett utländskt företag som bedriver utveckling av t.ex. mjukvaruprogram kan anses ha ett fast driftställe i Sverige om företaget har anställda här som arbetar med utvecklingen av programvaran. Så kan vara fallet om resultatet av arbetet i Sverige integreras i slutprodukten även om den utveckling som sker i Sverige endast utgör en del av slutprodukten. Avgörande för frågan om fast driftställe föreligger är vad som är företagets kärnverksamhet och om denna helt eller delvis kan sägas bedrivas från Sverige. Övriga villkor enligt huvudregeln måste dock vara uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga.

**Närings-
verksamhet
kapitalförvaltning**

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till frågan om de olika uttrycken näringsverksamhet och affärsverksamhet i 2 kap. 29 § IL innebär någon form av begränsning till näringsverksamhet av visst slag (RÅ 2009 ref. 91). Domstolen fastställde här ett förhandsbesked om fast driftställe för kapitalförvaltning som bedrevs av ett norskt bolag, ägt av en i Sverige bosatt fysisk person. Styrelsen hade säte i Norge och bestod av ägaren samt en norsk person. Inga anställda fanns. Kapitalförvaltningen skulle bedrivas av ägaren för bolagets räkning, en verksamhet som är näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (jfr RÅ 2006 ref. 58). Bolaget skulle inte ha något kontor i Sverige, men ägaren kunde befinna sig i hemmet när köp- och säljorder lämnades. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det inte fanns anledning att anse annat än att även övrig del av kapitalförvaltningen kunde utföras från hemmet. Ägarens bostad ansågs vara en sådan stadigvarande plats för affärsverksamheten som konstituerar ett fast driftställe. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att bestämmelserna om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild och att detta inte ger stöd för att bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL ska ges en snäv tolkning. Domstolen anförde att avgörande vikt måste läggas vid systematiken i IL och konstaterade att den benämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL självklart gäller i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet. Därmed har uttrycket samma innebörd i hela IL. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att bolaget bedrev näringsverksamhet vid tillämpningen av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL.

Arbete i hemmet

Som framgår ovan kan del av ett hem utgöra en plats. Det faktum att en person utför viss del av sitt arbete i hemmet är

dock inte ensamt avgörande för frågan om fast driftställe anses föreligga. Enligt Skatteverkets uppfattning måste en samlad bedömning av omständigheterna göras. För att ett fast driftställe ska föreligga krävs att det arbete som utförs i hemmet utgör hela eller delar av det utländska företags kärnverksamhet. En fråga är således karaktären av de arbetsuppgifter som den anställda utför i hemmet. Är det rent administrativa arbetsuppgifter som inte är betydande för företaget torde inte fast driftställe föreligga. Om personen däremot från hemmet t.ex. kontaktar kunder eller utvecklar produkter kan detta leda till att fast driftställe uppkommer. Vid bedömningen tas hänsyn även till omfattningen och kontinuiteten av det arbete som utförs i hemmet, samt till frågan när det utländska företaget ska anses förfoga över platsen i den anställdes hem. Hänsyn kan också tas till om hyra betalas av det utländska företaget. Se även föregående stycke där RÅ 2009 ref. 91 kommenteras.

**Bemannings-
företag**

Bemanningsföretag agerar i en rad olika branscher. De är vanligt förekommande inom bl.a. städ-, bygg- och vårdsektorn. Generellt torde kunna sägas att ett bemanningsföretags kärnverksamhet består i att skaffa uppdrag, rekrytera personal och bemanna uppdragen. Om företaget även hjälper till att hitta rätt personal för anställning i ett företag bedriver det även rekryteringsverksamhet. Vid bemanningsuppdrag är det bemanningsföretaget som har avtal med uppdragsgivaren och betalar lön till den uthyrda personalen. Frågan som måste utredas är om någon del av bemanningsföretagets funktioner (kärnverksamheten) bedrivs i Sverige. Om så är fallet föreligger det ett fast driftställe föreligga förutsatt att övriga villkor är uppfyllda.

50.2.3 Beroende och oberoende representant

**Beroende
representant**

Ett utländskt företag kan ha ett fast driftställe i Sverige även om det inte finns någon stadigvarande plats här varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Så kan vara fallet om en person är verksam för det utländska företaget här i Sverige och har fått en fullmakt som regelmässigt används för att ingå avtal för det utländska företaget, en s.k. beroende representant (2 kap. 29 § tredje stycket IL). Hur fullmakten ska vara utformad finns inte reglerat men denna måste avse avtal som sluts för uppdragsgivarens näringsverksamhet d.v.s. avtalen ska avse det utländska företags kärnverksamhet. Att fullmakten används regelmässigt betyder att företags närvaro i

	Sverige genom den beroende representanten ska vara mer än kortvarig.
Oberoende representant	Motsatsvis anses fast driftställe inte finnas bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet (2 kap. 29 § fjärde stycket IL).
Enskild näringsidkare	En enskild näringsidkare kan enligt Skatteverket inte anses som en beroende representant för sin enskilda näringsverksamhet, ställningstagande 131 253696-13/111. En beroende representant ska enligt IL vara någon som fått och regelmässigt använder fullmakt från verksamhetens innehavare att ingå avtal. Skatteverkets uppfattning är att eftersom en fullmakt ges av en person åt annan person kan en enskild näringsidkare inte utfärda en fullmakt åt sig själv att ingå avtal i eget namn. En enskild näringsidkare kan därmed inte få fast driftställe på denna grund till skillnad mot om han har anställda, eller gett fullmakt åt annan person.
Kommissionär	I kommissionslagen (2009:865) finns bestämmelser om kommissionshandel med all sorts lös egendom. Med kommissionär avses en person, fysisk eller juridisk, som för annans räkning, den s.k. kommittenten, säljer eller köper lös egendom. Försäljning eller köp sker i kommissionärens eget namn. Kommissionärens motpart har således i normalfallet inget avtalsförhållande med kommittenten, i detta fall det utländska företaget. I ett rent kommissionärsförhållande binder således inte kommissionären kommittenten, d.v.s. det utländska företaget. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger då inte heller ett fast driftställe för kommittenten eftersom kommissionären inte ingår avtal i kommittentens namn. En annan bedömning kan göras om kommissionärsavtalet visar på annat förhållande mellan parterna eller om annat framkommit i utredningen.

50.2.4 Royalty

Utländska företag som tar emot ersättning i form av royalty eller liknande periodvisa avgifter från ett företag med fast driftställe i Sverige beskattas för denna royaltyinkomst (3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL). Även om det utländska företaget inte har någon verksamhet här anses royaltyinkomsten vara inkomst från ett fast driftställe om det betalande företaget har ett sådant i Sverige. Svenska företag som betalar royalty till utländska företag bedriver i normalfallet verksamhet i Sverige.

Ränte-/royalty-direktivet

I 6 a kap. IL finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för royaltybetalningar till juridiska personer inom EU. Det är en implementering av ränte/royaltydirektivet (Rådets direktiv 2003/49/EG). Bestämmelserna gäller om det företag som utbetalar och det som mottar royalty är i intressegemenskap med varandra.

Skatteavtal

Vidare medför många skatteavtal som Sverige ingått att rätten att beskatta royalty endast tillfaller hemviststaten. I ett fåtal skatteavtal begränsas Sveriges beskattningsrätt till en viss procent av royaltybetalningen (jfr OECD:s modellavtal, avsnitt 4.5.3.12).

50.3 Skillnader mellan IL och OECD:s modellavtal

OECD:s definition av fast driftställe finns i artikel 5 i modellavtalet och beskrivs närmare i avsnitt 4.5.3.5.

Skillnader IL – modellavtalet
– byggnadsverksamhet

Vid en jämförelse mellan IL och OECD:s modellavtal finns vissa skillnader. Bland annat föreskrivs i modellavtalet att entreprenadarbete m.fl. verksamheter enligt den s.k. byggregeln, ska pågå minst tolv månader för att bli ett fast driftställe (artikel 5 punkt 3). I vissa svenska skatteavtal kan tidskravet dock understiga tolv månader eller t.o.m. saknas. I enlighet med vad som sagts ovan har det ansetts mindre lämpligt att den interna beskattningsrätten avviker från skatteavtalen, varför någon tidsgräns i 2 kap. 29 § IL inte ansetts nödvändig. Uttrycket plats för byggnadsverksamhet m.m. finns dock med i exempellistan i andra stycket varför stadigvarandekriteriet ska vara uppfyllt.

– lagerfastighet

Fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet har uttryckligen tillförts den svenska definitionen av fast driftställe (2 kap. 29 § andra stycket åttonde strecksatsen IL). Bestämmelsen infördes för att kunna beskatta inkomst av tomt-rörelse och annan verksamhet där fast egendom utgör omsättningstillgång men verksamheten bedrivs på ett sådant sätt att det saknas fast driftställe enligt definitionen i modellavtalet (prop. 1986/87:30 s. 42). Jfr RÅ 1991 not. 228.

– förberedande eller biträdande verksamhet

I OECD:s modellavtal anges i artikel 5 punkt 4 att verksamhet av endast förberedande eller biträdande art inte ger upphov till ett fast driftställe. Inte heller anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor konstituerar ett fast driftställe. En förutsättning är dock

att den stadigvarande platsen används uteslutande för sådan verksamhet. I de svenska skatteavtalen behandlas sådana verksamheter på skilda sätt. Det har inte ansetts nödvändigt att i den interna definitionen av fast driftställe reglera dessa undantag. Bl.a. ansågs det diskutabelt om de verksamheter av förberedande och biträdande art som omnämns i artikel 5 punkt 4 överhuvudtaget självständigt kan utgöra fast driftställe så som ett sådant definieras i modellavtalet (prop. 1986/87:30 s. 43). Vad gäller OECD:s modellavtal se avsnitt 4.5.3.5.

– **dotterbolag**

Ytterligare en skillnad är att i OECD:s modellavtal finns en regel som uttrycker att ett dotterbolag till ett utländskt bolag inte i sig ska anses utgöra ett fast driftställe för moderbolaget. Ett utländskt moderbolag kan dock få fast driftställe i Sverige om dotterbolaget ingår avtal i det utländska moderbolagets namn (beroende representant). Dessutom kan moderbolaget få ett fast driftställe i dotterbolagets lokaler enligt huvudregeln om det där har en plats där det bedriver en del av sin egen verksamhet.

50.4 Beräkning av inkomst från fast driftställe

IL:s regler om näringsverksamhet

Det saknas närmare bestämmelser i IL om hur inkomstberäkningen för det fasta driftstället ska gå till. Om inget annat anges i lagtexten används samma regler för beskattning av näringsverksamhet oavsett om det är fråga om en begränsat eller obegränsat skattskyldig person. När det gäller utländska juridiska personer är det bestämmelserna för juridiska personer som används. I vissa fall kan det ha betydelse om det är fråga om ett utländskt bolag eller inte.

Det är enbart inkomster från den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället som kan beskattas. Enligt Skatteverkets uppfattning kan till exempel sjukpenning som grundar sig på inkomst av näringsverksamhet och som betalas ut till en begränsat skattskyldig enskild näringsidkare utan fast driftställe i Sverige inte beskattas här (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774565-08/111). Det saknas i det fallet en skattskyldighetsregel.

OECD:s rapport om vinstallokering

Eftersom det bara är inkomst hänförlig till det fasta driftstället som kan beskattas uppkommer ofta problem med att avgränsa vilken verksamhet som bedrivs där och vilka inkomster som genereras av den verksamheten. OECD har i rapporten Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments gett

sin syn på hur den tvåstegsanalys går till där det fasta driftställets verksamhet avgränsas genom en funktionsanalys och man därefter beräknar den inkomst som är hänförlig till verksamheten (se avsnitt 4.5.3.7). Skatteverket anser att mycket av det som sägs i rapporten inte motsägs av IL:s lydelse eller av rättspraxis samt ger uttryck för allmänna principer som kan användas även vid resultatberäkningen enligt IL. Kammarrätten har i dom uttryckt att ledning vid bedömningen av en fråga om avdrag för kostnader i fast driftställe kunde hämtas i OECD:s rapport och att den omständigheten att rapporten inte var tillgänglig under de i målen aktuella beskattningsåren inte medförde att rapportens analyser och slutsatser blev irrelevanta (KR i Stockholm 2012-09-20 mål nr 4858–4861-10). Målet avsåg eftertaxering. I avsnitt 53.8.2.2 redogörs för de delar av domen som handlar om jämförelsen med oberoende företag som underlag för bedömningen av vilka kostnader som var hänförliga till det fasta driftstället (jämförbarhetsanalysen).

I de fall det finns ett skatteavtal med det land där det utländska företaget hör hemma får inkomstberäkningen för det fasta driftställets verksamhet givetvis inte leda till en högre inkomst än vad som följer av skatteavtalets bestämmelser om beräkning av rörelseinkomst.

**Inkomsten
”hänför sig till”**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat uttrycket ”hänför sig till” utifrån en tillämpning av motsvarande lydelse i skatteavtalet med USA (RÅ 1993 ref. 29). Enligt Skatteverket är rättsfallet av intresse när det gäller frågan om vilka inkomster som hör till ett fast driftställe. En person hemmahörande i Sverige hade bedrivit rörelse med en travhäst från ett fast driftställe i USA. Sedan hästen hade avlidit år 1 utbetalades år 2 en försäkringsersättning för hästen. Det fasta driftstället hade då upphört. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen uppkom för beskattningsåret 2 ansågs ”hänföra sig till” det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd av att det dåvarande skatteavtalet med USA undantog inkomster i det fasta driftstället i USA från beskattning i Sverige (exempt) förelåg inte skattskyldighet för vinsten i Sverige.

**Resultat-
beräkningen**

Att inkomsten för ett filialregistrerat fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst framgår av rättspraxis (RÅ 1971 ref. 50). Även vid mellanhavanden med huvudkontoret ska inkomsten beräknas som om det fasta driftstället utgjort ett

fristående företag. Denna inkomst är i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden.

Bokföring

Skatteverket är inte bunden av bokföringen utan får pröva om viss intäkt bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64).

Avdrag

Vid inkomstberäkningen för det fasta driftstället får avdrag normalt göras även för kostnader som har uppkommit hos huvudkontoret men är hänförliga till det fasta driftstället. Det kan visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret på företagets olika avdelningar efter en schablonmässig grund. Enligt IL kan dotterbolagsandelar utgöra tillgångar i ett fast driftställe om det föreligger integration i verksamheten mellan det fasta driftstället och dotterbolaget. Om det finns skatteavtal med det land där det utländska företaget hör hemma måste även skatteavtalet och dess kommentarer beaktas, se också avsnitt 4.5.3.7. I de fall dotterbolagsaktierna, både enligt internrätten och skatteavtalet, kan allokteras till ett fast driftställe är det möjligt att få avdrag för räntor som belöper på skuld som uppkommit vid förvärvet av aktierna. Se Skatteverkets ställningstagande 2012-07-03 dnr 131 470760-12/111.

Korrigeringsregeln

Vid felaktigheter i prissättningen mellan närstående företag kan den skattemässiga inkomstberäkningen korrigeras med stöd av 14 kap. 19 § IL. Denna regel ska dock inte tillämpas på transaktioner mellan utländska företag och deras svenska fasta driftställen eftersom dessa är delar av samma juridiska person som inte kan ingå avtal med sig själv. Sådana transaktioner ska i stället korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst (prop. 1955:87 s. 64).

Överföring av inventarier

Eftersom det utländska företaget och dess fasta driftställe är samma juridiska person kan någon civilrättslig äganderättsövergång inte ske av t.ex. inventarier som förs mellan företagsenheterna. Bestämmelser om hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift ska beräknas vid beskattningsinträde, t.ex. när ett utländskt företag överför tillgångar från verksamhet i utlandet till ett fast driftställe i Sverige eller vid metodbyte i skatteavtal från exempt till creditmetoden, finns i 20 a kap. IL.

Skatteverket har i skrivelse besvarat frågan om avdragsrätt föreligger för en fiktiv hyra som debiteras en svensk filial från en annan del av det utländska företaget i det fall man överfört inventarier (Skatteverket 1994-06-23, dnr 126-94/901).

Skatteverket ansåg att hyresdebitering mellan olika delar av samma företag kan jämföras med räntebetalning mellan huvudkontor och filial. Enligt praxis medges filialen inte avdrag för ränta på medel som ett huvudkontor i utlandet ställt till filialens förfogande. Om huvudkontoret däremot tagit upp ett externt lån för att användas i filialens verksamhet kan räntebetalningarna kostnadsföras och dras av i filialen. Observera dock begränsningarna i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 24 kap. 10 a–e §§ IL. På samma sätt bör en hyreskostnad för inventarier anses som driftkostnad om dessa har anskaffats för att användas i filialens verksamhet och kostnaden motsvarar huvudkontorets avskrivningar, liksom att sådana kostnader kan delas mellan huvudkontoret och filialen, avdraget ska då proportioneras mellan dessa. Frågan kompliceras om någon egentlig hyra inte erläggs utan bara tas upp som en kostnadspost i räkenskaperna. Avdraget i den svenska filialen bör vara detsamma oavsett om hyra tas ut eller kostnadsföring motsvarande avskrivningsbeloppet medges enligt samma princip som ovan.

**En eller flera
närings-
verksamheter**

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Om ett utländskt företag är en utländsk juridisk person (6 kap. 8 § IL) som är skattskyldig för verksamheter vid ett eller flera fasta driftställen i Sverige redovisas all verksamhet som en enda näringsverksamhet

För svenska juridiska personer innebär detta att de ska redovisa inkomster från sina fasta driftställen i utlandet gemensamt med inkomsten i Sverige. Redovisning ska ske även om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal men företaget ska då yrka att inte bli beskattad för den.

**Delägar-
beskattning**

Om den utländska juridiska personen är delägarbeskattad i sitt hemland, är obegränsat skattskyldiga delägare i det utländska företaget skattskyldiga för den i Sverige bedrivna verksamheten. Beskattningen blir således beroende av de beskattningsregler som gäller för respektive delägare, d.v.s. om denne är en fysisk eller juridisk person.

Avveckling

En avveckling av ett fast driftställe kan föranleda uttagsbeskattning av skillnaden mellan marknadspris och bokfört värde (22 kap. 5 och 7 §§ IL). Skatteverket anser att uttagsbeskattning ska ske och avdrag för avsättningar till periodiseringsfond återföras när utländskt företag lägger ned ett fast driftställe i Sverige och flyttar tillgångarna till annat land

(Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 228506-11/111). Netto-behållningen av en i Sverige bedriven näringsverksamhet tillfaller det utländska ägarföretaget direkt. Eftersom det inte är fråga om utdelning utgår inte kupongskatt på hemtagen vinst.

50.5 Filial m.m.

Ett utländskt företag som etablerar sig i Sverige kan bedriva sin näringsverksamhet genom en filial. Enligt filiallagen är en filial en företagsform som innebär att näringsverksamheten i Sverige bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Filial är en av flera möjliga företagsformer. Som framgår av filiallagen (2 §) kan verksamheten i Sverige också bedrivas genom etablering av ett svenskt dotterbolag eller en agentur. En filial ska registreras hos Bolagsverket [se även förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m., filialförordningen]. Skyldigheten att registrera filial gäller utländska juridiska personer. För näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av svenska eller utländska medborgare som är bosatta utanför EES ska det enligt filiallagen i stället finnas en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den här bedrivna verksamheten.

Begreppen filial och fast driftställe

Filiallagen reglerar utländska företags civilrättsliga skyldigheter när de bedriver näringsverksamhet i Sverige. Skatterättsligt används begreppet fast driftställe. En registrerad filial torde i de flesta fall uppfylla kriterierna för ett fast driftställe men skatterättsligt görs en självständig prövning. Om det utländska företaget har ett fast driftställe i Sverige är det skattskyldigt här även om det inte uppfyllt sin skyldighet att registrera sig enligt filiallagen.

Självständig förvaltning

Som nämnts ovan krävs för en filialregistrering att näringsverksamheten bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (2 § första stycket filiallagen). Med uttrycket ”självständig förvaltning” menas att verksamheten i filialen ska vara avskild från verksamheten som bedrivs av huvudkontoret. För vissa utländska företag finns, enligt 3 § filiallagen, särskilda bestämmelser angående rätten att driva verksamhet i Sverige. Dessa är bl.a. kreditinstitut, värdepappersföretag, finansiella institut, utländska försäkringsgivare, börser, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare och utländska fondföretag.

Anmälan och registrering

Anmälan för registrering av filial samt anmälan om föreståndare görs skriftligen till Bolagsverket (1–2 §§ filialförordningen).

Undantag tjänsteleverantörer

Det föreligger dock ingen skyldighet att anmäla näringsverksamhet som omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i EUF-fördraget, eller motsvarande bestämmelser i EES-avtalet (2 § andra stycket filiallagen). Det innebär att tjänsteleverantörer som är etablerade inom EES har möjlighet att tillfälligt erbjuda sina tjänster i Sverige utan att vara etablerade genom filial här i landet. I det fall ett utländskt tjänsteföretag väljer att etablera sig i Sverige ska detta dock ske i enlighet med reglerna i filiallagen, d.v.s. genom filial, svenskt dotterföretag eller agentur med verksamhet i Sverige. Vad som är avgörande i frågan om registrering är var gränsen mellan etablering och tjänsteutövning går (prop. 2010/11:87 s. 27–28). Den avgörande skillnaden mellan tjänst och etablering är att tjänsteutövaren har kvar sin fasta punkt i hemlandet och endast vistas tillfälligt i det andra landet. Om ett företag etablerar sig i ett EU-land anses det drivas genom en fast verksamhetspunkt i detta land under obegränsad tid. Av EU-domstolens praxis framgår att det avgörande kriteriet för om bestämmelserna om tjänster är tillämpliga är att den berörda aktörens deltagande i det ekonomiska livet inte får vara stadigvarande och kontinuerligt (C-131/01, kommissionen mot Italien). EU-domstolen har dock konstaterat att det förhållande att en tjänsteutövare tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat över en längre period (ibland i flera år) inte räcker för att tjänsteutövaren ska anses som etablerad i medlemsstaten i fråga. Det måste vidare vara fråga om en tjänst enligt artikel 56 i EUF-fördraget. Detta får bedömas i varje enskilt fall. Det faktum att den som utför tjänsten skaffar sig t.ex. ett kontor i värdlandet betyder inte nödvändigtvis att tjänsteutövaren anses etablerad i landet i fråga (C-215/01, Schnitzer och C-422/02 Caixa Bank France). Varken i förarbetena (prop. 2010/11:87) eller lagtexten stadgas tidsgränser för att skilja mellan etablering och tjänsteutövande. Vid en bedömning får ledning i stället hämtas i EU-domstolens praxis (prop. 2010/11:87 s. 36–37).

Byggentreprenad

Byggentreprenad som drivs under högst ett år av ett utländskt företag som är etablerat utanför EES eller av en svensk eller utländsk medborgare som är bosatt utanför EES omfattas inte av kravet på filial eller föreståndare (3 § filialförordningen).

Endast en registrerad filial

Ett utländskt företag kan endast ha en filial registrerad i Sverige. Med filial avses endast den rättsliga formen vilket innebär att företaget kan ha kontor och driva verksamhet på flera orter under en registrering (prop. 1955:87 s. 54).

När verksamhet får påbörjas	När anmälan om registrering har gjorts till Bolagsverket får näringsverksamheten påbörjas (15 § fjärde stycket filiallagen).
”Svenskt rättssubjekt”	Filialen är inte ett eget rättssubjekt utan en del av det utländska företaget. Av det följer att filialen är underkastad lagstiftningen i det utländska företags hemland (prop. 1955:87 s. 54). För att skydda bl.a. svenska borgenärsintressen föreskrivs därför att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rättssubjekt vid bedömning av om de i ett rättsförhållande, som gäller av dem i Sverige bedriven näringsverksamhet, lyder under svensk lag. Samma gäller bedömning om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande (4 § första stycket filiallagen).
Filial i namnet	Det utländska företags verksamhet ska drivas under firma som innehåller ordet filial (5 § filiallagen). Däremot behöver det utländska företags namn och nationalitet inte längre framgå av namnet.
Egen bokföring	Filialens tillgångar och skulder utgör en del av det utländska företags förmögenhet. Filialen ska dock ha egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt [11 § filiallagen, se även hänvisning i 2 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, till filiallagen]. Bokföringen ligger sedan till grund för det utländska företags beskattning i Sverige. Särskilda bestämmelser vad gäller filialens bokföring och revision finns i 11–14 b §§ filiallagen. För filialens bokföring och revision gäller, utöver vad som anges i filiallagen, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag (14 § första stycket filiallagen). Följaktligen ska en filial till ett utländskt företag följa BFL och god redovisningssed. Resultatet av filialens verksamhet beräknas således enligt samma normer och principer som om filialen vore ett fristående svenskt företag. Om ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet som medför skyldighet att till Bolagsverket anmäla registrering av filial – men där någon registreringsanmälan inte är gjord – föreligger enligt Skatteverkets uppfattning ändå bokförings-skyldighet för den här bedrivna verksamheten (Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 587674-04/111).
Årsredovisning och årsbokslut	Frågan om hur bokföringen ska avslutas och om rapportering ska ske till Bolagsverket avgörs av om det utländska företaget ligger inom EES eller inte. Filialer till företag med hemvist

inom EES behöver inte upprätta och inge årsredovisning till Bolagsverket under förutsättning att företaget har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolag (14 § andra stycket filiallagen). Däremot gäller skyldigheten att upprätta årsbokslut (14 § tredje stycket filiallagen). Filialer till företag med hemvist utanför EES måste alltid upprätta årsredovisning vilken ska inges till Bolagsverket, i vissa fall tillsammans med det utländska företags årsredovisning (13 § filiallagen).

Förvaring

Räkenskapsinformation ska som regel förvaras inom landet och bevaras fram till och med sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL). Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed får verifikationer tillfälligt förvaras utomlands (7 kap. 3 § BFL). Företag får förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i annat EU-land eller i land utanför EU med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd, förutsatt att vissa särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda (7 kap. 3 a § BFL). Föreligger särskilda skäl kan Skatteverket, eller Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn, tillåta att maskinläsbara medier förvaras utomlands även om förutsättningarna i 7 kap. 3 a § BFL inte är uppfyllda (7 kap. 4 § BFL).

Föreståndare med fullmakt

Svenska eller utländska medborgare som är bosatta utanför EES och som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska, som nämnts ovan, ha en föreståndare bosatt i Sverige. Näringsidkaren ska utfärda fullmakt för föreståndaren att i alla frågor, som rör verksamheten i Sverige, handla på näringsidkarens vägnar samt ta emot stämning för näringsidkaren och själv eller genom annan tala och svara för denne (24 § filiallagen).

Anmälan

Anmälan om vem som är föreståndare och fullmakt för denne ska ges in till Bolagsverket (25 § filiallagen).

Bokförings-skyldighet

Enskild näringsidkare som bedriver verksamhet i Sverige ska ha en egen bokföring skild från verksamheten i utlandet (26 § filiallagen). Detta gäller även för näringsidkare bosatta inom EES trots att de inte är skyldiga att ha en föreståndare (prop. 2010/11:87 s. 35).

51 Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

51.1 Inledning

Avsnittet behandlar beräkning av resultatet av näringsverksamhet samt beskattningstidpunkten.

51.2 Beskattningstidpunkten

Reglerna om beskattningstidpunkten finns i 14 kap. 2–9 §§ IL.

51.2.1 Bokföringsmässiga grunder

I 14 kap. 2 § IL anges

”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.”

Principen om bokföringsmässiga grunder skiljer sig från kontantprincipen, som huvudsakligen tillämpas i inkomstlagen tjänst och kapital. Begreppet bokföringsmässiga grunder finns inte definierat i lagtexten. Av förarbetena till IL

**Utgående
balansposter
och kontinuitets-
principen**

kan man dock utläsa att bokföringsmässiga grunder huvudsakligen innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras och att inkomstberäkningen ska bygga på ett företagsekonomiskt synsätt (prop. 1999/2000:2 del 2 s.176 f. samt del 3 s. 396). För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut framgår vad som är god redovisningssed av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:1. Det allmänna rådet innebär att en kontantprincip tillämpas i viss utsträckning i bokslutet. För att god redovisningssed inte skulle komma i konflikt med bokföringsmässiga grunder för denna företagskategori infördes det tredje stycket i 14 kap. 2 § IL.

Enligt 14 kap. 3 § första stycket IL ska värdet av utgående balansposter som utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Den s.k. kontinuitetsprincipen återfinns i 14 kap. 3 § andra stycket IL och innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Kontinuitetsprincipen har belysts i rättsfallet RÅ 1995 ref. 11. Avdrag medgavs inte för ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan.

I skrivelsen 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, redogör Skatteverket för hur bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL ska förstås. Det är Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan första och andra stycket i 14 kap. 3 § IL vad gäller vilka balansposter som omfattas av respektive stycke. Paragrafen är tillämplig på materiellt kopplade poster, d.v.s. poster för vilka beskattningstidpunkten helt eller delvis bestäms av god redovisningssed. Egenupparbetade immateriella tillgångar omfattas dock inte av bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL. Det är vidare Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan balansposterna i 3 § och de balansposter som omfattas av kvittningsmöjligheterna i 14 kap. 6 §.

51.2.2 Räkenskaperna

IL innehåller inget formellt krav på att räkenskaperna ska vara förda enligt god redovisningssed. Om redovisningen inte överensstämmer med god redovisningssed så ska en justering göras, se nedan. Räkenskaper för näringsverksamheten ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § IL). Detta under förutsätt-

ning att dessa är upprättade enligt god redovisningssed. Kopplingen till räkenskaperna avser bara periodiseringsfrågor vilket innebär att det inte behövs några justeringsregler vad gäller skatteplikt och avdragsrätt.

51.2.3 Justeringar

Det kan vara nödvändigt att justera det redovisade resultatet om en intäkts- eller kostnadspost redovisats i strid med god redovisningssed. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt (14 kap. 5 § IL).

Kvittning av balansposter

Om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tas upp till ett för lågt belopp eller avsättningar, leverantörsskulder eller liknande till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av sådana ytterligare värdeminskingsavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige hade kunnat göra enligt IL (14 kap. 6 § IL). Det gäller dock bara om den skattskyldige begär det.

Ändring i efterhand av redovisat resultat och bokslut

Skatteverket har i RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100 redogjort för under vilka förutsättningar det är möjligt att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet, när justering kan underlåtas samt vilket år justeringen ska göras. Som framgår av skrivelsen godtar Skatteverket inte ändrade bokslut som grund för en ändring i efterhand av redovisat resultat vid taxeringen. Detta ställningstagande har sedermera bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2012 ref. 61).

Rätt år för justeringar

I skrivelsen 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 "Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL" utvecklar Skatteverket sin syn på hur bestämmelserna i 14 kap. 2–6 §§ IL ska förstås.

Rättelse av fel i redovisade balansposter i enlighet med 14 kap. 3 § första stycket ska normalt ske för det senaste beskattningsåret även om felet uppstått tidigare. Någon tillämpning av 14 kap. 5 § första meningen blir då inte aktuell eftersom en justering med stöd av denna endast kan göras för det beskattningsår som felet är hänförligt till. Vid rättelse av fel i en balanspost för det beskattningsår som felet är hänförligt till blir beskattningseffekten densamma oavsett om man tillämpar 3 § eller 5 §, bortsett från att 3 § inte är tillämplig på egenupparbetade immateriella tillgångar.

Skatteverket anser också att regeln om underlåten justering av vissa balansposter i 6 § kan tillämpas såväl på första stycket i 3 § som 5 §.

51.2.4 Karaktärsbyte

Tillgångar

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital, en privat tillgång, blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet, ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas. Karaktärsbytesregeln finns i 14 kap. 7 § IL.

Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

Det normala är att en privat tillgång som överförs till en näringsverksamhet anses anskaffad för marknadsvärdet per anskaffningsdagen. Om avskattning har skett, enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL, ska tillgången anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med avskattning avses att en tillgång anses ha avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Vid karaktärsbyte i annat fall än enligt 41 kap. 6 § IL utgörs anskaffningsvärdet av anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande (14 kap. 16 § IL).

Det finns särskilda bestämmelser om värdeminskningssavdrag för byggnads- och markinventarier, byggnader och markanläggningar när avskattning inte skett (18 kap. 10 §, 19 kap. 16 § och 20 kap. 14 § IL).

51.2.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

Den särskilda skatteregeln vad gäller fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta finns i 14 kap. 8 § IL. Dessa fordringar, skulder, avsättningar och kontanter ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Bestämmelsen om värdering till kursen vid beskattningsårets utgång gäller inte för finansiella instrument som är lager och som enligt 17 kap. 20 § IL tas upp till det verkliga värdet.

Terminskontrakt

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna, och att värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Även i den delen finns en undantagsregel för lager av finansiella instrument. Om den säkrade posten är sådant lager

som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL krävs inte att samma värde används i räkenskaperna.

Om en valutakursförändring för en fordran som är en kapitaltillgång ska beaktas i beräkningen av kapitalvinst och kapitalförlust eller om de särskilda reglerna i 14 kap. 8 § IL ska tillämpas har Skatteverket behandlat i skrivelsen 2007-12-20, dnr 131 774982-07/111. Skatteverket anser att en valutakursförändring på en fordran som är en kapitaltillgång ska beskattas enligt reglerna i 14 kap. 8 § IL och att omkostnadsbeloppet ska justeras i motsvarande mån. Det gäller oavsett om fordran kvarstår vid beskattningsårets utgång eller avyttras under löpande år. Det innebär att valutakursvinster och valutakursförluster alltid är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Detta gäller även för företag som är i intressegemenskap och innebär att avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § inte omfattar valutakursförluster.

Redovisning

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 8 Effekter av ändrade valutakurser punkt 7 ska monetära tillgångar och skulder som huvudprincip redovisas i rapportvalutan omräknad enligt balansdagskursen.

Även enligt BFNAR 2008:1 och BFNAR 2012:1 ska tillgångarna och skulderna räknas om till balansdagens kurs.

51.2.6 Utgifter före verksamhetens påbörjande

När en fysisk person startar enskild näringsverksamhet kan han det första beskattningsåret dra av utgifter i verksamheten som han haft före starten. Utgifter kan dras av för det kalenderår som näringsverksamheten påbörjas och det föregående kalenderåret om utgifterna är av det slaget att omedelbart avdrag för dem kan göras i en näringsverksamhet. Till den del utgifterna dragits av på annat sätt eller räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförs näringsverksamheten kan utgifterna inte dras av.

Avdraget får göras bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Det är viktigt att klarlägga när näringsverksamheten ska anses påbörjad. Avdraget får endast avse utgifter under det år verksamheten påbörjades och närmast föregående kalenderår. En förutsättning för avdragsrätt är också att fråga är om utgifter som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Man måste alltså skilja dessa utgifter

från sådana utgifter som anses utgöra utgifter för förvärv av förvärvskällan och som därför inte är avdragsgilla

Har avdrag för utgiften redan gjorts i annan förvärvskälla är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförts näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån utgifterna motsvarar inkomster som uppkommit i verksamheten, innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet och därför inte tagits upp som intäkt i näringsverksamheten (16 kap. 36 § IL).

Bevisbördan

Det är den skattskyldige som ska visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamhet till att underskott uppkommer under det första verksamhetsåret, får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna. Vad gäller underskott av nystartad näringsverksamhet och kulturell verksamhet, se avsnitt 75.

51.3 Kapitalvinster och kapitalförluster

Huvudregel

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 25 kap. IL. Med kapitalvinst och kapitalförlust avses i inkomstslaget näringsverksamhet vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § andra stycket IL andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket p. 1 IL även om de inte förvärvats av någon annan.

Beskattningstidpunkt

Beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster regleras i 44 kap. 26–32 §§ IL. Hänvisningen finns i 14 kap. 9 § IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som tillgången avyttras medan kapitalförluster inte får dras förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.

För juridiska personer beskattas kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller såväl vinster och förluster i deras egen verksamhet som vinster och förluster som de redovisar i egenskap av delägare i handelsbolag. För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag räknas kapitalvinster och kapitalförluster vid fastighets- och bostadsrättsförsäljningar till inkomstslaget kapital medan

övriga kapitalvinster och kapitalförluster räknas till näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare finns det i 13 kap. 7 § IL bestämmelser om att vissa tillgångar inte räknas till näringsverksamheten.

Oavsett i vilket inkomstslag som vinsterna och förlusterna beskattas kallas de för kapitalvinster respektive kapitalförluster och beräknas på i stort sätt samma sätt.

**Tillkommande
belopp**

En förutsättning för beskattning av en kapitalvinst är att den kan bestämmas till sin storlek med tillräcklig grad av säkerhet. Om en del av en köpeskilling är okänd flyttas beskattningstidpunkten i denna del fram till tidpunkten då den går att beloppsbestämma.

**Terminer,
optioner och
liknande avtal**

Med kapitalvinst och kapitalförlust avses också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, när det inte är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar.

Förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och värderas enligt särskilda regler i 17 kap. 19–21 §§ IL.

Om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, så ska beskattning ske i form av kapitalvinstbeskattning.

51.4 En eller flera näringsverksamheter

51.4.1 Grundläggande principer

I IL används begreppet näringsverksamhet för att beteckna den eller de verksamheter för vilka en gemensam resultatberäkning görs.

**Huvudprincip
– en närings-
verksamhet**

Enligt huvudprincipen redovisar både fysiska och juridiska personer all bedriven verksamhet i en enda näringsverksamhet för vilken en gemensam beräkning av resultatet görs. Vid den gemensamma beräkning av resultatet kan ett underskott av en verksamhet kvittas mot ett överskott i en annan verksamhet, d.v.s. en resultatutjämning kan ske.

Undantag för fysiska personer – flera näringsverksamheter

För fysiska personer finns dock några bestämmelser som utgör avsteg från huvudprincipen vilket medför att en fysisk person kan ha flera näringsverksamheter. Har en fysisk person flera näringsverksamheter ska resultatet beräknas särskilt för varje näringsverksamhet och ett underskott av en näringsverksamhet kan inte kvittas mot ett överskott av en annan näringsverksamhet, d.v.s. en resultatutjämnning kan inte ske mellan näringsverksamheterna.

Bestämmelserna om indelning i näringsverksamheter för fysiska personer redogörs för i avsnitt 51.4.2 och för juridiska personer i avsnitt 51.4.3.

Resultatberäkningen

Från huvudprincipen att underskott av en verksamhet kvittas mot överskott i en annan verksamhet inom en näringsverksamhet finns undantag och begränsningar. T.ex. får avdrag för ett underskott som är hänförligt till en verksamhet som bedrivs i utlandet inte dras av om s.k. exemptmetod tillämpas i skatteavtalet med den utländska staten (9 kap. 5 § IL), se Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnitt om inkomstskatt/utgifter som inte får dras av). Mer information om avdragsbegränsningar finns t.ex. i avsnitt 43.2 och 44.3.

Underskott i en näringsverksamhet

Redovisas ett underskott i en näringsverksamhet dras detta som huvudregel av närmast följande beskattningsår oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år. Redovisar verksamheten ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott (40 kap. 2 § IL). Från denna huvudregel finns undantag och begränsningar, se avsnitt 75 vad gäller fysiska personer och avsnitt 87 vad gäller juridiska personer.

51.4.2 Fysisk person

Enskild näringsidkare

All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver hänförs enligt huvudprincipen till en näringsverksamhet, men bedriver en fysisk person självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). All självständig verksamhet som bedrivs utomlands hänförs till en enda näringsverksamhet oavsett om flera självständiga verksamheter bedrivs i ett och samma land eller i flera olika länder. När verksamhet bedrivs utomlands måste alltid ställning tas till om fråga är om självständig näringsverksamhet i utlandet eller ej.

**Självständig
näringsverk-
samhet utomlands**

Vad som avses med självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands framgår inte av IL. Förklaring till begreppet får därför sökas i förarbetena till lagstiftningen. Av förarbetena till nuvarande reglering om indelning i näringsverksamheter framgår att självständighetskravet får anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet (prop. 1993/94:50 s. 334). För att bedöma om en näringsverksamhet utomlands är självständig eller inte torde även viss ledning kunna hämtas från regleringen vid tiden närmast före 1990 års skattereform. Varje rörelse som då var att anse som självständig bildade en särskild förvärvskälla, enligt då gällande 18 § kommunalskattelagen. För att olika verksamheter skulle kunna hänföras till olika förvärvskällor krävdes att de till arten var helt olika och att något egentligt inre sammanhang inte fanns. Hade verksamheterna däremot en naturlig anknytning till varandra betraktades de som en enda verksamhet. Sammanfattningsvis kan sägas att en utländsk verksamhet är en självständig näringsverksamhet om den saknar anknytning till den svenska verksamheten.

Exempel 1

En obegränsat skattskyldig person, A, bedriver bilverkstad såväl i Sverige som i Danmark. Här finns en naturlig anknytning mellan verksamheterna, ett inre sammanhang och de är till arten lika. Fråga är således inte om självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet. A har således en näringsverksamhet där resultatet beräknas gemensamt för de båda verksamheterna.

Exempel 2

A i exempel 1 ovan startar nu ett bageri i Danmark. Bilverkstaden i Danmark är ingen självständigt bedriven näringsverksamhet (se exempel 1 ovan). Här finns ingen naturlig anknytning mellan bilverkstäderna och bageriet, de är inte till arten lika och något inre sammanhang finns inte. Bageriverksamheten i Danmark är således en i utlandet självständigt bedriven verksamhet och bildar en egen näringsverksamhet. A har nu två näringsverksamheter som ska redovisas var för sig.

Exempel 3

A i exemplen ovan har nu avvecklat bilverkstaden i Danmark och i stället startat ett tryckeri. Han bedriver således bilverkstad i Sverige och bageri samt tryckeri i

Danmark. Här finns inga naturliga anknytningar mellan verksamheterna, de är inte till arten lika och något inre sammanhang finns inte. D.v.s. båda verksamheterna i Danmark är självständigt bedrivna. A har nu två näringsverksamheter – en för bilverkstaden i Sverige och en för de båda självständiga verksamheterna i Danmark.

Av bestämmelserna i IL följer att en person som bedriver näringsverksamhet såväl i Sverige som i utlandet, då verksamheten i utlandet är en självständigt bedriven näringsverksamhet, inte kan kvitta ett överskott i den ena verksamheten mot ett underskott i den andra (14 kap. 12 § IL).

EU-rätt

Skatteverket har i ett ställningstagande bl.a. redogjort för sin bedömning av om bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL, att självständig näringsverksamhet utomlands alltid anses som en egen näringsverksamhet, är ett hinder mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget. Nedan följer en redogörelse av denna (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111).

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL ett hinder mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget vilket inte kan rättfärdigas. Härav följer att en enskild näringsidkare som bedriver självständig verksamhet i ett annat EES-land har rätt att begära att få göra en gemensam resultatberäkning av verksamheterna på samma sätt som när två verksamheter bedrivs i Sverige. Därigenom kan ett underskott i den ena verksamheten kvittas mot ett överskott i den andra. Vid bedömningen av om här aktuell bestämmelse i IL strider mot EU-rätten ska bedömningen göras som om den utländska verksamheten bedrivs i Sverige.

Skatteverket anser vidare att det inte är säkert att en strikt tillämpning av de svenska reglerna alltid är till nackdel för den skattskyldige och att det många gånger är svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. I många fall krävs därför en uttrycklig begäran från den skattskyldige för att EU-rätten ska tillämpas.

Begär en skattskyldig att reglerna om självständigt bedriven verksamhet i utlandet inte ska tillämpas anser Skatteverket att detta ska göras konsekvent över hela linjen d.v.s. en och samma utländska verksamhet kan inte i vissa hänseenden behandlas som självständig och i andra som osjälvständig. Åberopas EU-rätten och en gemensam resultatberäkning görs kan näringsidkaren exempelvis inte ett senare år dela på verksamheterna för att få avdrag för underskott i avslutad verksamhet i den

situationen att en av verksamheterna ska läggas ned. Om en gemensam resultatberäkning har gjorts för den svenska och utländska verksamheten skulle det medföra betydande materiella och formella problem att ett senare år redovisa dem separat. Skatteverket anser därför att reglerna inte är konstruerade för en växling mellan system och att det därför i normalfallet inte är möjligt att byta princip mellan åren.

**Underskott när
näringsverk-
samhet upphör**

Reglerna om avdrag för underskott av avslutad näringsverksamhet blir inte tillämpliga när fråga är om en självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet (42 kap. 34 § IL), se vidare avsnitt 75.4.

**Aktiv eller passiv
närings-
verksamhet**

Bedömningen av om en verksamhet i utlandet är att anse som självständig har även betydelse för om näringsverksamheten är aktiv eller passiv. En självständig näringsverksamhet i utlandet anses nämligen alltid som passiv (2 kap. 23 § andra stycket IL). Att en näringsverksamhet anses som passiv påverkar möjligheterna att få allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet respektive litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet, grundavdrag och pensionssparavdrag, se vidare avsnitt 75, Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnitt om grundavdrag och avsnitt om pensioner).

Definitionen av aktiv och passiv näringsverksamhet finns i avsnitt 8.22.

**Andel i svenskt
handelsbolag**

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § första stycket IL).

Exempel

En svensk person, B, innehar andelar i två svenska handelsbolag, HB 1 och HB 2. Handelsbolagen bedriver utöver sin svenska verksamhet var sin självständig näringsverksamhet i utlandet. B ska redovisa sina innehav som fyra olika näringsverksamheter (verksamhet i Sverige i HB 1 respektive HB2, självständig näringsverksamhet i utlandet i HB 1 respektive HB2).

Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det ägda handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § andra stycket IL).

Exempel

En svensk person, C innehar andelar i ett svenskt handelsbolag, HB 3. HB 3 äger i sin tur andelar i ett annat svenskt handelsbolag HB 4. HB 4 bedriver utöver sin svenska verksamhet självständig näringsverksamhet i utlandet. C ska redovisa sitt innehav som två näringsverksamheter. Verksamheten i HB 3 och den verksamhet som HB 4 bedriver i Sverige räknas ihop medan den i utlandet självständigt bedrivna näringsverksamheten i HB 4 utgör en egen näringsverksamhet.

Näringsverksamhet som en person bedriver som enskild näringsidkare och verksamhet som samma person bedriver i ett handelsbolag räknas som olika näringsverksamheter.

Av ovanstående följer att även vad gäller fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag, med självständig verksamhet utomlands, så medför indelningen av verksamheter i olika näringsverksamheter att ett överskott i den ena verksamheten inte kan kvittas mot ett underskott i den andra.

Vad som angetts ovan avseende enskilda näringsidkare och tillämpningen av bestämmelserna i IL om indelning i näringsverksamheter och EU-rätten menar Skatteverket även gäller för fysiska delägare i svenska handelsbolag.

I sammanhanget kan konstateras att bestämmelsen om att underskott som kvarstår när näringsverksamhet upphör får dras av i inkomstslaget kapital bara gäller för enskilda näringsidkare och såldes inte för delägare i handelsbolag (42 kap. 34 § IL), se avsnitt 44.3.3.5.

Indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet får betydelse för delägare i svenska handelsbolag då rätt till grundavdrag och vissa allmänna avdrag är kopplade till aktiv näringsverksamhet, se vidare avsnitt 75, Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnitt om grundavdrag och avsnitt om allmänna avdrag) och 44.3.3.

Andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

En obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas för sin del av resultatet i den utländska juridiska personen (5 kap. 2 a och 3 §§ IL).

Bestämmelserna om indelning i näringsverksamheter i 14 kap. 12–13 §§ IL anger inte direkt vad som gäller i det fall en obegränsat skattskyldig fysisk person är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur indelning i näringsverksamheter ska ske när en obegränsat skattskyldig enskild näringsidkare även bedriver verksamhet i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Nedan följer en redogörelse av denna (Skatteverket 2011-03-07, dnr 131 138998-11/111).

Då bestämmelserna i 14 kap. 13 § IL endast gäller för fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag anser Skatteverket att det är bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL som är tillämpliga. Verksamhet som en enskild näringsidkare bedriver utomlands genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ses som självständig i förhållande till den enskilda näringsverksamhet som bedrivs i Sverige. Verksamheten i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen utgör därmed en egen näringsverksamhet.

Om verksamheten i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen bedrivs dels i Sverige och dels i en annan stat och verksamheterna har anknytning till varandra ses dessa verksamheter som en näringsverksamhet. Verksamheten i den enskilda näringsverksamheten utgör en egen näringsverksamhet. Den fysiska personen har således två näringsverksamheter.

Bedriver däremot den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen verksamhet dels i Sverige, dels i en annan stat och verksamheterna är av skilda slag är verksamheten i den andra staten en självständigt bedriven verksamhet utomlands. Verksamheterna som bedrivs i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen utgör då två olika näringsverksamheter och den enskilda näringsverksamheten en egen näringsverksamhet. Den fysiska personen har således tre näringsverksamheter. Är det så att den andra staten är en EES-stat anser Skatteverket att en gemensam inkomstberäkning får ske för verksamheterna i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen efter begäran från den skattskyldige (jfr Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Den enskilda näringsverksamheten bildar alltså en egen näringsverksamhet för vilken en särskild inkomstberäkning ska ske.

Skatteverket anser att av ställningstagandet följer att om personen i fråga i stället driver verksamhet dels genom svenskt handelsbolag och dels genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person så ska inte verksamheterna redovisas i en och samma näringsverksamhet.

Exempel – enskild näringsidkare**Enskild näringsidkare**

	Näringsverksamhet		Verksamhet	
	i Sverige		+ 100 000	
I utlandet	Verksamhet i land B	Verksamhet i land C	Verksamhet i land D	Verksamhet i land E
	-100 000	-100 000	+ 200 000	-100 000
	”Osjälvständig” näringsverksamhet	Självständig näringsverksamhet	Självständig näringsverksamhet	I utlandet (land E) delägarbeskattad juridisk person

Inkomstberäkning:

Verksamheten i Sverige + 100 000

Verksamhet utomlands:

Land B - 100 000

Land C (- 100 000)

Land D (+200 000)

Land E (- 100 000)

Beskattningsbar inkomst i Sverige + 100 000

Verksamheterna i Sverige och i land B har samband med varandra och räknas därför som en näringsverksamhet. Verksamheterna i land C och i land D är självständigt bedrivna i utlandet och ingår därför inte i samma näringsverksamhet som verksamheten i Sverige. Däremot ingår all självständig näringsverksamhet utomlands i samma näringsverksamhet vad gäller verksamhet som bedrivs av enskild näringsidkare d.v.s. verksamheterna i land C och i land D utgör en näringsverksamhet. Resultatet av självständig verksamhet utomlands blir + 100 000 (-100 000 + 200 000). Ligger verksamheterna i land C och i land D inom EES får en gemensam beräkning av resultatet för verksamheterna i Sverige, land B, land C och land D ske. Verksamhet i land E, som bedrivs genom en i utlandet (land E) delägarbeskattad juridisk person redovisas för sig själv i en egen näringsverksamhet.

**Exempel –
handelsbolag**

**Handelsbolag –
delägaren fysisk person**

Näringsverksamhet i Sverige	HB-A verksamhet + 1 000 000			
	Utlandet	HB A Verksamhet i land B -100 000 "Osjälvständig" närings- verksamhet	HB A Verksamhet i land C -100 000 Självständig näringsverk- samhet	HB B Verksamhet i land D -100 000 Självständig näringsverk- samhet
				Verksamhet i land E -100 000 I utlandet (land E) delägar- beskattad juridisk person

Inkomstberäkning:

Verksamhet i Sverige + 1 000 000

Verksamhet utomlands:

Land B - 100 000

Land C (- 100 000)

Land D (- 100 000)

Land E (- 100 000)

Beskattningsbar inkomst i Sverige + 900 000

Fysisk person äger andelar i HB A, HB B och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Verksamheterna som bedrivs av HB A i Sverige och i land B utgör en näringsverksamhet då verksamheterna har samband med varandra. Verksamheten i land C är självständigt bedriven i förhållande till verksamheten i Sverige och ska därför redovisas i en egen näringsverksamhet. Om land C ligger inom EES får den verksamheten som HB A bedriver i land C beräknas gemensamt med den verksamhet som HB A bedriver i Sverige, d.v.s. all verksamhet i HB A kan i så fall redovisas som en näringsverksamhet.

**Egenavgifter
och SLF**

Verksamheten i land D bedrivs av ett annat handelsbolag, HB B, varför denna verksamhet utgör en egen näringsverksamhet. Verksamheten i land E bedrivs genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och utgör en egen näringsverksamhet.

Indelningen i olika näringsverksamheter påverkar även uttaget av egenavgifter samt SLF, se Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnitt om socialavgifter).

**Kapitalvinst vid
avyttring av andel
i skalbolag**

Uppkommer kapitalvinst när en enskild näringsidkare avyttrar en andel i ett skalbolag ska denna tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet. Denna inkomst räknas som en egen näringsverksamhet och får således inte dras av mot förluster i annan näringsverksamhet (14 kap. 13 a § IL), se vidare avsnitt 93.

51.4.3 Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person hänförs till en näringsverksamhet. Är en juridisk person delägare i ett svenskt handelsbolag räknas även handelsbolagets verksamhet in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL).

Då en juridisk person bara har en näringsverksamhet ska även verksamhet i en utländsk juridisk person hänförs till denna enda näringsverksamhet.

Att en juridisk person alltid bara har en näringsverksamhet innebär att resultatutjämnning normalt kan ske mellan skilda verksamheter även om verksamheterna är självständiga i förhållande till varandra. Undantag finns från denna huvudprincip, se Rättslig vägledning (skatteverket.se, avsnitt om inkomstskatt/utgifter som inte får dras av), avsnitt 43.2 och avsnitt 44.3.

Uppkommer ett underskott av näringsverksamheten rullas det enligt huvudregeln vidare till nästa år (40 kap. 2 § IL), se avsnitt 87.

51.5 Resultatet

All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver räknas som en näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). En fysisk person kan dock enligt bestämmelserna i 14 kap. 13–14 §§ IL ha flera näringsverksamheter. Så är fallet om han vid sidan om sin enskilda näringsverksamhet även är delägare i ett handelsbolag eller bedriver självständig näringsverksamhet utomlands.

Resultatet ska i ett sådant fall beräknas för varje näringsverksamhet för sig.

Portalstadgandet vad avser resultatberäkningen återfinns i 14 kap. 21 § IL, ”Överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna”.

Makar	Det finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i näringsverksamhet.
Gemensam verksamhet	Vid gemensam verksamhet, enligt 60 kap. 10 § IL, ska vardera maken taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till makens arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer denne. Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det som en förutsättning att makarna har i stort sett samma ställning. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna.
Medhjälparfallet	En förutsättning för resultatfördelning till medhjälpande make är att ett överskott föreligger. Vid beloppsfördelningen är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande. Se vidare vad gäller familjebeskattnings i avsnitt 74.
Underskott	Underskottsproblematiken behandlas i avsnitt 75.

52 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

52.1 Inledning

I och med att de internationella kapitalrörelserna ökar i omfattning och de gränsöverskridande etableringarna blir allt fler har det bedömts som angeläget att reglera hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bestämmas när en näringsverksamhet eller en tillgång i en sådan näringsverksamhet förs in i det svenska skattesystemet (20 a kap. IL).

Bakgrunden till bestämmelserna är ett avgörande i Högsta förvaltningsdomstolen. Genom övergången från exempt- till creditmetoden i det nordiska skatteavtalet skulle en verksamhet i Danmark som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige beskattas här från den 1 januari 1998. Skatterättsnämnden har ansett att tillgångarna i verksamheten (inventarier) skulle tas upp till marknadsvärdet den 1 januari 1998 (SRN 1998-01-29). Högsta förvaltningsdomstolen har gjort samma bedömning (RÅ 1999 ref. 19).

52.1.1 Tillämpningsområde

Bestämmelserna i 20 a kap. IL gäller för beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamhet som i följande sex situationer blir föremål för beskattning i Sverige genom s.k. beskattningsinträde.

1. En fysisk eller juridisk person vars inkomst av näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet tidigare inte har beskattats i Sverige men nu ska beskattas här på grund av att den fysiska eller juridiska personen blir skattskyldig här (20 a kap. 1 § 1 IL).
2. Inkomst från ett svenskt handelsbolag eller från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som tidigare inte

har beskattats i Sverige men nu ska beskattas här på grund av att delägaren blir skattskyldig i Sverige (20 a kap. 1 § 2 IL).

3. En i Sverige skattskyldig delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (CFC-bolag) som föregående beskattningsår inte var skattskyldig i Sverige för denna persons inkomst (20 a kap. 1 § 3 IL).
4. Ett skatteavtal upphör eller ändras på ett sådant sätt att en inkomst som tidigare har varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är det (20 a kap. 1 § 4 IL).
5. En tillgång eller förpliktelse förs över från en persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som inte är föremål för beskattning i Sverige till en annan del av denna persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som är föremål för beskattning i Sverige (20 a kap. 1 § 5 IL).
6. En tillgång eller förpliktelse genom fusion eller fission förs över från en näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som tidigare inte har varit föremål för beskattning i Sverige men som genom fusionen eller fissionen blir det (20 a kap. 1 § 6 IL).

Svenskt handelsbolag m.fl.

Som framgår av ovan omfattar bestämmelserna även sådana situationer där verksamheten bedrivits genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (20 a kap. 1 § 2 IL). En sådan situation skulle kunna vara aktuell om en andel i ett svenskt handelsbolag, som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av en obegränsat skattskyldig i Sverige från en begränsat skattskyldig person.

Skatteverket anser att när skattskyldighet för en verksamhet i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller i ett svenskt handelsbolag inte tidigare har förelegat i Sverige men på grund av byte av andelsägare inträder så ska varken intäktsposter eller kostnadsposter som uppkommit före skattskyldighetens inträde tas med vid beräkningen av det resultat som ska beskattas i Sverige. Resultatet vid den svenska beskattningen ska beräknas utifrån att verksamheten påbörjats vid skattskyldighetens inträde. Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bedömas med tillämpning av reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (Skatteverket 2013-06-14, dnr 131 380796-13/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att reglerna om beskattningsinträde ska tillämpas i situationer där svenska aktiebolag förvärvat andelar i utländska bolag som efter förvärven omvandlats till en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (RÅ 2009 not. 137 och 138).

Fusion och fission

Även situationen att tillgångar och förpliktelser förs in i det svenska beskattningssystemet genom en gränsöverskridande fusion eller fission omfattas av reglerna om beskattningsinträde (20 a kap. 1 § första stycket 6 IL). Anskaffningsvärde m.m. i dessa situationer bestäms utifrån förhållandena i det överlåtande företaget.

52.1.2 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

**Anskaffnings-
tidpunkt**

En tillgång ska anses anskaffad vid beskattningsinträdet (20 a kap. 2 § IL).

**Skattemässigt
värde**

För att motverka värderingstvister mellan myndigheter och enskilda har regelverket utformats så att det skattemässiga värdet av tillgången ska beräknas med utgångspunkt i den ursprungliga anskaffningsutgiften. Denna justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha blivit om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en verksamhet som beskattas i Sverige. Det beräknade värdet när tillgången förts in i svensk beskattningsjurisdiktion utgör därefter underlag för de fortsatta värdeminskningsavdragen m.m. enligt IL. Anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift ska inte fastställas särskilt utan aktualiseras enbart vid den löpande beskattningen av näringsverksamheten. Anskaffningsvärdet får inte beräknas till ett högre belopp än marknadsvärdet. Inte heller får anskaffningsvärdet vara negativt.

**Lagertillgångar
m.m.**

I fråga om lager, pågående arbeten, kundfordringar m.m. anses tillgången ha anskaffats för det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet (20 a kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma som i 17 kap. 2 § IL. Alternativregeln i 17 kap. 4 § IL får inte tillämpas.

Fastigheter som är lager omfattas av både lagerregeln och byggnadsregeln (20 a kap. 3 och 4 § IL).

**Inventarier,
byggnader m.m.**

Inventarier, byggnader och markanläggningar anses ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskningsavdrag för varje år som den skattskyldige ägt till-

gången (20 a kap. 4 § IL). Vid beräkning av värdeminskningssavdragen ska följande procentsatser användas:

- inventarier, 20 %
- byggnader, 4 %
- täckdiken och skogsvägar, 10 %
- andra markanläggningar, 5 %

Av lagtexten framgår att reducering ska ske med beräknade värdeminskningssavdrag för varje innehavsår. Begreppet innehavsår är inte definierat i lagtexten. Inte heller har det närmare förklarats i förarbetena. Eftersom fråga är om schablonberäkningar bör med innehavsår kunna avses tidsperioder omfattande 12 månader. Har exempelvis ett inventarium innehafts under 30 månader skulle detta medföra att den ursprungliga anskaffningsutgiften justeras ner med 40 %, 2 år x 20 %.

Övriga tillgångar

Övriga tillgångar (d.v.s. kapitaltillgångar som t.ex. obebyggda tomter och värdepapper) anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften ökad med förbättringskostnader. Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till ett högre belopp än marknadsvärdet eller till ett lägre belopp än noll (20 a kap. 5 § IL).

För en bebyggd fastighet som är en kapitaltillgång ska beräkningen av omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring grundas på såväl det byggnadsvärde man får genom att tillämpa bestämmelserna om värdeminskningssavdrag för byggnad som det värde för marken man får genom att tillämpa reglerna om övriga tillgångar (prop. 2002/03:96 s. 158).

Arv, gåva m.m.

Tillgångar som förvärvats genom arv, gåva, bodelning m.m. anses vid fastställandet av anskaffningsvärdet ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller annat liknande förvärv (20 a kap. 6 § IL).

Uttagsbeskattade tillgångar

Om överföringen av tillgången har medfört uttagsbeskattning till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet i den andra staten ska tillgången anses ha anskaffats för det marknads-mässiga värdet. Med uttagsbeskattning avses i detta sammanhang att ett belopp som enligt den utländska beskattningsmyndigheten ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i det andra landet. Detta gäller dock endast om staten är belägen inom EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en

Skulder och förpliktelser

artikel om informationsutbyte som är tillämplig i det aktuella fallet (20 a kap. 7 § IL).

Skulder och andra förpliktelser ska värderas till de belopp varmed de belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning. De får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad de tagits upp till i räkenskaperna (20 a kap. 8 § IL). Motivet till bestämmelsen är att man inte ska kunna minska det skattemässiga resultatet efter beskattningsinträdet genom att ta upp en förpliktelse som fanns redan tidigare men som inte tidigare tagits upp eller att värdera en förpliktelse till högre belopp än den tidigare gjorda värderingen.

Exempel

I samband med beskattningsinträdet värderas framtida garantiåtaganden till 200 (= redovisat i räkenskaperna). Under beskattningsåret uppgår företagets garantiutgifter till 500. Vid utgången av året avsätts 300 i räkenskaperna för framtida garantiåtaganden. Det skattemässiga resultatet påverkas därmed av garantikostnader om totalt 600 ($-200 + 500 + 300$).

Företaget hävdar att en marknadsmässig bedömning skulle ha medfört en värdering av garantiåtagandena till 100. Om inte lagreglering skett skulle det ha inneburit att det skattemässiga resultatet blivit 100 lägre ($-100 + 500 + 300 = 700$).

Med räkenskaper avses antingen de utländska eller, i förekommande fall, de svenska räkenskaperna hos den skattskyldige.

52.1.3 Resultatberäkning

Avsikten med reglerna om beskattningsinträde är att återspegla det ekonomiska resultatet efter tidpunkten för beskattningsinträdet. Skatteverket anser att en verksamhet som inte tidigare beskattats i Sverige ska behandlas på samma sätt som en ny verksamhetsgren som etableras i Sverige. En ny verksamhet har inget upparbetat resultat. Verksamheten påbörjas i och med att tillgångar och förpliktelser åsätts värde enligt bestämmelserna om beskattningsinträde. En tillgång anses anskaffad vid beskattningsinträdet. Intäkts- och kostnadsposter som uppkommit före beskattningsinträdet ska därför inte beaktas vid resultatberäkningen.

**Obeskattade
reserver**

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att det saknas utrymme att vid beskattningsinträde beakta obeskattade reserver (RÅ 2008 not. 61).

52.1.4 Inskränkt skattskyldiga

**Stiftelser, ideella
föreningar m.fl.**

Verksamheter i vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl. vilka undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. IL och som på grund av ändrade förhållanden blir skattskyldiga, omfattas inte av bestämmelserna om beskattningsinträde (20 a kap. 1 § tredje stycket IL). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende prövat frågan om hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter på tillgångar i en stiftelse som tidigare varit undantagen från skattskyldighet ska beräknas i det fall stiftelsen blir skattskyldig. Skatterättsnämnden har, med hänvisning till RÅ 1999 ref. 19, ansett att en sådan bedömning ska ske på grundval av allmänna principer om uttagsbeskattning och inte enligt reglerna om beskattningsinträde (SRN 2003-12-19). Högsta förvaltningsdomstolen har gjort samma bedömning som nämnden och fastställt förhandsbeskedet (RÅ 2004 ref. 93). Vidare har Skatteverket uttalat att anskaffningsutgiften för delägarätter som innehas av stiftelser m.fl. ska bestämmas till marknadsvärdet vid tidpunkten för beskattningsinträdet (Skatteverket 2006-06-16, dnr 131 361931-06/111).

53 Internprissättning m.m.

53.1 Inledning

Detta avsnitt handlar i första hand om internprissättning. I Sverige används också det engelska uttrycket *transfer pricing* eller förkortningen TP. Med internprissättning avses de priser som avtalas vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag. Internpriserna har stor betydelse både för företag och för skattemyndigheter eftersom de påverkar intäkter och kostnader och därmed beskattningsbart resultat i de stater där verksamheten bedrivs. Detta beskattningsområde har fått allt större uppmärksamhet och betydelse under de senaste decennierna eftersom de multinationella företagens inflytande och genomslagskraft har ökat dramatiskt. Det finns uppskattningar på att mer än 70 % av världshandeln sker mellan företag i intressegemenskap.

Det internationellt vedertagna synsättet är att priser och andra villkor vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner ska överensstämma med de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter, den s.k. armlängdsprincipen. I svensk rätt kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Eftersom det är fråga om gränsöverskridande transaktioner är det emellertid betydelsefullt att alla länder har en likartad syn på hur armlängdsprincipen ska tillämpas. Företagen riskerar annars dubbelbeskattning. OECD har därför tagit fram riktlinjer (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) till vägledning för både företag och skattemyndigheter.

Den svenska korrigeringsregeln innehåller bara en övergripande reglering och det finns inte mycket vägledande rättspraxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Därför använder Skatteverket i stor utsträckning OECD:s riktlinjer i sitt arbete när det gäller internprissättning. Avsnittet innehåller därför en redogörelse för viktiga delar av riktlinjerna. I kantrubrikerna hänvisas till de punkter i riktlinjerna som återges. I anslutning till genomgången av respektive kapitel av riktlinjerna finns ett avsnitt om svensk rätt där Skatteverket framför allt redovisar

rättspraxis som verket anser vara av intresse för att belysa de frågor som tas upp i riktlinjerna.

Till internprissättningsområdet hör även frågor om dokumentationsskyldighet avseende gränsöverskridande koncerninterna transaktioner, undanröjande av uppkommen dubbelbeskattning samt möjligheten att söka prissättningsbesked. Dessa frågor tas också upp i avsnittet.

En fråga som ligger nära internprissättning är avdrag för stöd och bidrag till utländska koncernföretag. Det är oklart hur den rättspraxis som finns på det området förhåller sig till korrigeringsregeln. Stöd och bidrag behandlas sist i avsnittet.

53.2 Den svenska korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

I svensk lagstiftning kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen har placerats i 14 kap. IL som innehåller bestämmelser om beräkning av resultatet av näringsverksamhet.

Korrigerings- regelns innehåll

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

- den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
- det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Ekonomisk intressegemenskap

Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga enligt 14 kap. 20 § IL om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

För lågt resultat	Regeln är tillämplig om resultatet av näringsverksamheten i Sverige blivit för lågt till följd av avvikande avtalsvillkor. Det innebär att korrigeringsregeln inte kan tillämpas om ett svenskt aktiebolag säljer näringsbetingade andelar till underpris till ett utländskt koncernbolag. Eftersom en sådan försäljning är skattefri kan den inte påverka det skattemässiga resultatet. Korrigeringsregeln är inte heller tillämplig om de avvikande avtalsvillkoren innebär att det svenska resultatet blivit för högt. Bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL kan bara användas för att höja ett bolags resultat, inte för att sänka det.
Kompenserande transaktioner	När bedömning görs om resultatet blivit för lågt till följd av avvikande avtalsvillkor kan det förekomma att två eller flera felaktigt prissatta transaktioner jämnar ut varandra. Frågan om sådana kompenserande transaktioner tas upp i avsnitt 53.3.
Avvikande avtalsvillkor	Ofta talas om felaktig prissättning och i de flesta fall är det fråga om att varor eller tjänster köpts eller sålts till för högt eller lågt pris. Men lagregeln är utformad så att den är tillämplig när det blivit ett för lågt resultat till följd av avvikande avtalsvillkor jämfört med vad oberoende parter skulle ha avtalat om. Skatteverket anser därför att regeln är tillämplig när avtalsvillkor ensidigt ändras till den ena partens nackdel utan att det finns affärsmässig grund för det. Ovanstående kan exemplifieras med Kammarrätten i Jönköpings dom 2010-04-19 i mål nr 1425–1428-09. Ett svenskt bolag tog ett lån med viss avtalad räntenivå från ett utländskt koncernbolag och villkoren i låneavtalet ändrades så att bolaget fick högre räntekostnader än vad som ursprungligen avtalats. Skatteverket anser att det inte finns några uppgifter i målet som tyder på att den ena räntenivån skulle vara mera marknadsmässig än den andra sett utifrån ett tidigare avtalslöst förhållande. Vad som är en armlängdsmässig ränta går inte alltid att precisera till en exakt procentsats utan kan ligga inom ett visst intervall. Verket anser inte att det finns några uppgifter i målet som tyder på att låntagarens situation har förändrats så att utlåningen blivit mera riskfylld för långivaren. Mot den bakgrunden anser Skatteverket att det strider mot armlängdsprincipen i korrigeringsregeln att tvinga på låntagaren – som är ett beroende företag – en högre ränta genom det nya avtalet och att regeln är tillämplig i en sådan situation. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd. Skatteverkets uppfattning är fortfarande att korrigeringsregeln är tillämplig på en sådan situation.

En liknande situation prövades i Kammarrätten i Göteborgs dom 2012-06-08 i mål nr 6565–6569-10. Ett svenskt bolag tog upp ett lån (lån 1) med en viss avtalad rörlig räntenivå från ett utländskt koncernbolag. Därefter löstes lån 1 genom att ett nytt lån (lån 2) togs upp från ett svenskt koncernägt kommanditbolag som inte beskattades i Sverige. Lån 2 löpte under de första fem åren med en fast ränta, högre än den rörliga räntan på lån 1. Därefter hade lån 2 en rörlig ränta, även den högre än räntan på lån 1. Skatteverket ifrågasatte inte att räntenivån på de båda lånen kunnat anses vara en godtagbar marknadsmässig ränta vid respektive lånetillfälle. En oberoende part skulle emellertid inte säga upp ett gällande låneavtal för att ingå ett annat med sämre lånevillkor. Skatteverket ansåg därför att korrigeringsregeln var tillämplig och beskattade skillnaden i räntenivå mellan de båda avtalen. Kammarrätten ansåg att det var lån 2 som skulle prövas mot korrigeringsregeln och att Skatteverket inte hade presenterat någon utredning som visade vad som kunde anses vara en godtagbar marknadsmässig ränta på det lånet under de aktuella åren. Skatteverket delar inte kammarrättens uppfattning att det är lån 2 som ska prövas mot korrigeringsregeln. Verket har dock inte överklagat kammarrättsdomen eftersom det i det aktuella målet kan ha funnits affärsmässiga skäl för bolaget att övergå från rörlig till fast ränta.

Förutom att resultatet av näringsverksamheten ska ha blivit för lågt ska ytterligare ett antal rekvisit vara uppfyllda för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig.

Avtalsförhållande

Det ska röra sig om ett avtalsförhållande mellan olika rättssubjekt, vilket innebär att regeln inte är tillämplig på transaktioner mellan ett huvudkontor och dess fasta driftställe eftersom dessa enheter är delar av ett och samma företag och inte gärna kan ”sluta avtal med sig själv”. Detta gäller givetvis även då ett svenskt företags fasta driftställe är beläget i ett land med vilket Sverige träffat s.k. exemptavtal.

Det anges inte uttryckligen i korrigeringsregeln att det företag vars resultat ska korrigeras också ska vara avtalspart. I den tidigare lydelsen av lagtexten fanns dock ett sådant krav. Av förarbetena som låg till grund för lagändringen framgår att syftet inte varit att ändra på detta (prop. 1982/83:73 s. 12).

Slutsatsen är därför att det krävs att det företag vars resultat ska korrigeras också ska vara avtalspart. Ett undantag är när företaget ska redovisa resultatet från ett annat företag. Det är

då möjligt att korrigera resultatet för det första företaget även om det andra företaget är avtalspart. Ett exempel på det är när ett företag är delägare i ett handelsbolag. Ett annat exempel är kommissionärsförhållanden, d.v.s. när ett företag redovisar resultatet från ett kommissionärsföretag (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07).

Korrigeringsregeln uppställer inte något krav på att avtalet ska vara skriftligt eller upprättat i särskild form. Kammarrätten i Göteborg har ansett att tillhandahållande av koncerninterna tjänster innebar att avtal hade ingåtts (KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03).

Näringsidkare

Den i Sverige hemmahörande parten ska bedriva näringsverksamhet. Korrigeringsregeln omfattar inte bara aktiebolag och andra juridiska personer utan även enskilda näringsidkare. Det finns däremot inget krav på att den utländske parten ska bedriva näringsverksamhet. Denne kan vara både en fysisk och juridisk person.

**Utländsk part
ej skattskyldig**

Den utländske parten ska inte vara skattskyldig här för den inkomst denne tillförts på grund av de avvikande avtalsvillkoren.

**Fast driftställe
i Sverige**

Genom att ett utländskt företag är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från här beläget fast driftställe kan en inkomst som förs över från det fasta driftstället till en annan del av det utländska företaget inte sägas ha överförts till någon som inte är skattskyldig för den här i riket. Felaktigheter vid sådana transaktioner justeras med stöd av de allmänna reglerna för inkomstberäkning (prop. 1955:87 s. 64). För det fall det utländska företags fasta driftställe i Sverige har ekonomiska relationer med andra utländska koncernbolag ska dock felaktigheter vid sådana transaktioner justeras i enlighet med korrigeringsregeln.

**Royalty-
ersättningar**

En i utlandet hemmahörande mottagare av royalty från Sverige är skattskyldig enligt svensk intern rätt (3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL). Detta medför att korrigeringsregeln inte är tillämplig på royaltyinkomsten i ett sådant fall. Sverige har emellertid i ett stort antal av de skatteavtal som träffats med andra länder avstått från beskattningsrätten till royaltybetalningar till förmån för den stat där mottagaren har sitt hemvist. Därigenom blir 14 kap. 19 § IL tillämplig i sådana fall. Regeln är också tillämplig på det motsatta fallet, t.ex. vid royaltybetalning från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag.

Samband

Det ska finnas sannolika skäl att anta att den felaktiga prissättningen beror på ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Det innebär att korrigeringsregeln inte kan användas om det inte finns ett samband mellan den felaktiga prissättningen och en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna.

Bevisbörda och beviskrav

Det råder ingen tvekan om att det är Skatteverket som har bevisbördan för en felprissättning. Kraven på Skatteverket har dock förändrats under årens lopp i samband med att det gjorts förändringar i korrigeringsregeln.

När korrigeringsregeln infördes ställdes högre krav på att den felaktiga prissättningen var klarlagd. Det krävdes att inkomstberäkningen ”uppenbarligen” varit felaktig och att denna lett till en ”avsevärt” lägre redovisad vinst. Dessutom ansågs regeln bara vara tillämplig på inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag.

Korrigeringsregeln ändrades år 1965. Uttrycken ”uppenbarligen” och ”avsevärt” togs bort och det gjordes också klart att regeln även var tillämplig på transaktioner mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag. I de anvisningar som fanns till korrigeringsregeln ställdes dock krav på att man skulle iaktta särskild försiktighet vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag eftersom det kunde finnas affärsmässiga skäl som kunde påverka prissättningen i sådana fall. Det ansågs att sannolikheten var större för att det fanns en otillbörlig vinstöverföring vid transaktioner mellan utländska moderbolag och svenska dotterbolag än i den omvända relationen.

Eftersom det visade sig vara svårt att få information om ägarförhållanden till företag i framför allt lågskatteländer lättades beviskravet vid en översyn av korrigeringsregeln 1983. Det kom nu att räcka med att det fanns sannolika skäl att anta att intressegemenskap förelåg. När det gällde beviskraven uttalades i förarbetena till översynen att bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskapen i princip lagts på näringsidkaren. Det ansågs naturligt eftersom näringsidkaren bör ha lättare att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse (prop. 1982/83:73 s. 11 f.). Det tidigare kravet på särskild försiktighet vid bedömningen av svenska moderbolags affärer med utländska dotterbolag togs bort. Enligt förarbetena blev bevissituationen densamma för alla näringsidkare (s. 12).

I samband med införandet av en dokumentationsskyldighet på internprissättningsområdet 2007 uttalades att någon förändring av bevisbördan inte var avsedd och att det fortfarande är Skatteverket som har bevisbördan för en felprissättning (prop. 2005/06:169 s. 102).

Vad som uttalats om beviskrav och bevisbörda kan sammanfattas på följande sätt. Om Skatteverket har visat på att en prissättning ser felaktig ut, och det dessutom ser ut att finnas en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, är det naturligt att utgå från att den till synes oriktiga prissättningen beror på intressegemenskapen. Skatteverket får därigenom anses ha uppfyllt sin bevisbörda såväl vad gäller den oriktiga prissättningen som intressegemenskapen och sambandet mellan dessa. Näringsidkaren kan i den situationen hävda att det inte föreligger någon intressegemenskap eller visa att den till synes oriktiga prissättningen inte beror på intressegemenskapen utan är motiverad av affärsmässiga skäl eller har kompenserats på annat sätt. Som tidigare nämnts ligger bevisbördan för att prissättningen beror på annat än intressegemenskapen på näringsidkaren.

Kravet på särskild försiktighet vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag har tagits bort. Däremot ligger det i sakens natur att det i ett enskilt fall kan vara mer eller mindre komplicerat att komma fram till ett armlängdsmässigt pris eftersom prissättningen är beroende av flera olika faktorer och att priserna kan variera från marknad till marknad.

Rättspraxis

Vid tolkning av rättspraxis angående korrigeringsregeln bör man tänka på att de flesta avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen avser fall där man prövat korrigeringsregeln i den lydelse den hade efter lagändringen 1965 men före ändringen år 1983. Rättsfallen har dessutom oftast avsett förhållandet mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag där det tidigare fanns ett krav på särskild försiktighet. I de senaste rättsfallen på området från Högsta förvaltningsdomstolen finns inte några uttalanden om särskild försiktighet eller liknande (RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37).

Förhållandet till andra regler

Frågan hur korrigeringsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen är inte reglerad i lagstiftningen. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att regeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har

företrädde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37).

**RÅ 2004 ref. 13
VME**

I RÅ 2004 ref. 13 gällde frågan om ett högre återköpspris på ett lager skulle vara en avdragsgill kostnad i det svenska bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen nämnde att kammarrätten lagt bestämmelsen om avdrag för driftkostnader till grund för beslutet men ansåg att korrigeringsregeln har företrädde framför generella regler.

**RÅ 2006 ref. 37
Dow**

I RÅ 2006 ref. 37 gällde frågan om avdrag skulle medges för avgifter för koncerninterna tjänster som utdebiterats från ett utländskt koncernbolag genom en indirekt metod. Skatteverket ansåg att 25 % av kostnaderna inte hade samband med verksamheten i det svenska bolaget och därför inte var avdragsgilla driftkostnader. Även i detta fall framhöll Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse som har företrädde framför generella regler.

Den exakta innebörden av det principiella uttalandet i rättsfallen är ännu inte klargjord, exempelvis hur korrigeringsregeln ställer sig i förhållande till den rättspraxis som finns beträffande avdrag för bidrag och andra former av stöd till utländska bolag (se avsnitt 53.19). Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1994 ref. 85 har använt reglerna om kostnadsavdrag på bidrag till ett utländskt närstående företag och korrigeringsregeln på bolagets underlåtenhet att fakturera samma utländska företag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

Det är även oklart om korrigeringsregeln är tillämplig när det gäller prövningen om en utgift över huvudtaget ska anses utgöra en kostnad för att förvärva och bibehålla inkomster.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm har i två mål ansett att det först måste prövas om utgifter över huvudtaget utgör kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster. Först om det begärda avdraget uppfyller detta krav kan en prövning enligt korrigeringsregeln komma i fråga (KRNS 2010-10-06, mål nr 1154–1155-09 och KRNS 2010-10-26, mål nr 251–255-10). I det första målet vägrades avdrag med 75 % av de kostnader som det svenska bolaget debiterats eftersom de inte ansågs ha något samband med verksamheten. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd. I det andra målet vägrades avdrag för arvoden som inte motsvarades av några erhållna varor eller tjänster.

**Skatteverkets
kommentar**

I de båda målen hade de svenska bolagen träffat avtal med ett utländskt koncernbolag om att betala vissa kostnader som kammarrätten inte ansåg ha samband med bolagens affärstransaktioner. Sådana avtalsvillkor måste anses avvika från vad oberoende parter skulle ha avtalat om och dessa villkor har lett till att de svenska bolagens resultat blivit lägre. De frågor som kammarrätten skulle ta ställning till borde därför ha kunnat prövas inom ramen för korrigeringsregeln.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg har tillämpat korrigeringsregeln när ett svenskt bolag gjort avdrag för kostnader som varit hänförliga till utländska koncernbolag (KRNG 2010-06-17, mål nr 5199–5202-09). Det svenska bolaget hade anlitat advokater som utrett eventuella skadeståndskrav som skulle kunna riktas mot amerikanska dotterbolag. Genom att stå för kostnader som var hänförliga till de utländska bolagen ansågs det svenska bolaget ha tillhandahållit en tjänst som borde ha debiterats ut.

**EU-domstolens
praxis**

EU-domstolen har prövat om den belgiska korrigeringsregeln strider mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget (numera artikel 49 FEUF) i målet C-311/08, SGI. EU-domstolen fann att det är en inskränkning i den fria etableringsrätten att korrigera inkomsten om avvikande eller vederlagsfria förmåner beviljas ett närstående bolag i utlandet, när inkomsten inte korrigeras om sådana förmåner beviljas ett närstående bolag i samma land. Domstolen pekade på risken för dubbelbeskattning. Domstolen ansåg att lagstiftningen emellertid kan rättfärdigas eftersom den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna annars riskerar att rubbas. Utan regler om skattemässig korrigering riskerar det annars att leda till fiktiva upplägg där inkomster förs över mellan närstående bolag. För att lagstiftningen ska vara proportionell måste den skattskyldige ha möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett transaktionen. Dessutom får den skattemässiga korrigeringen endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats om bolagen inte varit närstående.

Skatteverket anser att den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL uppfyller de villkor EU-domstolen ställer upp och därför inte står i strid med den fria etableringsrätten.

53.3 Affärsmässiga skäl och kompenserande transaktioner

För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig ska resultatet av näringsverksamheten ha blivit för lågt. Det finns olika anledningar till att ett till synes för lågt pris inte innebär att resultatet blivit för lågt. Det kan exempelvis finnas affärsmässiga skäl att hålla låga priser men ett lågt försäljningspris kan även ha kompenserats på något sätt t.ex. genom ett för lågt inköpspris på en annan produkt.

Affärsmässiga skäl

Det kan finnas affärsmässiga skäl att hålla ett lågt pris för att komma in på en ny marknad, utöka marknadsandelen etc. (prop. 1965:126 s. 57, prop. 1982/83:73 s. 11). Den kompensation som kan fås uppnås då på längre sikt, exempelvis i form av ökad försäljning senare år. En sådan kompensation kan av naturliga skäl inte beräknas och det är inte heller säkert att den inträffar. En jämförelse måste därför göras med hur oberoende parter skulle ha agerat. För att det ska vara möjligt att beakta denna typ av kompensation anser Skatteverket att det måste finnas affärstransaktioner i tillräcklig omfattning mellan det svenska bolaget och dess utländska motpart som möjliggör för det svenska bolaget att få ökade intäkter. Normalt inträffar detta när ett svenskt tillverkande bolag säljer sina produkter till ett utländskt försäljningsbolag.

I två fall har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om ett svenskt bolag haft affärsmässiga skäl att inte ta ut ränta på lån till dotter- respektive dotterdotterbolag.

RÅ80 1:59 LM Ericsson

I RÅ80 1:59 hade Telefonaktiebolaget LM Ericsson (LME) lämnat räntefria lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag (TLA). TLA hade använt de upplånade medlen för aktieinvesteringar i rörelsedrivande dotterbolag och andra samarbetande bolag i Australien. Investeringarna hade föranletts av att verksamhet etablerats för tillverkning av telefonstationer och telefonväxlar i Australien. LME uppgav att de räntefria lånen till TLA varit betingade av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. De australiensiska finans- och valuta-myndigheterna hade inte godtagit den utländska finansieringen om den inte skett genom räntefria lån. LME framhöll vidare att genom att finansiera de australiensiska bolagens verksamhet kunde man tillgodogöra sig inkomster och reducera sina kostnader genom licensavgifter, vinster på levererade varor och fördelaktiga villkor vid beställning av tjänster. Högsta

förvaltningsdomstolen anförde att underlåtenhet att ta ut ränta på lån kan förekomma även mellan oberoende näringsidkare om långivaren ges kompensation genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till vad LME gjort gällande ansågs inte korrigeringsregeln tillämplig.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att det är svårt att utläsa ur målet vilka beviskrav som kan ställas på den skattskyldige. Verket ser därför rättsfallet mer som ett in casu-avgörande än ett uttryck för generella principer om hur framtida kompensation ska bedömas.

**RÅ84 1:16
Edet**

I RÅ84 1:16 hade Edet AB gjort investeringar i holländska dotterbolag (Edet BV och Edet Nederland BV) i syfte att komma in på en ny marknad med en egen produktion. Edet BV förvärvade aktierna i Edet Nederland BV och fick då ett räntefritt lån från Edet AB. Edet Nederland BV fick också räntefria lån från Edet AB för anskaffning av maskinell utrustning som skulle användas i pappersproduktion. Försäljningen av produkter från Edet AB till det holländska dotterbolag som skötte produktionen uppgick till relativt små belopp. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att särskild försiktighet skulle iakttagas vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann också att omständigheterna vid Edet AB:s försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att Edet AB måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag. Korrigeringsregeln ansågs därför inte tillämplig.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att rättsfallet i stort sett saknar värde idag. Det är svårt att se hur Högsta förvaltningsdomstolens resonemang går ihop med förarbetsuttalandena om att svenska företag inte ska kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet (prop. 1965:126 s. 57 f.). Rättsfallet stämmer heller inte med den syn Högsta förvaltningsdomstolen senare redovisade i RÅ 1994 ref. 85 (Eka Nobel) vad gäller bidrag till det amerikanska dotterbolaget Eka Chemicals Inc. I Edet-målet förekom det inte transaktioner mellan bolagen i någon nämnvärd omfattning och det utländska dotterbolaget hade byggt upp en egen produktion.

Kammarrätterna

Kammarrätterna har i ett par fall ansett att kompensation i form av framtida utdelningar eller högre försäljningspris på aktierna i dotterbolaget varit av indirekt slag och inte haft den fasta anknytning som krävs för att räntefri utlåning till dotter-

bolag ska kunna godtas (KRNS 1997-03-24, mål nr 5974-1995 och KRNG 1997-02-27, mål nr 3511-1994).

Kompenserande transaktioner

En annan typ av kompensation är exempelvis att ett lågt pris vid en varuförsäljning kompenseras av ett lågt inköpspris från samma motpart på en annan produkt. Vid sådana kompenserande transaktioner har en felaktig prissättning uppvägs av en annan felaktig prissättning.

OECD:s riktlinjer

I OECD:s riktlinjer behandlas kompenserande transaktioner (set-offs) och i första hand avsiktliga sådana (punkt 3.13–3.17). Med det avses kompensationer som medvetet ingår i avtalsvillkoren. Dessa kan variera i storlek och komplexitet från två transaktioner som tar ut varandra till en generell överenskommelse där samtliga fördelar som tillfaller de båda parterna under viss tid kvittas mot varandra. OECD anser det osannolikt att oberoende parter skulle ingå sistnämnda typ av överenskommelse om inte fördelarna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och avtalet upprättas i förväg. OECD anser att de skattskyldiga bör visa förekomsten av kompenserande transaktioner. När det gäller oavsiktliga kompensationer som åberopas av den skattskyldige säger OECD att skattemyndigheterna får avgöra om de kan bevilja en sådan begäran.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) har Högsta förvaltningsdomstolen gjort en bedömning av vad som ligger i kravet på prisavvikelse i den tidigare lydelsen av korrigeringsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpas på en enskild varutransaktion avviker från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det i många fall står bättre i överensstämmelse med lagstiftningens syfte att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de ”överpriser” och ”underpriser” som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna kvittas mot varandra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det därför i många fall nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och utländska företagens affärer med varandra.

**Beskattningsårets
slutenhet**

I Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen även kommit fram till att det i viss utsträckning är möjligt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart ur armlängdssynpunkt kan leda till överdebitering ett år och underdebitering ett annat eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare skede av affärsverksamheten. Svenska Shell hade under en tidsperiod om tre år tillämpat en och samma affärsstrategi ifråga om sina oljeinköp. Strategin ansågs motiverad av affärsmässiga skäl och ”underdebiteringarna” under två av beskattningsåren beaktades vid inkomstberäkningen för det tredje året. Någon inkomstkorrigering gjordes därför inte det tredje året.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att rättsfallet visar att det måste göras en helhetsbedömning av parternas transaktioner och att prissättningen ibland måste bedömas under en period av flera år. Det finns således möjlighet att beakta oavsiktliga kompenserande transaktioner (jfr den tidigare kantrubriken OECD:s riktlinjer). Verket anser däremot inte att rättsfallet ger stöd för att beakta andra transaktioner än mellan de båda avtalsparterna. I rättsfallet talas om att ”det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra” och om ”en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra”. Ett för lågt pris till en kund i ett land kan således inte kompenseras genom ett för högt pris till en kund i annat land. Skatteverket anser inte heller att rättsfallet visar att parternas samtliga transaktioner under flera år ska beaktas. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det kan vara nödvändigt att bedöma ett prissättningssystem ur ett längre perspektiv än ett år och tittade på Shells affärsstrategi ifråga om sina oljeinköp. Rättsfallet visar således inte att ett för lågt pris på en varuförsäljning från ett svenskt företag till ett utländskt kan kompenseras av en underlåten räntedebitering tre år tidigare från det utländska företaget till det svenska.

**RÅ79 1:40
Öberg**

Frågan om kompenserande transaktioner har också varit uppe till prövning i RÅ79 1:40. Öberg & Co AB hade ett helägt dotterbolag i Portugal. Dotterbolaget var ett tillverkningsbolag som sålde hela sin produktion till moderbolaget. I samband med att produktionen startades överförde moderbolaget vissa medel till dotterbolaget som redovisades som lån. Någon ränta togs inte ut på fordringarna. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en prissättning inom en koncern som innebär

kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde få accepteras om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att den enda anmärkning som riktats mot prissättningen var att moderbolaget borde ha tagit ut ränta på sina fordringar hos dotterbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att om dotterbolaget hade behövt betala ränta på sina skulder till moderbolaget skulle produktionskostnaderna ha stigit med räntans belopp. Det måste antas att dotterbolaget i sådant fall skulle ha höjt priset på sin produktion i motsvarande mån. Högsta förvaltningsdomstolens slutsats blev därför att underlåtenheten att ta ut ränta på fordringarna inte ansågs ha lett till att moderbolagets inkomst blivit för låg.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser att rättsfallet får ses som ett uttryck för en helhetsbedömning. Det framgår dock inte vilken prismetod som använts vid köpet av de tillverkade produkterna eller om det varit möjligt att ta ut högre priser på dotterbolagets produkter. Därför är det svårt att dra några generella slutsatser av rättsfallet. Ett synsätt som enbart innebär kostnadstäckning för ett tillverkningsbolag torde dock i normalfallet inte vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer.

53.4 Artikel 9 i OECD:s modellavtal

Armlängdsprincipen har kommit till uttryck i artikel 9 i OECD:s modellavtal som innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikel 9 ger de avtalsslutande staterna rätt att korrigera inkomsten när företag i intressegemenskap avtalar om villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag. Artikelns lydelse motsvarar innehållet i den svenska korrigeringsregeln. I de skatteavtal Sverige har ingått med andra stater finns i allmänhet regler som bygger på artikel 9 i modellavtalet. En beskattning enligt vår interna regel i 14 kap. 19 § IL förhindras således inte av skatteavtal.

I kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal hänvisas till OECD:s riktlinjer för närmare vägledning om hur armlängdsprincipen ska tillämpas.

53.5 OECD:s riktlinjer

Riktlinjerna, som officiellt benämns OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, fastställs av OECD:s Committee on Fiscal Affairs.

**Vägledning för
skattemyndigheter
och företag**

Riktlinjerna fokuserar på hur armlängdsprincipen tillämpas för att utvärdera prissättningen mellan närstående företag. Avsikten är att hjälpa skattemyndigheter och multinationella företag med vägledning för att hitta tillfredsställande lösningar på internprissättningsfall och därigenom minimera konflikter mellan skattemyndigheter och mellan skattemyndigheter och företag samt undvika dyrbara processer.

Riktlinjerna ska också bidra till att lösa internprissättningsfall vid ömsesidiga överenskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden.

OECD:s medlemsstater liksom de multinationella företagen uppmanas att följa riktlinjerna, för att därigenom minimera risken för dubbelbeskattning.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) anförde Högsta förvaltningsdomstolen att armlängdsprincipen är den grundläggande principen vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. Domstolen anförde vidare att de riktlinjer som lagts fram i OECD:s rapport år 1979 visserligen inte var bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte stod i strid med korrigeringsregeln, gav en god och välbalanserad belysning av problematiken. Uttalandena i rapporten kunde därför i relevanta delar vara till ledning för tillämpningen av korrigeringsregeln.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att OECD:s riktlinjer som därefter getts ut är vägledande vid tillämpningen av korrigeringsregeln. De uttalanden som gjordes i Shell-målen får anses utgöra stöd för det.

**Nuvarande
riktlinjer**

Den första versionen av riktlinjerna är från år 1995 och den byggde på en rapport från år 1979. Senare under 1990-talet tillkom några nya kapitel i riktlinjerna. Nuvarande riktlinjer är från juli 2010 då en större förändring slutfördes genom en revision av kapitel I–III och ett nytt kapitel IX tillkom avseende omstruktureringar.

Innehåll

Riktlinjerna har för närvarande följande innehåll:

Förord

Ordlista

Kapitel I Armlängdsprincipen (The Arm's Length Principle)

Kapitel II Prismetoder (Transfer Pricing Methods)

Kapitel III Jämförbarhetsanalys (Comparability Analysis)

- Kapitel IV Administrativa sätt att undvika och lösa dubbelbeskattningsfrågor (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes)
- Kapitel V Dokumentation (Documentation)
- Kapitel VI Immateriella tillgångar (Special Considerations for Intangible Property)
- Kapitel VII Koncerninterna tjänster (Special Considerations for Intra-Group Services)
- Kapitel VIII Kostnadsfördelningsavtal (Cost Contribution Arrangements)
- Kapitel IX Omstruktureringar (Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings)

Lista över bilagor

Fortsatt arbete

Arbetet med riktlinjerna pågår kontinuerligt. För närvarande arbetar OECD med ett projekt avseende immateriella tillgångar, vilket ska resultera i en uppdatering av kapitel VI och kan få följdverkningar på kapitel VIII.

FN:s manual

En expertkommitté inom FN antog i oktober 2012 en manual avsedd att hjälpa utvecklingsländer att tillämpa armlängdsprincipen. Manualen heter UN Transfer Pricing Manual for Developing Countries och är avsedd att vara i överensstämmelse med OECD:s riktlinjer.

53.6 Armlängdsprincipen

53.6.1 OECD:s riktlinjer (kapitel I)

I det första kapitlet av OECD:s riktlinjer finns en allmän genomgång av armlängdsprincipen samt viss vägledning för hur den bör tillämpas.

Närstående och oberoende transaktioner

I riktlinjerna används begreppen ”controlled transactions” respektive ”uncontrolled transactions”, vilket här översätts med ”närstående transaktioner” respektive ”oberoende transaktioner”.

Bland OECD:s medlemsländer råder enighet om att armlängdsprincipen ska gälla vid utvärdering av internprissättning mellan närstående företag. Principen är teoretiskt välgrundad eftersom den tillhandahåller den bästa jämförelsen med hur det

fungerar på den öppna marknaden när tillgångar överförs eller tjänster utförs mellan närstående företag.

När oberoende företag gör affärer med varandra bestäms vanligtvis villkoren av marknadskrafterna. Vid affärer mellan närstående företag styrs villkoren inte på samma sätt av externa marknadskrafter, även om närstående företag ofta försöker kopiera den dynamik som finns på marknaden. Skattemyndigheterna ska inte automatiskt utgå från att närstående företag försöker manipulera sina vinster. Det kan föreligga verkliga svårigheter att exakt bestämma ett marknadspris i frånvaro av marknadskrafter. Har företagen i sina interna affärsrelationer använt en prissättning som avviker från armlängdsprincipen behöver dock inkomsterna justeras. Detta gäller även om de berörda företagen har bundit sig genom avtal för ett visst pris och även om det inte funnits någon avsikt att minimera eller undvika skatt.

**Förhandlingar
p. 1.5**

Ibland kan även företag som ingår i multinationella koncerner ha en avsevärd självbestämmanderätt och kan ofta förhandla med varandra som om de vore oberoende. Det händer dock att intressegemenskapen påverkar förhandlingsresultatet. Uppgifter om hårda förhandlingar är därför ensamt inte tillräckligt för att fastställa att transaktionerna skett på armlängdsmässigt sätt.

**Separate
entity-principen
Jämförbarhets-
analys
p. 1.6**

Genom hänvisningen till villkor som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter utgår armlängdsprincipen från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore ett fristående företag och inte som en oskiljbar del i en större affärsverksamhet (the separate entity approach). Eftersom varje företag i koncernen ska behandlas som om det vore ett fristående företag måste fokus riktas mot transaktionerna mellan koncernföretagen och på om villkoren i dessa transaktioner skiljer sig från villkor som skulle ha förekommit i jämförbara oberoende transaktioner. Denna analys av närstående och oberoende transaktioner, som benämns jämförbarhetsanalys, är själva kärnan i tillämpningen av armlängdsprincipen.

Det finns många skäl till att OECD:s medlemsländer har anammat armlängdsprincipen. Ett viktigt skäl är att den erbjuder stor likhet i den skattemässiga behandlingen av företag som ingår i multinationella koncerner och oberoende företag. Principen har också visat sig fungera effektivt i det stora flertalet fall. I vissa fall kan jämförbara transaktioner enkelt hittas. Det finns också många fall där en relevant jämförelse av

transaktioner kan göras på nyckeltalsnivå såsom vinstpålägg på kostnader, bruttomarginal eller nettovinstindikatorer.

Det finns dock speciella fall där armlängdsprincipen är svår och komplicerad att tillämpa, exempelvis för koncerner vars verksamhet avser integrerad tillverkning av högspecialiserade produkter, för unika immateriella tillgångar eller för specialiserade tjänster. Dock finns lösningar även för sådana fall, exempelvis genom tillämpning av vinstdelningsmetoden.

Armlängdsprincipen har blivit kritiserad för att den inte beaktar effektivitetsvinster och integrationsfördelar då det inte finns några allmänt accepterade objektiva kriterier för att beakta sådana faktorer mellan närstående företag. Inom OECD är dock uppfattningen att de metoder som bygger på armlängdsprincipen successivt kan utvecklas och förbättras i takt med vunna erfarenheter från medlemsländerna.

En praktisk svårighet vid tillämpningen är att närstående företag kan ingå transaktioner som oberoende företag inte skulle ingå. Sådana transaktioner behöver inte vara motiverade av skatteskal, utan kan förekomma därför att koncernföretag befinner sig i en annorlunda ekonomisk miljö. Enbart det faktum att en viss transaktion inte förekommer mellan oberoende parter betyder inte att den inte är armlängdsmässig.

**Rimlig bedömning
p. 1.13**

För att tillämpa armlängdsprincipen krävs ofta information om transaktioner mellan oberoende företag. Här kan föreligga avsevärda svårigheter. Målet är dock att få fram rimliga bedömningar av ett armlängdsmässigt utfall baserat på tillförlitlig information. Man bör här komma ihåg att internprissättning inte är någon exakt vetenskap utan den kräver gott omdöme från såväl skattemyndigheter som företag.

**Jämförbarhet
p. 1.33**

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt sett på en jämförelse av villkoren i en närstående transaktion med villkoren i transaktioner mellan oberoende företag. För att en sådan jämförelse ska vara användbar måste de ekonomiskt relevanta omständigheterna vara tillräckligt jämförbara. Att vara jämförbar innebär att ingen av skillnaderna (om några) mellan de situationer som jämförs skulle kunna ha påtaglig inverkan på det villkor som undersöks i metoden (t.ex. priset eller marginalen), eller att tillräckligt säkra justeringar kan göras för att eliminera påverkan av sådana skillnader. För att avgöra graden av jämförbarhet, inklusive vilka justeringar som är nödvändiga för att uppnå jämförbarhet, krävs en förståelse för hur oberoende företag utvärderar potentiella transaktioner.

**Hur oberoende
företag resonerar
p. 1.34–1.35**

När villkoren i en potentiell transaktion utvärderas jämför oberoende företag transaktionen med andra realistiskt tillgängliga alternativ, och de företaget transaktionen endast om de inte ser något alternativ som är klart mer fördelaktigt.

Alla metoder som gäller för armlängdsprincipen kan knytas till principen att oberoende företag överväger de alternativ som är tillgängliga, och när de jämför ett alternativ med ett annat beaktar de varje skillnad mellan alternativen som markant skulle kunna påverka värdet.

**Jämförelse-
faktorerna
p. 1.36–1.38**

Det finns fem särskilt viktiga faktorer som ska beaktas vid bedömning av jämförbarhet, nämligen

- särdragen hos transaktionerna
- funktionsanalys
- avtalsvillkor
- ekonomiska förhållanden
- affärsstrategier.

I vilken utsträckning var och en av dessa faktorer har betydelse vid bedömning av jämförbarhet beror på den närstående transaktionens art och på vilken prismetod som väljs. Prövningen är av naturliga skäl tvåsidig, d.v.s. den omfattar faktorernas inverkan både på den närstående transaktionen och på de oberoende transaktionerna.

**Särdrag hos
transaktionerna
p. 1.39–1.41**

Skillnader i de specifika särdragen hos tillgångar eller tjänster har ofta betydelse för skillnader i värdet på en öppen marknad. Viktiga särdrag för materiella tillgångar är bl.a. fysiska egenskaper, deras kvalitet och tillförlitlighet samt tillgänglighet och leveransvolym. När det gäller tjänster bör dessa vara av likartat slag och tillhandahållna i ungefär samma mängd.

Motsvarande särdrag som bör identifieras beträffande immateriella tillgångar är innebörden av avtalet (t.ex. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet), vilket slag av tillgång det rör sig om (t.ex. patent, varumärke eller know-how), graden av rättsligt skydd, tidsfaktorn samt det förväntade utfallet av att använda tillgången.

Beroende på prismetod får denna faktor olika vikt. Inom marknadsprismetoden kan varje väsentlig skillnad få betydelse för priset medan sådana skillnader har mindre betydelse vid användning av återförsäljningsprismetoden och kostnads-

plusmetoden. Skillnader avseende produkten eller tjänsten har också mindre betydelse vid användning av vinstmetoder jämfört med traditionella metoder. När jämförbarheten sker på brutto- eller nettovinstnivå kan det vara acceptabelt att i jämförelsen inkludera produkter som har skilda egenskaper men där de utförda funktionerna är lika.

**Funktionsanalys
p. 1.42–1.51**

Ersättningen vid affärer mellan oberoende företag är en avspeglning av de funktioner (inklusive de därtill hörande tillgångarna och riskerna) som varje företag fullgör och bidrar med. Därför är en funktionsanalys nödvändig för att kunna avgöra om närstående och oberoende transaktioner är jämförbara. Konkret försöker man i en funktionsanalys identifiera och jämföra de ekonomiskt mest betydelsefulla aktiviteterna och åtagandena samt tillgångarna och riskerna hos parterna i en transaktion.

Funktioner

De funktioner som kan behöva identifieras och jämföras kan exempelvis omfatta design, tillverkning, sammansättning, forskning och utveckling, service, inköp, distribution, marknadsföring, annonsering, transporter, finansiering och administration.

Tillgångar

I funktionsanalysen ska beaktas vilken typ av tillgångar som används, såsom fabriksanläggningar och inventarier, användning av värdefulla immateriella tillgångar, finansiella tillgångar etc. och karaktären på tillgångarna, såsom ålder, marknadsvärde, o.s.v.

Risker

Närstående och oberoende transaktioner är inte jämförbara om det finns betydande skillnader i risk. På en öppen marknad kan man vanligen utgå från att en ökad risk kompenseras med en ökad förväntad avkastning. De olika typer av risker som behöver beaktas omfattar marknadsrisk såsom prisfluktuationer, förlustrisk avseende investeringar i anläggningar och utrustning, risk avseende investering i forskning och utveckling, finansiell risk såsom variationer i valutakurser och räntesatser, kreditrisk o.s.v.

**Avtalsvillkor
p. 1.52–1.54**

Uttryckliga eller underförstådda avtalsvillkor kan framgå både av skrivna avtal och av intern skriftväxling mellan parterna. I avsaknad av dokument får innehållet i avtalsförhållandena härledas från parternas faktiska ageranden och de ekonomiska principer som normalt styr oberoende företags handlande. Det är alltid viktigt att utröna om avtalsvillkoren har följts eller inte och den rätta innebörden av avtalet.

**Ekonomiska
förhållanden
p. 1.55–1.58**

Ofta råder olika priser på olika marknader för transaktioner som avser samma varor eller tjänster. Det är därför viktigt att de marknader på vilka de närstående respektive oberoende företagen verkar är jämförbara. Omständigheter som kan vara relevanta vid jämförelsen avser geografisk placering, storlek på marknaden, tillgång och efterfrågan samt graden av konkurrens på marknaden, tillgängligheten av alternativa varor och tjänster, konsumentköpkraft, myndighetsregleringar, produktions- och transportkostnadsnivå, marknadsled (detalj- eller grossisthandel), tidpunkt för transaktionerna etc.

Förekomsten av cykler, såsom ekonomiska, affärs- eller produktcykler, är ett av de ekonomiska förhållanden som kan påverka jämförbarheten.

**Affärsstrategier
p. 1.59–1.63**

Vid jämförelsen mellan närstående och oberoende transaktioner är det nödvändigt att beakta affärsstrategier som påverkar företagets verksamhet, t.ex. när en produkt introduceras på en ny marknad och ett lägre pris tas ut. Om exempelvis en tillverkare är beredd att temporärt sänka priset på sina varor under marknadspris till en närstående distributör kan distributörens kostnadsbesparing återspeglas antingen som ett lägre pris mot kund eller som högre marknadsföringskostnader. Om sådana insatser inte slår väl ut men ändå tillåts fortsätta längre än vad ett oberoende företag skulle ha accepterat kan företagets strategi komma att ifrågasättas.

**Godtagande
av faktiska
transaktioner
p. 1.64–1.69**

Skattemyndighetens granskning av en närstående transaktion ska i normalfallet baseras på den transaktion som faktiskt har genomförts av de närstående företagen så som den har strukturerats av dem, och med användning av de metoder som tillämpats av den skattskyldige i den mån dessa är förenliga med metoderna beskrivna i kapitel II. Bortsett från rena undantagsfall ska skattemyndigheterna inte bortse från de faktiska transaktionerna eller ersätta dem med andra transaktioner.

Avvikelse från denna grundprincip kan dock ske i två speciella fall. För det första är skattemyndigheterna inte bundna av parternas klassificering av en transaktion när den ekonomiska innebörden avviker från dess form, t.ex. när ett lån i realiteten utgör eget kapital. Det andra fallet är när en transaktions innebörd och form visserligen överensstämmer med varandra, men där omständigheterna, sedda i sin helhet, avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och rationellt sätt, skulle ha överenskommit och att dessa åtgärder i

praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett lämpligt pris. Ett sådant exempel är när en part i ett långtidskontrakt mot en engångsbetalning ger en annan närstående part obegränsad tillgång till allt framtida forskningsresultat.

Närstående företag kan träffa avtal med varandra som inte alltid har någon motsvarighet på den öppna marknaden eftersom de intressekonflikter som normalt existerar mellan oberoende parter ofta saknas. Avtalen kan också med lätthet ändras, förlängas eller upphävas och förändringarna kan även göras retroaktivt. Det finns i sådana fall anledning att ta ställning till den verkliga innebörden av avtalsförhållandet och om detta stämmer överens med armlängdsprincipen.

Ett exempel är då en tillverkare säljer varor till en närstående distributör i ett annat land och distributören tar på sig valutariskerna, trots att det kan konstateras att oberoende tillverkare brukar ta på sig denna risk i liknande situationer. I ett sådant fall ska skattemyndigheten inte bortse från den påstådda riskfördelningen såvida det inte finns goda skäl att betvivla den ekonomiska innebörden i att distributören övertagit valutarisken. De oberoende transaktionerna, som innefattar en annan fördelning av valutarisken, kan vara användbara för att prissätta den närstående transaktionen, kanske genom att tillämpa marknadsprismetoden om tillräckligt noggranna justeringar kan göras för att avspegla skillnaden i hur risken fördelats.

**Upprepade
förluster
p. 1.70–1.72**

Det kan finnas skäl för skattemyndigheterna att granska koncerner där vissa företag ständigt redovisar förluster samtidigt som andra koncernföretag redovisar vinst. Förlusterna kan i vissa fall härröra från ogynnsamma ekonomiska förhållanden, ineffektivitet eller andra affärsmässiga skäl. Oberoende företag kan dock inte acceptera ständiga förluster, utan upphör med verksamheten under sådana förhållanden. I en koncern kan det hända att ett företag tar på sig att tillverka vissa olönsamma produkter som ingår i en serie produkter som alla behövs för att göra koncernen som helhet konkurrenskraftig och lönsam. Ett oberoende företag skulle dock inte vara berett att tillhandahålla förlustbringande produkter utan att kräva tillräcklig kompensation för att utföra en sådan tjänst. Förluster kan också vara resultatet av en medveten affärstrategi, t.ex. när ett företag tillämpar låga priser i en strävan att ta marknadsandelar eller slå sig in på en ny marknad med målsättningen att öka sina vinster på längre sikt. Sådana låga priser kan dock inte förväntas bestå under någon längre tid, eftersom oberoende företag inte skulle acceptera detta.

**Myndighets-
regleringar
p. 1.73–1.77**

Allmänna myndighetsregleringar, såsom priskontroll, restriktioner för betalningar och valutakontroll, bör betraktas som villkor som gäller för respektive marknad och normalt beaktas vid bedömningen av internpriset på denna marknad. Ibland kan ett land hindra ett företag att genomföra transfereringar av exempelvis räntebetalningar på lån till ett långivande närstående företag i ett annat land. Oberoende företag försöker normalt undvika att delta i transaktioner som är föremål för myndighetsingripanden eller se till att få kompensation i annan form.

**Tulluppgifter
p. 1.78–1.79**

Prissättning på varor är inte bara intressant för skatteändamål utan också för tulländamål. Den prissättning som används för tulländamål kan ibland vara användbar vid armlängdsbedömningar och kanske speciellt den information om den granskade transaktionen som tullmyndigheten har tillgång till. Emellertid måste man beakta att tullvärderingen kan ske enligt andra metoder.

I allmänhet vill ett företag som importerar varor ange ett så lågt värde som möjligt för tulländamål medan företaget för inkomstskatteändamål kan vara intresserat av att rapportera ett högre pris för samma varor eftersom det höjer de avdragsgilla kostnaderna hos den som importerar.

53.6.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) fastställt att armlängdsprincipen är den grundläggande principen vid bedömning av frågor som omfattas av korrigeringsregeln. En närmare redogörelse för målet som avsåg prissättningen av råolja och frakttjänster finns i avsnitt 53.8.2.1.

I rättsfallet tas ett antal av de frågor upp som behandlas i kapitel I i riktlinjerna.

**Särdrag hos
transaktionerna**

Beträffande frakttjänsterna fann domstolen att de tjänster Svenska Shells närstående utländska bolag SIPC tillhandahöll innefattade mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg samt att de saknade motsvarighet på marknaden. Jfr riktlinjerna punkt 1.39–1.41.

Funktionsanalys

En fråga som Högsta förvaltningsdomstolen hade att ta ställning till var om SIPC var berättigad till en handelsmarginal på råolfjärsäljningen. Domstolen gjorde en funktionsanalys och bedömde att SIPC burit vissa risker och därför var berättigad till viss handelsvinst. Jfr riktlinjerna punkt 1.42–1.51.

Godtagande av faktiska transaktioner

Beträffande frakttjänsterna uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att en viktig princip att beakta vid armlängdsprövningen var att prövningen inte borde grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sattes i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet. Den prissättningsmodell som användes av parterna tog bättre hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat än Skatteverkets bedömning av varje enskild transport. Jfr riktlinjerna punkt 1.64–1.69.

Rimlig bedömning

I Shell-målen inriktade Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som var föremål för prövning utifrån det material som fanns till hands. Jfr riktlinjerna punkt 1.13.

RÅ 1990 ref. 34 Mobil Oil Faktiska transaktioner

När det gäller frågan om godtagande av faktiska transaktioner har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1990 ref. 34 anført att korrigeringsregeln inte ger stöd för att skatterättligt behandla ett avtalat lån som kapitaltillskott (se avsnitt 53.13). Jfr riktlinjerna punkt 1.65.

Kammarrätternas Myndighetsregleringar

Vad gäller olika myndighetsregleringar har kammarrätterna i ett antal mål uttalat att olika restriktioner i motpartslandet inte är ett godtagbart skäl för att underlåta att debitera för utförda tjänster (se avsnitt 53.10.3). Jfr riktlinjerna punkt 1.73–1.77.

53.7 Prismetoder**53.7.1 OECD:s riktlinjer (kapitel II)****53.7.1.1 Inledning****Användning av prismetoder**

OECD:s riktlinjer innehåller en beskrivning av fem metoder som kan användas för att avgöra om tillämpade villkor mellan närstående parter är förenliga med armlängdsprincipen. Riktlinjerna tar inte ställning till om metoderna ska användas för prissättning i förväg eller för pristest i efterhand av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Metoderna delas upp i tre traditionella transaktionsbaserade metoder och två transaktionsbaserade vinstmetoder. Även andra metoder kan i princip tillämpas förutsatt att priserna överensstämmer med armlängdsprincipen såsom den beskrivs i riktlinjerna. Varje metod i riktlinjerna bygger på vissa bestämda förutsättningar och passar därför inte att användas i alla situationer. Följande metoder beskrivs i kapitel II av riktlinjerna.

**Traditionella
transaktions-
baserade metoder**

Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method, CUP) utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter o.s.v.

Återförsäljningsprismetoden (resale price method, RPM) är en indirekt metod för att fastställa armlängdspriset med utgångspunkt från ett slutligt försäljningspris till en oberoende part. Detta pris reduceras med en bruttovinst, vilken ska täcka en återförsäljares kostnader och ett armlängdsmässigt vinstpålägg.

Kostnadsplusmetoden (cost plus method) är också en indirekt metod som utgår från kostnaden för att tillhandahålla varan, tjänsten e.d. med tillägg för ett armlängdsmässigt vinstpålägg.

**Transaktions-
baserade vinst-
metoder**

Nettomarginalmetoden (transactional net margin method, TNMM) innebär att ett företags rörelseresultat som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en bas (t.ex. kostnader, omsättning eller tillgångar).

Vinstdelningsmetoden (profit split method, PSM) innebär att en intern koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt välgrundat sätt.

Metoder som baseras på vinst kan bara accepteras om de är förenliga med artikel 9 i modellavtalet, särskilt med avseende på jämförbarhet. Detta uppnås genom att tillämpa metoderna på ett sätt som uppskattar ett armlängdspris. Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt på en jämförelse av priser, marginaler eller vinster från närstående transaktioner med priser, marginaler eller vinster från jämförbara transaktioner mellan oberoende parter (punkt 2.6).

**Val av metod
p. 2.1–2.10**

Val av metod syftar alltid till att hitta den mest lämpliga metoden för varje särskilt fall. Därvid ska beaktas styrkor och svagheter hos respektive metod, metodens lämplighet för den aktuella transaktionen, möjligheten att finna tillräckligt tillförlitlig information för att tillämpa metoden och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner. Ingen enskild metod är lämplig i alla tänkbara fall och det är inte heller nödvändigt att visa att en särskild metod inte är lämplig.

Rangordning

Om såväl en traditionell metod som en vinstmetod kan tillämpas på lika tillförlitligt sätt, har den traditionella metoden företräde. Vidare anges att om marknadsprismetoden och en annan metod kan tillämpas på lika tillförlitligt sätt har marknadsprismetoden företräde.

Det finns fall där vinstmetoder är mer lämpliga än traditionella metoder. Exempelvis finns fall där båda de närstående parterna lämnar värdefulla och unika bidrag till transaktionen eller där parternas aktiviteter är mycket integrerade. I sådana fall kan en vinstfördelning vara mer lämplig än en ensidig metod. Ett annat exempel är när det saknas information om bruttovinster hos tredje part, vilket gör det svårt att tillämpa traditionella metoder och en vinstmetod kan vara lämpligare med hänsyn till tillgänglig information.

Att den mest lämpliga metoden ska väljas för varje enskilt fall betyder inte att alla metoder måste analyseras noggrant eller prövas för att hitta den lämpligaste metoden.

Multinationella koncerner har även frihet att tillämpa metoder som inte beskrivs i riktlinjerna för att sätta priser förutsatt att dessa priser motsvarar armlängdsmässiga priser. Sådana metoder ska dock inte ersätta OECD:s metoder om de senare är lämpligare i det enskilda fallet.

Mer än en metod p. 2.11

Armlängdsprincipen kräver inte att mer än en metod tillämpas för en given transaktion. För svårare fall, där ingen metod är given, kan ett mer flexibelt förhållningssätt medföra att flera metoder används tillsammans.

Skatteverkets illustration

De metoder som beskrivs i riktlinjerna fungerar på olika sätt och har olika styrkor och svagheter. Det finns ofta en koppling till redovisningen av den eller de transaktioner som undersöks, såväl hos företaget självt som hos andra företag som används för jämförelse. Nedanstående uppställning av en typisk resultaträkning kan illustrera var i resultaträkningen fokus läggs i de olika metoderna.

Försäljning	100	←	Marknadsprismetoden
Kostnad för sålda varor	<u>- 70</u>	←	Återförsäljningspris- metoden
Bruttovinst	30	←	
Rörelsekostnader	<u>- 25</u>	←	Kostnadsplusmetoden
Rörelseresultat	5	←	Vinstmetoderna

**Marknadspris-
metoden
p. 2.13–2.20**

53.7.1.2 Marknadsprismetoden, CUP

I marknadsprismetoden jämförs priset på varor eller tjänster i en närstående transaktion med priset på varor eller tjänster i en jämförbar oberoende transaktion. En oberoende transaktion är jämförbar med en närstående transaktion om ett av två villkor är uppfyllda: a) det finns inte någon skillnad mellan de jämförda transaktionerna som påtagligt skulle kunna påverka priset på en öppen marknad, eller b) tillräckligt säkra justeringar kan göras för att eliminera påtagliga effekter av sådana skillnader. När det är möjligt att hitta jämförbara oberoende transaktioner är marknadsprismetoden det mest direkta och tillförlitliga sättet att tillämpa armlängdsprincipen. I sådana fall är metoden att föredra framför alla andra metoder.

Det kan vara svårt att hitta en transaktion mellan oberoende företag som är så jämförbar med en närstående transaktion att det inte finns någon skillnad som har en väsentlig effekt på priset. Exempelvis kan en smärre skillnad i den överlåtna tillgången i en närstående respektive oberoende transaktion väsentligt påverka priset, även om de bedrivna verksamheternas karaktär kan vara så jämförbara att de genererar samma totala rörelsemarginal. När så är fallet är det lämpligt att företa justeringar.

Vid överväganden om huruvida en närstående och en oberoende transaktion är jämförbara, ska hänsyn tas till effekten på priset i bredare hänseende än enbart produktlikheten. När det föreligger skillnader mellan de närstående och oberoende transaktionerna eller mellan de företag som genomför transaktionerna, kan det vara svårt att bestämma tillräckligt säkra justeringar för att eliminera effekten på priset. Dessa svårigheter ska inte rutinmässigt hindra en möjlig tillämpning av marknadsprismetoden. Alla ansträngningar ska göras för att justera data så att de kan användas på lämpligt sätt i en marknadsprismetod.

Marknadsprismetoden är särskilt tillförlitlig när det gäller försäljning av samma sorts varor. I riktlinjerna ges ett exempel där oberoende företag säljer kaffeböner från en region, utan att lanseras under ett varumärke, och som är av liknande sort, kvalitet och kvantitet som de som säljs mellan närstående företag under liknande villkor ungefär vid samma tidpunkt och i samma produktions- eller distributionsled. Om den enda tillgängliga oberoende transaktionen rör kaffeböner från en annan region och som inte heller säljs under ett varumärke bör man undersöka om kaffebönornas ursprung är en sådan skill-

nad som i sig motiverar ett högre eller ett lägre pris på den öppna marknaden. Denna typ av information kan hämtas från råvarumarknader eller härledas från partihandelspriser. Om skillnaden har en påtaglig betydelse för priset bör detta justeras för att eliminera effekten av denna skillnad, och om en sådan justering inte är möjlig att genomföra, är tillförlitligheten av metoden begränsad. Det kan då finnas skäl att använda en annan mindre direkt metod i stället.

53.7.1.3 Återförsäljningsprismetoden, RPM

Återförsäljningsprismetoden p. 2.21–2.38

Återförsäljningsprismetoden är ett indirekt sätt att fastställa armlängdspriset och utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från ett närstående företag, säljs vidare till ett oberoende företag. Sistnämnda pris (återförsäljningspriset) minskas sedan med en lämplig bruttovinstmarginal (återförsäljningsmarginal) som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren söker täcka sina försäljnings- och övriga rörelsekostnader inklusive ett vinstpålägg. Vad som återstår efter avdrag för bruttovinsten kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen mellan de närstående företagen. Denna metod är troligen mest användbar när den tillämpas på försäljningsverksamhet.

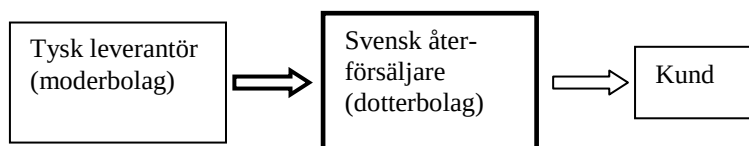
Återförsäljningsmarginalen i en närstående transaktion kan bestämmas utifrån den återförsäljningsmarginal som samma återförsäljare har på varor som köpts och sålts i jämförbara oberoende transaktioner (intern jämförelse). Återförsäljningsmarginalen som ett helt fristående företag har i en jämförbar oberoende transaktion kan också tjäna som vägledning (extern jämförelse).

Skatteverkets exempel

Nedan ges ett exempel på en extern jämförelse, där först en armlängdsmässig återförsäljningsmarginal beräknas, vilken i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kund	200
Inköp från leverantör	<u>- 120</u>
Bruttovinst	80
Återförsäljningsmarginal	$80/200 = 40 \%$



Försäljning till kund	150
Internpris	<u>- x</u>
Bruttovinst	60 (40 % x 150)
Internpris x	150 - 60 = 90

Samma villkor som gäller för marknadsprismetoden avseende jämförbarhet och möjlighet att justera för skillnader ska vara uppfyllda. I återförsäljningsprismetoden behövs normalt färre justeringar för skillnader i produkten, eftersom smärre produktskillnader troligen inte har lika stor påverkan på vinstmarginaler som på pris. Ett företag kan utföra samma funktion vid försäljning av brödrostar som det skulle vid försäljning av mixers och i en marknadsekonomi skulle det uppkomma en liknande ersättningsnivå (d.v.s. återförsäljningsmarginal) för de två aktiviteterna. Konsumenterna skulle dock inte betrakta brödrostar och mixers som nära substitut och därför finns ingen anledning att tro att priserna skulle vara desamma.

Även om större produkt differenser kan accepteras vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden bör skillnaderna inte vara alltför stora då detta normalt får återverkningar på de funktioner som utförs.

När oberoende och närstående transaktioner är jämförbara i alla avseenden utom vad gäller själva produkten, kan återförsäljningsprismetoden ge ett säkrare resultat än marknadsprismetoden, såvida det inte går att göra justeringar för produkt skillnaden.

En lämplig återförsäljningsmarginal är lättast att bestämma när återförsäljaren inte tillför något värdefullt till produkten. Motsatsvis är det svårare om varorna vidareföredlas eller integreras i mer sammansatta produkter.

Storleken av återförsäljningsmarginalen påverkas av graden av aktivitet hos återförsäljaren. Denna kan sträcka sig från en ren vidareförsäljning av varorna till att omfatta det fulla ägaransvaret inklusive de risker som är förknippade med reklam, marknadsföring, distribution, garantier, varulager etc. Den

återförsäljare som har speciell kunskap och är särskilt skicklig när det gäller att marknadsföra varorna eller som bidrar till att skapa eller vidmakthålla en immateriell tillgång som kan associeras till produkten kan i allmänhet betinga sig en högre bruttovinst. Detsamma gäller den återförsäljare som använder egna immateriella tillgångar vid marknadsföringen av varorna.

Om det i distributionskedjan ingår ett mellanliggande företag kan det finnas anledning att beakta inte bara ett sådant företags inköps- och försäljningspris på varorna utan även de funktioner mellanledet utför. Om det inte framkommer att mellanledet antingen tagit på sig en verklig risk eller utfört en funktion som bidragit till att öka värdet på varorna bör mellanledet inte rimligen tillskrivas något vinstelement utan detta bör tillfalla någon annan del av koncernen, eftersom oberoende företag normalt inte skulle låta ett företag som inte tillfört en transaktion något kommersiellt värde få del i vinsten.

Om redovisningspraxis skiljer sig åt vid jämförelsen av närstående och oberoende företag måste det säkerställas att samma typ av kostnad används konsekvent i båda fallen för att beräkna återförsäljningsmarginalen. Exempelvis kan kostnader för forskning och utveckling hänföras antingen till rörelsekostnader eller ingå i kostnaden för sålda varor.

Skatteverkets kommentar

Det förekommer i praktiken att företag tillämpar en metod som betecknas som en modifierad återförsäljningsprismetod (modified RPM). Vanligtvis är det i dessa fall fråga om en nettomarginalmetod eftersom jämförelsen sker på nettovinstnivå. Beteckningen kommer av att själva priset räknas om till en återförsäljningsmarginal.

53.7.1.4 Kostnadsplusmetoden

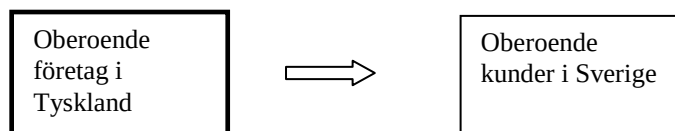
Kostnadsplusmetoden p. 2.39–2.55

Kostnadsplusmetoden utgår från de kostnader en leverantör har för att tillhandahålla en vara eller tjänst till ett närstående företag. Ett lämpligt vinstpålägg görs och detta kan tillsammans betraktas som ett armlängdsmässigt pris. Metoden är sannolikt mest användbar när den närstående transaktionen avser tillhandahållande av tjänster eller när halvfabrikat säljs mellan närstående parter.

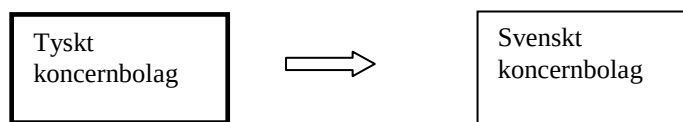
Vinstpålägget ska helst bestämmas med utgångspunkt från det vinstpålägg samma säljare tillämpar vid jämförbara transaktioner med oberoende köpare (intern jämförelse). Det vinstpålägg som ett oberoende företag tillämpar vid jämförbara transaktioner kan också tjäna som vägledning (extern jämförelse).

**Skatteverkets
exempel**

Nedan redovisas ett exempel på en extern jämförelse, där först ett armlängdsmässigt vinstpålägg beräknas, vilket i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kunder	220
Kostnad för vara/tjänst	<u>- 200</u>
Vinst	20
Vinstpålägg	$20/200 = 10 \%$



Kostnad för vara/tjänst	120
Vinstpålägg	<u>+ 12</u> (10 % x 120)
Internpris för vara/tjänst	132

Även kostnadsplusmetoden är mindre känslig än marknadsprismetoden för särdrag hos produkterna och lägger mer vikt vid andra jämförelsefaktorer, eftersom vissa av dessa kan ha en mer betydande effekt på vinstpålägget än på själva priserna på produkterna. På samma sätt som återförsäljningsprismetoden förutsätter kostnadsplusmetoden att de företag som ska jämföras utför liknande funktioner och att eventuella justeringar är möjliga att göra för att beakta skillnader i detta hänseende.

**Kostnadsbasen
p. 2.43–2.52**

Vid tillämpning av metoden är det viktigt att basen för kostnaderna är enhetlig och konsekvent över tiden vid jämförelserna. Storleken av kostnaderna påverkas både av de funktioner som utförs och av andra faktorer, såsom exempelvis inbesparade kostnader på grund av effektivitetsvinster i tillverkningsprocessen.

Om redovisningsprinciperna skiljer sig mellan den närstående och den oberoende transaktionen behöver man göra justeringar för att uppnå jämförbarhet. Ett företags kostnader kan grovt sett delas upp i tre kategorier. Den första avser direkta kost-

nader för att producera en vara eller tjänst, såsom råmaterial. Den andra avser indirekta produktionskostnader, vilka trots att de är nära förknippade med produktionsprocessen kan vara gemensamma för flera varor eller tjänster. Slutligen finns det rörelsekostnader som är gemensamma för företaget som helhet, såsom kostnader för ledning och allmän administration. I kostnadsplusmetoden används normalt direkta och indirekta produktionskostnader, men i speciella fall kan rörelsekostnader beaktas.

Vissa typer av kostnader kan variera under en tidsperiod, varför det kan vara lämpligt att använda genomsnittskostnader. Även återanskaffningskostnader och marginalkostnader kan behöva beaktas.

Exempel
p. 2.53–2.55

I riktlinjerna ges tre exempel på hur metoden kan tillämpas. Ett av exemplen avser kontraktsforskning. Alla risker för misslyckanden bärs av uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren äger även alla immateriella tillgångar som utvecklas och har därför vinstmöjligheterna av forskningen. Alla kostnader för forskningen, som de närstående företagen har avtalat om, måste kompenseras. Det tillkommande vinstpåslaget kan avspegla hur innovativ och komplex den utförda forskningen är.

53.7.1.5 Nettomarginalmetoden, TNMM

**Nettomarginal-
metoden**
p. 2.58–2.107

Nettomarginalmetoden undersöker nettovinsten i förhållande till en lämplig bas (t.ex. kostnader, försäljning, tillgångar), som ett företag uppnår i en närstående transaktion. Det nyckeltal som då fås fram benämns i riktlinjerna för ”net profit indicator” vilket här översätts med ”vinstindikator”.

**Skatteverkets
kommentar**

I riktlinjerna används begreppen nettovinst och nettomarginal, men det framgår att utgångspunkten är det som vanligen kallas rörelseresultat (EBIT, Earnings Before Interest and Tax) och rörelsemarginal. I praktiken förekommer ofta begreppet PLI, profit level indicator. Begreppet används inte i riktlinjerna men är synonymt med begreppet vinstindikator.

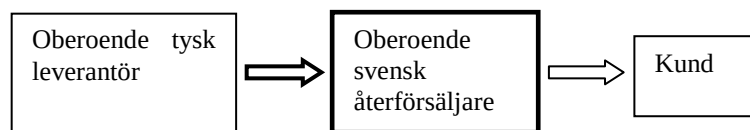
**Intern/extern
jämförelse**

Vid tillämpning av nettomarginalmetoden ska vinstindikatorn i en närstående transaktion under idealiska förhållanden fastställas med hänvisning till den vinstindikator som det undersökta företaget uppnått i jämförbara oberoende transaktioner (intern jämförelse). Är detta inte möjligt kan den nettomarginal som ett oberoende företag uppnått i en jämförbar transaktion (extern jämförelse) tjäna som vägledning. En funktionsanalys

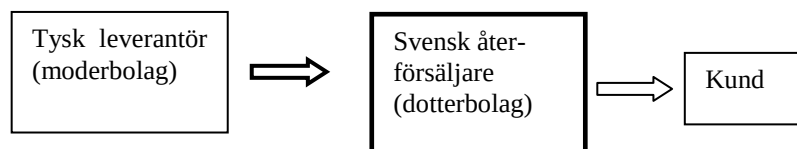
**Skatteverkets
exempel**

krävs för att avgöra om transaktionerna är jämförbara och vilka justeringar som behövs för att få tillförlitliga resultat.

Nedan ges ett exempel på en extern jämförelse, där först en armlängdsmässig rörelsemarginal beräknas, vilken i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kund	200
Kostnad för vara	<u>- 160</u>
Bruttovinst	40
Rörelsekostnader	<u>- 30</u>
Rörelseresultat	10
Rörelsemarginal	$10/200 = 5 \%$



Försäljning till kund	400
Internpris	<u>- x</u>
Bruttovinst	y
Rörelsekostnader	<u>- 60</u>
Rörelseresultat	20 (5 % x 400)
Internpris x	$400 - 60 - 20 = 320$

**Styrkor och
svagheter
p. 2.62–2.67**

En styrka med nettomarginalmetoden är att vinstindikatorer är mindre känsliga för skillnader mellan produkter och funktioner. Skillnader i de funktioner som utförs av företag avspeglas ofta i varierande rörelsekostnader. Därför kan det förekomma ett brett spann av bruttovinstmarginaler, men fortfarande likartade nivåer vad gäller vinstindikator. Metoden kan också undvika oklarheter kring om kostnader har redovisats i

bruttovinsten eller längre ned i resultaträkningen, vilket gör det svårt att jämföra bruttovinster.

Den praktiska fördelen med metoden är, som med alla ensidiga metoder, att det inte är nödvändigt att analysera mer än ett av de närstående företagen. Detta är en fördel när en av parterna i transaktionen är komplex och har många integrerade aktiviteter, eller när det är svårt att hitta tillförlitlig information om en av parterna.

Å andra sidan kan vinstindikatorn påverkas av faktorer som skulle ha liten eller ingen direkt effekt på priset eller bruttomarginalen mellan oberoende parter.

För alla metoder gäller att det behövs information om oberoende transaktioner vilken kanske inte är tillgänglig vid tidpunkten för den närstående transaktionen. Detta kan vara särskilt svårt när nettomarginalmetoden tillämpas. Det kan också vara svårt att få tillgång till tillräckligt specificerad information om vinster hänförliga till oberoende transaktioner.

En användning av vinstindikatorer kan av två skäl eventuellt medföra större inslag av variation vid bestämmandet av internpriser. För det första kan vinstindikatorn påverkas av faktorer som inte har någon påverkan på bruttomarginaler eller priser, beroende på att rörelsekostnaderna kan variera mellan olika företag. För det andra kan vinstindikatorn påverkas av några av de faktorer som även påverkar priser och bruttomarginaler, såsom konkurrenssituation, men effekten kan inte lika lätt elimineras. Vidare kan nettomarginalmetoden vara mer känslig än kostnadsplusmetoden eller återförsäljningsprismetoden för skillnader i kapacitetsutnyttjande, beroende på förhållandet mellan fasta och rörliga kostnader. I bilaga I till kapitel II finns tre exempel som illustrerar skillnader gentemot de metoder som utgår från bruttovinsten.

**Val av
vinstindikator
p. 2.76**

Vid val av vinstindikator ska hänsyn tas till styrkor och svagheter hos olika möjliga indikatorer, indikatorns lämplighet med hänsyn till transaktionens karaktär, tillgången till tillförlitlig information som behövs för att tillämpa metoden med denna indikator och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner.

**Beräkning av
nettovinst
p. 2.77–2.85**

Kostnader och intäkter som inte hör samman med den undersökta närstående transaktionen ska exkluderas om de har någon väsentlig inverkan på jämförelsen med oberoende transaktioner. En lämplig uppdelning (segmentering) av före-

tagets finansiella data krävs när man bestämmer eller testar den nettovinst företaget uppnår i en närstående transaktion. Det är därför olämpligt att använda nettomarginalmetoden på ett helt företag, om företaget är involverat i flera olika närstående transaktioner som inte sammanslagna kan jämföras med transaktioner hos oberoende företag. På motsvarande sätt gäller att när transaktioner mellan oberoende parter analyseras måste vinster hänförliga till transaktioner som inte är jämförbara exkluderas från jämförelsen.

Icke operativa poster såsom räntor och inkomstskatter ska exkluderas vid beräkning av vinstindikator. Extraordinära poster ska normalt också exkluderas. Om valutakursvinster och -förluster ska inräknas eller ej i vinstindikatorn kräver särskild uppmärksamhet.

Den nämnare som väljs ska inriktas mot den indikator som speglar värdet på de funktioner som utförs med beaktande av de tillgångar som används och de risker som bärs. Typiskt sett kan omsättning eller rörelsekostnader för distribution vara en lämplig bas för distribution/försäljning, totala kostnader eller rörelsekostnader kan vara en lämplig bas för tjänster eller tillverkning och operativa tillgångar kan vara en lämplig bas för kapitalintensiv verksamhet.

**Nettovinst i
förhållande till
försäljning
p. 2.90–2.91**

Rörelsemarginal som vinstindikator används ofta för att bestämma armlängdspris vid inköp från ett närstående företag för återförsäljning till oberoende kunder. I sådana fall ska den försäljningssiffra som används i nämnaren vara återförsäljningen av de varor som köpts i den närstående transaktion som undersöks. Försäljning som härrör från externt köpta varor ska inte ingå i beräkningen, såvida inte dessa transaktioner påverkar jämförelsen eller de närstående och oberoende transaktionerna är så nära sammanknutna att de inte går att utvärdera separat. Ett exempel på detta kan vara när en distributör utför eftermarknadsservice eller säljer reservdelar och denna verksamhet är nära knuten till de närstående inköpen, exempelvis genom att man i serviceverksamheten använder rättigheter eller andra tillgångar som man får genom distributionsavtalet.

**Nettovinst i
förhållande till
kostnader
p. 2.92–2.96**

Kostnadsbaserade vinstindikatorer bör bara användas i de fall då kostnader är en relevant indikator för värdet av den utförda funktionen, de tillgångar som används och de risker som bärs av företaget. Dessutom ska bara de kostnader beaktas som direkt eller indirekt är hänförliga till den närstående trans-

aktionen. Därvid ska även en skälig andel av overhead-kostnader beaktas.

Fråga kan uppkomma om det kan vara armlängdsmässigt att behandla en betydande andel av det granskade företags kostnader som genomgångskostnader (kostnader som bara vidaredebiteras, pass-through costs) för vilka inget vinstelement beräknas (d.v.s. kostnader som inte skulle behöva medräknas i nämnaren). Detta beror på i vilken utsträckning ett oberoende företag under jämförbara förhållanden skulle acceptera att inte ha något vinstpåslag på delar av de kostnader det har.

Om det anses armlängdsmässigt att behandla kostnader som genomgångskostnader får detta konsekvenser för jämförbarhet och bedömning av armlängdsintervall. Om sådana kostnader inte medräknas i nämnaren för det undersökta företaget måste motsvarande kostnader också undantas vid beräkning av det jämförbara företags vinstindikator. I praktiken uppkommer jämförbarhetsproblem om det inte finns information om hur kostnader hos de jämförbara objekten klassificeras. I punkten 7.36 diskuteras samma fråga vad gäller vinstpålägg på tjänster.

I riktlinjerna anges att det, beroende på fakta och omständigheter i det enskilda fallet, kan vara lämpligt att använda faktiska kostnader, standardkostnader eller budgeterade kostnader.

**Nettovinst i
förhållande till
tillgångar
p. 2.97–2.98**

Avkastning på tillgångar (eller kapital) kan vara en lämplig bas i fall då tillgångar (snarare än kostnader eller försäljning) är en bättre indikator för de värden som tillförs av företaget, t.ex. för viss tillverkning eller annan tillgångsintensiv verksamhet. I dessa fall ska bara operativa tillgångar användas. Fråga uppkommer om tillgångarna ska värderas till bokfört värde, marknadsvärde eller till ett justerat bokfört värde. Här gäller att hitta det mått som är mest tillförlitligt.

**Andra vinst-
indikatorer
p. 2.99**

Andra vinstindikatorer kan vara lämpliga i enskilda fall, t.ex. om det finns tillgång till oberoende data för en annan bas och denna utgör en rimlig indikation på det värde som tillförs av företaget.

**Berry ratio
p. 2.100–2.102**

Berry ratio är en vinstindikator, som definieras som kvoten mellan bruttovinst och rörelsekostnader.

Det tal man får fram vid beräkning av Berry ratio motsvarar ett vinstpålägg på de rörelsekostnader ett företag har. Ibland uttrycks detta som avkastning på rörelsekostnaderna. Om rörelsekostnaderna är lika stora som bruttovinsten blir kvoten 1. Är bruttovinsten högre än rörelsekostnaderna blir kvoten större

än 1. Om kvoten exempelvis blir 1,15 betyder det att vinstpålägget är 15 %. Man kan få fram exakt samma procentsats genom att sätta rörelseresultatet i förhållande till rörelsekostnaderna.

**Tillämpning
p. 2.101–2.102**

För att ett Berry ratio-mått ska vara lämpligt för att testa ersättningen i en närstående transaktion (t.ex. distribution av varor) måste värdet på de funktioner som utförs stå i proportion till rörelsekostnaderna och inte på något väsentligt sätt påverkas av värdet på varorna, d.v.s. inte stå i proportion till omsättningen.

En situation där Berry ratio kan visa sig användbar är för mellanhänder, där ett företag köper varor från ett närstående företag och säljer dem vidare till ett annat närstående företag. I sådana fall är kanske inte återförsäljningsprismetoden tillämplig eftersom det inte finns något oberoende försäljningspris och inte heller kostnadsplusmetoden med ett vinstpålägg på varorna eftersom kostnaden för varorna är en närstående transaktion.

53.7.1.6 Vinstdelningsmetoden

**Vinstdelnings-
metoden
p. 2.108–2.145**

Vid tillämpning av vinstdelningsmetoden fastställs först den koncernvinst som uppkommer genom att två eller flera koncernföretag samarbetar i en viss transaktion (t.ex. tillverkning och försäljning av varor). Därefter ska den sammanlagda transaktionsvinst som dessa koncernföretag uppnått genom samarbetet fördelas på ett sätt som man kan anta skulle ha skett i ett armlängdsavtal, d.v.s. om företagen inte varit närstående. Vad som gäller för vinst gäller också för förlust.

**Styrkor och
svagheter
p. 2.109–2.114**

Den huvudsakliga styrkan med metoden är att den kan erbjuda en lösning för högt integrerade verksamheter för vilka en ensidig metod inte skulle passa. Vinstdelningsmetoden kan också vara den lämpligaste metoden när båda parter tillför unika och värdefulla bidrag till transaktionen. Metoden kan erbjuda flexibilitet genom att man kan beakta speciella omständigheter hos de närstående parterna som inte finns hos oberoende företag. En ytterligare styrka hos metoden är att det inte är sannolikt att den medför att den ena parten i en närstående transaktion får behålla en extrem och osannolik vinst, eftersom båda parterna i transaktionen utvärderas.

En svaghet med metoden är att den är svår att tillämpa. Vid första påseende kan den verka enkel eftersom den inte är så beroende av information från oberoende företag. Det kan dock

vara svårt att få information från utländska dotterbolag. Det kan också vara svårt att mäta kombinerade intäkter och kostnader för alla parter som är inblandade i de närstående transaktionerna, eftersom det krävs en likartad redovisning och att kostnader kan fördelas korrekt mellan den aktuella transaktionen och andra transaktioner som de närstående företagen har.

Två huvudmetoder

Det finns ett antal tillvägagångssätt för att uppskatta en fördelning av vinst. Två sätt beskrivs i riktlinjerna, nämligen bidragsmetoden (contribution analysis) och restvärdeometoden (residual analysis).

**Bidragsmetoden
p. 2.119–2.120**

Vid bidragsmetoden fördelas den framräknade totala transaktionsvinsten på ett sätt som oberoende parter skulle ha gjort i en jämförbar transaktion. Denna fördelning kan stödjas av jämförelsedata om sådana finns. I avsaknad av sådana data baseras fördelningen ofta på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med, varvid även beaktas vilka tillgångar som används och vilka risker som bärs. I de fall det relativa värdet av bidragen kan mätas direkt, är det kanske inte nödvändigt att uppskatta marknadsvärdet på varje parts bidrag.

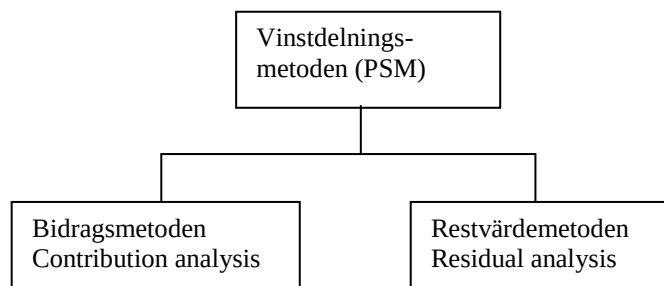
**Restvärdeometoden
p. 2.121–2.123**

Vid restvärdeometoden fördelas den gemensamma vinsten i två steg. I första steget får vardera deltagaren en armlängdsmässig ersättning för sina icke-unika bidrag till transaktionen. Vanligtvis kan denna första ersättning bestämmas genom att tillämpa en av de traditionella transaktionsbaserade metoderna eller nettomarginalmetoden och göra en jämförelse med ersättningen för jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Denna ersättning beaktar således inte någon avkastning som genereras av unika och värdefulla bidrag av parterna. Den vinst (eller förlust) som återstår efter det första steget, fördelas i ett andra steg mellan parterna baserat på en analys av fakta och omständigheter, där det främst gäller att hitta användbara fördelningsnycklar.

Ett alternativt sätt att tillämpa restvärdeometoden kan avse försök att avspegla resultatet av förhandlingar mellan oberoende parter på en öppen marknad. I vissa fall skulle man kunna beakta nuvärdesberäknade kassaflöden hos parterna under den förväntade livslängden hos affärstransaktionen.

**Skatteverkets
exempel**

De två metoderna kan grafiskt beskrivas på följande sätt.



2 steg:

- 1) Identifiera den gemensamma vinst som ska fördelas
- 2) Fördela vinst till varje part efter värdet på utförda funktioner med beaktande av tillgångar och risker

3 steg:

- 1) Identifiera den gemensamma vinst som ska fördelas
- 2) Fördela vinst till varje part efter respektive parts utförda "rutinfunktioner"
- 3) Fördela kvarstående vinst till varje part efter värdet på utförda funktioner med beaktande av tillgångar och risker

**Gemensam vinst
p. 2.124–2.131**

När den gemensamma vinsten ska bestämmas är det avgörande att först identifiera de relevanta transaktioner som omfattas av vinstfördelningen. Problem avseende redovisning måste lösas i förväg så att metoden kan tillämpas konsekvent över transaktionernas livslängd.

Det förekommer att vinstdelningsmetoden tillämpas såväl på aktuella vinster som på prognostiserade vinster. Om metoden används av närstående parter för att sätta priser innan transaktionerna genomförs, söker var och en av de närstående parterna att nå en sådan vinstfördelning som oberoende parter skulle kunna förväntas uppnå i jämförbara transaktioner. Om vinstfördelningen sker framåtsyftande är det viktigt att detta respekteras, eftersom företagen inte känner till de faktiska utfallen när villkoren i transaktionen fastställs. En tillämpning av eftersyn i ett sådant fall skulle strida mot armlängdsprincipen. När närstående företag har baserat villkoren i sina transaktioner på någon annan metod, kan skattemyndigheten vilja utvärdera villkoren utifrån de faktiska vinster som

uppkommit. Om vinstdelningsmetoden då tillämpas måste detta göras på ett sätt som de närstående företagen skulle ha gjort, d.v.s. baserat på information som fanns tillgänglig eller kunde förutses vid tidpunkten när transaktionerna företogs.

Normalt består den gemensamma vinsten av rörelsevinst. I vissa fall skulle det kunna vara lämpligt att utgå från bruttovinster och göra avdrag för kostnader hos respektive företag.

**Fördelning av
gemensam vinst
p. 2.132–2.145**

Relevansen hos jämförbara oberoende transaktioner eller interna data och de kriterier som används för att fördela vinster beror på fakta och omständigheter i det enskilda fallet. Det anses därför inte önskvärt att upprätta några föreskrifter om kriterier eller fördelningsnycklar. Allmänt gäller att kriterier och fördelningsnycklar ska vara rimligt oberoende av interna transaktioner, d.v.s. de ska baseras på objektiva data (exempelvis försäljning till oberoende företag), och inte på data som utgår från ersättningar i närstående transaktioner (exempelvis försäljning till närstående företag).

**Jämförbara
oberoende
transaktioner
p. 2.133**

En möjlig ansats för att fördela gemensamma vinster är att utgå från hur vinster faktiskt fördelas mellan oberoende parter. Sådan information skulle kunna återfinnas i olika samarbeten (joint venture) som förekommer mellan oberoende företag. Ett av de exempel som nämns är olje- och gasbranschen.

**Fördelnings-
nycklar
p. 2.134–2.140**

I praktiken sker vinstfördelningen vanligen genom att en eller flera fördelningsnycklar används. Ofta används fördelningsnycklar som baseras på tillgångar/kapital (operativa tillgångar, fasta tillgångar, immateriella tillgångar, sysselsatt kapital) eller kostnader (relativ förbrukning eller investering inom nyckelområden såsom forskning och utveckling, konstruktionsarbete, marknadsföring). Exempel på andra fördelningsnycklar som kan vara lämpliga i enskilda fall är försäljningsökning, antal anställda, nedlagd tid, antal servrar, datalagring, försäljningsyta etc.

Tillgångs- eller kapitalbaserade fördelningsnycklar kan användas när det föreligger ett starkt samband mellan tillgångar eller sysselsatt kapital och värdeskapandet i den närstående transaktionen. Ett speciellt fall då vinstdelningsmetoden kan vara den lämpligaste metoden är när varje part i en transaktion bidrar med värdefulla och unika immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar medför dock svåra frågeställningar vad avser identifiering och värdering.

Kostnadsbaserade fördelningsnycklar kan vara lämpliga när det går att identifiera ett starkt samband mellan kostnader som förbrukas och värden som tillförs. Så kan vara fallet med marknadsföringskostnader och med kostnader för forskning och utveckling. Om däremot varje part tillför olika värdefulla immateriella tillgångar är inte en kostnadsbaserad fördelningsnyckel lämplig, såvida inte kostnader är ett tillförlitligt mått för det relativa värdet på dessa tillgångar.

Kostnadsbaserade fördelningsnycklar har den fördelen att de är enkla. Det föreligger dock inte alltid något starkt samband mellan kostnader och de värden som uppkommer.

En annan viktig fråga är från vilken tidsperiod de olika delarna i en fördelningsnyckel ska hämtas, t.ex. vad avser tillgångar, kostnader eller annat. Det kan exempelvis finnas ett glapp mellan den tidpunkt då en kostnad läggs ned och den tidpunkt då värdet skapas.

Interna data
p. 2.141–2.145

När det saknas jämförbara oberoende transaktioner av tillräcklig tillförlitlighet för att stödja en vinstfördelning, bör det undersökas om interna data kan användas för att skapa eller testa en armlängdsmässig fördelning. Sådana data kan hämtas från balans- eller resultaträkningar hos parterna. Andra interna data kan avse antal sysselsatta inom en viss verksamhet, hur mycket tid som används av anställda för vissa uppgifter, antal servrar, använd yta etc.

Exempel

Som bilagor till kapitel II i riktlinjerna finns två exempel på hur vinstdelningsmetoden kan fungera. Det första exemplet (Annex II) visar en tillämpning av restvärdemetoden. Det andra exemplet (Annex III) visar olika sätt att mäta gemensam vinst och fördelningen av denna.

53.7.2 Prismetoder i svensk rätt

Allmänt

I rättspraxis finns mycket få mål som berör val av prismetod eller tillämpning av prismetod. Detta har sin naturliga förklaring i att de multinationella företagen tidigare har haft decentraliserade affärsmodeller utan någon omfattande intern handel av varor. Från 1990-talet och framåt har dessa affärsmodeller mer och mer ersatts av centraliserade modeller, som krävt en mer genomtänkt struktur för prissättning av såväl varor som tjänster och nyttjande av immateriella tillgångar (se avsnitt 53.12.1).

Denna utveckling har tillsammans med ökade krav på dokumentation av prissättning samt tillkomsten av vinstmetoder i

OECD:s riktlinjer 1995 medfört nya typer av ersättningssystem uppbyggda kring de metoder som beskrivs i riktlinjerna.

Sedan OECD:s riktlinjer publicerades år 1995 har därför frågor om val och tillämpning av olika prismetoder blivit vanligare och många skatteutredningar som genomförts under 2000-talet har berört just detta. Det kan förväntas att en del av de utredningar som genomförts kommer att prövas i högre instanser.

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att hittillsvarande rättspraxis inte gav någon vägledning i prissättningsfrågor. De mål som Högsta förvaltningsdomstolen avgjort efter RÅ 1991 ref. 107 innehåller inte heller någon närmare diskussion om prismetoder. Här nedan redogörs för RÅ 1991 ref. 107 och för ett kammarrättsavgörande där valet och tillämpning av prismetod behandlas.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I de s.k. Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen prövat prissättningen på Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från ett närstående utländskt bolag, SIPC (RÅ 1991 ref. 107). En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 53.8.2.1.

I rättsfallet tas ett par frågor upp som behandlas i kapitel II i riktlinjerna.

**Val av metod
Mer än en metod**

Domstolen fann att den enda prismetod som var aktuell att tillämpa i målet var marknadsprismetoden. Skälet till det var framför allt att det inte framlagts något material som skulle kunna ligga till grund för att använda någon annan metod. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av övriga metoder var marknadsprismetoden den enda som stod till buds och prövningen fick göras utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolje- och fraktmarknaderna. Jfr riktlinjerna punkt 2.10–2.11.

**Marknadspris-
metoden**

Marknadsprismetoden kan vara svår att tillämpa eftersom det inte alltid är möjligt att hitta jämförbara oberoende transaktioner. Vad gällde frakttjänsterna fann Högsta förvaltningsdomstolen att de saknade motsvarighet på marknaden. Domstolen gjorde därför en hypotetisk bedömning av vad en oberoende råoljeimportör hade varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit. Jfr riktlinjerna punkt 2.13–2.20.

**Kammarrätterna
Val av metod**

Kammarrätten i Sundsvall har prövat prissättningen på varor där försäljningen redovisades hos ett svenskt bolag på grund av kommissionärsförhållande (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07). Varorna såldes till ett schweiziskt dotterbolag. Det schweiziska dotterbolaget sålde varorna vidare till koncernens försäljningsbolag i ett stort antal länder och svarade för lagerhantering och distribution inom koncernen.

I målet fanns en internprissättningsstudie i vilken nettomarginalmetoden tillämpades. Kammarrätten anförde att i en tvist avseende bestämmande av ett armlängdspris kan inte en viss bestämd metod uteslutas eller slås fast som den enda rättvisande utan varje metods styrkor och svagheter måste tas med vid bedömningen av vilket värde som ska tillmätas den specifika metoden. Det faktum att det svenska bolaget valt en viss metod för bestämmandet av armlängdspris hindrade således inte att Skatteverket med hjälp av en eller flera andra metoder visade att det av bolaget bestämda priset inte utgjorde ett armlängdspris. Kammarrätten fann emellertid att prissättningsstudien kunde läggas till grund för bedömningen, eftersom både det svenska bolaget och Skatteverket åberopade denna. Således kunde nettomarginalmetoden användas.

I studien jämfördes det schweiziska bolagets rörelsemarginal med rörelsemarginalen hos ett antal jämförelseobjekt. Skatteverket ansåg att de framtagna jämförelseobjekten kunde godtas, men att en vinstindikator baserad på rörelsekostnader i stället skulle användas. Kammarrätten anförde att avgörande för vilken som var den mest rättvisande vinstindikatorn främst var vad som utgjorde de värdeskapande faktorerna i den bedrivna verksamheten. Efter en genomgång av olika funktioner och risker bedömde kammarrätten att det schweiziska bolagets värdeskapande verksamhet bestod av en snabb och säker distribution av varorna och därför i första hand var en funktion av de rörelsebaserade kostnaderna.

**Skatteverkets
kommentar**

Det kan noteras att vid tidpunkten för kammarrättens avgörande hade OECD:s reviderade riktlinjer ännu inte publicerats (dessa publicerades den 22 juli 2010). I de reviderade riktlinjerna benämns den i målet tillämpade vinstindikatorn för Berry ratio, och OECD anför i riktlinjerna att den kan vara användbar just för mellanhänder, d.v.s. företag som köper varor från närstående företag och säljer dem vidare till andra närstående företag (punkt 2.100–2.102). Se även avsnitt 53.8.2.2 där nivån på vinstpålägget i kammarrättsdomen kommenteras.

53.8 Jämförbarhetsanalys

53.8.1 OECD:s riktlinjer (kapitel III)

I den ordlista som finns i riktlinjerna definieras begreppet jämförbarhetsanalys på följande sätt.

Definition

En jämförelse av en närstående transaktion med en oberoende transaktion eller transaktioner. Närstående eller oberoende transaktioner är jämförbara om ingen av skillnaderna mellan transaktionerna väsentligen skulle påverka jämförelsen av exempelvis ett pris eller en marginal, eller om någorlunda korrekta justeringar kan göras för att eliminera de väsentliga effekterna av sådana skillnader.

I riktlinjerna används ofta substantivet ”comparables”. Det översätts här med jämförelseobjekt, och kan beroende på omständigheterna syfta på jämförbara enskilda transaktioner, grupper av transaktioner eller på företag.

Syftet med jämförbarhetsanalysen är att identifiera de mest jämförbara transaktionerna. Kapitel III lämnar vägledning mer i detalj om hur en jämförelse kan göras av villkoren mellan en närstående transaktion och en transaktion mellan oberoende företag. Beträffande sökandet efter jämförbara oberoende transaktioner och identifieringen av jämförelseobjekt hänvisas till analysen av den närstående transaktionen och till de s.k. jämförelsefaktorerna i punkterna 1.33–1.63 (se avsnitt 53.6.1) samt till diskussionen om val av metod i punkt 2.2 (se avsnitt 53.7.1.1). Den som använder jämförelseobjekt för att stödja en viss prissättning bör kunna tillhandahålla sådan information att jämförelseobjektens tillförlitlighet ska kunna granskas.

Typisk process p. 3.4–3.6

I riktlinjerna beskrivs en typisk process som kan tjäna som vägledning vid genomförandet av jämförbarhetsanalysen. Processen är inte obligatorisk utan ska ses som förslag till en acceptabel och lämplig process. Processen är inte linjär vilket innebär att vissa steg kan behöva upprepas i sökandet efter jämförbara transaktioner. Den beskrivna processen består av följande nio steg:

Steg 1: Fastställande av aktuella år för jämförelsen.

Steg 2: Övergripande analys av det undersökta företags förhållanden och omständigheter.

Steg 3: Analys av den närstående transaktionen, baserad särskilt på en funktionsanalys, för att välja rätt test-

objekt ("tested party"), den lämpligaste metoden, vilken vinstindikator som ska testas och för att identifiera de viktigaste jämförelsefaktorerna.

- Steg 4: Granskning av eventuella interna jämförelse-transaktioner.
- Steg 5: Bestämmande av tillgängliga informationskällor när externa jämförelseobjekt behövs samt dessas till-förlitlighet.
- Steg 6: Val av den mest lämpliga prismetoden och, beroende på metod, val av relevant nyckeltal (exempelvis vinst-indikator vid tillämpning av nettomarginalmetoden).
- Steg 7: Identifiering av potentiella jämförelseobjekt.
- Steg 8: Justeringar när detta behövs för att öka jämförbar-heten.
- Steg 9: Tolkning och tillämpning av information, fast-ställande av armlängdsmässig ersättning.

**Skatteverkets
kommentar**

Den fortsatta framställningen i kapitel III följer inte helt dessa steg. Exempelvis behandlas inte steg 6 avseende val av den mest lämpliga prismetoden och val av vinstindikator. Detta steg beskrivs mer utförligt i kapitel II, se avsnitt 53.7.1. Val av metod syftar till att hitta den mest lämpliga metoden i varje enskilt fall.

**Övergripande
analys
p. 3.7**

Den övergripande analysen är ett viktigt steg i jämförbarhets-analysen där fokus är på bransch, konkurrensmässiga och ekonomiska faktorer samt andra faktorer såsom myndighets-krav som påverkar företagets verksamhet och dess miljö. Analysen har inte fokus på den specifika transaktionen. Detta steg är tänkt att underlätta förståelsen för villkoren både i den närstående transaktionen och i de oberoende transaktioner som ska jämföras.

**Kombinerade
transaktioner
p. 3.9–3.12**

Den idealiska grundprincipen för tillämpning av armlängds-principen är att behandla varje transaktion separat, d.v.s. transaktion för transaktion. Det finns dock ofta skäl att frånga denna grundprincip i fall när flera transaktioner är så starkt kopplade till varandra eller kontinuerliga att de inte kan utvärderas separat.

Ett av de exempel som ges på stark koppling är när ett företag tillhandahåller både komponenter och know-how för tillverk-ning gentemot en närstående tillverkare. Det förefaller mer

rimligt att behandla dessa transaktioner tillsammans i stället för separat.

Ett annat exempel på kombinerade transaktioner är där transaktionerna av affärsstrategiska skäl paketeras i syfte att uppnå en skälig avkastning för flera transaktioner tillsammans i stället för varje transaktion för sig. Det innebär att vissa produkter kan säljas med låg vinst eller till och med förlust för att skapa förutsättningar för att sälja en annan produkt eller tjänst med en hög vinst. Som exempel nämns försäljning av kaffemaskiner och kaffeampuller samt skrivare och patroner.

En sådan affärsstrategi behöver beaktas i jämförelseanalysen och när man ska undersöka tillförlitligheten hos jämförbara objekt och transaktioner. Den kan dock inte försvara ständiga förluster eller kontinuerligt låga resultat.

Samtidigt som det finns enskilda transaktioner som bör bedömas tillsammans så finns det sammansatta transaktioner som bör bedömas var för sig. Det finns exempel på fall där flera transaktioner mellan närstående företag hanteras som ett paket men där transaktionerna kan behöva jämföras på separat basis i jämförbarhetsanalysen. I sådana fall är det viktigt att skattemyndigheterna ändå gör en bedömning av samtliga transaktioner för att avgöra om den totala prissättningen ger ett armlängdsmässigt resultat.

Kvittningar p. 3.13–3.17

Ett företag kan erbjuda ett närstående företag osedvanligt gynnsamma villkor i utbyte mot förmåner i den andra riktningen. Företagen kan göra gällande att förmånerna bör avräknas som full betalning eller delbetalning så att endast nettot bör beaktas vid beskattningen. Avsiktliga kvittningar kan variera i omfattning och komplexitet från det enkla fallet då fördelaktiga priser t.ex. vid inköp av råvaror uppvägs av prissättningen vid en försäljning av de färdiga produkterna, till en generell utjämning av samtliga transaktioner under en viss tidsperiod. Det är mindre troligt att oberoende företag träffar avtal om sådana arrangemang utan att försäkra sig om att förmånerna kan beräknas i förväg. Ofta är det nödvändigt att värdera transaktionerna var för sig för att veta om de återspeglar armlängdsprincipen och företag bör under alla förhållanden visa att villkoren vid kvittningar står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Se vidare avsnitt 53.3 avseende kompenserande transaktioner.

**Val av testobjekt
p. 3.18–3.19**

Val av testobjekt blir aktuellt när kostnadsplusmetoden, återförsäljningsprismetoden och nettomarginalmetoden tillämpas. Det är då nödvändigt att välja en part i transaktionen vars nyckeltal ska jämföras med oberoende jämförbara företag/transaktioner. Generellt väljs den part som enligt funktionsanalysen har den minst komplicerade sammansättningen av funktioner, risker och tillgångar. Riktlinjerna beskriver detta med några exempel.

**Behov av
information
p. 3.20–3.23**

När en ensidig metod används, d.v.s. när en av parterna utgör testobjekt, är det finansiell information om detta företag som i första hand krävs. Detta gäller även om det företaget är utländskt. En funktionsanalys av den andra parten behövs också för att korrekt kunna beskriva transaktionen och kunna välja den lämpligaste metoden. När en tvåsidig metod som vinstdelningsmetoden används behövs finansiell information om alla parter som deltar i transaktionen, såväl inhemska som utländska.

**Interna/externa
jämförelser
p. 3.24**

Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner som ett av de närstående företagen har med oberoende företag. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan externa företag som sinsemellan är oberoende.

**Interna
jämförelser
p. 3.27–3.28**

Interna jämförelsetransaktioner kan ha en närmare och mer direkt relation till den undersökta närstående transaktionen jämfört med externa jämförelsetransaktioner. De interna jämförelsetransaktionerna är också enklare, mer pålitliga, mer kompletta och medför lägre kostnader. Interna jämförelsetransaktioner är dock inte alltid mer tillförlitliga. Interna jämförelser måste uppfylla de fem jämförelsefaktorerna (se avsnitt 53.6.1) på samma sätt som gäller för externa jämförelser.

**Externa
jämförelser
p. 3.29–3.39**

Det finns ett antal olika informationskällor som kan användas för att identifiera potentiella externa jämförelseobjekt. Kommersiella databaser nämns som en vanlig källa för information vars format passar bra för sökningar och statistiska analyser. Databaserna kan ses som ett praktiskt men också kostnadseffektivt sätt att identifiera externa jämförelseobjekt. Dessa databaser har vissa begränsningar eftersom de baseras på offentlig information som inte är tillgänglig på samma sätt i alla länder. Informationen är inte heller alltid tillräckligt detaljerad för att användas för den valda metoden. Användning av databaser får inte leda till att kvantitet sätts före kvalitet. Utförs en jämförbarhetsanalys enbart med hjälp av databas-sökning, kan tveksamhet uppstå om hur tillförlitlig analysen är,

med hänsyn till kvaliteten av den information som normalt finns tillgänglig i databaserna. Databassökningar kan därför behöva förfinas med annat offentligt material beroende på omständigheterna. I de fall det finns interna jämförelsetransaktioner är det inte alltid nödvändigt att använda databaser.

**Utländska
jämförelser
p. 3.35**

Det är inte alltid så att företagen gör sina sökningar efter jämförelseobjekt land för land. Exempelvis kan en sökning göras för en region med flera länder. Detta kan till exempel bero på att en tillräcklig mängd information saknas för varje land eller för att minska kostnaderna om koncernen har verksamhet i flera länder. Jämförelseobjekt ska inte per automatik förkastas enbart därför att de avser annat land. En bedömning ska i stället göras från fall till fall, d.v.s. att kravet på jämförbarhet kvarstår med stöd av de fem jämförelsefaktorerna. Om en sökning efter jämförelseobjekt utan geografisk begränsning till ett specifikt land är lämplig beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

**Användning av
information som
inte utgår från
transaktioner
p. 3.34 och 3.37**

Många av OECD:s medlemsländer har erfarenhet av att kommersiella databaser används för att jämföra företagens resultat snarare än transaktionernas resultat eftersom information om oberoende parter transaktioner sällan är tillgängliga. Frågan är om sådana data kan utgöra tillförlitliga jämförelseobjekt för ett företags närstående transaktioner. I praktiken avser tillgänglig information om oberoende företag ofta hela företaget eller en hel verksamhetsgren, beroende på tillämpliga redovisningsregler. Om sådana icke transaktionsbaserade uppgifter från oberoende parter kan utgöra tillförlitliga jämförelseobjekt för ett företags närstående transaktioner beror särskilt på om det oberoende företaget utför en rad materiellt olika transaktioner. Segmenterad information (uppdelad per verksamhetsgren) kan utgöra bättre jämförelseobjekt än uppgifter för hela företaget eftersom sådan information är mer inriktad på transaktioner. På samma sätt kan data från hela företaget utgöra bättre jämförelseobjekt än segmenterade under speciella omständigheter, såsom när aktiviteterna hos jämförelseobjekten överensstämmer med de närstående transaktionerna.

**Val av jämförelse-
objekt
p. 3.40–3.46**

Det finns i princip två tillvägagångssätt för att identifiera potentiellt jämförbara transaktioner eller företag.

I det första identifieras jämförbara transaktioner genom att sådana oberoende företag listas som kan tänkas utföra potentiellt jämförbara transaktioner. Sedan sammanställs information om dessa företag och en analys görs för att fastställa

om de är jämförbara. Detta tillvägagångssätt har vissa likheter med hur interna jämförelsetransaktioner identifieras.

Det andra utgår från en stor mängd företag som ingår i samma bransch och har liknande funktioner. I praktiken görs en sökning i en databas där en stor mängd företag identifieras. Företagen behandlas systematiskt där företag successivt ratas i en steg för stegprocess med stöd av kvalitativa och kvantitativa kriterier, d.v.s. brister i jämförbarhet. Denna process är beroende av fakta och omständigheter vilket medför att val av kriterier kan skilja sig från fall till fall. En fördel med detta tillvägagångssätt är att det är enklare att dokumentera och upprepa.

Inget av dessa tillvägagångssätt är generellt att föredra framför det andra eftersom det beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

Processen med identifiering av jämförbara transaktioner är ett av de mest kritiska momenten i jämförbarhetsanalysen och processen bör vara transparent, systematisk och möjlig att dokumentera.

**Justeringar för jämförbarhet
p. 3.47–3.54**

Justeringar av jämförbarheten bör bara övervägas om dessa förväntas öka jämförbarheten mellan närstående transaktioner och jämförelsetransaktioner. Justeringar bör bara ske av skillnader som väsentligt påverkar jämförbarheten. Exempel på justeringar kan vara justeringar för skillnader i redovisningsstandarder, kapital, funktioner, risker och tillgångar. I bilaga till riktlinjerna (Annex to Chapter III) ges exempel på kapitaljusteringar kopplade till kortfristiga fordringar och skulder samt lager.

Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig innebära att det kan ifrågasättas om jämförelsetransaktionen är tillräckligt jämförbar.

**Armlängdsmässigt intervall
p. 3.55–3.66**

I processen att fastställa en armlängdsmässig ersättning är det i vissa fall möjligt att fastställa ett enskilt pris eller en marginal som är armlängdsmässig. Men på grund av att internprissättning inte är en exakt vetenskap är det också vanligt i praktiken att tillämpningen av den mest lämpliga prismetoden resulterar i ett intervall av priser/marginaler som alla relativt sett är lika tillförlitliga.

I vissa fall har inte alla jämförelsetransaktionerna samma grad av jämförbarhet. När det är möjligt att fastställa att vissa jämförelseobjekt är mindre jämförbara ska dessa inte tas med.

Det inträffar att det trots alla ansträngningar för att utesluta mindre jämförbara objekt återstår ett intervall av priser/marginaler, vilka kan antas ha vissa brister i jämförbarhet, men dessa går inte att identifiera eller kvantifiera och därmed justera. I sådana fall kan, om intervallet består av ett antal data, statistiska hjälpmedel användas för att snäva in intervallet (t.ex. interkvartilintervall eller andra percentiler) och därmed öka tillförlitligheten i analysen.

Intervall kan också uppkomma när mer än en prismetod används för att utvärdera en närstående transaktion. Data som kombineras från två olika intervall kan användas för att öka tillförlitligheten i analysen.

Utgångspunkten är att om en närstående transaktion är prissatt på ett sätt så att priset/marginalen ligger inom ett armlängdsmässigt intervall så ska inga justeringar göras.

Om ett pris/marginal i en närstående transaktion ligger utanför det armlängdsmässiga intervall som skattemyndigheten åberopar, ska det aktuella företaget ges möjlighet att motivera varför transaktionen är armlängdsmässig. Om företaget inte lyckas motivera detta så måste skattemyndigheten fastställa den punkt i det armlängdsmässiga intervallet till vilken priset/marginalen ska justeras.

I fall där hög och likvärdig jämförbarhet föreligger kan det hävdas att varje punkt i ett armlängdsmässigt intervall ska anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Om brister i jämförbarhet kvarstår kan det vara lämpligt att använda centrerande mått för att bestämma denna punkt (exempelvis median, medelvärde, vägt genomsnitt etc., allt beroende på omständigheterna) i syfte att minimera risken för fel beroende på okända eller okvantifierbara återstående brister i jämförbarhet.

Extrema resultat, i form av förluster eller ovanligt höga vinster, måste beaktas i jämförbarhetsanalysen. Extrema resultat kan påverka det nyckeltal som används i den valda metoden. Oberoende företag skulle inte fortsätta med en förlustbringande verksamhet om det inte finns befogade förväntningar om framtida vinster. Detta betyder dock inte att förlustföretag aldrig kan vara jämförbara. De ska inte ratas per automatik utan i stället bör skälen till resultatet utredas. Det är fakta och omständigheter kopplade till ett företag som ska vara avgörande för om det föreligger jämförbarhet och inte

Tidsaspekter
p. 3.67–3.79

företagets finansiella resultat i sig. Motsvarande utredning bör göras för företag som har onormalt höga vinster.

I den mest tillförlitliga jämförelsen jämförs en närstående transaktion med samtida oberoende transaktioner. I praktiken är dock tillgången till information om samtida oberoende transaktioner ytterst begränsad.

Det finns två tillvägagångssätt för hur prismetoderna kan användas, ett som avser prissättning och ett som avser pristest. Prissättning baseras på tillgänglig information vid tidpunkten för transaktionen eller tidigare. Pristest utgår från det faktiska utfallet av den närstående transaktionen och sker ofta i samband med lämnande av deklaration. Båda tillvägagångssätten (eller i kombination) förekommer i OECD:s medlemsländer för att dokumentera armlängdsmässiga priser.

I praktiken är ofta information från flera år användbar i en jämförbarhetsanalys även om det inte är ett uttryckligt krav. Information från flera år bör användas där detta tillför något till analysen. I syfte att underlätta förståelsen av förutsättningarna och omständigheterna kring en närstående transaktion så bör data för det granskade året och de tidigare åren anges. En flerårig analys kan presentera fakta som generellt påverkat eller borde ha påverkat prissättningen. Vidare kan informationen underlätta förståelsen för relevanta branscher och produktlivscykler samt även förlustsituationer. Något exakt antal år för analysen kan inte anges.

53.8.2 Jämförbarhetsanalys i svensk rätt

53.8.2.1 RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen)

I RÅ 1991 ref. 107 prövade Högsta förvaltningsdomstolen om Svenska Shells inkomst för taxeringsåren 1977–1982 skulle korrigeras på grund av för höga avdrag för inköp av råolja och transport av råoljan till Göteborg. Svenska Shells motpart var SIPC, ett koncernbolag i Storbritannien. Prövningen gjordes utifrån den ordalydelse korrigeringsregeln fått genom 1965 års lagstiftning.

I detta avsnitt ges en samlad redogörelse för de delar av målet som berör armlängdsprincipen, prismetoder och jämförbarhetsanalys.

Helhetsbedömning

I målet finns även en omfattande redogörelse för den helhetsbedömning som behöver göras för att konstatera om det före-

ligger en prisavvikelse. Denna fråga tas upp i avsnitt 53.3 om kompenserande transaktioner.

**Marknadspris-
metoden
Mer än en metod**

Den prismetod som användes i målet var marknadsprismetoden (se avsnitt 53.7.1.2). Skälet till det var framför allt att det inte framlagts något material som skulle kunna ligga till grund för att använda någon annan metod. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av övriga metoder var marknadsprismetoden den enda som stod till buds och prövningen fick göras utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolja- och fraktmarknaderna.

**Kombinerade
transaktioner
eller separat
värdering**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en marknadsjämförelse förutsatte att avtalsförhållandena och marknadsituationen klarlades. Försäljningen av råolja från SIPC till Svenska Shell hade skett på cif-villkor i den meningen att SIPC svarat för frakt och försäkring av den sålda oljan. Detta kunde också uttryckas så att det totalpris som Svenska Shell erlagt var att betrakta som ett cif-pris. Det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan detta totalpris och på marknaden förekommande cif-priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Någon utredning om sådana cif-priser förelåg emellertid inte och det förhöll sig i själva verket på det sättet att SIPC:s och Svenska Shells avtalsförhållanden i väsentliga delar saknat direkt motsvarighet på marknaden under den ifrågavarande tidsperioden. Vägen med en cif-prisjämförelse var således inte framkomlig. Även om råolfeförsäljningen i enlighet med det anförda kunde anses ha skett på cif-villkor hade avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC ändå innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt, varvid de avtalade priserna på olja närmast haft karaktär av fob-priser och priserna på frakt på olika sätt anknutits till normer som direkt eller indirekt återspeglade priser på marknaden. En prisjämförelse som tog sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig var således rent praktiskt möjlig att genomföra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen talade starka materiella skäl också för en sådan separat bedömning, eftersom de principiella problem som uppkom vid armlängdsprövningen inom de båda områdena skiljde sig åt i väsentliga hänseenden.

**Funktionsanalys
råolja
Risker
Handelsmarginal**

Svenska Shell hävdade att SIPC hade funktion av självständig trader och därför tog ut viss handelsmarginal på råolfeförsäljningen. Skatteverket hävdade att SIPC bara varit ett koncern-gemensamt serviceorgan och därför rätteligen inte varit berättigat till någon vinstmarginal alls men verket godtog visst tillägg som en servicekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen fann att SIPC burit vissa risker i sin tradingverksamhet och att dessa varit sådana att en viss handelsvinst varit motiverad. För att bedöma handelsmarginalen vid prissättningen av råolja användes olika typer av listpriser som jämförelse. Vissa av dessa listpriser innehöll en viss handelsmarginal av olika nivåer. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det inte gick att lägga fast några generella nivåer för handelsmarginalens storlek utifrån utredningsmaterialet. Vad som var en godtagbar nivå fick därför uppskattas i det enskilda fallet. Domstolen fann det inte klarlagt att den handelsmarginal som SIPC tagit ut på råoljan överstigit den nivå som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter.

**Jämförelse-
material råolja**

Vad gällde prissättningen på råolja användes olika pristyper som jämförelsematerial som utgick ifrån prisnoteringar på olika marknader. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en bedömning i vad mån de olika pristyperna kunde användas som jämförelsematerial. En av de pristyper som användes var de amerikanska listpriserna. Dessa var genomsnittspriser som togs fram av amerikansk skattemyndighet för ett år i taget för att använda som jämförelsepriser och underlaget utgjordes av ett stort antal försäljningar världen över. Dessa listpriser var ett statistiskt underlag som framställdes flera år i efterhand. Högsta förvaltningsdomstolen fann att dessa byggde på ett mycket brett och genomarbetat statistiskt underlag av priser vid affärer mellan oberoende parter. Domstolen ansåg att listpriserna gav den säkraste vägledningen i jämförelse med övriga pristyper för inköp av OPEC-olja och norsk nordsjöolja. Vad gäller övriga pristyper som var föremål för bedömning (spotpriser, GSP-noteringar och brittiska kontraktspriser) för domstolen ett resonemang om deras användning som jämförelsematerial.

**Fraktprissätt-
ningen
Bakgrund**

Vad gäller fraktprissättningen var en av omständigheterna att SIPC hade tillgång till en betydande fraktflotta med fartyg i olika storlekklasser samt tillämpade ett fraktmönster som innefattade en långtgående samordning av transporter inom hela koncernen. Principerna för prissättning på de frakttjänster som SIPC under perioden utförde för Svenska Shells räkning

fastställdes i förväg på kvartals- eller årsbasis med utgångspunkt i de råoljekvantiteter och fraktvägar som förutsågs bli aktuella för det svenska bolagets del. Gemensamt för de aktuella åren var vidare att Svenska Shell gjorde återkommande åtaganden beträffande den tonnagevolym som bolaget skulle komma att ta i anspråk under en följande period och att bristande uppfyllelse av dessa åtaganden medförde särskilda ekonomiska påföljder.

**Prissättningsmodell
Schablonmässighet**

Till ledning för bedömningen av prissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av fraktkostnader som rapporterats på marknaden under en viss period. Noteringarna låg till grund för en prissättningsmodell med i förväg bestämda fraktpriser beroende på lastens storlek och transportväg. Modellen var till viss del schablonmässigt utformad och ersättningen beräknades oberoende av vilken fartygsstorlek och färdväg som i verkligheten kom att användas. Schablonillägg gjordes för reservtonnage och transporter till Nigeria. Om det i förväg angivna behovet av tonnage ändrades gjordes också vissa justeringar. Skatteverket ansåg att prissättningen borde bedömas enligt principen att beakta den faktiskt använda fartygsstorleken och rutten (kallad vessel/voyage).

Tjänstens innehåll

Högsta förvaltningsdomstolen fann att det som SIPC tillhandahållit innefattat mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg. SIPC hade varit verksamt som fraktförare för flera koncernföretags räkning och i syfte att uppnå samordningsvinster följdes ett relativt komplicerat fraktmönster. Detta fraktmönster saknade direkt motsvarighet på marknaden och domstolen fann att detsamma fick anses gälla innehållet i frakttjänsterna.

**Marknadsprismetoden
Ingen motsvarighet**

Även för frakttjänsterna fann Högsta förvaltningsdomstolen att det bara var marknadsprismetoden som kunde användas. Eftersom frakttjänsterna saknade motsvarighet på marknaden fick det göras en hypotetisk bedömning av vad en oberoende råoljeimportör, som befunnit sig i samma situation som Svenska Shell, skulle ha varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit.

Jämförelsematerial frakter

Till ledning för bedömningen av fraktprissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av fraktkostnader som rapporterats på marknaden under en viss period. I beräkningsunderlaget för fraktprisnoteringarna ingick avtal som slutits flera år tidigare och noteringarna avspeglade till viss del marknadssituationer i det förflutna. Högsta förvalt-

ningsdomstolen betonade vikten av att använda materialet med viss försiktighet eftersom det återspeglade en förfluten tid och viss eftersläpningseffekt kunde förekomma. Noteringarna kunde dock användas vid en prisjämförelse om prissättnings-systemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod.

**Prissättnings-
modellen frakter**

Ett centralt inslag i metoden var att parterna på förhand kom överens om vilken fartygsstorlek och rutt som skulle ligga till grund för prissättningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att detta kunde ha haft fördelar för båda parter.

**Faktiskt valda
förfarandet
Ej hypotetiska
transaktioner**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en viktig princip att beakta vid armlängdsprövningen var att prövningen inte borde grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sattes i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet. Det kunde tyckas att den av underinstanserna valda metoden, som utgick från principen att beakta den faktiskt använda fartygsstorleken och rutten (vessel/voyage), väl svarade mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden. Med hänsyn till vad som framkommit om det av SIPC tillämpade fraktmönstret och motiven bakom den tillämpade prissättningsmetoden kunde emellertid en sådan slutsats sättas ifråga. Det kunde hävdas att den av underinstanserna tillämpade metoden avlägsnade sig från de verkliga förhållandena, nämligen genom att inte tillräckligt beakta att de enskilda transportererna utgjort ett led i ett komplicerat fraktmönster som innefattat samlastning m.m. i flera företags intresse. Enligt domstolens mening kunde det i själva verket med fog göras gällande att den tillämpade metoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tog hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat.

**Granskning
av modellen**

Högsta förvaltningsdomstolen accepterade prissättningsmodellen men granskade därefter hur modellen var uppbyggd och hur de olika momenten i modellen förhöll sig till armlängdsprincipen. Inslagen av schabloner accepterades och de olika momenten i prissättningsmodellen ansågs vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. För taxeringsåret 1982 användes en annan modell som i väsentliga hänseenden byggde på schabloner. Även denna ansågs armlängdsmässig.

**Grunderna och
metoderna**

Både vad det gällde prissättningen på råoljan och frakt-tjänsterna framhöll Högsta förvaltningsdomstolen att bedömningen avsett grunderna och metoderna för prissättningen.

53.8.2.2 Jämförbarhetsanalys i några domar

RÅ 1991 ref. 107 Shell-målen

I Shell-målen tas några av de frågor upp som behandlas i kapitel III av riktlinjerna.

Kombinerade transaktioner

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan totalpriset på råolja och frakt och på marknaden förekommande priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC hade emellertid innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt. En prisjämförelse som tog sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig var således rent praktiskt möjlig att genomföra. Jfr riktlinjerna 3.9–3.12.

Externa jämförelser

Den prismetod som användes beträffande inköp av råolja var marknadsprismetoden och som jämförelsematerial användes prisnoteringar på olika marknader. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de amerikanska listpriserna, framtagna av amerikansk skattemyndighet, gav den säkraste vägledningen.

Till ledning för bedömningen av fraktprissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av fraktkostnader som rapporterats på marknaden under en viss period.

Tidsaspekter

De noteringar som parternas prissättningsmodell för frakter byggde på återspeglade till viss del förfluten tid. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att noteringarna kunde användas vid en prisjämförelse om prissättningssystemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod. Jfr riktlinjerna p. 3.67–3.79.

RÅ 2010 ref. 67 Diligentia Ränta

I RÅ 2010 ref. 67 (Diligentia AB) var räntan på ett lån från moderbolag till dotterbolag uppe till prövning (se avsnitt 53.14). Vid räntesättning är kreditrisken av avgörande betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långivaren varit extern. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter.

Kammarrätterna Ränta

Kammarrätten i Jönköping har i ett fall ansett att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag varit den ränta som

närmast motsvarade en armlängdsmässig ränta (KRNJ 2007-02-15, mål nr 2938–2943-05), se avsnitt 53.14.

**Skatteverkets
kommentar**

Kammarrätten tillämpade i mål nr 2938–2943-05 marknadsprismetoden och ansåg att ett statistiskt underlag i form av bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag, utgjorde en bättre jämförelse än STIBOR + 1 % som Skatteverket använt. I Shell-målen, där marknadsprismetoden också användes, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att de amerikanska listpriserna bäst avspeglade ett armlängdsmässigt pris på viss råolja. Även de amerikanska listpriserna var ett statistiskt material, framställt av amerikansk skattemyndighet. I vart fall vid användningen av marknadsprismetoden kan det således vara möjligt att använda statistiskt material. Det beror dock på vad det är för transaktion som granskas. En förutsättning bör vara att det granskade företaget inte avviker allt för mycket från hur ett genomsnittligt företag i materialet ser ut. Jfr riktlinjerna punkt 1.35 där det anges att branschgenomsnitt inte i sig avspeglar armlängdsmässiga villkor. Vid utlåning måste exempelvis det granskade företags kreditvärdighet beaktas. Vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden, kostnadsplusmetoden och nettomarginalmetoden används ofta databas-sökningar för att hitta jämförelseobjekt. I riktlinjerna betonas att vid användningen av databaser är det viktigt att kvantitet inte sätts före kvalitet (punkt 3.33). Det går således inte i dessa sammanhang att använda ett stort antal jämförelseobjekt för att hitta ett statistiskt medelvärde. Sökresultatet måste förfinas så att kravet på tillräcklig jämförbarhet är uppfyllt.

**Kammarrätterna
Nivå i intervall**

Kammarrätten i Sundsvall har i ett fall haft att bedöma en fråga om armlängdsmässigt intervall (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07). Domen återges även i avsnitt 53.7.2 avseende val av prismetod. I utredningen förelåg en internprissättningsstudie och med ledning av denna räknade Skatteverket ut medianen till 21,4 %, övre kvartil till 43,1 % och nedre kvartil till 9,5 %. Skatteverket ansåg att företags vinstpålägg i förhållande till jämförelseobjekten – utifrån funktions- och riskanalys – klart borde understiga medianen för jämförelseobjekten, d.v.s. uppgå till högst 9,5 %.

Kammarrätten konstaterade att skäl för korrigering förelåg och anförde att vinstnivåerna i de jämförda företagen varierade mycket kraftigt. Mot bakgrund av den osäkerhet som föreligger vid bestämmandet av en nivå på priskorrigering ansåg kammarrätten att en skäligen uppskattad säkerhetsmarginal skulle beaktas vid fastställandet av priskorrigeringens storlek.

Kammarrätten utgick här från den av Skatteverket framräknade övre kvartilen för jämförelseföretagen med ett tillägg om cirka 15 %, d.v.s. ett vinstpålägg om 58 %.

**Skatteverkets
kommentar**

Internprissättning är ingen exakt vetenskap vilket ofta avspeglar sig i en viss försiktighet i bedömningen. En sådan försiktighet kan exempelvis bestå i hur intervallet snävas in eller vilken punkt i intervallet som kan anses armlängdsmässig. Att lägga sig så högt över den övre kvartilen som kammarrätten gjort anser dock Skatteverket vara en överdriven försiktighet som saknar stöd i OECD:s riktlinjer. Ingenting i målet tyder på att företagets verksamhet var av sådant slag att det motiverade ett vinstpålägg av den storlek kammarrätten kom fram till.

Skatteverket har i sina utredningar under senare år konstaterat att nettomarginalmetoden är en av företagen ofta använd metod. Fråga uppkommer därför ofta om vad som ska anses utgöra armlängdsmässigt intervall. Skatteverket har i ett flertal utredningar argumenterat för att ett interkvartilintervall ska användas. Verkets tillämpning innebär i sådana fall att om det är ett svenskt företag som är testobjekt görs justering av prissättningen till en nivå som motsvarar den nedre kvartilen. Är testobjektet ett utländskt företag görs justering av prissättningen till en nivå som motsvarar övre kvartilen. Skatteverket har ansett att en tillräcklig grad av försiktighet därmed har beaktats.

Vad som sagts ovan är inte någon generell princip. I vissa utredningar har Skatteverket argumenterat för att armlängdsmässigt intervall ska fastställas på annat sätt, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

**Kammarrätterna
Armlängdsmässig
nettomarginalnivå**

Kammarrätten i Stockholm har i en dom 2012-04-27 (mål nr 2400–2404-11) prövat frågan om vilken nettomarginalnivå som var armlängdsmässig. Flera av taxeringsåren avsåg eftertaxering. Bolaget var distributör av däck på den nordiska marknaden och frågan gällde om de priser bolaget betalat för inköp av däcken från koncernbolag i andra länder var marknadsmässiga. Bolaget hade använt nettomarginalmetoden för att fastställa armlängdsmässiga inköpspriser och parterna var överens om att det var en lämplig metod. Som jämförelsematerial hade bolaget använt en studie av ett antal oberoende däckdistributörers nettomarginaler. Skatteverket hade också hämtat in vissa uppgifter om jämförbara nettomarginaler från databaser. Koncernen hade som policy att priserna skulle sättas så att nettomarginalen för distributionsföretagen inom

koncernen skulle uppgå till 2 %. Företagen i bolagets jämförelsestudie hade nettomarginaler i intervallet -10,2–+15,8 % med en median på 2,5 % och interkvartiler på 1,1–4,7 %.

Kammarrätten ansåg inte att det var rimligt att hela intervallet i bolagets jämförelsestudie skulle vara armlängdsmässigt. Däremot var det inte uteslutet att nettomarginaler inom interkvartilspannet om 1,1–4,7 % skulle kunna godtas. Kammarrätten ansåg att stor vikt måste läggas vid att koncernen och bolaget vid internprissättningen haft uppfattningen att en nettomarginal på 2 % var armlängdsmässig vilket också stöddes av bolagets egen jämförelsestudie. Den nivån hade även fastställts som armlängdsmässig mellan koncernen och ett antal skattemyndigheter i andra länder. Därför fann kammarrätten att detta gav en mycket stark indikation på att en nettomarginal om 2 % var en armlängdsmässig nivå.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket delar kammarrättens uppfattning att om nivån i det ingångna avtalet är armlängdsmässig ska en korrigering av företagets resultat ske till den avtalade nivån och inte till en punkt i ett intervall som i och för sig är armlängdsmässig men som leder till ett lägre resultat än vad som avtalats mellan parterna.

I de jämförelsestudier som görs vid tillämpningen av nettomarginalmetoden går det sällan att hitta tillräckliga uppgifter om jämförelseobjekten för att kunna avgöra om det finns vissa brister i jämförbarheten. Som framgår av föregående kommentar anser Skatteverket att i normalfallet är inte hela det intervall som kommer fram i jämförelsestudierna armlängdsmässigt utan att det behöver snävas in för att öka tillförlitligheten i analysen. Skatteverket anser att i de flesta fall är det lämpligt att snäva in intervallet till interkvartilerna men ibland kan andra percentiler utgöra ett mer armlängdsmässigt spann.

**Kammarrätterna
Tillämpning av
interkvartiler**

Frågan om intervall och användandet av interkvartiler har prövats i ytterligare ett mål i Kammarrätten i Sundsvall (2013-12-03, mål nr 1360-1362-12). Frågan gällde bl.a. storleken på den ersättning som det svenska bolaget skulle få i egenskap av kontraktstillverkare. Skatteverket hade, för att kunna bestämma vilka värden i ett intervall som var armlängdsmässiga, eliminerat de värden som motsvarade 25 procent av de högsta respektive lägsta värdena i intervallet. Domstolen uttalade att även om det inte är rimligt att hela intervallet i jämförelsestudien skulle anses vara tillfredsställande prissättning i det här avseendet är det enligt

kammarrätten inte självklart hur stor andel som ska uteslutas. Mot bakgrund av detta fann kammarrätten inte tillräckligt starka skäl för att höja bolagets inkomst med stöd av korrigeringsregeln.

**Skatteverkets
kommentar**

Som framgår av föregående kommentarer är det vanligt att använda databassökningar för att hitta lämpliga jämförelseobjekt och att det då uppkommer ett intervall av resultat. I målet i kammarrätten har Skatteverket ansett att det varit fråga om ett sådant normalfall där det är lämpligt att snäva in intervallet till interkvartilerna. Skatteverket har överklagat domen till Högsta förvaltningsdomstolen.

**Kammarrätterna
Nettomarginal-
metoden och
jämförbarhet**

Kammarrätten i Stockholm har i en dom 2012-09-20 (mål nr 4858–4861-10) avgjort en fråga om avdrag för kostnader i fast driftställe. Målet avsåg eftertaxering. Denna redogörelse avser endast de delar som är relevant för frågan om jämförbarhetsanalysen. Domen omnämns även i avsnitt 50.4, kantribriken OECD:s rapport om vinstallokering.

Ett danskt bolag hade en filial i Sverige som utgjorde ett fast driftställe. Filialen hade redovisat omsättning från försäljning av fjärravlästa elmätare på den svenska marknaden som skattepliktig intäkt i Sverige. Skatteverket hade medgett avdrag i filialen bl.a. för inköpspris för produkter från ”huvudkontoret”, som uppgick till en sådan summa att filialen uppvisade en bruttovinstmarginal på 30 %. Frågan gällde om filialen skulle medges avdrag för vissa ytterligare kostnader. Skatteverket ansåg att kostnaderna ingick i det beräknade inköpspriset för varorna medan bolaget ansåg att kostnaderna avsåg en produktanpassning utifrån specifika krav på den svenska marknaden. Bruttovinstmarginalen hade hämtats från en jämförelse med bolagets försäljning till ett oberoende företag.

Kammarrätten fann att en beräkning av inköpspriset på detta sätt inte gjorde det möjligt att fastslå vilka kostnader i bolaget som legat till grund för inköpspriset. Kammarrätten fann också att det inte framkommit något som talade för att det oberoende företaget hade haft den typ av kostnader som filialen yrkade avdrag för. Filialen och det oberoende företaget hade sålt sina produkter på olika marknader och de olika marknadsförutsättningarna gjorde att det oberoende företags bruttovinstmarginal, enligt kammarrättens mening, inte var en lämplig utgångspunkt för beräkningen av filialens resultat.

Skatteverket hade även gjort en egen jämförelse med tillämpning av nettomarginalmetoden för att avgöra om det resultat

Skatteverket beräknat var rimligt. I Skatteverkets jämförelse ingick sju företag på den skandinaviska marknaden (varav sex norska) som var verksamma inom elektronik eller närbesläktad bransch. Jämförelseobjektens rörelsemarginal låg inom ett visst spann. Skatteverket ansåg att filialens rörelsemarginal efter det vägrade avdraget för kostnaderna för samtliga år låg inom eller lägre än det spannet och genomsnittligt för de aktuella åren befann sig i den nedre delen av spannet.

Kammarrätten ansåg att Skatteverkets jämförelse inte med en tillräcklig grad av säkerhet visade att filialens resultat beräknats för lågt eftersom det inte framgick att de valda företagen verkade på den svenska marknaden eller att deras försäljning avsåg samma typ av produkter som filialens försäljning. Därför fann kammarrätten att Skatteverket inte styrkt att det inte varit armlängdsmässigt för filialen att stå för de aktuella kostnaderna.

Skatteverkets kommentar

Interna jämförelsetransaktioner kan ofta vara mer tillförlitliga än externa (se punkt 3.27–3.28 i riktlinjerna samt avsnitt 53.8.1). Dessutom anses marknadsprismetoden vara den mest tillförlitliga (avsnitt 53.7.1.2). Många gånger är det emellertid svårt att hitta interna jämförelsetransaktioner eller tillräckliga uppgifter för att tillämpa marknadsprismetoden eller någon av de andra två traditionella transaktionsbaserade metoderna. Det kan visa sig att nettomarginalmetoden är den enda som står till buds och den används därför ofta av företagen. När den metoden tillämpas hittas jämförelseobjekten normalt genom sökning i databaser. En styrka med nettomarginalmetoden är att den är mindre känslig för skillnader mellan produkter och funktioner (punkt 2.62 i riktlinjerna). Det går emellertid inte alltid att hitta tillräckligt jämförbara företag i det egna landet och i riktlinjerna sägs därför att jämförelseobjekt inte per automatik ska förkastas enbart därför att de avser annat land (punkt 3.35). Ett av skälen till att det kan vara svårt att hitta jämförelseobjekt är att de ska vara oberoende företag. Om företagen ingår i en koncern kan resultatet ha påverkats av intressegemenskapen. Sökningen kan därför behöva breddas så att den omfattar olika branscher eller olika länder (punkt 3.38 i riktlinjerna). Kammarrätten godtog inte Skatteverkets tillämpning av nettomarginalmetoden eftersom det inte framgick att de valda företagen verkade på den svenska marknaden eller att deras försäljning avsåg samma typ av produkter som filialens försäljning. Skatteverket anser att de krav kammarrätten ställt på jämförbarhet mer liknar dem man brukar kräva vid tillämp-

ning av marknadsprismetoden. Verket har hittills inte sett att de företag som använder nettomarginalmetoden uppfyller de krav kammarrätten ställt. Skatteverket anser att det är orealistiska krav som i princip omöjliggör tillämpningen av nettomarginalmetoden vilket knappast är förenligt med riktlinjerna.

53.9 Immateriella tillgångar

53.9.1 Inledning

Kapitel VI i riktlinjerna har rubriken "Special Considerations for Intangible Property".

Uttrycket "intangible property" är relativt vanligt i internprissättningssammanhang, ibland förkortas det "IP". En ordagrann översättning av uttrycket är "immateriell egendom". Det är dock inte det uttryck som brukar användas i Sverige, däremot uttrycket "immateriella tillgångar". Det används såväl i ekonomiska sammanhang som i redovisningssammanhang.

Ett exempel är regleringen av immateriella anläggnings-tillgångar i 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554). Där anges att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller för utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Uttrycket immateriella tillgångar är ett inarbetat uttryck och det är också det uttryck som används i denna handledning.

Vid den översyn av riktlinjerna som gjordes under 2010 gjordes inga ändringar i kapitel VI. Internprissättningsfrågor rörande immateriella tillgångar påverkas dock av de förändringar som gjorts i riktlinjerna, t.ex. när det gäller prismetoder. Ett översynsarbete gällande internprissättning och immateriella tillgångar pågår inom OECD och ett offentligt uppdaterat diskussionsutkast publicerades i juli 2013 där i princip hela kapitel VI har skrivits om. De frågor som tas upp gäller bl.a. hur man definierar, identifierar och värderar immateriella tillgångar. Arbetet med att revidera kapitel VI fortsätter under 2014.

53.9.2 OECD:s riktlinjer (kapitel VI)

53.9.2.1 Inledning

I inledningen på kapitlet konstateras att ett skäl att ägna särskild uppmärksamhet åt transaktioner med immateriella tillgångar är att transaktionerna är svåra att värdera. I kapitlet diskuteras tillämpningen av lämpliga metoder för att komma fram till armlängdsmässiga priser vid transaktioner med immateriella tillgångar som används i kommersiella aktiviteter. Det diskuteras också de speciella svårigheter som uppstår när företag som bedriver marknadsaktiviteter inte äger immateriella tillgångar som varumärken och varunamn.

I kapitlet används uttrycket immateriella tillgångar för att beteckna rätten att använda industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designer och modeller, men även litterära och artistiska upphovsrätter liksom intellektuell egendom som know-how och affärshemligheter. Det är ofta fråga om tillgångar med betydande värden även om de inte har något bokfört värde i företagets balansräkning. Det kan också finnas stora risker förknippade med tillgångarna gällande t.ex. produktansvar och miljöskador.

53.9.2.2 Kommersiella tillgångar

Kommersiella tillgångar p. 6.3–6.7

Kommersiella tillgångar innefattar patent, know-how, designer och modeller som används för att tillverka varor eller tillhandahålla tjänster, men också immateriella rättigheter som i sig är tillgångar i verksamheten, t.ex. datormjukvara. Kommersiella tillgångar kan delas upp i marknadstillgångar och handelstillgångar.

Handelstillgångar

Handelstillgångar skapas genom forsknings- och utvecklingsverksamhet och utvecklaren försöker få tillbaka sina utgifter genom försäljning av produkter, tjänster eller licenser. Utvecklaren av handelstillgångar kan bedriva verksamheten på tre sätt:

1. i egen regi,
2. som kontraktsutvecklare åt en uppdragsgivare eller
3. i samarbete med en eller flera andra parter (i den delen görs en hänvisning till kapitel VIII angående CCA, se avsnitt 53.11).

Marknads- tillgångar

Marknadstillgångar innefattar varumärken, varunamn, kundlistor, distributionskanaler samt unika namn, symboler och

bilder. Värdet av marknadstillgångar beror på flera faktorer, t.ex. den trovärdighet som ett varumärke eller ett varunamn får av kvaliteten på varorna eller tjänsterna liksom den kvalitetskontroll som finns.

Intellectuella tillgångar som know-how och affärshemligheter kan vara handelstillgångar eller marknadstillgångar. Know-how och affärshemligheter innebär information och kunskap som understödjer och förbättrar affärsaktiviteter men de kan inte registreras och skyddas på samma sätt som patent eller varumärken. När det gäller begreppet know-how hänvisas till punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal där det anges att know-how vanligen anknyter till hemlig information av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur som uppkommit av tidigare erfarenhet, vilken är av praktisk användning i ett företags verksamhet och vars avslöjande kan resultera i en ekonomisk vinst.

Det är viktigt att avgöra om och när det finns en handelstillgång eller en marknadstillgång. Det är inte alltid så att alla forsknings- och utvecklingskostnader medför en värdefull handelstillgång eller att alla marknadsaktiviteter skapar en marknadstillgång. Marknadsaktiviteter kan gälla olika saker, t.ex. marknadsundersökningar, design och planering av produkter, säljstrategier, PR-verksamhet, försäljning, service och kvalitetskontroll. En del av aktiviteterna har ingen betydelse för längre tid än innevarande år och utgifterna bör därför behandlas som omkostnader i stället för aktiverbara utgifter. Bedömningen av aktiviteterna är också viktig för en funktionsanalys.

**Patent och
varumärken
p. 6.8–6.12**

Skillnaden mellan handelstillgångar och marknadstillgångar framgår när man jämför patent med varumärken. Patent är i grunden kopplade till tillverkning av varor, vilka kan säljas eller användas i samband med utförandet av tjänster, medan varumärken används för att marknadsföra försäljningen av varor och tjänster. Ett patent ger en exklusiv rätt för ägaren att använda en viss uppfinning för en bestämd tidsperiod. Ett varumärke kan finnas under en mer obestämd tid.

Patent är vanligtvis resultatet av riskfylld och kostsam forsknings- och utvecklingsverksamhet medan skapandet av ett nytt varumärke vanligtvis inte är så kostsamt. Däremot är det ofta kostsamt att göra varumärket värdefullt och att bibehålla eller öka värdet. Vanligtvis behövs det intensiva annonskampanjer och andra marknadsaktiviteter liksom kvalitetskontroll av den aktuella produkten.

Varumärken används för varor antingen för en enskild vara eller en grupp av varor. Oftast handlar det om varor på konsumentmarknaden men det kan gälla även andra marknader. Varumärken kan också användas för utförandet av tjänster. Ett varunamn, ofta namnet på ett företag, kan ha samma effekt som ett varumärke och kan också registreras på samma sätt. Namnen på multinationella koncerner inom läkemedels- och elektronikindustrin har använts för att marknadsföra olika produkter och tjänster. Namnen på välkända personer som designers, idrottsstjärnor och skådespelare kan också användas i samband med varumärken och varunamn.

Ett varumärke kan säljas, licensieras eller på något annat sätt överföras från en person till en annan. I praktiken finns det olika former av licensavtal. En distributör kan ibland tillåtas att använda ett varumärke utan ett licensavtal men det är vanligt att varumärken används på grund av licensavtal särskilt i internationell handel.

Det är ibland svårt att dra en tydlig gräns mellan inkomster från handelstillgångar och marknadstillgångar.

53.9.2.3 Tillämpning av armlängdsprincipen

Vad som gäller enligt armlängdsprincipen i kapitel I–III ska tillämpas även när det gäller transaktioner med immateriella tillgångar mellan närstående företag. Det kan dock innebära svårigheter eftersom immateriella tillgångar kan ha en speciell karaktär vilket komplicerar sökandet efter jämförelser.

Tvåsidig analys p. 6.14

Vid bestämmandet av ett armlängdsmässigt pris måste både överlåtarens och mottagarens perspektiv användas. Överlåtarens perspektiv innebär en bedömning av till vilket pris ett jämförbart oberoende företag skulle vara villigt att överföra tillgångarna. Mottagarens perspektiv innebär en bedömning av om ett jämförbart oberoende företag skulle vara berett att betala ett sådant pris beroende på hur användbara tillgångarna är för mottagarens verksamhet. Vid analysen är det viktigt att klargöra att ett närstående företag inte behöver betala för immateriella tillgångar utifrån ett maximalt användande av tillgångarna när tillgångarna har begränsad betydelse för verksamheten i företaget.

Överföring av immateriella tillgångar p. 6.16–6.19

En överföring av immateriella tillgångar kan innebära en försäljning av tillgångarna. Vanligare är emellertid ett licensavtal med royalty för rättigheter till tillgångarna. En royalty innebär vanligtvis en återkommande betalning baserad på

användarens försäljning eller, vilket inte är lika vanligt, användarens vinst. När royaltyn baseras på försäljningen förekommer det att villkoren för ersättningen revideras på grund av ändrade förhållanden.

Ersättningen för att använda immateriella tillgångar kan inkluderas i priset på varor, t.ex. när ett företag säljer utvecklade produkter och samtidigt tillhandahåller teknologi så att produkterna kan utvecklas. Sådana fall måste bedömas utifrån sina förutsättningar men en allmän princip är att det inte ska bli ett dubbelt avdrag för mottagaren av teknologin. Ibland gäller priset för överföringen ett paket, d.v.s. både för varor och immateriella tillgångar.

I vissa fall kan immateriella tillgångar buntas ihop i ett paketavtal som inkluderar rättigheter till patent, varumärken, affärshemligheter och know-how. De olika delarna i paketet kan behöva bedömas var för sig för att avgöra om villkoren för överföringen är armlängdsmässiga. Det är också viktigt att ta hänsyn till eventuella inslag av tjänster som teknisk assistens och utbildning av personal som överlåtaren tillhandahåller. På samma sätt kan förbättringar som licenstagaren gör beträffande licensierade produkter behöva beaktas.

**Armlängdsmässiga beräkningar
p. 6.20–6.27**

Vid urval av jämförelsetransaktioner bör följande faktorer beaktas:

- Vilka fördelar förväntas rättigheten ge (kanske bestämd genom en nuvärdesberäkning)?
- Föreligger jämförbarhet beträffande geografiskt område inom vilket rättigheten får utövas?
- Föreligger ensamrätt att utnyttja rättigheten?
- Kan rättigheten vidareupplåtas?
- Vilka följdinvesteringar kräver rättigheten hos licenstagaren, t.ex. i form av maskiner och fabriker?
- Vilka uppstartskostnader och marknadsutvecklingsarbete kräver rättigheten av licenstagaren?
- Har licenstagaren rätt att delta i arbetet med att utveckla rättigheten?

När den immateriella tillgången är ett patent bör jämförbarhetsanalysen beakta karaktären på patentet och vilket skydd som patentet åtnjuter. Andra jämförelsefaktorer för patent är

vilken produktionsprocess som patentet ingår i och den betydelse som processen har för den färdiga produkten. Exempelvis kan ett patent bara gälla en komponent i en produkt men inte hela produkten. Hänsyn bör också tas till det produkt- och miljöansvar som kan finnas.

Det är möjligt att använda marknadsprismetoden när samma ägare har överfört jämförbara immateriella tillgångar under jämförbara förhållanden till oberoende företag. Ersättningsarna vid jämförbara transaktioner mellan oberoende företag i samma bransch kan också vara vägledning. Om ett närstående företag underlicensierar immateriella tillgångar till oberoende företag är det möjligt att använda någon form av återförsäljningsprismetod på den närstående transaktionen. Om försäljningen av varor inkluderar immateriella tillgångar är det också möjligt att använda marknadsprismetoden eller återförsäljningsprismetoden. När marknadstillgångar, t.ex. ett varumärke, förekommer bör jämförbarhetsanalysen beakta det värde som varumärket tillfört. När handelstillgångar förekommer bör jämförbarhetsanalysen ta hänsyn till det värde som kan hänföras till sådana tillgångar, t.ex. skyddade patent eller andra exklusiva immateriella tillgångar. Ett exempel kan vara när en sportsko med ett känt varunamn i en närstående transaktion jämförs med en annan sportsko utan ett känt varunamn i en oberoende transaktion. Försäljningen av skorna utan ett känt varunamn kan därigenom användas som en jämförelse-transaktion men bara under förutsättning att en justering kan göras för det värde som det kända varunamnet har tillfört i den närstående transaktionen.

Vid transaktioner med immateriella tillgångar kan det finnas anledning att undersöka omfattningen, karaktären och frekvensen på de kostnader som lagts ned på tillgångarna. Det finns dock inget självklart samband mellan kostnader och värde, t.ex. går det vanligtvis inte att beräkna marknadsvärdet på immateriella tillgångar utifrån kostnaderna för utvecklingen och bibehållandet av tillgångarna.

Det kan vara svårt att hitta jämförelseobjekt till mycket värdefulla immateriella tillgångar. Det kan därför vara svårt att använda traditionella transaktionsbaserade prismetoder och nettomarginalmetoden, speciellt om båda parter i den närstående transaktionen äger värdefulla immateriella tillgångar eller sådana unika tillgångar som skiljer transaktionen från eventuella jämförbara transaktioner. I sådana fall kan vinst-delningsmetoden användas.

**Osäkert värde
vid transaktionen
p. 6.28–6.35**

När värdet på immateriella tillgångar vid tidpunkten för transaktionen är högst osäkert uppkommer frågan hur ett arm-längdsmässigt pris ska bestämmas. Frågan bör besvaras av såväl skattskyldiga som skattemyndigheter med hänvisning till vad oberoende företag skulle ha gjort under jämförbara förhållanden. Beroende på de särskilda omständigheterna finns det olika möjligheter för oberoende företag att värdera en transaktion. En möjlighet är att fastställa priset utifrån framtida fördelar. Andra sätt är att låta avtal löpa med kort avtalstid eller att ta med prisjusteringsklausuler för att skydda sig mot förändringar som kan vara svåra att förutse. Ibland kan det finnas en gemensam uppfattning mellan oberoende parter om att villkoren i avtalet ska kunna omförhandlas. Om oberoende företag under jämförbara förhållanden t.ex. hade krävt en prisjusteringsklausul är skattemyndigheten berättigad att bestämma priset på basis av en sådan klausul.

**53.9.2.4 Marknadsaktiviteter av företag som inte äger
varumärken eller varunamn**

**Marknads-
aktiviteter
p. 6.36–6.39**

Särskilda problem kan uppstå när marknadsaktiviteter utförs av företag som inte själva äger varumärken eller varunamn som de marknadsför. I sådana fall är det nödvändigt att bestämma hur företagen ska kompenseras för sådana aktiviteter. Frågan är om företaget ska kompenseras i egenskap av en s.k. service provider eller om det finns fall där företaget ska vara med och dela på de inkomster som kan knytas till marknadstillgångarna. För att besvara frågan krävs en analys av de rättigheter och skyldigheter som uppstår på grund av avtalet mellan parterna. Många gånger kan ersättningen för marknadsaktiviteterna vara tillräcklig och godtagbar. Det kan t.ex. gälla en distributör som enbart agerar som en agent. I sådana fall är distributören inte berättigad till någon ytterligare ersättning utöver den som fås för aktiviteterna som agent.

När en distributör verkligen står för kostnaderna för marknadsaktiviteterna är frågan i vilken utsträckning som distributören är berättigad att vara med och dela på inkomsterna till följd av aktiviteterna. Detta är beroende av vilka rättigheter och skyldigheter som företaget har. Exempel på detta är när en distributör har ensamrätt för produkten enligt ett långtidsavtal eller när en distributör står för extraordinära marknadsföringskostnader.

En fråga är hur man kan identifiera hur stor del av inkomsten som är hänförlig till marknadsaktiviteter. Det kan vara svårt att

bestämma hur mycket aktiviteterna har bidragit till framgången för produkten. Det är möjligt att ett nytt varumärke eller ett varumärke som nyligen har introducerats på en marknad inte har något värde eller har ett lågt värde i början och där värdet sedan kan öka under kommande år.

53.9.3 Immateriella tillgångar i svensk rätt

53.9.3.1 Interna skatteregler

18 kap. IL

Uttrycket immateriella tillgångar används inte i IL, i stället brukar man tala om immateriella rättigheter. Regleringen av dessa finns i 18 kap. IL om inventarier där det i 1 § andra stycket anges att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan.

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller bara immateriella rättigheter som förvärvats från någon annan men inte immateriella tillgångar som upparbetats i företaget, d.v.s. egenupparbetade immateriella tillgångar. Det innebär att utgifter för förvärv av immateriella rättigheter och ersättningar vid avyttring av sådana rättigheter hanteras inom ramen för bestämmelserna i 18 kap. IL. Det gäller däremot inte utgifter för förvärv av egenupparbetade immateriella tillgångar och ersättningar vid avyttring av sådana tillgångar, de hanteras i stället av de allmänna reglerna i IL om intäkter och kostnader i näringsverksamhet. Detta kan få betydelse i fall när korrigeringsregeln ska tillämpas på en avyttring av eller ett förvärv av immateriella tillgångar, d.v.s. beskattningen i det enskilda fallet blir beroende av om tillgångarna är sådana tillgångar som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. IL eller om de är tillgångar som omfattas av de allmänna reglerna.

53.9.3.2 Rättspraxis

RÅ79 1:98 Findus

AB Findus bedrev år 1969 livsmedelsindustri i Sverige. Bolaget tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Under året betalade AB Findus ersättning till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA, för att ha utnyttjat vissa varumärken m.m. Varumärkena hade tidigare tillhört det svenska bolaget men hade överlåtits till det schweiziska bolaget utan ersättning. Skatteverket hävdade i domstolsprocessen, som gällde 1970 års taxering, att det var uteslutet att ett företag vederlagsfritt skulle överlåta sina varumärken till ett helt utomstående företag och därigenom definitivt frånhända sig rättigheterna mot på förhand bestämda årliga utbetalningar för rätten att

utnyttja varumärkena. Avdraget för den ersättning som bolaget hade betalat under 1969 skulle därför återföras till beskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att beskattning skulle ske. Domstolen konstaterade bl.a. följande. Det är helt normalt att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller liknande. Det kan i sig inte föranleda åtgärd enligt korrigeringsregeln. Däremot kan i princip justering göras om en tillgång av det slaget överläts utan att fullt vederlag utgår. Den inkomst som i så fall skulle kunna tas upp till beskattning hos AB Findus skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Den tidpunkten var inte helt klarlagd i målet men synes ha infallit någon gång under tiden 19 oktober 1966–1 januari 1968. Däremot kunde inte någon beskattning ske för det aktuella beskattningsåret 1969.

Skatteverkets kommentar

Eftersom det var fråga om att de immateriella tillgångarna först hade överlåts av AB Findus och att samma tillgångar därefter upplåtits till samma bolag kan det tyckas naturligt att Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en skillnad mellan de båda transaktionerna. Eftersom den betalda ersättningen under 1969 inte var för hög ansågs det inte finnas skäl för att göra någon justering vid 1970 års taxering. Eftersom överlåtelsen av tillgångarna hade skett under tidigare år ansåg domstolen att en eventuell felaktighet i den prissättningen inte kunde prövas vid 1970 års taxering.

Det kan dock finnas anledning att göra en helhetsbedömning av transaktioner av detta slag. Syftet med en armlängdsmässig bedömning enligt korrigeringsregeln är att resultatet för ett svenskt företag varken ska bli för högt eller för lågt sett över några års tid. I situationer där ersättningen för den initiala överlåtelsen kan ses som för låg kan det finnas anledning att vid en helhetsbedömning justera avdragen för de efterföljande löpande ersättningarna. Det torde nämligen förekomma att ett fristående företag avtalar om en lägre ersättning vid en avyttring av immateriella tillgångar för att därefter inte behöva betala lika mycket i form av löpande ersättningar för utnyttjandet av samma tillgångar.

RÅ 1998 not. 213

RÅ 1998 not. 213 återges och kommenteras i avsnitt 53.12.3.2. Rättsfallet gällde uttagsbeskattning och inte internprissättning och ger uttryck för ett synsätt som innebär att en överlåtelse av immateriella tillgångar kräver att det är fråga om mer typiska

immateriella tillgångar, t.ex. tydliga rättigheter eller kunskaper som manifesterats på något sätt.

**RÅ 1991 ref. 108
Spendrups**

Spendrups Bryggeriaktiebolag var ett fåmansbolag som betalade ett royaltybelopp till ett annat svenskt bolag med i huvudsak samma ägare. Ersättningen gällde användandet av varumärket Spendrups som var registrerat av det andra bolaget. Frågan i målet var om bryggeriaktiebolaget kunde medges avdrag med beloppet. Skatteverket ansåg bl.a. att betalningen inte kunde ses som royalty på grund av att varumärket saknade värde eller hade ett mycket lågt värde vid avtalstillfället och att betalningen inte var marknadsmässig eftersom bryggeriaktiebolaget självt hade upparbetat värdet på varumärket.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att frågan var om betalningen kunde ses som en driftkostnad. I det låg ett krav på att betalningen skulle ha en marknadsmässig karaktär. Domstolen konstaterade vidare bl.a. att varumärket Spendrups hade haft ett ekonomiskt värde som i och för sig motiverade att ersättning betalades och att den omständigheten att värdet på varumärket ursprungligen var obetydligt, och att kostnaderna för märkets marknadsföring och inarbetande tagits av bryggeriaktiebolaget, inte föranledde en annan slutsats. Vid en samlad bedömning kom domstolen fram till att betalningen i betydande grad haft marknadsmässig karaktär och att avdraget kunde godtas.

**Skatteverkets
kommentar**

RÅ 1991 ref. 108 gällde en avdragsfråga i en situation med två svenska bolag och inte en internprissättningsfråga. Skatteverkets invändning i målet, som Högsta förvaltningsdomstolen inte godtog i sin bedömning, var att det var Bryggeriaktiebolaget som hade upparbetat värdet på varumärket. Detta illustrerar det som sägs i punkt 6.36–6.39 i riktlinjerna om att användaren av exempelvis ett varumärke kan ha rätt till kompensation för sina marknadsföringsaktiviteter. Om avdragsfrågan i en internprissättningssituation hade kommit upp till prövning i dagens läge är det därför rimligt att anta att utgången skulle ha blivit en annan (jfr nedan Kammarrätten i Stockholms dom 2013-09-11 i mål nr 6885–6889-12).

**Kammarrätterna
Överlåtelse av
immateriella
tillgångar**

Kammarrätten i Göteborg har avgjort en fråga om tillämpning av korrigeringsregeln vid överlåtelse av immateriella tillgångar (KRNG 2011-06-30, mål nr 2627-09).

Ett svenskt bolag hade i samband med en omstrukturering överlåtit immateriella tillgångar till ett koncernbolag i Schweiz. Bland de överlåtna tillgångarna fanns en exklusiv

världsomfattande licens att tillverka och sälja ett läkemedel samt ett antal pågående FoU-projekt.

Frågan i målet var om det pris som avtalats mellan koncernbolagen var ett pris som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter, d.v.s. om det var förenligt med armlängdsprincipen. Det svenska bolagets ståndpunkt var att priset var armlängdsmässigt, medan Skatteverket menade att ett armlängdsmässigt pris översteg det avtalade priset med åtminstone den höjning som Skatteverket beslutat om.

Det svenska bolaget hade till stöd för prissättningen gett in en värdering som gjorts av revisionsbolaget A. I revisionsbolaget A:s värdering jämfördes värdet av det svenska bolaget som om det fortsatt verka som ett fullfjädrat företag (Ursprungsbolaget), med värdet av det svenska bolaget efter överlåtelsen (Restbolaget). Dessa värden fastställdes genom en nuvärdesberäkning av de framtida kassaflödena i respektive enhet. Skillnaden i värde ansågs motsvara värdet av de överlåtna immateriella tillgångarna.

Skatteverket hade gjort en egen värdering av en marknadsmässig ersättning för enbart licensen att tillverka och sälja läkemedlet. I värderingen beräknades nuvärdet av de framtida kassaflöden som försäljningen av läkemedlet kunde förväntas inbringa, d.v.s. de inkomster som det svenska bolaget skulle gå miste om efter överlåtelsen av licensen. Det värde som framkom översteg det pris som koncernbolagen kommit överens om för samtliga immateriella tillgångar. Skatteverket hade också gjort en beräkning beträffande de pågående FoU-projekten. I beräkningen jämfördes nuvärdet av de beräknade kostnaderna för FoU-projekten med nuvärdet av de framtida intäkter som dessa projekt kunde förväntas leda till. Skatteverket menade att med det avkastningskrav som revisionsbolaget A använt i sin värdering översteg kostnaderna för projekten de intäkter som dessa kunde förväntas inbringa.

Till stöd för sin bedömning åberopade Skatteverket även en värdering utförd av revisionsbolaget B vilken gjordes på uppdrag av Skatteverket. I likhet med revisionsbolaget A beräknade revisionsbolaget B värdet av de överlåtna tillgångarna genom en jämförelse av värdet av Ursprungsbolaget och värdet av Restbolaget. Revisionsbolaget B kom emellertid i sin värdering fram till ett väsentligt högre värde än vad revisionsbolaget A gjort.

Kammarrätten ansåg att klart övervägande skäl talade för att revisionsbolaget B:s värdering angav ett rimligt armlängdsvärde. Denna slutsats förstärktes av Skatteverkets värdering av licensen att tillverka och sälja läkemedlet, av Skatteverkets beräkning avseende FoU-projekten, samt av en utvärdering av utfallet av revisionsbolaget A:s respektive revisionsbolagets B:s värderingar genom användande av multiplar.

Kammarrätten beaktade också storleken på de belopp som det svenska bolaget satsat på FoU under åren före överlåtelsen. Domstolen konstaterade att vid bristande proportionalitet och i avsaknad av förklaringar kan relationen mellan värdet på immateriella tillgångar och de summor som satsats på att utveckla dessa ge en indikation om att priset inte är marknadsmissigt. Kammarrätten menade vidare att de uppgifter som fanns i målet var otillräckliga för att förklara den till synes orimliga relationen mellan vad som fram till överlåtelsen investerats i FoU och det pris som bestämts vid överlåtelsen av tillgångar, vilka inkluderade FoU-projekten.

Sammantaget hade Skatteverket enligt kammarrättens mening gjort i tillräcklig utsträckning sannolikt att marknadspriset på de tillgångar som överläts mellan koncernbolagen överstigit det avtalade priset med åtminstone den höjning som Skatteverket beslutat om. Skatteverket hade därför haft grund för att beskatta det svenska bolaget på det sätt som skett.

**Kammarrätterna
Ersättning för
varumärken**

Kammarrätten i Göteborg har i ett annat mål (2013-02-22, mål nr 4467-12, 4468-12) haft att ta ställning till hur licensintäkter för varumärken i en koncern skulle fördelas mellan ett svenskt bolag och ett brittiskt koncernbolag.

Det svenska bolaget var tidigare moderbolag i en koncern som är en av världens största i sin bransch och som förvärvats av en brittisk koncern. Bolaget hade bedrivit nästan allt forsknings- och utvecklingsarbete inom koncernen och ägde i princip alla varumärken inom koncernen. I samband med en större omstrukturering inom koncernen beslutades att ett globalt huvudkontor skulle etableras hos ett brittiskt koncernbolag. Flera gemensamma funktioner framför allt inom ekonomi, juridik och marknadsföring flyttades dit. Inkluderat i detta var även de centrala marknadsföringsfunktionerna inklusive koncernens varumärkeshantering.

Det brittiska koncernbolaget hade utfört vissa värdeskapande funktioner avseende varumärkena samt haft kostnader för marknadsföring och kommunikation i samband med denna

varumärkeshantering och frågan var hur ersättningen för dessa varumärken skulle fördelas mellan det svenska bolaget och det brittiska koncernbolaget.

Enligt Skatteverkets uppfattning skulle det brittiska bolaget bli ersatt för sina kostnader för varumärkeshantering med ett vinstpåslag med 7,5 %. Resterande del av intäkterna skulle enligt Skatteverket komma det svenska bolaget till del eftersom det var detta bolag som var ägare till koncernens varumärken. Kammarrätten godtog dock inte denna inkomstfördelning utan ansåg att det brittiska bolaget skulle ha rätt till 25 % av licensintäkterna medan resterande 75 % skulle fördelas till det svenska bolaget. Kammarrättens motivering till denna fördelning var att det brittiska bolaget hade utfört värdeskapande funktioner avseende varumärkesstrategin och marknadsföringsaktiviteter samt haft vissa kostnader för varumärket.

**Skatteverkets
kommentar**

Kammarrättens dom visar att även ett bolag som inte är legal ägare till varumärken kan få del av licensintäkter för nyttjandet genom att bygga upp en affärsmässig och utarbetad varumärkesstrategi. Kammarrätten har emellertid inte godtagit att några års arbete med sådan varumärkesstrategi och marknadsföringskostnader ensamt har byggt och bidragit till värdet av varumärket. Även det mångåriga arbetet med forskning och utveckling, processer och kundsupport har av domstolen ansetts vara en del i skapandet av värdet på varumärket. Domstolen har däremot inte ansett att den marknadsföring som utförts lokalt före omstruktureringen på något markant sätt bidragit till att varumärket ökat.

**Kammarrätterna
Avdrag för royalty**

Kammarrätten i Stockholm har i ett mål (2013-09-11, mål nr 6885-6889-12) prövat frågan om avdrag för royalty till ett utländskt koncernbolag. I detta mål var det utländska koncernbolaget legal ägare till de patent för vilka det svenska bolaget skulle betala royalty. Skatteverket medgav dock inte avdrag med hela beloppet med anledning av att det svenska bolaget hade varit med och utvecklat en del av dessa patent och bestridit kostnader för dessa. Kammarrätten ansåg att Skatteverket hade uppfyllt beviskraven för att royaltybetalningarna avvek från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare och medgav endast avdrag för en del av royaltybetalningarna. I målet prövades också frågan om värdeminskingsavdrag när det svenska bolaget förvärvade hela patentportföljen. Eftersom det inte gjorts någon värdering av patentportföljen ansåg inte kammarrätten att Skatteverket gjort sannolikt att det varit fråga om en felprissättning vid förvärvet.

**Skatteverkets
kommentar**

Även detta mål visar att den som är legal ägare till immateriella tillgångar (i det här fallet patent) inte har en automatisk rätt till royaltyersättning oavsett hur omständigheterna ser ut i övrigt. Det är inte armlängdsmässigt att bolag som stått för kostnaderna för utveckling av de immateriella tillgångarna även ska betala royalty för att få nyttja dem.

53.10 Tjänster

53.10.1 OECD:s riktlinjer (kapitel VII)

I riktlinjerna ägnas kapitel VII åt koncerninterna tjänster. Tjänster som utförs inom ett kostnadsfördelningsavtal (cost contribution arrangements, CCA) behandlas särskilt i kapitel VIII i riktlinjerna (se avsnitt 53.11).

Inom en koncern tillhandahålls ofta tjänster avseende lednings-, samordnings- eller kontrollfunktioner åt hela företagsgruppen. Dessa gemensamma servicefunktioner kan vara placerade hos moderbolaget eller hos särskilt inrättade enheter. Betalningar för olika slag av teknisk och administrativ assistans brukar benämnas service fees eller management fees.

Det är två huvudsakliga frågeställningar som uppkommer i samband med koncerninterna tjänster. Den ena gäller om en tjänst ska anses ha tillhandahållits och den andra vilket pris som i så fall ska tas ut för att vara armlängdsmässigt.

**Har en tjänst
tillhandahållits?
p. 7.6**

Frågan om en koncernintern tjänst tillhandahållits beror på om den ger det mottagande koncernbolaget ett ekonomiskt eller kommersiellt värde som ökar bolagets kommersiella ställning. Detta kan bestämmas genom att bedöma om ett oberoende företag i motsvarande situation skulle ha betalat för tjänsten om den utförts av ett oberoende företag eller om företaget skulle ha utfört tjänsten själv.

**Individuella
tjänster
p. 7.8**

Om tjänsten tillgodoser ett identifierat behov hos ett eller flera koncernbolag är det relativt enkelt att bestämma att en tjänst tillhandahållits. Som exempel ges att ett företag reparerar utrustning som används av ett tillverkande koncernbolag.

**Aktieägartjänster
p. 7.9–7.10**

När en koncernintern tjänst berör flera koncernföretag behövs en djupare analys av erhållen nytta. I vissa fall utförs tjänsten av ett moderbolag eller holdingbolag i dess egenskap av aktieägare. Sådana tjänster anses inte utdebiteringsbara. Exempel på aktieägartjänster är kostnader som hänför sig till moderbolaget som juridisk person såsom kostnader för bolagsstämma, emittering av aktier i moderbolaget samt för styrelsen. Dit hör

också kostnader för rapporteringskrav för moderbolaget inklusive koncernredovisning. Ytterligare ett exempel är kostnader för finansiering av förvärv av dotterbolag.

**Fördelar
som bieffekt
p. 7.12**

En del tjänster avser bara vissa koncernbolag men råkar ge fördelar även för andra koncernbolag. Arbete i samband med omorganisation av koncernen, förvärv av nya företag eller nedläggning av en avdelning kan vara koncerninterna tjänster för de företag som ska göra förvärvet eller lägga ned avdelningen. Det kan emellertid också ge ekonomiska fördelar för andra koncernbolag som inte omfattas av beslutet genom ökad effektivitet, stordriftsfördelar eller andra synergieffekter. Dessa fördelar som uppkommer som en bieffekt av andra beslut medför normalt inte att dessa företag fått en koncernintern tjänst eftersom de aktiviteter som medfört nyttan inte skulle vara sådana som oberoende företag skulle vara villiga att betala för.

**Tillhörighet
till koncern
p. 7.13**

Det ses inte heller som en koncernintern tjänst att få sådana fördelar som enbart är hänförliga till den omständigheten att företaget tillhör en koncern och inte följer av någon specifik aktivitet. Ett exempel är högre kreditvärdighet på grund av koncernstillhörigheten. Däremot kan en koncernintern tjänst existera till följd av den nytta som följer av global marknadsföring. Passiv anknytning ska skiljas från aktiv marknadsföring av koncernen som ökar vinstmöjligheterna för enskilda medlemmar i koncernen.

**Exemplifiering
p. 7.14**

Till sådana tjänster som normalt ska ses som koncerninterna tjänster eftersom oberoende företag skulle vara villiga att betala för dem, hör bl.a. olika typer av administrativa och finansiella tjänster, tjänster avseende produktion, inköp, distribution och marknadsföring samt personaltjänster.

**”Abonnemang”
p. 7.16–7.17**

Frågan i vad mån det är armlängdsmässigt att betala ”abonnemangsavgifter” för möjligheten att kunna avropa vissa tjänster tas också upp och en jämförelse görs med situationer när oberoende företag skulle kunna betala sådana avgifter.

**Två huvud-
metoder**

Det finns två huvudmetoder för att ta betalt för utförda tjänster, direkt respektive indirekt debitering.

**Direkt debitering
p. 7.20–7.21**

En direkt debitering underlättar bedömningen av om ersättningen är armlängdsmässig. Tjänster av likartat slag som tillhandahålls både till närstående och oberoende företag kan ofta debiteras direkt.

Indirekt debitering
p. 7.23–7.25

Många gånger är det svårt att tillämpa en direkt debitering av koncerninterna tjänster utan i stället måste någon typ av kostnadsfördelning användas. Fördelningen ska avspegla den nytta mottagande företag har av tjänsterna men vid en sådan indirekt debitering är det ofta nödvändigt att använda viss schablonberäkning. Normalt används olika fördelningsnycklar som kan baseras exempelvis på omsättning, antal anställda eller andra faktorer.

Inkluderas i priset
p. 7.26

Ersättning för tjänster utgår inte alltid separat utan kan inkluderas i priset för andra koncerntransaktioner. Exempelvis kan licensavgifter för patent eller know-how innefatta även betalningar för andra servicetjänster.

Beräkning av armlängdspriset
p. 7.29–7.32

Bedömningen av vad som är en armlängdsmässig ersättning för tjänsten måste göras ur både mottagarens och utförarens perspektiv, d.v.s. vad mottagaren skulle vara villig att betala för tjänsten och vad det kostat att utföra tjänsten. Vilken prismetod som är lämplig avgörs i enlighet med kapitel I–III i riktlinjerna. Ofta leder det till att marknadsprismetoden eller kostnadsplusmetoden används.

Vinstpåslag
p. 7.33–7.34

Oberoende företag som tillhandahåller tjänster gör det normalt inte enbart mot kostnadstäckning utan strävar efter att verksamheten ska generera vinst. Om kostnadsplusmetoden används innebär det ett skäligt vinstpålägg. Det kan emellertid inträffa att marknadsvärdet av tjänsten inte är högre än kostnaderna att tillhandahålla den.

Justeringar för ökad jämförbarhet
p. 7.35

När kostnadsplusmetoden används uppkommer frågan om justeringar behöver göras för att öka jämförbarheten med oberoende transaktioner. Om den närstående transaktionen har en högre andel overheadkostnader jämfört med den oberoende transaktionen kan det vara olämpligt att använda det vinstpåslag som kommit fram i jämförelsen utan att justera kostnadsbasen hos det närstående företaget för att öka jämförbarheten.

Mellanled
Pass-through costs
p. 7.36

Om ett koncernbolag enbart fungerar som en agent eller ett mellanled vid tillhandahållandet av tjänster är det viktigt att vinstpåslaget avspeglar den funktionen och inte själva utförandet av tjänsten. Alternativt, beroende på vilka jämförbara data som finns att tillgå, kan ett lägre vinstpåslag användas än vad som skulle ha använts om tjänsten i sig hade utförts. I vissa fall kan det också vara lämpligt att vidaredebitera vissa kostnader utan vinstpåslag (ofta kallade pass-through costs). Som exempel nämns kostnader för att

hyra reklamutrymme för andra koncernbolags räkning, kostnader som dessa företag skulle ha fått betala direkt om de hade varit oberoende. I ett sådant fall används bara vinstpåslag på de kostnader som uppkommit genom förmedlingsfunktionen. I punkten 2.94 diskuteras samma fråga vad gäller jämförbarhet avseende kostnadsbaserade vinstindikatorer.

**Exempel
p. 7.38–7.42**

I slutet av kapitel VII ges ett antal exempel på koncerninterna tjänster och vilken prismetod som kan vara lämplig att använda.

53.10.2 EU Joint Transfer Pricing Forum

**EU:s rapport om
koncerninterna
tjänster**

I februari 2010 publicerade EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) en offentlig rapport som handlar om koncerninterna tjänster, ”Guidelines on low value adding intra-group services”. Rapporten antogs av Europeiska rådet under 2011.

Rapporten har arbetats fram som ett hjälpmedel för både skattemyndigheter och skattskyldiga. Den är tänkt att ge de berörda en administrativ hjälp vid koncerninterna transaktioner i syfte att skapa bästa förutsättningar för förutsebarhet och likabehandling och därmed undvika dubbelbeskattning.

53.10.3 Tjänster i svensk rätt

Av riktlinjerna framgår att en koncernintern tjänst anses ha tillhandahållits om den är till nytta för det mottagande företaget och om ett oberoende företag i motsvarande situation skulle ha betalat för tjänsten eller ha utfört tjänsten själv.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen
Frakttjänster**

I de s.k. Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen prövat prissättningen på Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från ett närstående utländskt bolag, SIPC (RÅ 1991 ref. 107). En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 53.8.2.1.

I rättsfallet tas ett par frågor upp som behandlas i kapitel VII i riktlinjerna.

**Individuella
tjänster
Direkt debitering**

Frakttjänsterna avsåg ett identifierat behov hos Svenska Shell (ofta kallat individuella tjänster) och en direkt debitering tillämpades. Jfr riktlinjerna punkt 7.8 och 7.20–7.21.

**Beräkning av
armlängdspriset**

Vid beräkning av armlängdspriset användes marknadsprismetoden. För att bedöma prissättningen beaktade Högsta förvaltningsdomstolen att det som tillhandahållits innefattat mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg. Ett komplicerat fraktmönster användes som saknade direkt mot-

svarighet på marknaden och detsamma fick anses gälla innehållet i frakttjänsterna. Domstolen granskade hur prissättningsmodellen var uppbyggd och hur de olika momenten i modellen förhöll sig till armlängdsprincipen. Domstolen fann att villkoren låg inom ramen för vad en oberoende part i samma situation som Shell skulle ha kunnat acceptera. Jfr riktlinjerna p. 7.29–7.32.

RÅ 2006 ref. 37
Dow
Indirekt metod
Vinstpåslag

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat tillämpningen av en indirekt metod vid fördelning av kostnader för koncerninterna tjänster (RÅ 2006 ref. 37). Dessutom prövades om vinstpåslag skulle ske eller ej. Jfr riktlinjerna punkt 7.23–7.25 och 7.33–7.34.

Ett svenskt aktiebolag, Dow Sverige AB (Dow), hade vid sidan av egen tillverkning ansvar för försäljningen av en del av koncernens övriga produkter på den svenska marknaden. Ett koncernföretag i Schweiz, Dow Europé SA (DESA), tillhandahöll koncerninterna tjänster enligt fyra olika avtal. Avtalen omfattade tjänster avseende produktion, marknadsföring, allmän administration och personalfunktion. Dow erlade en avgift för tjänsterna baserat på vissa nyckeltal.

Skatteverket medgav efter en skälighetsbedömning avdrag för kostnader motsvarande tre fjärdedelar av de tjänster som DESA fakturerat Dow. Avdrag för resterande del vägrades då bolaget inte visat att använda fördelningsnycklar (nettoförsäljning och produktionsresultat) gav en rättvis fördelning när endast 200 av 2 000 produkter salufördes på den svenska marknaden och inte heller att de helt avsåg kostnader som var avdragsgilla enligt svensk skattelagstiftning. Dow medgavs inte heller avdrag för vinstpålägg om 10 % då sådant pålägg inte ansågs motiverat vid kostnadsfördelning för tjänster som mottagaren inte kan påverka som oberoende part.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de skattemässiga effekterna av de i målet aktuella kostnaderna för serviceavgifterna skulle bedömas enligt korrigeringsregeln. Domstolen framhöll också att syftet med koncernens organisation med ett särskilt servicebolag var – utöver att tillhandahålla tjänster på hög professionell nivå – att sänka koncernbolagens kostnader för tjänsterna. Bolaget hade under beskattningsåret inte alls eller i endast mindre omfattning utnyttjat vissa av de tjänster som DESA kunnat tillhandahålla medan andra tjänster utnyttjats i betydande omfattning. Bolagets behov av att utnyttja olika slags tjänster syntes också variera över åren.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att den använda kostnadsfördelningsmetoden fick med hänsyn till vad nu sagts och till det stora antal tjänster som det var fråga om anses godtagbar. Vidare saknades anledning att inte godta ett vinstpåslag på aktuell nivå.

**Skatteverkets
kommentar**

OECD anser att en indirekt utdebitering av koncerninterna tjänster med vissa schablonmässiga inslag är godtagbar (se riktlinjerna punkt 7.23–7.25). Hur företagets nytta av tjänsterna ställer sig i förhållande till den schablonmässiga fördelningen får prövas i varje enskilt fall. I målet tycks den konsekventa tillämpningen under många år ha legat med i bedömningen (jfr RÅ 1991 ref. 107) och bolagets varierande behov av tjänsterna. Av riktlinjerna (punkt 7.33) framgår att oberoende företag som tillhandahåller tjänster normalt eftersträvar att verksamheten ska generera vinst och Högsta förvaltningsdomstolen accepterade företagets vinstpåslag på 10 %. Skatteverket ansåg i första hand att det inte skulle utgå något vinstpåslag alls. Det framgår inte av rättsfallet att det gjorts någon utredning om huruvida ett lägre vinstpåslag varit armlängdsmässigt.

**RÅ84 1:83
Upjohn
Vinstpåslag**

Högsta förvaltningsdomstolen har även i ett tidigare avgörande prövat frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående företag (RÅ84 1:83). Upjohn AB ingick tillsammans med det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn SA i en multinationell läkemedelskoncern. Enligt avtal mellan bolagen skulle det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden vad gällde marknadsföringen av det belgiska bolagets produkter. Som vederlag skulle Upjohn AB få årlig serviceersättning motsvarande kostnadstäckning. Skatteverket yrkade att det svenska bolaget med stöd av korrigeringsregeln skulle beskattas för ett beräknat vinstpåslag om 10 %.

Högsta förvaltningsdomstolen anförde att Upjohn AB:s tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska bolagets försäljning i Sverige men att ersättningen till Upjohn AB å andra sidan utgjorde en väsentlig del av det belgiska företagets omsättning här i landet. Domstolen tittade också på Upjohn AB:s aktiekapital och fann att kravet på räntabilitet var tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behövde enligt domstolen i och för sig inte betyda att det fått för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhålla med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Skatteverket hade inte beaktat sådana omständig-

heter i målet. Sammanfattningsvis fann Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att Upjohn AB fått för låg ersättning för sina tjänster.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser inte att rättsfallet ger någon större vägledning idag. Bevisbördan för att det varit en felaktig prissättning ligger på Skatteverket och i Upjohn AB lyckades verket inte uppfylla den. I normalfallet skulle ett oberoende företag inte tillhandahålla tjänster enbart mot kostnadstäckning utan vinstpåslag. Det kan dock inträffa att marknadsvärdet på tjänsterna inte är högre än kostnaderna att tillhandahålla dem (se riktlinjerna punkt 7.33–7.34). Högsta förvaltningsdomstolens jämförelse med det belgiska bolagets omsättning i Sverige eller Upjohn AB:s aktiekapital ligger knappast i linje med OECD:s riktlinjer idag. Upjohn AB tycks ha varit ett lågriskföretag och ett sådant bör i normalfallet redovisa en låg men stabil vinst (se avsnitt 53.12.1).

Omfakturerering

Med omfakturerering avses att ett bolag i utlandet satts in som ett mellanled för att samla upp vinstmedel genererade antingen genom fördyrade inköp från utlandet eller genom försäljning till underpris i utlandet. Det kan ibland ifrågasättas om det utförts några prestationer över huvudtaget i det utländska bolaget. I de fall någonting har utförts måste en bedömning göras av värdet på den utförda tjänsten. Jfr riktlinjerna punkt 7.36. Detta synsätt äger giltighet även när ett mellanled formellt har köpt och sålt varor.

**RÅ80 Aa 114
Kentruck**

I RÅ80 Aa 114 hade ett svenskt bolag (Kentruck AB) levererat truckar till en kund i USA. Bolaget hade fakturerat ett dotterbolag i Schweiz som, efter ett påslag på priset, fakturerade den amerikanska kunden. Med stöd av korrigeringsregeln höjdes det svenska bolagets inkomst med mellanskillnaden.

**RÅ79 Aa 121
Engströms**

I RÅ79 Aa 121 (Engströms Skinnvarufabrik AB) hade inköp skett via ett dotterbolag i Schweiz vars enda verksamhet bestod i att ta emot och betala fakturor från leverantörerna samt fakturera och ta emot betalning från moderbolaget. Det svenska moderbolagets inkomst justerades med mellanskillnaden med stöd av korrigeringsregeln. Det kan ibland vara oklart mot vilket skattesubjekt beskattningsåtgärden ska riktas. I målet fördes talan mot såväl det svenska moderbolaget som bolagets ägare. Högsta förvaltningsdomstolen eftertaxerade bolaget och inte ägarna eftersom det inte visats att ägarna

genom uttag eller på annat sätt tillgodogjort sig någon del av de till det schweiziska dotterbolaget överförda beloppen.

**Kammarrätterna
Underlåten
utdebitering**

Utdebitering av koncerninterna tjänster kan ibland försvåras av att vissa länder inte accepterar den typen av kostnader eller att det finns valutarestriktioner som hindrar betalning för tjänsterna. Kammarrätten i Göteborg har prövat några fall där det svenska bolaget inte debiterat ut koncerninterna tjänster till utländska koncernbolag (KRNG 1998-06-09, mål nr 3763-1995, KRNG 2005-06-10, mål nr 8311-03 samt KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03). I samtliga mål fanns en fördelningsmodell och ett underlag för att fördela ut kostnaderna för koncerninterna tjänster. Koncernbolag i vissa länder hade emellertid inte fakturerats med hänvisning till legala hinder. Kammarrätten fann att även dessa koncernbolag haft nytta av tjänsterna och att den underlåtna debiteringen avvek från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.

**Kammarrätterna
Nedskrivning av
fordran**

Det bolag som var uppe till prövning 1998-06-09 ändrade senare sina rutiner och fakturerade samtliga dotterbolag som hade nytta av tjänsterna. Fordringarna skrevs omedelbart ned i de fall dotterbolagen inte kunde betala på grund av restriktioner. Kammarrätten i Göteborg fann att detta förfarande kunde jämföras med en underlåten debitering av koncerninterna tjänster eftersom bolaget inte förväntat sig att få betalt för de fakturerade tjänsterna. Korrigeringsregeln var därför tillämplig (KRNG 2010-04-09, mål nr 3192-09, 3194-09).

**Skatteverkets
kommentar**

Problemet med betalningshinder tas upp i OECD:s riktlinjer i punkt 1.75–1.77. OECD framhåller att det inte finns någon enkel lösning på problemet men att oberoende företag inte skulle genomföra transaktioner där man inte kan förväntas få betalt. I de fall det är svårt att fakturera ut koncerninterna tjänster på grund av myndighetsregleringar är det Skatteverkets erfarenhet att företagen ibland tar ut ersättning på annat sätt från närstående företag.

**Kammarrätterna
Underlag för
beräkning av
vinstpålägg m.m.**

Kammarrätten i Göteborg har i ett mål (2013-03-20, mål nr 1737–1738-11) haft att ta ställning till vilket underlag som ska ligga till grund för beräkning av vinstpålägg på utdebitering av koncerninterna tjänster. Skatteverket framförde att underlaget borde utgöras av hela det underlag som i bolagets redovisning rubricerats som ”debiterbara tjänster till koncernföretag”. Enligt bolaget ingick i detta underlag även kostnader som inte var debiterbara utan endast hade strömmat genom bolaget. Då

bolaget inte kunde visa att vissa kostnader inte skulle ingå i underlaget ansåg kammarrätten att underlaget skulle vara hela det underlag som framgick av bolagets redovisning.

**Skatteverkets
kommentar**

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att prissättningen avviker från armlängdsprincipen. Verket måste dock kunna utgå från de uppgifter som framgår av bolagets redovisning. Domen visar att om bolaget anser att dessa inte stämmer eller att underlaget ska vara något annat så har bolaget bevisbördan för det.

**Aktieägar-
kostnader**

Frågan om avdragsrätt för aktieägarkostnader i ett svenskt moderbolag får bedömas med hjälp av vanliga avdragsregler i IL och rättspraxis. Exempelvis medges avdrag för s.k. organisationsutgifter enligt 16 kap. 8 § IL. Vad som är en aktieägarkostnad som ska betalas av moderbolaget och vad som är en tjänst som är till nytta för andra koncernbolag kan dock medföra gränsdragningsproblem.

**Kammarrätterna
Byte av
redovisningsmetod**

Kammarrätten i Stockholm har funnit att byte av redovisningsmetod i syfte att anpassa hela koncernens redovisning till amerikanska redovisningsprinciper (US GAAP) i samband med det utländska moderbolagets börsnotering i USA varit en åtgärd som även kom det svenska bolaget tillgodo (KRNS 2009-02-25, mål nr 8416-07). Avdrag medgavs därför för de kostnader det svenska bolaget haft. Skatteverket överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen men fick inte prövnings-tillstånd.

53.11 Avtal om kostnadsfördelning, CCA

53.11.1 OECD:s riktlinjer (kapitel VIII)

I riktlinjerna används begreppet Cost Contribution Arrangements, i fortsättningen förkortat CCA, för olika typer av överenskommelser om att dela på kostnader och risker. Ett annat ofta använt begrepp är Cost Sharing Agreements, CSA, vilket förekommer i amerikanskt regelverk. Eftersom CSA är mer reglerat än vad OECD:s riktlinjer är, kan man inte säga att begreppen är helt synonyma.

Riktlinjerna i kapitel VIII om CCA publicerades 1997. Den översyn som pågår inom OECD av kapitel VI (immateriella tillgångar) kan komma att medföra vissa följändringar av kapitel VIII.

**Sammanfattning
av villkor
p. 8.40**

I slutet av kapitlet finns en sammanfattning av de villkor som ett CCA normalt bör uppfylla för att vara armlängdsmässigt.

- a. Som deltagare ingår bara företag som förväntas få ömsesidiga fördelar från själva CCA-aktiviteten direkt eller indirekt (och inte bara från att utföra hela eller delar av aktiviteten).
- b. Arten och omfattningen av varje deltagares ekonomiska rätt till resultatet av CCA-aktiviteten specificeras.
- c. Inga betalningar förutom bidrag, utjämnande betalningar och inträdesbetalningar görs för att få den ekonomiska rätten till tillgångar, tjänster eller rättigheter som anskaffas genom ett CCA.
- d. De proportionella andelarna av bidragen bestäms på ett lämpligt sätt genom att använda en fördelningsmetod som avspeglar andelarna av den förväntade nyttan från arrangementet.
- e. Det ska vara möjligt att ändra utjämnande betalningar eller fördelningen av bidrag efter en rimlig tid för att avspegla förändringar i den förväntade nyttan.
- f. Erforderliga justeringar ska kunna göras vid deltagares inträde eller utträde och vid avslutandet av ett CCA.

**Allmän definition
m.m.
p. 8.3–8.4**

Ett CCA är en avtalsrättslig konstruktion, där två eller flera företag kommer överens om att dela på kostnader och risker för att utveckla, tillverka eller anskaffa tillgångar, tjänster eller rättigheter. I ett CCA motsvarar varje deltagares andel av de samlade bidragen denne deltagares andel av de samlade förväntade fördelarna. Varje deltagare kan utnyttja sin andel separat som faktisk ägare och inte som licenstagare, vilket innebär att denne inte betalar royalty eller annan ersättning till någon part för denna andel. Som en konsekvens av detta måste varje utomstående part erlægga en ersättning (t.ex. en royalty) för att utnyttja denne deltagares andel.

Visst resultat från ett CCA, t.ex. resultatet av forsknings- och utvecklingsarbete, är osäkert. För varje deltagare måste det dock finnas en förväntad nytta som denne eftersträvar. Varje deltagares andel av resultatet från ett CCA bör fastställas redan från början.

**Förhållandet till
andra kapitel
p. 8.5**

Kapitlen VI och VII i OECD:s riktlinjer innehåller vägledning för hur man bestämmer armlängdsmässig ersättning för koncerninterna överföringar av immateriella tillgångar respektive tjänster. Målsättningen med kapitel VIII är att ge ytterligare riktlinjer när resurser och kunnande slås samman och den mottagna ersättningen helt eller delvis består av förväntade ömsesidiga fördelar. Följaktligen kommer bestämmelserna i kapitlen VI och VII samt alla andra kapitel i riktlinjerna, att fortsätta att gälla i den utsträckning de är relevanta, t.ex. för att mäta bidraget till ett CCA.

**Olika typer
av CCA
p. 8.6–8.7**

Den kanske vanligaste formen av CCA är ett arrangemang för gemensam utveckling av en immateriell tillgång där varje deltagare får en andel av rättigheterna i den utvecklade tillgången. I ett sådant CCA får varje deltagare separata rättigheter att utnyttja den immateriella tillgången, t.ex. inom specifika geografiska områden eller användningsområden. Man kan alltså säga att en deltagare använder den immateriella tillgången för sina egna ändamål och inte gemensamt med de andra deltagarna. Det formella ägandet kan vara utformat på olika sätt, men ekonomiskt sett är alla deltagarna ägare. Det behövs alltså ingen royaltybetalning eller annan ersättning för användningen av den immateriella tillgången om de olika bidragen står i rätt proportion till varandra.

Även om CCA avseende forskning och utveckling sannolikt är vanligast kan det förekomma CCA för varje form av gemensam finansiering eller kostnads- och riskdelning för att utveckla eller förvärva tillgångar eller för att erhålla tjänster. Exempelvis kan företag besluta att slå samman resurser för att förvärva centraliserade ledningstjänster eller för att utveckla reklamkampanjer som är gemensamma för deltagarnas marknader.

**Deltagare
i CCA m.m.
p. 8.8–8.12**

För att villkoren i ett CCA ska vara armlängdsmässiga fordras att deltagarnas bidrag motsvarar vad oberoende företag hade gått med på att bidra med under jämförbara förhållanden och med hänsyn till de fördelar dessa kunde förvänta sig uppnå.

Ett CCA utmärks av att det som deltagarna vill uppnå genom sina bidrag till CCA-aktiviteten består av de fördelar som var och en av dem förväntar sig från sammanslagningen av resurser och kunnande. Här skiljer sig således ett CCA från vanliga koncerninterna överföringar av immateriella tillgångar eller tjänster.

För att tillämpa armlängdsprincipen på ett CCA är det nödvändigt att fastställa att alla deltagare i ett CCA förväntar sig att få en fördel av det, beräkna varje deltagares bidrag till den gemensamma aktiviteten (vare sig detta sker i form av kontanta medel eller i natura) samt att fastställa om fördelningen av bidragen till CCA-aktiviteten (med justering för eventuella utjämnande betalningar mellan deltagarna) är korrekt.

Eftersom varje deltagares förväntade nytta är utmärkande för ett CCA bör en part inte anses vara deltagare om denne inte har en rimlig förväntan om att få någon fördel från själva CCA-aktiviteten (och inte bara från att utföra hela eller delar av denna aktivitet). En deltagare ska vara tilldelad en andel i de tillgångar eller tjänster som är syftet med CCA-aktiviteten, och ha en rimlig förväntan om att direkt eller indirekt kunna utnyttja tilldelad andel.

Deltagarna i ett CCA kan besluta att hela eller delar av den aktuella aktiviteten ska utföras av ett separat företag som inte är deltagare enligt dessa villkor. I ett sådant fall är det fråga om uppdragsforskning eller kontraktstillverkning som utförs för CCA-deltagarna, vilken ska ersättas enligt de allmänna principerna i kapitel I, med beaktande av vilka funktioner som utförs, vilka tillgångar som används, vilka risker som bärs samt även de speciella överväganden som finns avseende tjänster i kapitel VII.

**Deltagarnas
bidrag
p. 8.13–8.17**

Varje deltagares andel av de totala bidragen måste stå i överensstämmelse med deltagarens andel av de samlade fördelarna för att uppfylla armlängdsprincipen. Det är därför nödvändigt att mäta värdet av eller beloppet för varje deltagares bidrag. När man fastställer värdet av varje deltagares bidrag ska vägledningen i kapitlen I–VII i riktlinjerna följas.

Det finns ingen konkret lösning för alla situationer utan frågan om vad som är armlängdsmässiga bidrag måste lösas från fall till fall. OECD:s medlemsländer har erfarenhet från såväl användning av kostnader, som användning av marknadspriser för att mäta värdet av bidrag. Det är sannolikt inte enkelt att fastställa värdet av varje deltagares bidrag utom i de fall där bidragen uteslutande sker i form av kontanta medel, t.ex. där aktiviteten utförs av en utomstående tjänsteleverantör och kostnaderna för detta finansieras gemensamt av alla deltagare.

Det är viktigt att deltagarnas samtliga bidrag till CCA-aktiviteten identifieras, även sådana tillgångar eller tjänster som används delvis i CCA-aktiviteten och delvis i deltagarens egen

verksamhet. Används t.ex. en deltagares byggnader eller maskiner i såväl CCA-aktiviteten som i deltagarens egen verksamhet måste en uppdelning göras. Detsamma gäller om en deltagare utför administrativa eller andra tjänster åt såväl CCA-aktiviteten som i den egna verksamheten.

**Utjämnande
betalningar
p. 8.18–8.25**

För att möjliggöra justeringar av deltagarnas bidragsandelar så att dessa står i överensstämmelse med de förväntade fördelarna kan utjämnande betalningar (balancing payment) behöva göras. En utjämnande betalning ökar värdet på betalarens bidrag och minskar värdet på betalningsmottagarens bidrag med samma belopp. En utjämnande betalning bör skattemässigt ses som en tillkommande kostnad för betalaren och som en reducerad kostnad för betalningsmottagaren och normalt inte som en royalty.

**Korrekt
fördelning
p. 8.19–8.22**

Det finns ingen allmän regel som kan användas för att bedöma om en deltagares bidrag står i överensstämmelse med dennes andel av de förväntade fördelarna. För att bedöma deltagarnas andelar av förväntade fördelar används ofta i praktiken olika fördelningsnycklar. Till den del fördelarna förväntas uppstå i framtiden måste bedömningen baseras på prognoser. I sådana fall kan det vara lämpligt att se till att justeringar kan göras för att avspegla förändringar av relevanta omständigheter.

Vilken fördelningsnyckel som är mest relevant för ett CCA kan också förändras över tiden. Ett tillvägagångssätt kan vara att använda mer än en fördelningsnyckel för att fördela kostnaderna mellan deltagarna.

**Skattemässig
behandling
p. 8.23–8.30**

En deltagares bidrag till ett CCA bör behandlas enligt de allmänna reglerna i det skattesystem som deltagaren omfattas av på samma sätt som om motsvarande aktivitet (t.ex. forskning och utveckling) hade utförts utan att ett CCA hade förelägit.

Ett CCA är förenligt med armlängdsprincipen om varje deltagares bidrag står i överensstämmelse med de förväntade fördelarna. Om så inte är fallet är den fördel som minst en av deltagarna får för sitt bidrag för låg, medan den fördel som minst en annan deltagare får för sitt bidrag är för hög i förhållande till vad oberoende företag skulle ha fått. Oftast krävs då en justering av nettobidraget i form av att en utjämnande betalning beräknas. En sådan justering kan företas av skattemyndigheten under vissa omständigheter. I vissa fall kan skattemyndigheten helt eller delvis bortse från påstådda villkor om det är en betydande avvikelse mellan andelen bidrag i

förhållande till förväntade fördelar. Om omständigheter antyder missbruk av reglerna kan skattemyndigheten helt bortse från att ett CCA skulle föreligga.

**Inträde/utträde
p. 8.31–8.39**

Speciella problem uppkommer då en ny part träder in eller någon vill lämna ett CCA. En oberoende part skulle ha krävt att en nytillkommen deltagare skulle ha betalat för de resultat av verksamheten som uppkommit före inträdet, varför samma princip bör gälla vid koncerninterna arrangemang (buy-in/buy-out payment). Beloppet för en inträdesbetalning ska fastställas utifrån det armlängdsmässiga värdet på de rättigheter som den nye deltagaren får, med beaktande av dennes andel av de samlade förväntade fördelarna. Liknande frågor uppkommer när en deltagare lämnar ett CCA. Om en deltagare som träder ut avhänder sig sitt ägarintresse till andra deltagare bör ersättning utgå enligt armlängdsprincipen.

När en deltagare träder in eller ut kan det vara nödvändigt att justera den proportionella fördelningen av bidragen eftersom antalet deltagare ändras.

När ett CCA avslutas kräver armlängdsprincipen att varje deltagare får en andel i resultatet av CCA-aktiviteten som motsvarar deltagarens proportionella andel av bidragen till CCA-aktiviteten. Alternativt kan en deltagare bli armlängdsmässigt kompenserad av en eller flera deltagare för att överge sin andel av resultatet av CCA-aktiviteten.

**Dokumentation
p. 8.41–8.43**

Sist i kapitlet lämnas viss kompletterande vägledning för vilken dokumentation och information som kan vara relevant och användbar, dels vad gäller de initiala villkoren, dels vad gäller existerande CCA.

53.11.2 EU Joint Transfer Pricing Forum

Under 2012 fokuserade EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) sitt arbete på CCA. Arbetet begränsades till CCA som avser tjänster för att inte störa OECD:s arbete med immateriella tillgångar. En slutrapport publicerades i juni 2012, vilken senare antogs av Europeiska kommissionen i september 2012.

53.11.3 Avtal om kostnadsfördelning i svensk rätt

Frågor om avtal om kostnadsfördelning, CCA, har inte varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen eller i kammarrätt.

53.12 Omstruktureringar

53.12.1 Inledning

Inom området internprissättning definieras en omstrukturering som ett koncernbolags gränsöverskridande överföring av funktioner, tillgångar eller risker.

Sedan mitten av 1990-talet innebär de flesta omstruktureringar att en mer centraliserad affärsmodell införs i intressegemenskapen.

I den traditionella affärsmodellen verkar koncernbolagen som självständiga distributörer och tillverkare på sin lokala marknad. De köper själva in material från egna leverantörer och äger detta material under hela tillverkningsprocessen liksom de äger de färdiga produkterna under lagerhållningen. Därefter säljs produkterna till företagets egna kunder. Distributören och tillverkaren äger själv de immateriella tillgångar denne använder. En sådan här självständigt verkande distributör och tillverkare brukar kallas fullfjädrad eller fullskalig (full-fledged). Moderbolaget inom koncernen har en begränsad roll gentemot koncernbolagen och tillhandahåller kanske vissa koncerninterna tjänster.

Principal/Service provider

Den traditionella affärsmodellen har börjat överges alltmer och ersatts av en mer centraliserad modell där ett koncernbolag fungerar som så kallad principal och övriga bolag inom koncernen som så kallade service providers. De sistnämnda utför vissa begränsade tjänster såsom kontraktstillverkning eller kontraktsforskning med principalen som enda kund. En service provider tar låga risker och ska därför få en låg men stabil ersättning för utförda tjänster. Principalen å sin sida äger de väsentliga immateriella tillgångarna och tar högre risker, och ska därför ta större del av koncernens totala vinst eller förlust. I stället för ordet principal används ibland entreprenör (på engelska entrepreneur).

En omstrukturering medför ofta att möjligheten att göra vinst, vinstpotentialen, flyttas mellan koncernbolag i olika länder. Då en fullfjädrad tillverkare och distributör omvandlas till kontraktstillverkare och lågriskdistributör minskar dennes möjligheter till att göra större vinster. Vinstpotentialen övergår till principalen.

Koncerner har rätt att själva bestämma hur de vill organisera sin verksamhet. Den relevanta internprissättningsfrågan är om de

villkor som avtalats i samband med omstruktureringen avviker från villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

Bedömningen ska utgå från de inblandade enskilda företagen och deras förutsättningar och realistiska alternativ till omstruktureringen, inte från ett koncernperspektiv.

OECD har i juli 2010 publicerat ett nytt kapitel IX i riktlinjerna som behandlar omstruktureringar. Kapitlet är efter en kortare inledning uppdelat i fyra olika delar. De behandlar i tur och ordning speciella överväganden beträffande risker, armlängdsmässig kompensation för själva omstruktureringen, ersättning vid närstående transaktioner efter en omstrukturering och erkännande av de faktiskt företagna transaktionerna.

I den fortsatta redogörelsen kommer det av OECD använda uttrycket ”transfer” att översättas med överföring. Uttrycket ”överföring” innefattar här såväl överlåtelse som upplåtelse och såväl överföring mot ersättning som överföring som skett utan att någon ekonomisk kompensation utgetts. De av OECD använda uttrycken ”transferor” respektive ”transferee” översätts här med ”överlåtare” respektive ”mottagare”.

53.12.2 OECD:s riktlinjer (kapitel IX)

53.12.2.1 Inledning

En omstrukturering definieras i punkt 9.1 som ett koncernbolags gränsöverskridande överföring av funktioner, tillgångar eller risker. Vanligen innebär detta en intern omfördelning av funktioner, tillgångar och risker inom en multinationell koncern, men förhållandet till utomstående företag som leverantörer och kunder kan också vara anledning till omstruktureringen eller påverkas av denna.

Tre typexempel på omstruktureringar är:

- omvandling av fullfjädrade distributörer till lågrisk-distributörer eller kommissionärer som utför tjänster åt ett utländskt närstående företag som verkar som principal,
- omvandling av fullfjädrade tillverkare till kontraktstillverkare eller legotillverkare som utför tjänster åt ett utländskt närstående företag som verkar som principal,
- överföring av immateriella tillgångar till ett företag inom koncernen som kommer att stå som ägare till koncernens väsentliga immateriella tillgångar.

Armlängdsprincipen och kapitel IX tillämpas emellertid på samma sätt oavsett om omstruktureringen lett till en mer eller mindre centraliserad affärsmodell.

En omstrukturering medför ofta att vinster omfördelas mellan bolagen i koncernen, antingen omedelbart eller över ett par år. Ett viktigt syfte med kapitel IX är att ge vägledning till i vilken omfattning en sådan omfördelning av vinster är förenlig med armlängdsprincipen och mer allmänt hur armlängdsprincipen tillämpas vid omstruktureringar.

Kapitel IX utgår ifrån förutsättningen att armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer ska tillämpas på samma sätt beträffande en omstrukturering och transaktioner efter en omstrukturering som beträffande transaktioner som var organiserade på ett likartat sätt från början. Den relevanta frågeställningen är om det avtalats villkor i samband med omstruktureringen som avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

53.12.2.2 Särskilda överväganden beträffande risker

Risker är av avgörande betydelse vid omstruktureringar. En undersökning av riskfördelningen mellan närstående företag är en nödvändig del av funktionsanalysen. Övertagande av risker ska medföra ökad möjlighet att göra vinst, d.v.s. ökad vinstpotential. Det är därför viktigt att klargöra dels vilken part som bär vilken risk, dels vilken betydelse varje risk har.

Avtalsvillkor p. 9.11–9.12

Utgångspunkten för en undersökning av riskfördelningen är alltid avtalsvillkoren mellan parterna, då dessa vanligen definierar hur riskerna ska fördelas. I avsaknad av skriftliga avtal kan korrespondens mellan parterna användas för att undersöka vilken part som bär vilken risk. För det fall att det inte finns något skrivet om transaktionen får man utgå från parternas beteende och från hur oberoende parter normalt hade agerat i motsvarande situation.

Även om det finns ett skriftligt avtal kan skattemyndigheten bortse från de avtalade villkoren om riskfördelning om dessa inte överensstämmer med den ekonomiska innebörden av transaktionen, jfr punkt 1.47–1.53. Vid sidan av avtalsvillkoren bör därför även följande undersökas:

- om intresseföretagens beteende överensstämmer med den riskfördelning som följer av avtalet,

- om riskfördelningen i den närlstående transaktionen är armlängdsmässig,
- vilka konsekvenserna av riskfördelningen är.

**Parternas
beteende
p. 9.13–9.16**

I transaktioner mellan oberoende företag säkerställer parternas motsatta intressen att de avtalade villkoren normalt följs. Avtalsvillkor ignoreras eller ändras enbart om det ligger i båda parternas intresse. Mellan företag i intressegemenskap kan dessa motstående intressen saknas och det är därför viktigt att undersöka om parternas beteende överensstämmer med villkoren i avtalet eller om parternas beteende antyder att avtalsvillkoren inte har följts eller inte speglar den verkliga innebörden. I sådana fall fordras ytterligare analys för att bestämma de verkliga villkoren för transaktionen. Parternas beteende utgör i allmänhet det bästa beviset för hur riskerna är fördelade.

**Är risk-
fördelningen
armlängdsmässig?
p. 9.18–9.21**

Om oberoende parter i en jämförbar transaktion har avtalat om en riskfördelning, kan denna avgöra om även den närlstående transaktionens riskfördelning är armlängdsmässig. En sådan jämförbar transaktion kan finnas mellan en av parterna och en extern part eller mellan två oberoende parter.

Även om jämförbara transaktioner mellan oberoende parter saknas innebär det inte att den närlstående transaktionen automatiskt inte är armlängdsmässig. Däremot blir det då nödvändigt att avgöra om riskfördelningen är sådan som skulle kunna ha avtalats mellan oberoende parter under liknande omständigheter.

En relevant, om än inte avgörande, faktor som kan beaktas vid en sådan bedömning är vilken part eller vilka parter som har störst kontroll över risken. Om den part som bär risken har minst kontroll över denna kan skattemyndigheten komma fram till att riskfördelningen inte är armlängdsmässig.

En annan relevant faktor som kan beaktas vid avgörandet om riskfördelningen i den närlstående transaktionen skulle kunna ha avtalats mellan oberoende parter, är vilken part eller vilka parter som har finansiell kapacitet att bära risken.

En bedömning att riskfördelningen i en närlstående transaktion inte är armlängdsmässig måste göras med stor försiktighet och baseras på fakta och omständigheter i varje enskilt fall.

**Kontroll över risk
p. 1.49 och 9.22–
9.28**

Med begreppet ”kontroll” avses här dels kapacitet att fatta beslut att ta en risk, dels kapacitet att fatta beslut om hanterande av risken; internt eller genom att använda en extern part. Detta kräver att företaget har personer, anställda eller ledningspersoner, som har befogenhet att utföra dessa kontrollfunktioner och som också faktiskt utför dem. En risk överflyttas inte enbart genom att ett företag outsourcar den dagliga hanteringen till t.ex. en service provider, så länge företaget äger rätt att avsluta avtalet med service providern, rätt att besluta om vilka tjänster service providern ska utföra och hur mycket utförandet av tjänsterna får kosta. Företaget måste således ha förmåga att utvärdera utfallet av den externe partens arbete.

Det finns risker som inte någon av parterna i transaktionen har kontroll över. Det kan t.ex. vara risker förknippade med världsekonomin eller med politik, men också risker förknippade med konkurrens eller tillgång till råvaror eller arbetskraft.

**Finansiell
kapacitet
p. 9.29–9.32**

Om en risk enligt avtal ska bäras av en part som, vid den tidpunkt då avtalet ingås, inte har finansiell kapacitet att bära risken kan tvivel uppstå kring om ett sådant avtal om riskfördelning skulle ha ingåtts mellan oberoende parter. Detta innebär inte att den part som bär risken måste ha finansiell kapacitet att själv bära alla konsekvenser om risken skulle inträffa. Det är tillräckligt om den part som bär risken har kapacitet att skydda sig själv från dessa konsekvenser.

Risk ska inte automatiskt fördelas till den part som har störst finansiell kapacitet.

**Justering av risk
p. 9.34–9.38**

I punkterna 9.34–9.38 i riktlinjerna finns ett exempel på hur skattemyndigheten kan resonera i en utredning av riskfördelningen mellan två företag i intressegemenskap.

I det fall skattemyndigheten kommer fram till att en avtalad fördelning av en risk inte är förenlig med armlängdsprincipen ska skattemyndigheten i första hand försöka nå fram till en rimlig lösning genom en prisjustering. Vid de sällsynta fall där en rimlig lösning inte kan uppnås genom en prisjustering kan skattemyndigheten ändra konsekvenserna av riskfördelningen med ledning av punkterna 1.47–1.50 i riktlinjerna om fördelningen av denna risk är en av jämförelsefaktorer som påverkar den undersökta närstående transaktionen. Anta t.ex. att en tillverkare enligt avtal är förpliktad att köpa tillbaka

varor som närstående distributörer inte lyckas sälja, och att skattemyndigheten genom utredning kommer fram till att det inte är armlängdsmässigt att bära en sådan återköpsrisk. Skattemyndigheten ska då i första hand göra en prisjustering. I de fall detta inte är möjligt får skattemyndigheten bortse från den avtalade riskfördelningen.

Konsekvenser av riskfördelning p. 9.39–9.40

Den part som bär risken kommer normalt att bära kostnaderna för att hantera risken eller för att undvika risken, t.ex. genom försäkringar. Denne part kommer också att bära kostnaderna om risken inträffar. För detta kompenseras parten vanligen genom en högre förväntad avkastning.

En omfördelning av risker kan således få både positiva och negativa konsekvenser för parterna.

Ekonomisk betydelse p. 9.41–9.43

En viktig fråga att avgöra är om en risk är ekonomiskt betydelsefull, det vill säga om det med risken följer en betydande vinstpotential. Är detta fallet kan en överföring av risken förklara att även vinstpotentialen överförs. Betydelsen av en risk beror på dess storlek, sannolikheten för att den kommer att inträffa, dess förutsägbarhet och möjligheterna att mildra konsekvenserna om risken inträffar. Om en risk anses ekonomiskt obetydlig medför den normalt endast låg vinstpotential och en överföring av en sådan obetydlig risk kan inte förklara en större minskning i vinstpotentialen hos det företag som tidigare burit risken.

Risk styr val av prismetod p. 9.44–9.46

Vid val av prismetod ska den metod väljas som är den mest lämpliga i varje enskilt fall. Valet av prismetod ska speciellt styras av riskfördelningen eftersom riskfördelning är en viktig del av funktionsanalysen av transaktionen. Således är det den låga eller höga risken i en verksamhet som ska styra valet av prismetod, inte prismetoden som ska avgöra om en verksamhet har låg eller hög risk.

53.12.2.3 Kompensation för själva omstruktureringen

En omstrukturering kan medföra gränsöverskridande överföringar av något av värde, t.ex. immateriella tillgångar. En omstrukturering kan också innebära att existerande avtalsförhållanden avslutas eller omförhandlas. Den avgörande internprissättningsfrågan är om det i samband med någon av dessa situationer avtalas villkor som inte skulle ha ingåtts mellan oberoende parter.

Förstå omstruktureringen p. 9.50–9.52

För att fastställa om avtalade villkor är armlängdsmässiga görs en jämförbarhetsanalys, se avsnitt 53.8. Genom denna undersöks vilka funktioner parterna haft, vilka tillgångar parterna ägt och vilka risker parterna burit. Likaså undersöks avtalsvillkoren, de ekonomiska förhållandena och affärsstrategierna. Vidare undersöks om det finns transaktioner mellan oberoende parter som är jämförbara med den närstående transaktionen. Den närstående transaktionen kan dock vara armlängdsmässig även om man inte hittar några jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Kan man inte hitta några jämförbara transaktioner mellan oberoende parter bör man undersöka om oberoende parter hade kunnat avtala om sådana villkor som avtalats i den närstående transaktionen genom att identifiera:

- transaktionerna i samband med omstruktureringen samt funktioner, risker och tillgångar före och efter omstruktureringen,
- de affärsrättsliga skälen och den förväntade nyttan av omstruktureringen, inklusive synergieffekter,
- de realistiska alternativen för parterna.

Identifiera transaktioner i samband med omstruktureringen p. 9.53–9.56

För att bestämma armlängdsmässig ersättning för en omstrukturering och vilket företag inom en intressegemenskap som ska utge sådan ersättning, är det viktigt att identifiera transaktionerna mellan det företag som omstrukturerats och ett eller flera andra företag i intressegemenskapen. Genom analysen identifieras funktioner, tillgångar och risker före och efter omstruktureringen. Det kan vara viktigt att utvärdera vilka rättigheter och skyldigheter det företag som omstrukturerats burit före omstruktureringen, och hur dessa förändrats till följd av omstruktureringen.

Utvärderingen ska baseras på kravet att de rättigheter och skyldigheter som det omstrukturerade företaget bär eller bar återspeglar förhållandena mellan oberoende företag. Ett omstrukturerat företag kan vid tidpunkten för omstruktureringen t.ex. vara juridiskt bundet av ett korttidsavtal, medan det faktiska beteendet hos företaget åren eller decennierna före omstruktureringen tyder på ett avtal över längre tid, vilket då medför större rättigheter än det juridiska avtalet ger.

För det fall man inte kan hitta en jämförbar transaktion mellan oberoende parter, kan det bli nödvändigt att bestämma vilka rättigheter och skyldigheter som skulle ha förelegat mellan två

**Affärsmässiga
skäl och
förväntad nytta
p. 9.57–9.58**

parter som hade agerat på armlängds avstånd. I en sådan situation ska eftersyn undvikas.

Det finns många orsaker till att företag i intressegemenskap genomför omstruktureringar, exempelvis konkurrensen i en globaliserad ekonomi, möjligheter till besparingar, behovet av specialisering och behovet att öka effektiviteten. Koncerner som genomför omstruktureringar i syfte att uppnå synergieffekter bör dokumentera dessa.

Det faktum att en omstrukturering genomförs på grund av en önskan att uppnå synergieffekter innebär inte nödvändigtvis att vinsterna i intressegemenskapen ökar efter omstruktureringen. Omstruktureringen kanske behövs för att kunna kvarstanna på samma nivå som tidigare eller för att kunna behålla konkurrenskraften. Det är också möjligt att syftet att uppnå synergieffekter inte uppnås.

**Realistiska
alternativ
p. 9.59–9.64**

Tillämpning av armlängdsprincipen bygger på uppfattningen att oberoende företag, vid bedömningen av villkoren för en möjlig transaktion, jämför transaktionen med andra realistiska alternativ som är tillgängliga för dem. Oberoende företag genomför bara en transaktion om de inte ser något annat alternativ som är klart mer attraktivt. Med andra ord, oberoende företag genomför bara en transaktion om denna inte försätter dem i en sämre situation än det nästbästa alternativet.

Vid bedömningen av om villkoren i den närstående transaktionen (speciellt prissättningen) skulle vara acceptabla för ett oberoende företag ska hänsyn därför tas till tillgängliga realistiska alternativ till transaktionen. Om ett mer vinstgivande alternativ skulle kunna ha valts, men den ekonomiska innebörden av transaktionen inte avviker från dess form och omständigheterna inte är ekonomiskt irrationella, blir transaktionen inte underkänd i sig. Däremot kan ersättningen i den närstående transaktionen justeras med hänsyn till de vinster som skulle kunna ha uppnåtts genom det realistiska alternativet.

Armlängdsprincipen kräver en bedömning av avtalade villkor på nivån för respektive företag. Det faktum att en omfördelning av funktioner, risker eller tillgångar kan vara motiverad av affärsmässiga skäl på koncernnivå för att t.ex. kunna uppnå synergieffekter, besvarar inte frågan om omstruktureringen är armlängdsmässig för de inblandade företagen.

**Vinstpotential
p. 9.65–9.73**

Ett oberoende företag får inte nödvändigtvis kompensation när en förändring av dess affärsförhållanden resulterar i en reducering av dess vinstpotential eller förväntade framtida vinster. Armlängdsprincipen kräver inte kompensation för enbart en minskning av ett företags förväntade vinst. Vid tillämpning av armlängdsprincipen vid omstruktureringar är frågan om det skett en överföring av något av värde (rättigheter eller andra tillgångar) eller ett avslutande eller en väsentlig förändring av existerande avtalsförhållanden. Är detta fallet är nästa fråga om denna överföring, avslutande eller förändring skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden.

**Överföring av
något av värde
– materiella
tillgångar
p. 9.75–9.79**

Omstruktureringar kan medföra överföring av materiella tillgångar från ett omstrukturerat företag till ett utländskt företag i samma intressegemenskap. Vid en övergång från en affärsmodell till en annan är det vanligt att lagertillgångar i form av råvaror eller färdiga produkter överförs från en tidigare fullfjädrad tillverkare eller distributör till dess nye principal. Frågan är hur sådana materiella tillgångar ska värderas enligt armlängdsprincipen.

- En möjlighet kan vara att bestämma armlängdspriset för råvaror och färdiga produkter med hänvisning till jämförbara priser mellan oberoende företag, i den utsträckning villkoren för transaktionen mellan oberoende företag är jämförbara med villkoren för den transaktion som äger rum under omstruktureringen.
- En annan möjlighet kan vara att bestämma priset för färdiga produkter som återförsäljningspriset till kund minus en armlängdsmässig ersättning för marknadsförings-, försäljnings- och distributionsfunktioner som återstår att utföra.
- Ytterligare en möjlighet kan vara att utgå från tillverkningskostnaderna och lägga till ett armlängdsmässigt vinstpåslag för att ersätta tillverkaren för utförda funktioner, använda tillgångar och bärna risker i samband med lagertillgångarna. Det finns emellertid fall där marknadsvärdet av lagertillgångarna är för lågt för att ett vinstpåslag ska kunna läggas på.

**Överföring av
något av värde
– immateriella
tillgångar
p. 9.80–9.81**

Överföring av immateriella tillgångar väcker svåra frågor både beträffande identifieringen av de överförda tillgångarna och värderingen av dessa. Identifieringen kan vara svår eftersom alla värdefulla immateriella tillgångar inte är legalt skyddade och registrerade eller återfinns i räkenskaperna. Immateriella tillgångar av betydelse kan bestå av rättigheter att utnyttja industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designer eller modeller, liksom upphovsrätter till litterärt, artistiskt eller vetenskapligt arbete (inklusive mjukvara, software) eller till intellektuell egendom som know-how och affärshemligheter. Immateriella tillgångar av betydelse kan också bestå av kundlistor, distributionskanaler, unika namn, symboler eller bilder. En viktig del av analysen av en omstrukturering är att identifiera eventuella betydande immateriella tillgångar som överförts, om oberoende parter skulle ha ersatt en sådan överföring, och i så fall det armlängdsmässiga värdet av de tillgångar som överförts.

Vid bestämmande av ett armlängdsmässigt pris för en överföring av immateriella tillgångar ska hänsyn tas till både överlåtarens och mottagarens perspektiv (se punkt 6.14 i riktlinjerna och avsnitt 53.9.2.3). Priset påverkas av flera faktorer såsom de förväntade fördelarna från exploateringen av den immateriella egendomen, tillgångarnas natur och de restriktioner som kan vara sammankopplade med dem (restriktioner i det sätt tillgången kan utnyttjas eller exploateras, geografiska restriktioner, tidsgränser), omfattningen och återstående varaktighet av det legala skyddet (om något), och särskilda bestämmelser som kan höra till tillgången. Värdering av immateriella tillgångar kan vara komplicerad och osäker. Vägledningen om immateriella tillgångar och om CCA som återfinns i kapitel VI och VIII kan vara tillämpliga vid omstruktureringar (se avsnitt 53.9 och 53.11).

**Centralisering
av immateriella
tillgångar
p. 9.82–9.86**

Omstruktureringar medför ibland överföring av immateriella tillgångar till ett utländskt koncernbolag som fungerar som principal eller som central ägare av immateriella tillgångar. Ibland fortsätter överlåtaren att använda tillgångarna som t.ex. licenstagare eller service provider.

Armlängdsprincipen kräver en utvärdering av avtalade villkor mellan koncernföretagen på företagsnivå för varje företag. Det faktum att centraliseringen av immateriella tillgångar kan vara motiverad av sunda affärsmässiga skäl på koncernnivå besvarar inte frågan om överlåtelsen är armlängdsmässig från överlåtarens och mottagarens perspektiv.

**Osäkert värde
av immateriella
tillgångar
p. 9.87–9.88**

När omstruktureringen innebär att överlåtaren kommer att fortsätta utnyttja den överförda tillgången även efter omstruktureringen, ska affärsförhållandena mellan parterna undersökas i sin helhet för att bestämma om transaktionerna är armlängdsmässiga. Om ett oberoende företag skulle överlåta en tillgång som företaget har för avsikt att fortsätta använda, skulle det vara klokt att träffa överenskommelse om den framtida användningen (t.ex. genom ett licensavtal) i samband med överenskommelsen om villkoren för överlåtelsen. I själva verket finns det oftast ett samband mellan bestämmandet av en armlängdsmässig kompensation för överföringen av den immateriella tillgången, bestämmandet av en armlängdsmässig ersättning för t.ex. licensavgifter som överlåtaren betalar för att fortsätta utnyttja tillgången efter omstruktureringen och den förväntade framtida nyttan av tillgången för överlåtaren.

Svårigheter kan uppkomma vid en omstrukturering där immateriella tillgångar överläts vid en tidpunkt när dessa ännu inte har ett fastställt värde, speciellt när det är en betydande skillnad mellan den nivå för förväntade framtida vinster som beräknades vid värderingen vid tidpunkten för försäljningen och de faktiska vinster som mottagaren fått genom att nyttja de förvärvade tillgångarna. När värdering av immateriella tillgångar vid tidpunkten för transaktionen är högst osäker, är frågan hur det armlängdsmässiga priset ska bestämmas. Frågan ska lösas, både av företag och av skattemyndigheter, genom hänvisning till vad oberoende företag skulle ha gjort under jämförbara förhållanden för att ta hänsyn till osäkerheten vid prissättningen av transaktionen. Se punkt 6.28–6.35 i riktlinjerna och exemplen i Annex till kapitel VI. Se också avsnitt 53.9.2.3.

Huvudfrågan är att bestämma om parter på armlängds avstånd hade avtalat om prisjusteringsklausul eller om skillnaden i värde var så grundläggande att den skulle ha lett till en omförhandling. Där detta är fallet, är skattemyndigheten berättigad att bestämma det armlängdsmässiga priset för överlåtelsen av den immateriella tillgången baserat på den prisjusteringsklausul eller omförhandling som skulle ha avtalats eller ägt rum mellan oberoende parter. I andra fall, där det inte finns anledning att anta att värdet var så osäkert att parter på armlängds avstånd skulle ha avtalat om en prisjusteringsklausul eller skulle ha omförhandlat avtalsvillkoren, finns det ingen anledning för skattemyndigheten att göra en sådan justering, eftersom detta skulle innebära en olämplig eftersyn. Blotta

Lokala immateriella tillgångar
p. 9.89–9.90

osäkerheten vid tidpunkten för transaktionen ska inte kräva justering i efterhand utan beaktande av vad oberoende parter hade gjort eller kommit överens om.

När ett fullfjädrat företag omvandlas till ett lågriskföretag uppkommer frågan om omvandlingen medför en överföring av värdefulla lokala immateriella tillgångar såsom kundlistor till ett företag i intressegemenskap, eller om sådana tillgångar stannar kvar i företaget även efter omvandlingen.

Speciellt vid omvandling av en fullfjädrad distributör till lågriskdistributör eller kommissionär kan det vara viktigt att undersöka om distributören har utvecklat lokala immateriella tillgångar under åren före omstruktureringen och, om så är fallet, vad dessa tillgångar består av, vilket värde de har och om dessa överlåtits till ett intresseföretag. Finns sådana tillgångar och har dessa överlåtits till ett intresseföretag ska man bestämma om och hur överlåtelsen hade kompenserats mellan oberoende företag. Å andra sidan, när sådana lokala immateriella tillgångar finns kvar i det omstrukturerade företaget, ska dessa tillgångar beaktas vid funktionsanalysen av aktiviteterna efter omstruktureringen. De kan påverka valet av och tillämpningen av mest lämpliga prismetod för närstående transaktioner efter omstruktureringen, eller kan ersättas separat genom t.ex. royaltybetalningar under tillgångarnas livstid.

Avtalsrättigheter
p. 9.91–9.92

Avtalsrättigheter kan vara värdefulla immateriella tillgångar. När värdefulla avtalsrättigheter överläts (eller överlämnas) mellan intresseföretag, ska de ersättas armlängdsmässigt, med beaktande av både överlåtarens och mottagarens perspektiv.

Anta att ett företag A har värdefulla långtidsavtal med oberoende kunder. Anta att A frivilligt avslutar dessa avtal vid en tidpunkt då kunderna är förpliktigade att ingå liknande avtal med företag B som företag A är i intressegemenskap med. Som en konsekvens av detta tillhör avtalsrättigheterna med tillhörande vinstpotential nu i stället företag B. Om det är så att B endast kunde få till ett avtal med kunderna om A övergav sina rättigheter till förmån för B, och A endast avslutade sina avtal med kunderna i vetskap om att dessa var bundna att sluta liknande avtal med B, så kan detta innebära att det skett en överföring av värdefulla avtalsrättigheter från A till B som måste ersättas armlängdsmässigt.

**Överföring av
något av värde
– verksamhet
(ongoing concern)
p. 9.93–9.95**

Omstruktureringar innefattar ibland en överföring av en verksamhet, en ongoing concern, d.v.s. en fungerande ekonomiskt fullständig affärsenhet. En överföring av en ongoing concern innebär i detta sammanhang en överföring av tillgångar sammankopplade med förmågan att utföra vissa funktioner och bära vissa risker. Värderingen av en ongoing concern ska återspegla alla värdefulla delar som skulle ha ersatts av oberoende parter under motsvarande förhållanden. Om t.ex. en affärsverksamhet som bland annat innehåller en avdelning med forskningsresurser och erfaren forskningspersonal överläts, ska värderingen återspegla bland annat värdet av avdelningen och värdet (om något) av arbetskraften.

En armlängdsmässig kompensation vid en överföring av en ongoing concern är inte nödvändigtvis densamma som summan av värdet av varje enskild tillgång i den överlåtna verksamheten. I synnerhet om överföringen innefattar flera samtidiga överföringar av sammanhängande tillgångar, risker eller funktioner kan en sammantagen värdering av dessa vara nödvändig för att få fram det mest tillförlitliga armlängdsmässiga priset för den överförda ongoing concern. Sådana värderingsmetoder som används vid förvärv mellan oberoende företag kan visa sig användbara för att värdera en överföring av en ongoing concern mellan närstående företag.

**Förlustbringande
verksamhet
p. 9.96–9.98**

Alla omstruktureringar medför inte att överlåtaren förlorar en förväntad framtida vinst. I vissa situationer kan omständigheterna vara sådana att överlåtaren genom omstruktureringen räddas från förväntade förluster. Ett företag kan gå med på en omstrukturering och en förlust av funktioner, tillgångar eller risker som ett bättre alternativ till att helt lägga ner verksamheten. En omstrukturering kan innebära en fördel för företaget om förväntade framtida förluster överstiger kostnaderna för omstruktureringen.

Frågan är om mottagaren ska kompenseras av överlåtaren för övertagandet av en förlustbringande verksamhet. Svaret beror på om en oberoende part under jämförbara förhållanden hade varit villig att betala för att bli av med den förlustbringande verksamheten, eller om företaget hade övervägt andra alternativ såsom att lägga ner verksamheten. Svaret beror också på om ett oberoende företag hade varit villigt att förvärva den förlustbringande verksamheten (t.ex. på grund av synergieffekter) och i så fall på vilka villkor. Det kan finnas fall där ett oberoende företag skulle vara villigt att betala, t.ex. om kostnader och risker i samband med nedläggning av verksam-

heten skulle vara sådana att överlåtaren finner det mer förmånligt att betala en mottagare som kommer att försöka ställa om verksamheten och som kommer att vara ansvarig för alla friställningar av personal som kan bli nödvändiga.

Situationen kan emellertid också vara sådan att en förlustbringande verksamhet behålls eftersom den medför fördelar för koncernen som helhet. I ett sådant fall väcks frågan om det företag som upprätthåller den förlustbringande verksamheten ska bli kompenserat av de som tjänar på upprätthållandet.

**Outsourcing
p. 9.99**

Vid outsourcing kan det hända att ett företag frivilligt bestämmer sig för att genomföra en omstrukturering och bära de kostnader som denna medför, i utbyte mot förväntade besparingar. Ett företag som tillverkar och säljer produkter i ett högskatteland kan välja att outsourca tillverkningen till ett intresseföretag i ett lågskatteland. Oberoende företag kräver inte nödvändigtvis uttrycklig kompensation från mottagaren om de förväntade inbesparingarna är större än kostnaderna för omstruktureringen.

**Gottgörelse
p. 9.100–9.103**

När ett avtalsförhållande avslutas eller omförhandlas i betydande utsträckning kan det omstrukturerade företaget drabbas av nackdelar i form av kostnader eller förlorad vinstpotential. I dessa situationer väcks frågan om oberoende företag under liknande omständigheter hade kommit överens om att gottgörelse ska betalas till det omstrukturerade företaget, och i sådant fall hur denna gottgörelse ska bestämmas.

Med gottgörelse avses all typ av kompensation som betalas för nackdelar som drabbar det omstrukturerade företaget, oavsett om det sker i form av en engångsbetalning, av fördelning av kostnaderna för omstruktureringen, av lägre eller högre inköps- eller försäljningspriser efter omstruktureringen eller i någon annan form.

Det ska inte förutsättas att alla avslutanden eller väsentliga omförhandlingar av avtal ger rätt till gottgörelse på armlängds avstånd. För att avgöra om parter på armlängds avstånd skulle ha avtalat om gottgörelse är det viktigt att undersöka omständigheterna vid tidpunkten för omstruktureringen, speciellt parternas rättigheter och andra tillgångar samt möjliga realistiska alternativ för parterna. Följande fyra faktorer kan vara viktiga:

- om det finns skriftliga avtal om de affärsförhållanden som avslutas, inte förnyas eller omförhandlas i betydande

omfattning och om i så fall avtalet innehåller en klausul om gottgörelse,

- om avtalsvillkoren och det faktum att det finns eller inte finns en klausul om gottgörelse är armlängdsmässigt,
- om rättighet till gottgörelse är föreskriven enligt lagstiftning eller rättspraxis,
- om på armlängds avstånd en annan part hade varit villig att gottgöra den som lider skada av avslutandet eller omförhandlingen av avtalet.

**Skriftligt avtal
p. 9.104–9.105**

När de avslutade, inte förnyade eller omförhandlade avtalsförhållandena är formaliserade i skrift ska utgångspunkten i analysen vara om villkoren beträffande t.ex. uppsägningstid har iakttagits, och om avtalet innehåller någon form av bestämmelse om gottgörelse.

Det faktum att ett avtal inte innehåller någon klausul om rätt till gottgörelse innebär emellertid inte nödvändigtvis att avtalet är armlängdsmässigt.

**Armlängds-
mässiga villkor
p. 9.106–9.114**

Av avgörande betydelse är frågan om oberoende parter under jämförbara förhållanden hade avtalat om gottgörelse eller inte. Där det finns jämförbara transaktioner mellan oberoende parter kan dessa tjäna som vägledning för vad som är armlängdsmässigt. I de fall man inte kan finna någon jämförbar oberoende transaktion ska bedömningen av hur oberoende parter hade agerat göras med beaktande av vilka rättigheter och andra tillgångar som parterna äger och vilka realistiska alternativ som respektive part har.

Det kan vara nödvändigt att undersöka både ersättningen för de avtalade transaktionerna och de finansiella villkoren för avslutandet av avtalet eftersom dessa kan vara sammankopplade. Uppsägningsvillkoren kan vara en viktig faktor i funktionsanalysen, speciellt beträffande vilka risker parterna bär, och kan därför behöva beaktas vid fastställandet av en armlängdsmässig ersättning för transaktionerna. På samma sätt kan ersättningen för transaktionerna påverka bedömningen av om villkoren för uppsägning av avtalet är armlängdsmässiga.

En omständighet som förtjänar speciell uppmärksamhet, eftersom den skulle kunna ha påverkat avtalsvillkoren mellan oberoende parter, är situationen när det uppsagda avtalet har krävt en betydande investering från någon av parterna, för vilken en armlängdsmässig avkastning endast skulle kunna

förväntas om avtalet hade fortsatt under en längre tid, t.ex. då en tillverkare investerar i en fabrik. Investeringen skapade en finansiell risk för den part som gjorde investeringen ifall avtalet skulle avslutas i förtid. Graden av risk beror på om investeringen var mycket specialiserad eller kunde användas (möjligen med några anpassningar) för andra kunder. När risken är påtaglig skulle det vara rimligt för oberoende parter under jämförbara förhållanden att ta hänsyn till denna vid avtalsförhandlingarna.

Ett oberoende företag skulle kunna vara tveksamt till att göra en större investering om det saknar garantier och motparten kontrollerar risken genom sin möjlighet att säga upp avtalet. Oberoende parter skulle kunna avtala om en passande gottgörelse om avtalet sägs upp i förtid, eller om en bestämmelse som ger möjlighet till den part som gör investeringen att överlåta denna till ett fastställt pris till den andre parten i det fall investeringen blir värdelös för investeraren på grund av en för tidig uppsägning av avtalet.

En annan möjlighet skulle vara att baka in risken för uppsägning av avtalet i avtalet om ersättning för utförda tjänster. Slutligen kan i några fall riskerna delas mellan parterna så att den part som säger upp avtalet får bära vissa av motpartens kostnader.

En liknande situation är den då en part har utfört forskning och utveckling som resulterat i förlust eller låg avkastning, men som förväntas ge stora vinster efter avslutandet av avtalet.

I det fall villkoren mellan de närstående företagen beträffande uppsägning eller omförhandling av avtal skiljer sig från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag, kan de vinster som inte tillfallit ett företag på grund av villkoren läggas till vinsten för detta företag.

**Lagstiftning
eller rättspraxis
p. 9.115**

Vid bedömningen av om villkoren för avslutande eller inte förnyat avtal är armlängdsmässiga kan tillämplig lagstiftning eller rättspraxis ge nyttig information om rätt till gottgörelse och villkor som kan förväntas vid avslutande av en viss typ av avtal, t.ex. distributionsavtal. Ett företag inleder troligen inte en process mot ett närstående företag, vilket medför att villkoren för avslutandet kan skilja sig från de villkor som skulle ha gällt mellan oberoende företag under liknande förhållanden.

**Vilken part ska
bära kostnaden?
p. 9.116–9.122**

Analysen av villkoren för avslutande eller betydande omförhandling av ett avtal ska beakta både överlåtarens och mottagarens perspektiv. En analys av mottagarens perspektiv är viktig för att kunna avgöra den eventuella gottgörelsens storlek och för att bestämma vilken part som ska bära kostnaden för gottgörelsen.

För att kunna avgöra vilken part som ska bära kostnaden för gottgörelse måste man undersöka vilka rättigheter och andra tillgångar parterna äger, den ekonomiska orsaken till omstruktureringen, vilken eller vilka parter som förväntas tjäna på omstruktureringen och vilka realistiska alternativ parterna har till omstruktureringen.

Anta att ett tillverkningsavtal mellan företagen A och B sägs upp av A (B är tillverkare). Anta att A beslutar att använda ett annat intresseföretag C för att fortsätta den tillverkning B tidigare bedrivit. Anta att det kan fastställas att B, om företaget hade varit oberoende, hade kunnat begära gottgörelse för den skada det lidit. Frågan är vilket företag som ska betala gottgörelse till B; är det A som avslutar avtalet med B, är det C som tar över den tillverkning som tidigare bedrevs av B, är det deras moderbolag P eller är det någon annan part?

Utgångspunkten i analysen ska vara avtalsvillkoren mellan A och B. I några fall kan avtalsvillkor som involverar C, P eller ett annat intresseföretag också vara relevant. Svaret beror på om dessa företag på armlängds avstånd hade varit villiga att betala gottgörelse.

Det kan finnas situationer där A skulle vara villigt att betala gottgörelse på armlängds avstånd, t.ex. eftersom A förväntar sig att avslutandet av avtalet med B ska medföra inbesparingar genom det nya tillverkningsavtalet med C, och att nuvärdet av dessa förväntade inbesparingar är större än storleken på gottgörelsen.

Det kan också finnas situationer där C skulle vara villigt att betala gottgörelse för att kunna tillträda tillverkningsavtalet med A, d.v.s. om nuvärdet av den förväntade vinsten från tillverkningen gör det lönsamt för C. I sådana situationer kan betalningen från C ske på olika sätt, t.ex. kan C betala B eller så kan C betala A, eller så kan C betala A som i sin tur betalar B.

Det kan finnas fall där A och C, om de varit på armlängds avstånd, hade varit villiga att dela kostnaden för gottgörelse.

Det kan också finnas fall där vare sig A eller C på armlängds avstånd skulle vara villigt att bära kostnader för gottgörelse eftersom ingen av dem förväntar sig att få tillräckliga fördelar av förändringen. Det kan vara så att avslutandet av avtalet är en del av en koncernomfattande omstrukturering bestämd av moderbolaget P i syfte att uppnå koncernomfattande synergier. I ett sådant fall kan det vara P som på armlängds avstånd ska bära kostnaderna för B:s gottgörelse, om inte B trots avslutandet av avtalet med A får fördelar från koncernomfattande synergier som överväger kostnaderna för avslutandet eller omförhandlingen av avtalet med A.

53.12.2.4 Ersättning efter omstrukturering

Armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer tillämpas på samma sätt beträffande transaktioner efter en omstrukturering som för transaktioner som var organiserade på detta sätt från början. Att göra på annat sätt skulle skapa en skevhet i konkurrensen mellan företag som omstrukturerat sin verksamhet och nystartade företag som inför samma affärsmodell utan att behöva omstrukturera sin verksamhet.

Detta hindrar inte att det kan föreligga skillnader mellan ett företag som omstrukturerats och ett nystartat företag. Till exempel kan ett omstrukturerat företag som tidigare har fungerat väl som en fullfjädrad distributör förhandla sig till möjligheten att slippa en försöksperiod eller andra villkor som är vanliga för nya distributörer.

Några skillnader i utgångsläget mellan ett omstrukturerat företag och ett nystartat företag kan bero på att det omstrukturerade företaget redan verkat på marknaden, varför det inte finns samma behov av marknadsinsatser. Detta kan påverka jämförbarhetsanalysen och bestämmandet av en armlängds-mässig ersättning.

Det kan även finnas skillnader mellan ett omstrukturerat företag, t.ex. en fullfjädrad distributör som omvandlats till lågriskdistributör, och ett företag som verkat i samma roll under samma tidsperiod. Det omstrukturerade företaget kan under sin tid som fullfjädrad distributör ha utfört funktioner, haft utgifter, burit risker och bidragit till utvecklingen av immateriella tillgångar, som det företag som hela tiden verkat som lågriskdistributör inte har utfört, haft, burit eller bidragit till.

Frågan är om sådana funktioner, tillgångar och risker på armlängds avstånd bara skulle ha påverkat ersättningen till

distributören före omstruktureringen eller om de också skulle ha beaktats vid bestämmandet av ersättning för själva överföringen eller om de skulle påverka ersättningen till den omstrukturerade lågriskdistributören. Man kan också tänka sig en kombination av dessa tre möjligheter. Om t.ex. den tidigare fullfjädrade distributören har utvecklat och äger vissa immateriella tillgångar som den distributör som under samma period verkat som lågriskdistributör inte utvecklat, kan armlängdsprincipen kräva att det omstrukturerade företaget antingen ersätts för de immateriella tillgångarna om de överförs vid omstruktureringen eller att de beaktas vid bestämmandet av en armlängdsmässig ersättning för verksamheten efter omstruktureringen om de inte överförs.

Risker
p. 9.131

När en omstrukturering innefattar överföring av t.ex. garantirisker mellan intresseföretag kan det vara viktigt att undersöka om överföringen av risker endast gäller framtida risker som uppkommer efter omstruktureringen eller om den också omfattar de risker som existerade redan före omstruktureringen på grund av den då bedrivna verksamheten.

Jämförbarhets-
analys
p. 9.133–9.138

En jämförbarhetsanalys av en verksamhet efter en omstrukturering måste gå längre än till den etikett det omstrukturerade företaget fått. Ett företag som kallas lågriskdistributör kan ibland äga värdefulla lokala immateriella tillgångar och fortsätta ta betydande marknadsrisker, och ett företag som kallas kontraktstillverkare kan ibland utföra viktig utveckling av produkter eller äga eller använda värdefulla immateriella tillgångar. Vid kontroll av en verksamhet som omstrukturerats ska speciell vikt läggas vid att identifiera värdefulla immateriella tillgångar och betydande risker som kvarstannat i det omstrukturerade företaget och om en sådan fördelning av immateriella tillgångar och risker är förenlig med armlängdsprincipen.

Vid valet av jämförbara oberoende transaktioner i jämförbarhetsanalysen är det viktigt att identifiera väsentliga skillnader mellan dessa och den närstående transaktionen. I synnerhet kan jämförbarhetsanalysen avslöja att det omstrukturerade företaget fortsätter att utföra värdeskapande och viktiga funktioner eller att det fortfarande äger immateriella tillgångar eller bär betydande risker som de oberoende jämförelseföretagen inte gör.

Före/efter
p. 9.142–9.147

Det är inte förenligt med armlängdsprincipen och artikel 9 i OECD:s modellavtal att bestämma ersättningen efter omstruktureringen genom att jämföra de vinster ett företag gjort före omstruktureringen med de vinster det gjort efter omstrukture-

ringen, även om justering görs för att återspegla överföring av funktioner, tillgångar eller risker. En jämförelse ska nämligen göras med oberoende transaktioner, närstående transaktioner är inte jämförbara. Det kan dessutom vara svårt att värdera de funktioner, tillgångar och risker som försvunnit. Det är inte säkert att de överförts till ett annat företag.

**Inbesparingar
p. 9.148–9.153**

En koncern kan genom en omstrukturering göra inbesparingar genom att en verksamhet flyttas till ett land där kostnaderna för verksamheten är lägre. Om dessa inbesparingar är betydande väcks frågan om och i så fall hur inbesparingarna ska fördelas mellan koncernbolagen. Svaret beror naturligtvis på vad oberoende företag hade kommit överens om under motsvarande förhållanden. De villkor som hade överenskommits mellan oberoende parter skulle normalt bero på respektive parts funktioner, tillgångar och risker och respektive företags förhandlingsposition.

Om t.ex. ett företag som verkar som principal har realistiska alternativ till att anlita ett intresseföretag för t.ex. kontraktstillverkning, skulle en oberoende kontraktstillverkare normalt erhålla mycket lite, om ens något, av de inbesparingar principalen gör. Om å andra sidan principalen inte har realistiska alternativ till att t.ex. anlita ett intresseföretag, som har utvecklat för principalen väsentlig know-how, för kvalificerade ingenjörstjänster, kan det intresseföretag som utför ingenjörstjänsterna få del av inbesparingarna. De immateriella tillgångarna ska därutöver beaktas vid ersättningen för de utförda tjänsterna. Om både principalen och det företag som utför ingenjörstjänsterna äger betydande immateriella tillgångar kan användande av vinstdelningsmetoden, profit split, övervägas.

Ett exempel på införande av en central inköpsfunktion, finns i punkt 9.154–9.160.

53.12.2.5 Erkännande av faktiska transaktioner

Den allmänna principen är att en skattemyndighets utredning av en närstående transaktion vanligen ska utgå från den faktiska transaktionen. Korrigering på grund av att ett avtalat pris eller ett annat avtalsvillkor inte är armlängdsmässigt är inte samma sak som att frånga den faktiska transaktionen, jfr punkt 9.165.

I sällsynta fall kan det emellertid bli aktuellt för skattemyndigheten att inte erkänna transaktionen, jfr punkt 1.64–1.69 i riktlinjerna och avsnitt 53.6.1.

En skattemyndighet kan i följande två undantagssituationer besluta att inte erkänna parternas karakterisering eller utformning av en transaktion:

- den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från dess form,
- oberoende företag skulle under jämförbara förhållanden inte ha karakteriserat eller utformat transaktionen på det sätt som intresseföretagen har gjort, och en armlängdsmässig prissättning kan i praktiken inte bestämmas för transaktionen.

**Den ekonomiska
innebörden
p. 9.170**

Den ekonomiska innebörden av en transaktion bestäms genom att alla fakta och omständigheter undersöks: det ekonomiska och kommersiella sammanhanget, omstruktureringens syfte och effekt från en praktisk och affärsmässig synvinkel, parternas beteende inklusive utförda funktioner, använda tillgångar och burna risker.

Om den ekonomiska innebörden avviker från formen för transaktionen kan skattemyndigheten bortse från parternas karakterisering och omkarakterisera transaktionen efter den ekonomiska innebörden, jfr punkt 1.65 och 9.183 i riktlinjerna och avsnitt 53.6.1.

**Jämförelse med
oberoende
transaktioner
p. 9.171–9.179**

En koncern kan organisera sin verksamhet på det sätt denna finner lämpligt, och skattemyndigheter ska normalt inte ingripa i dessa beslut. I de fall det finns jämförbara oberoende transaktioner är det inte möjligt för en skattemyndighet att hävda att motsvarande transaktioner mellan intresseföretag inte är kommersiellt rationella. Enbart det faktum att sådana jämförbara transaktioner saknas innebär emellertid inte att den närstående transaktionen inte är armlängdsmässig.

Vid omstruktureringar inför koncerner ofta affärsmodeller som är svåra om ens möjliga att finna bland oberoende företag. Koncerner kan dra fördel av just det faktum att de är koncerner genom t.ex. globala leveranskedjor (supply chains) eller centraliserade funktioner som inte är möjliga bland oberoende företag. Det kan därför vara svårt att jämföra koncernbolags transaktioner med oberoende företags transaktioner.

Vad som ska prövas är om resultatet av transaktionerna överensstämmer med resultatet från normalt uppträdande bland oberoende företag. Det innebär inte att man ställer krav på att intresseföretagen ska bete sig som oberoende företag genom att t.ex. ingå förhandlingar. Huruvida intresseföretagen faktiskt förhandlat eller enbart agerat efter vad som är det bästa för koncernen avgör inte om avtalsförhållandena skulle kunna ha införts av oberoende företag eller om en armlängdsmässig prissättning har uppnåtts.

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras på det faktum att oberoende företag inte genomför transaktioner om de ser ett annat alternativ som är klart mer attraktivt, jfr punkt 9.59–9.64 i riktlinjerna och avsnitt 53.12.2.3. Det kan finnas sällsynta fall där en armlängdsmässig prissättning inte kan bestämmas eftersom arrangemangen inte skulle ha införts under jämförbara förhållanden mellan oberoende parter.

När man bedömer om vidtagna åtgärder är ekonomiskt rationella är det vanligen lämpligt att titta på omstruktureringen i sin helhet, åtminstone beträffande sådana transaktioner som har samband med varandra.

Det kan finnas affärsmässiga skäl för en koncern att omstrukturera. Det är värt att återigen betona att armlängdsprincipen behandlar medlemmarna i en koncern som separata företag snarare än som sammansatta delar av en enda affärsverksamhet, jfr punkt 1.6 i riktlinjerna och avsnitt 53.6.1. Det är därför ur ett internprissättningsperspektiv inte tillräckligt att en omstrukturering är fördelaktig ur koncernens synvinkel. Åtgärderna ska vara armlängdsmässiga för varje enskilt företag. Härvid ska varje enskilt företags rättigheter och andra tillgångar, förväntade fördelar från åtgärderna och realistiska alternativ till omstruktureringen beaktas.

När en omstrukturering är ekonomiskt rationell för koncernen som helhet förväntas det att en lämplig internprissättning gör omstruktureringen armlängdsmässig för varje enskilt koncernföretag som deltar.

**Armlängdsmässig
prissättning
p. 9.180**

Om skattemyndigheten anser att oberoende företag under jämförbara förhållanden inte skulle ha karakteriserat eller utformat transaktionen på det sätt som intresseföretagen gjort, blir nästa fråga om en armlängdsmässig prissättning kan bestämmas för transaktionen.

Först om svaret blir nej kan transaktionen frångås. Om en armlängdsmässig prissättning kan bestämmas, trots att det inte finns någon jämförbar oberoende transaktion och trots att transaktionen inte är ekonomiskt rationell, får skattemyndigheten i stället korrigera priset eller transaktionens övriga villkor.

Om skattemyndigheten däremot finner att transaktionen inte är ekonomiskt rationell och att en armlängdsmässig prissättning inte kan bestämmas för transaktionen, ska skattemyndigheten försöka ersätta den inte erkända transaktionen med en alternativ transaktion som överensstämmer så nära som möjligt med de faktiska omständigheterna, jfr punkt 9.187.

I punkterna 9.188–9.194 finns tre exempel på hur omstruktureringar kan bedömas. Exempelen tar upp omvandling av fullfjädrad distributör till lågriskdistributör, överföring av värdefulla immateriella tillgångar till ett skalbolag och överföring av immateriella tillgångar till ett verksamt intressebolag.

53.12.3 Omstruktureringar i svensk rätt

53.12.3.1 Lageröverföring

**RÅ 2004 ref. 13
VME Holding
Sweden AB**

I RÅ 2004 ref. 13 (VME Holding Sweden AB) prövade Högsta förvaltningsdomstolen om villkoren vid en lageröverföring i samband med en omstrukturering var armlängdsmässiga.

I målet hade ett svenskt aktiebolag, VME Holding Sweden AB (Holding), återköpt ett komponentlager från ett amerikanskt koncernbolag till ett pris överstigande det pris det amerikanska koncernbolaget tidigare betalat för lagret. Återköpet skedde i samband med att Holding och det amerikanska bolaget ingick ett kommissionärsavtal.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att den utredning som Skatteverket lagt fram inte gav stöd för en eftertaxeringsvis tillämpning av korrigeringsregeln. Det går inte att utläsa av domskälen vilka grunder Högsta förvaltningsdomstolen haft för sin bedömning.

Kammarrätterna

Frågan om överlåtelse av lager i samband med en omstrukturering har även prövats av Kammarrätten i Göteborg 2012-12-18 (mål nr 7954-11) i ett mål som gällde eftertaxering. Ett svenskt bolag skulle övergå till att bli kontraktstillverkare och lågriskdistributör och överlät i samband med det sitt lager till principalen. Lagret av egentillverkade produkter överläts med ett vinstpålägg på 6 % medan lagret av

inköpta produkter överläts till bokfört värde, vilket i vissa delar understeg anskaffningsvärdet. Någon faktisk förflyttning av lagret skedde inte utan det fanns kvar hos det svenska bolaget till dess att leverans skulle ske till de externa kunderna. Vid överlåtelsen till principalen var lagret godkänt för leverans till kund enligt tidigare ingångna försäljningsavtal. Skatteverket ansåg inte att ett oberoende företag i en sådan situation hade avstått sin normala vinst till förmån för den framtida uppdragsgivaren. Principalen hade inte heller tagit på sig någon ekonomisk risk genom köpet av lagret. Skatteverket höjde inkomsten med mellanskillnaden mellan försäljningspriset till extern kund och överlåtelsepriset till principalen. Kammarrätten fann att Skatteverket haft fog för sitt beslut om inkomstkorrigering. I målet prövades även om inköpspriset på vissa produkter var armlängdsmässigt under den del av räkenskapsåret som föregick omstruktureringen. Även i det fallet fann kammarrätten att Skatteverket haft fog för sitt beslut om inkomstkorrigering.

53.12.3.2 Överföring av ledningsfunktioner

RÅ 1998 not. 213

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat överföring av koncernledningsfunktioner mellan ett svenskt bolag och ett utländskt koncernbolag (RÅ 1998 not. 213). Målet är ett överklagat förhandsbesked där bolaget frågat om en överföring av koncernledningen föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. Någon prövning enligt korrigeringsregeln har inte skett.

Ett svenskt företag övervägde att överföra delar av koncernens ledningsfunktioner till ett brittiskt koncernbolag. Överföringen skulle ske genom att ca 100 personer i ledande befattningar fick anställning i det brittiska koncernbolaget. Företaget ställde bl.a. frågan om det skulle uttagsbeskattas till följd av överföringen. Som förutsättning angavs att det inte skulle komma att ske någon överföring av specifika immateriella tillgångar.

Skatteverket anförde bl.a. att en överföring av ett multinationellt företags ledningsfunktioner innebär inte bara att en rätt att styra och leda koncernen lämnats, utan också att en stor mängd egendom av immateriell natur som det svenska företaget arbetat upp i form av marknadsinformation, arbetsrutiner, organisationsutredningar, informationsinhämtningssystem, datasystem o.s.v. kommer att utnyttjas av det brittiska koncernbolaget i dess verksamhet.

Skatterättsnämnden, i vars bedömning Högsta förvaltningsdomstolen instämde, ansåg inte att uttagsbeskattning skulle

ske. Skatterättsnämnden anförde att ”tillgången” i fråga (de anställda) inte kunde avyttras. Därmed var rekvisitet i dåvarande lagstiftning om uttagsbeskattning att en tillgång tagits ur en förvärvskälla inte uppfyllt. Skatterättsnämnden anförde vidare att en överföring av ledningsfunktioner innebärande att personer slutar sin anställning i ett bolag och erhåller anställning i ett annat, visserligen innebär att det mervärde som skapas av de berörda personernas arbete efter överföringen kommer att beskattas i det brittiska bolaget. Detta var emellertid inte i sig grund för uttagsbeskattning. Att det brittiska koncernbolaget i fortsättningen kunde komma att utöva ledningsfunktioner som hittills utförts inom det svenska företaget kunde inte föranleda någon uttagsbeskattning.

**Skatteverkets
kommentar**

Frågan gällde uttagsbeskattning men samma frågeställning uppkommer vid en prövning enligt korrigeringsregeln, nämligen om det överförts en tillgång av värde. Av målet framgår att enligt de förutsättningar som lämnades vid ansökan skulle det inte överföras några immateriella tillgångar. Eftersom förhandsbeskeden prövas utifrån de förutsättningar som lämnas torde det inte ha utretts om några tillgångar av värde överfördes. I OECD:s riktlinjer (punkt 9.74–9.99) diskuteras överföring av tillgångar, immateriella rättigheter och verksamheter (ongoing concern) i samband med omstruktureringar där en av frågorna gäller om någonting av värde överförts. Det är rimligt att anta att riktlinjerna kommer att få betydelse för bedömningen i de fall liknande överföringar prövas enligt korrigeringsregeln.

53.12.3.3 Överföring av vinstpotential

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg har prövat den skattemässiga behandlingen av utbetald ersättning från ett svenskt bolag till ett amerikanskt koncernbolag (KRNG 2006-03-24, mål nr 3870–3871-03 och 6499-03).

Det amerikanska bolaget, som tidigare fungerat som full-fjädrad distributör, skulle omstruktureras till lågriskdistributör. Efter förändringen skulle det bära en lägre kommersiell risk och dess vinstmöjlighet reduceras. I stället skulle det svenska bolaget bära högre kommersiell risk och därmed få högre vinstmöjlighet. I samband med omstruktureringen betalade det svenska bolaget ersättning till det amerikanska. Denna beräknades i två steg. I första steget uppskattades skillnaden i vinst mellan det amerikanska bolagets beräknade operativa resultat vid oförändrade villkor och vid de villkor som det

svenska bolaget önskade få till stånd. I det andra steget fördelades den beräknade skillnaden över den period som mervärdet kunde förväntas bestå.

Ersättningen avsåg enligt avtal mellan parterna överlåtelse av rättigheterna att utnyttja de ”marketing intangibles” som skapats av det amerikanska bolaget. Skatteverket ansåg att det svenska bolaget genom avtalet med det amerikanska inte tillförts någon tillgång eller rättighet som det svenska bolaget inte redan förfogade över. Det svenska bolaget anförde att ersättningen avsåg en kompensation till det amerikanska bolaget för framtida uteblivna intäkter på grund av de förändrade villkor som avtalet innebar.

Kammarrätten anförde att utredningen i målet gav stöd för att det amerikanska bolaget före omstruktureringen bekostat marknadssatsningar som skulle komma att generera vinst åren 1998–2000. Det var därför inte uteslutet att en större del av vinsten åren 1998–2000 skulle ha tillkommit det amerikanska bolaget om inte bolagens affärsrelationer hade ändrats genom omstruktureringen. Kammarrätten ansåg att det därför funnits fog för att ersätta det amerikanska bolaget.

Skatteverkets kommentar

Av OECD:s riktlinjer framgår att armlängdsprincipen inte kräver kompensation för enbart en minskning av ett företags förväntade vinst. Kompensation kan ske om en tillgång av värde överförs, eller om existerande avtalsförhållanden avslutats eller väsentligt förändrats. Ersättning ska utgå om överföringen, avslutandet eller förändringen skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden (jfr punkt 9.65–9.73 och avsnitt 53.12.2.3).

Enligt vad som framgår av kammarrättens domskäl har kammarrätten godtagit kompensation till det amerikanska koncernbolaget för enbart förlorad vinstpotential. Av domskälen framgår inte att kammarrätten tagit hänsyn till om det skett en överföring av något av värde, eller om den förändring av existerande avtalsförhållanden som skulle äga rum skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden.

53.12.3.4 Överföring av immateriella tillgångar

Kammarrätten i Göteborg har avgjort en fråga om tillämpning av korrigeringsregeln vid överlåtelse av immateriella tillgångar (KRNG 2011-06-30, mål nr 2627-09).

Ett svenskt bolag hade i samband med en omstrukturering överlåtit immateriella tillgångar till ett koncernbolag i Schweiz. Bland de överlåtna tillgångarna fanns en exklusiv världsomfattande licens att tillverka och sälja ett läkemedel samt ett antal pågående FoU-projekt. Samtidigt som tillgångarna överläts ingick det svenska bolaget ett avtal med det schweiziska koncernbolaget om kontraktstillverkning. Avtalen innebar att det svenska bolaget övergick från att vara ett fullfjädrat företag som för egen räkning tillverkade och sålde läkemedel till kunder utanför koncernen, till att vara en service provider som kontraktstillverkar läkemedel åt det schweiziska koncernbolaget.

Frågan i målet var om det pris som avtalats mellan koncernbolagen var ett pris som skulle ha överenskommits mellan oberoende parter, d.v.s. om det var förenligt med armlängdsprincipen. En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 53.9.3.2.

53.12.3.5 Uppsägning av avtal

Enligt OECD:s riktlinjer kan tillämplig lagstiftning eller rättspraxis ge nyttig information vid bedömningen av om villkoren är armlängdsmässiga när avtal sägs upp eller inte förnyas (jfr punkt 9.115 och avsnitt 53.12.2.3).

Svensk lagstiftning finns om kommissionärsförhållanden (kommissionslag 2009:865), handelsagenturer (lag [1991:351] om handelsagentur) och bolagsavtal (lag [1980:102] om handelsbolag och enkla bolag).

Modellregler för europeisk privaträtt utarbetade av företrädare för alla EU-länder finns i Draft Common Frame of Reference. Dessa innehåller rekommendationer om bl.a. uppsägningstider.

NJA 2009 s. 672 Malmbergsbagarn

Högsta domstolen har avgjort ett mål om distributörs rätt till ersättning när leverantör säger upp avtal (NJA 2009 s. 672).

Malmbergsbagarn Förvaltning AB (Malmbergsbagarn) och Allbröd Lappland AB (Allbröd) hade ett avtal som innebar att Allbröd efter beställningar från olika kunder utanför centralorterna Gällivare, Malmberget och Koskullskulle sålde och distribuerade Malmbergsbagarns bröd till beställarna. Dessutom fanns visst samarbete i fråga om marknadsföring och produktutveckling. Allbröd var Malmbergsbagarns enda distributör inom området men Allbröd sålde parallellt andra produkter.

Avtalet var muntligt och hade ingen bestämd avtalstid. Efter sju år sade Malmbergssbagarn upp avtalet till omedelbart upphörande. Frågan i målet var om Malmbergssbagarn varit skyldig att iaktta uppsägningstid och, i så fall, hur lång denna skulle ha varit.

Då Allbröd inte visat att parterna ingått någon överenskommelse om uppsägningstid och Malmbergssbagarn inte visat att parterna kommit överens om att avtalet kunde sägas upp fritt med omedelbar verkan måste frågan besvaras med vad den utfyllande rätten innehåller om uppsägningstid för den aktuella avtalstypen, återförsäljning.

Högsta domstolen konstaterade att svensk rätt saknar lagstiftning om återförsäljning. Därför fick den utfyllande rätten konstrueras med stöd av lagbestämmelser rörande jämförbara avtalsförhållanden och praxis. Hänsyn borde också tas till att återförsäljningsavtal ofta är internationella.

Högsta domstolen anförde att vid återförsäljning har parterna ett gemensamt intresse av att finna avsättning för leverantörens varor hos tredje man, och vardera parten kan behöva en anpassningstid vid uppsägning från den andra parten. En återförsäljare kan behöva en viss uppsägningstid även för att få en rimlig avkastning på investeringar i lokaler, personal eller marknadsföring, åtminstone om han skulle sakna rätt till ersättning från leverantören för nerlagda kostnader.

Härefter gör Högsta domstolen en omfattande genomgång av närliggande lagstiftning, standardavtal, praxis och internationell rätt.

Med hänsyn till vad som framkom fann Högsta domstolen att part som säger upp ett återförsäljningsavtal bör vara skyldig att iaktta skälig uppsägningstid, om annat inte är avtalat. Avtal som innehåller annan än skälig uppsägningstid kan jämkas med tillämpning av 36 § avtalslagen. Vägledande för vad som är skälig uppsägningstid bör i huvudsak vara den tid kontraktsförhållandet varat, gjorda rimliga investeringar, den tid det tar att finna ett rimligt alternativ och handelsbruk. Om uppsägningen görs av leverantören är det enligt Högsta domstolen mindre viktigt om återförsäljaren hade ensamrätt inom distriktet än om han var hänvisad till att sälja bara leverantörens varor. Om återförsäljaren inte får särskild ersättning för upparbetad kundkrets som ställs till leverantörens förfogande bör förhållandet kunna leda till en längre uppsägningstid.

Någon fixerad minimitid, knuten till avtalstidens längd, bör inte anses gälla, utan skälighetsbedömningen bör vara friare.

Högsta domstolen konstaterade att återförsäljaren, Allbröd, ingick i en större koncern, medan leverantören, Malmbergsbagarn, var ett mindre lokalt företag. Allbröd hade inte bara sålt Malmbergsbagarns bröd. Det var inte utrett i vad mån Allbröd avstått från att sälja andra konkurrerande produkter än de egna. Det måste dock antas att bortfallet av Malmbergsbagarns färskbröd medfört ett visst avbräck, vilket aktualiserat anskaffandet av en annan motsvarande leverantör, och att Malmbergsbagarn haft viss nytta av Allbröds marknadsbearbetning. Den skäligen uppsägningstiden borde utgöra tre månader.

53.12.3.6 Kostnader för överföring av verksamhet

Kammarrätterna

Kammarrätten i Sundsvall har prövat ett svenskt aktiebolags rätt till avdrag för kostnad för flyttning av maskiner till ett amerikanskt koncernbolag i samband med en omstrukturering (KRSU 2004-02-18, mål nr 1159-01).

I målet hade ett svenskt aktiebolag bedrivit en verksamhet som nu skulle överföras till ett amerikanskt koncernbolag. I samband med denna omstrukturering överlät det svenska bolaget maskiner, utrustning och varulager till bokfört värde till det amerikanska bolaget. Detta ifrågasattes inte av Skatteverket. Det svenska bolaget betalade även kostnaderna för flyttning av maskiner till USA. Denna kostnad vägrade Skatteverket avdrag för.

Kammarrätten prövade bolagets rätt till avdrag för flyttkostnaden enligt korrigeringsregeln. Enligt kammarrätten hade de som omstruktureringskostnader betecknade flyttningskostnaderna ett sådant samband med prissättningen av de överlåtna tillgångarna att flyttningen och överlåtandet skulle ses som en transaktion. Fråga var om transaktionen sammantaget skett till för lågt pris. Kammarrätten anförde att vid bedömningen av vad som utgör marknadsvärdet måste en jämförelse göras med det pris som kunnat erhållas vid en överlåtelse till utomstående. Vid en överlåtelse till utomstående hade hela den överlåtna verksamheten värderats och inte bara de tillgångar som är synliga i balansräkningen. Förutom maskiner och inventarier skulle även immateriella värden i form av marknadsposition, upparbetade marknadsandelar, distributionskanaler, varumärken, produktionskunnskap m.m. beaktas. De inbesparingar i form av synergieffekter som koncernen bedömt skulle uppkomma kom i sin helhet det amerikanska bolaget till del. Kammarrätten fann därför att marknadsvärdet för de överlåtna tillgångarna i vart fall

inte hade understigit bokfört värde och att bolaget därför inte kunde medges avdrag för flyttkostnaderna.

**Skatteverkets
kommentar**

Kammarrättens resonemang kring att en värdering ska ske av hela den överlåtna verksamheten inklusive immateriella värden överensstämmer med den syn OECD redovisar i kapitel IX.

53.12.3.7 Kostnader för nedläggning av verksamhet

Kammarrätterna

I några kammarrättsavgöranden (bland annat KRNJ 1999-04-19, mål nr 4400-1997, KRNG 2008-06-03, mål nr 819-07 och KRNG 2010-04-13, mål nr 3076-09) har avdrag vägrats för kostnader som svenska aktiebolag haft i samband med nedläggning eller avveckling av utländska koncernbolag. I ett kammarrättsavgörande (KRNG 2010-05-12, mål nr 4932-09) har kammarrätten medgett avdrag för ett svenskt aktiebolags bidrag till ett tyskt dotterbolag. Bidraget lämnades för att täcka nedläggningskostnader för halva antalet av de butiker som dotterbolaget då hade i Tyskland. Avdragen har prövats enligt den generella avdragsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL.

Kammarrätten i Göteborg har emellertid även prövat ett svenskt aktiebolags rätt till avdrag för kostnader för nedläggning av ett utländskt koncernbolag enligt korrigeringsregeln (KRNG 2011-11-03, mål nr 5951–5952-10).

Se avsnitt 53.19.3 om förhållandet mellan 16 kap. 1 § och 14 kap. 19 § IL.

**Skatteverkets
kommentar**

I OECD:s riktlinjer finns punkter som behandlar ett omstrukturerat företags rätt till gottgörelse för t.ex. en nedläggning av en verksamhet (jfr punkt 9.100–122 och avsnitt 53.12.2.3). Med gottgörelse avses bl.a. ersättning för nedläggningskostnader. Vid bedömningen av om det omstrukturerade företaget har rätt till gottgörelse ska enligt OECD hänsyn tas till avtalsvillkoren, om rätt till gottgörelse föreligger enligt lag eller praxis och om en annan part på armlängds avstånd hade varit villig att gottgöra den som lider skada av avslutandet eller omförhandlingen av avtalet.

53.12.3.8 Ersättning efter omstrukturering

Kammarrätten i Göteborg har i en dom 2012-12-10 (mål nr 2779–2782-11) prövat om ersättningen efter en omstrukturering var armlängdsmässig. Målen gällde eftertaxering. Ett utländskt koncernbolag omvandlades från att ha varit ett bolag med omfattande verksamhet med egna tillgångar och risker till att bli en osjälvständig uppdragstagare i koncernen, en s.k.

service provider. Vid omvandlingen överläts även de immateriella tillgångarna till det svenska koncernbolag som blev principal. Efter omstruktureringen utförde service providern vissa tjänster mot en ersättning som grundade sig på det operativa resultatet plus ett visst vinstpåslag. I ersättningen ingick kostnader för nedläggning av en fabrik, tidigare garantiåtaganden samt asbestskador som härrörde från tiden före omstruktureringen när det utländska koncernbolaget var ett fullfjädrat företag. Frågan gällde om det var armlängds-mässigt att ersätta även dessa kostnader.

Kammarrätten fann att enligt tjänsteavtalets ordalydelse ingick de aktuella kostnaderna i ersättningen och parterna hade därför handlat i enlighet med avtalet. Kammarrätten ansåg att tjänsteavtalet innefattade en risk för att kostnader som saknade samband med de beställda tjänsterna övervältrades från service providern till principalen, eftersom ersättningen inte var begränsad till de kostnader som avsåg tjänsterna. Storleken av risken för sådan påverkan av kostnader som låg vid sidan av de avtalade tjänsterna ansågs ha en avgörande betydelse för om tjänsteavtalet var slutet på armlängds avstånd eller inte. Avtalet kunde inte anses ingången på armlängds avstånd annat än om risken varit låg för att sådana kostnader skulle påverka ersättningen. De avsättningar som fanns vid omstruktureringen för att täcka de framtida kostnaderna uppgick till betydande belopp. Även om de ansågs vara tillräckliga vid den tiden med beaktande av den information som fanns tillgänglig då ansåg kammarrätten att det måste ha stått klart när avtalet ingicks att det slutliga utfallet var osäkert och att de bedömningar som gjorts skulle komma att behöva omprövas framöver. Bilden av osäkerhet stärktes av att det redan under de två första åren efter omstruktureringen var nödvändigt att ändra avsättningarnas storlek. Enligt bolaget hade tjänsteavtalet fått sin utformning därför att service providern var avsedd att ersättas som ett lågriskföretag. Denna omständighet ansåg dock kammarrätten ha mindre relevans under övergångsfasen från ett självständigt företag till en helt kontrollerad utförare av tjänster. Även om riskerna verkade åt båda hållen fann kammarrätten att sannolikheten för minskade kostnader var begränsad till de avsatta beloppen medan sannolikheten för ökade kostnader i princip var obegränsad samt att utredningen visat att risken för stora tillkommande kostnader inte enbart var teoretisk. Kammarrätten ansåg därför att en oberoende avtalspart inte skulle ha slutit tjänsteavtalet på de aktuella villkoren. Den svenska principalen hade inte kompenserats för felprissättningen.

53.13 Lån eller kapitaltillskott

Vid koncerninterna finansiella mellanhavanden måste först klargöras hur transaktionen ska klassificeras. Bedömningen görs utifrån villkoren för transaktionen, parternas avsikt vid avtalets tillkomst samt hur transaktionen har redovisats i bokföringen.

Underkapitalisering

Med begreppet underkapitalisering förstås normalt att ett företag har ett litet eget kapital i förhållande till skulderna. En del länder har infört s.k. underkapitaliseringsregler eller tunnkapitaliseringsregler som reglerar förhållandet mellan skulder och eget kapital och som medför en begränsning i avdragsrätten för räntor. I Sverige saknas sådana regler.

OECD:s riktlinjer

I punkt 1.65 av riktlinjerna anges att skattemyndigheterna inte är bundna av parternas klassificering av en närstående transaktion när den ekonomiska innebörden avviker från dess form. Det gäller exempelvis när ett lån i realiteten utgör eget kapital. Enligt svensk rättspraxis är det emellertid svårt att göra den typen av omklassificering (se nedan).

Lån från svenskt bolag till utländskt

I ett flertal fall när Skatteverket beskattat ett svenskt bolag som lånat ut medel räntefritt eller till låg ränta till ett utländskt koncernbolag, har bolaget anfört att det i själva verket varit fråga om ett kapitaltillskott. Kammarrätterna har sett finansieringen som lån och bedömningen har till stor del grundats på hur transaktionerna redovisats i bokföringen (se exempelvis KRNS 2007-12-21, mål nr 7739-05, KRNG 2000-11-30, mål nr 8634-8636-1998 och KRNS 1997-03-24, mål nr 5974-1995).

Lån från utländskt bolag till svenskt RÅ 1990 ref. 34 Mobil Oil

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om ett låneavtal mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess amerikanska moderbolag kan betraktas som någon form av kapitaltillskott med stöd av korrigeringsregeln (RÅ 1990 ref. 34, Mobil Oil). Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra inte sker genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse mellan vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag kunde därför inte leda till att man med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt skulle behandla det avtalade lånet som någon form av aktieägartillskott. Den omständigheten att bolagets egna kapital var ovanligt litet i förhållande till dess skulder saknade självständig betydelse. Det hade inte gjorts gällande att den avtalade räntan var

Låntagaren saknar återbetalningsförmåga

anmärkningsvärt hög och det saknades skäl även på den grunden att tillämpa korrigeringsregeln.

I aktiebolagsrättslig praxis har i vissa fall lån från ett aktiebolag till aktieägaren behandlats som vinstutdelning om aktieägaren inte haft förmåga att återbetala lånet (NJA 1951 s. 6 och NJA 1990 s. 343). Samma bedömning har gjorts även skattemässigt (RÅ 1998 ref. 9).

I den motsatta situationen har kammarrätten ansett att ett lån från moderbolag till dotterbolag närmast varit att jämställa med ett ovillkorat aktieägartillskott (KRNG 2010-09-16, mål nr 1104-09).

53.14 Ränta på koncerninterna lån

När det konstaterats att ett koncerninternt lån föreligger gäller den allmänna principen att lånet ska löpa med ränta, om ränta skulle ha debiterats under liknande omständigheter i en transaktion mellan oberoende parter. Vid koncerninterna lån ska den utgående räntesättningen normalt motsvara den ränta oberoende företag under jämförbara förhållanden vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha kunnat debitera ett annat företag. I Sverige såväl som i utlandet kan räntenivån utgöras av ett intervall av olika räntesatser.

**Prissättning av krediter
Riskpremie**

Vid all prissättning av krediter som sker på marknaden är utgångspunkten marknadsräntan för den aktuella räntebindningstiden. Marknadsränta utgör den del av räntan som normalt benämns basränta. Till basräntan läggs sedan ett påslag eller kreditmarginal för kapitalkostnad, kreditrisk och handelsvinst. Vid bestämmande av detta påslag är långgivarens kreditrisk av central betydelse varför denna marginal ofta kallas riskpremie. Kreditrisken är alltså en samlad bedömning av den risk långgivaren tar på sig utifrån låntagarens kreditvärdighet och förekomsten av säkerheter.

Löptid och räntebindningstid

Lånets löptid och räntans bindningstid kan sammanfalla men behöver inte göra det. Ett lån med tio års löptid kan ha en räntebindningstid på tre månader. Räntesättningen på marknaden styrs av olika faktorer för räntor med löptid upp till ett år (s.k. kort ränta) och räntor med längre bindningstid (s.k. lång ränta).

Kort ränta

Som basränta för räntebindningstider upp till ett år används normalt den korta marknadsräntan för motsvarande valuta och

tidsperiod. Exempelvis används STIBOR för lån i svenska kronor och EURIBOR för lån i euro.

Lång ränta

Som basränta för räntebindingstider över ett år används normalt den s.k. swapräntan för motsvarande valuta och tidsperiod. Swapräntan är en marknadsränta som beräknas utifrån den korta marknadsräntan.

Statslåneräntan

Inom skattelagstiftningen används ofta statslåneräntan, SLR, som referensränta. Statslåneräntan avspeglar den riskfria långa marknadsräntan. Den består av den genomsnittliga marknadsräntan på statsobligationer med en återstående löptid på minst fem år. Den beräknas av Riksgälden och statslåneräntan per den sista november används bl.a. vid förmånsbeskattning av lån från arbetsgivare till anställda. Riksgäldens beräkningar ligger även till grund för den genomsnittliga statslåneränta som Skatteverket fastställer årligen och som bl.a. används för att beräkna avkastningsskatt på pensionsmedel. Statslåneräntan används normalt inte på marknaden som utgångspunkt för räntesättning.

RÅ 2010 ref. 67 Diligentia

Det förhållandet att ett lån lämnats från moderbolag till dotterbolag har beaktats av Högsta förvaltningsdomstolen vid bedömningen av vad som kan godtas som avdragsgill ränta för lånet (RÅ 2010 ref. 67, Diligentia AB). Diligentia AB blev genom utköp från Stockholmsbörsen år 2000 – genom ett annat bolag – ett i det närmaste helägt dotterbolag till Skandia Liv. Bolagets fastighetsinvesteringar var finansierade genom tre externa lån med räntesatser om ca 4,5 %. I samband med övertagandet sades externlånen upp och ersattes med två internlån från Skandia Liv. De nya lånen löpte på tio år utan amorteringskrav med en fast räntesats om 9,5 %. Lånen lämnades utan säkerhet.

Förvaltningsrätten och kammarrätten medgav avdrag med belopp motsvarande en ränta om 6,5 %. I Högsta förvaltningsdomstolen var denna räntenivå inte ifrågasatt utan prövningen gällde om avdrag skulle medges med högre belopp.

Högsta förvaltningsdomstolen avslog bolagets överklagande och anförde att vid prissättning av lån är risken för att låntagaren inte kan fullgöra sina betalningar och det behov av säkerhet som kan finnas av central betydelse. För ett moderbolag som lämnar ett lån till ett dotterbolag gäller delvis andra förutsättningar än för en extern långivare. Medan moderbolaget har kontroll över dotterbolaget har den externa långivaren typiskt sett bara viss insyn. Den externa långivaren kan också vara osäker på moderbolagets intentioner, t.ex. vad

gäller viljan att vid behov stötta dotterbolaget finansiellt och på annat sätt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långivaren varit extern. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter och att det saknades skäl att medge bolaget avdrag med belopp motsvarande högre låneränta än 6,5 %.

**Diligentiamålet
och
korrigeringsregeln**

I Diligentiamålet var det fråga om lån från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterbolag. Samma frågeställning uppkommer när ett svenskt dotterbolag gör avdrag för ränta på lån från ett utländskt moderbolag. Skatteverket anser att Högsta förvaltningsdomstolens synsätt i RÅ 2010 ref. 67 är tillämpligt även när det gäller ränteavdrag där korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL ska användas. Verket anser också att synsättet överensstämmer med armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer (Skatteverket 2010-09-28, dnr 131 632628-10/111).

Jämförbarhet

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. För att en jämförelse ska kunna ske bör de ekonomiskt relevanta särdragen hos transaktionerna vara tillräckligt jämförbara. Vid bedömningen av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån är därför jämförbarhetsanalysen av stor betydelse. Prissättningen av lån på marknaden utgår ifrån en marknadsränta (ofta kallad basränta eller referensränta) med påslag för en riskpremie.

**Kreditrisk – lån
från moderbolag
till dotterbolag**

Skatteverket anser att ett lån utan säkerhet från ett moderbolag till ett dotterbolag inte är jämförbart med ett lån utan säkerhet från en extern långivare till samma dotterbolag. Den insyn och kontroll som moderbolaget har över dotterbolaget medför i normalfallet en lägre kreditrisk för moderbolaget jämfört med en extern långivare när omständigheterna i övrigt är likartade och bör därmed också medföra en lägre riskpremie. Det finns således brister i jämförbarheten mellan det externa lånet och det koncerninterna och moderbolagets lägre kreditrisk måste beaktas när man ska försöka utröna vad som är en marknadsmässig ränta på det koncerninterna lånet. Skatteverket anser att detta gäller oavsett om lånet lämnats av ett utländskt moder-

bolag till ett svenskt dotterbolag eller från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag.

Den omständigheten att moderbolagets kontroll över dotterbolaget medför en lägre kreditrisk innebär givetvis inte att alla dotterbolag är lika kreditvärdiga eller att det går att ge några schablonmässiga riktlinjer för hur moderbolagets kontroll påverkar riskpremien och därmed också räntenivån. En bedömning måste göras i varje enskilt fall av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån.

**Kreditrisk
– andra koncern-
interna lån**

Diligentiadomen gäller lån från moderbolag till dotterbolag. När det gäller lån mellan andra parter inom en koncern anser Skatteverket att en bedömning måste göras i varje enskilt fall för att se om långgivarens risk är lägre jämfört med en extern långgivares om omständigheterna i övrigt är desamma. En lägre risk ska i så fall avspeglas i en lägre riskpremie.

**Sammanfattning
jämförbarhets-
analys**

I den jämförbarhetsanalys som måste göras vid bedömningen av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån finns således ett antal faktorer att beakta. Lånets löptid, om det är fast eller rörlig ränta, räntebindningstid samt vilken valuta lånet lämnats i har betydelse för vilken marknadsränta som ska vara utgångspunkt för räntenivån (STIBOR, LIBOR, swapräntan etc.). Vid bedömningen av riskpremiens storlek måste beaktas att en koncernintern långgivare kan ha kunskaper om, insyn i eller kontroll över låntagaren som innebär att risken kan bedömas vara lägre jämfört med risken för en extern långgivare om omständigheterna i övrigt är lika.

**Kammarrätterna
Utlåningsränta till
icke finansiella
företag**

Vid jämförbarhetsanalysen måste beaktas om det finns externa lån som kan anses jämförbara och som kan ge vägledning för vad som kan vara en armlängdsmässig ränta på det koncerninterna lånet. Kammarrätten i Jönköping har i ett fall ansett att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag varit den ränta som närmast motsvarade en armlängdsmässig ränta (KRNJ 2007-02-15, mål nr 2938–2943-05). En sådan ränta är ett genomsnitt av räntor på de lån med viss räntebindningstid som lämnats under en viss tidsperiod. Statistiska Centralbyrån publicerar sådan statistik.

Omständigheterna i målet var följande. Det svenska bolaget förvärvade ett bolag från sitt amerikanska moderbolag. Betalning skedde till största delen mot revers med en avtalad ränta på 9,5 % för en femårsperiod. Därefter skulle ränta utgå med noteringen på femåriga svenska statsobligationer + 1,5 %.

Räntan omförhandlades dock under tiden. Amorteringar skedde också under den granskade perioden. Skatteverket medgav avdrag med Stibor + 1 % vilket var ca 3–4 % lägre än avtalad ränta. Bolagets checkränta och den obligationsränta som hänvisades till i avtalet var avsevärt lägre. Verket ansåg inte att den långa marknadsräntan kunde användas eftersom räntan och avtalsvillkoren på lånet omförhandlats och att det därför inte var fråga om ett lån med bundna villkor. Verket gjorde också en jämförelse med bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag.

**Skatteverkets
kommentar**

I avsnitt 53.8.2.2 nämns också kammarrättens dom. Där ges en kommentar om användningen av statistiskt material i jämförbarhetsanalysen.

**Kammarrätterna
Hög räntenivå?**

Kammarrätten i Stockholm har meddelat sju domar där frågan varit om räntenivån på koncerninterna lån varit armlängdsmässig (2012-11-13 i mål nr 6953–6957-13, 2012-12-06 i mål nr 4252–4253-11, 2013-02-22 i mål nr 3684–3686-11, 2013-04-04 i mål nr 7063–7066-11, 2013-04-11 i mål nr 2457–2459-11 och 2460–2463-11 samt 2013-10-04 i mål nr 9053–9054-12). De avtalade räntenivåerna har i de flesta fall legat på 12–15 %. I målen har Skatteverket ansett att de avtalade räntenivåerna inte motsvarat långivarnas risk vid utlåningen på grund av långivarnas insyn och kontroll över låntagarna. Verket har medgett avdrag utifrån en lägre procentsats efter en jämförelse med bolagens externa banklån. Kammarrätten har ansett att Skatteverket inte har visat att de externa lånen var relevanta jämförelsetransaktioner. Domstolen har också funnit att Skatteverket inte kommit med någon konkret utredning om hur man beräknat och värderat långivarnas insyn och kontroll. Kammarrätten har därför inte i något av målen funnit att Skatteverket visat eller gjort sannolikt att räntorna inte varit marknadsmässiga. Skatteverket har överklagat fem av domarna till Högsta förvaltningsdomstolen som inte meddelat prövningstillstånd.

**Skatteverkets
kommentar**

Vid internprissättning är det Skatteverket som har bevisbördan för att det skett en felaktig prissättning. Kammarrätten anser inte att verket har kunnat visa eller göra detta sannolikt i de sju räntemålen. Skatteverket anser inte att Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte medge prövningstillstånd innebär att domstolen tagit ställning till att en ränta om 15 % är armlängdsmässig. En bedömning av vad som är en armlängdsmässig räntenivå måste göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

Kammarrätterna
Låg räntenivå

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom 2012-12-19 (mål nr 1523–1527-11) hänvisat till RÅ 2010 ref. 67 (Diligentia-målet) och ansett att vid bedömningen av vad som är en marknads-
mässig ränta ska beaktas att kreditrisken är lägre om låneavtalen
har ingåtts mellan moder- och dotterbolag än om de ingåtts
mellan oberoende parter. Skatteverkets förstahandsyrkande att
ränteberäkning skulle ske utifrån den räntesats som avtalats med
extern part avslogs därför och domstolen tillämpade en räntesats
på 5 %. Målet gällde räntefri utlåning från ett svenskt bolag till
ett utländskt bolag i en oäkta koncern.

Affärsmässiga skäl

Frågan om det kan finnas affärsmässiga skäl för långgivaren att
inte ta ut ränta på ett koncerninternt lån eller om långgivaren
kompenserats på annat sätt har prövats av Högsta förvaltnings-
domstolen vid några tillfällen. För en utförligare redogörelse
av kompenserande transaktioner se avsnitt 53.3.

53.15 Borgen och stödbrev

Det förekommer att företag inte vill eller kan förse sina dotter-
bolag med lån eller tillräckligt eget kapital. I stället får
dotterbolagets ytterligare behov av kapital finansieras med lån
från utomstående. När så sker kan moderbolaget gå i borgen
för dotterbolagets skuld eller ställa annan säkerhet.

Utställande
av borgen

När ett moderbolag ställer ut en borgen för ett dotterbolags
räkning aktualiseras frågan om moderbolaget ur skatterättslig
synvinkel bör debitera dotterbolaget för den nytta detta bolag
drar av tjänsten.

I OECD:s riktlinjer (punkt 7.13) anges att om ett multinationellt
företag lämnar en *guarantee* för ett annat företag som ingår i
samma koncern, och detta medför bättre kreditmöjligheter för
detta andra företag, kan en tjänst anses föreligga.

Från kammarrätterna finns ett flertal avgöranden som handlar
om svenskt moderbolags skyldighet att ta betalt för ansvarsför-
bindelser till förmån för utländska dotterbolags externa krediter.
Prövningarna har gjorts mot korrigeringsregeln. Kammarrätterna
har därvid i tolv fall funnit att det svenska bolaget inte haft
någon skyldighet att debitera sina utländska dotterbolag medan
det i ett fall ansågs föreligga sådan skyldighet. Högsta
förvaltningsdomstolen har i sju av dessa fall beslutat att inte
medge prövningstillstånd medan sex fall inte har överklagats.

Kammarrätterna har i domskälen huvudsakligen anfört att
borgensåtagande normalt inte ingått i den verksamhet som

bolagen bedrivit och att det inte visats att garantierna åsamkat bolagen några kostnader eller att bolagen avstått från inkomst som annars skulle ha inlutit i rörelsen. I flera av fallen har domstolarna anförut att det är naturligt att moderbolag borgar för sina dotterbolags förpliktelser och att garantier och stödbrev snarast kan ses som löften om lån eller aktieägartillskott.

I ett mål (KRNS 2003-06-23, mål nr 5604-2000) konstaterade kammarrätten att bolaget hade haft kostnader för en särskild försäkring som gällde för utställda garantier samt att bolaget själv i en finansmanual ansett att aktuella garantier påverkade bolagets egen finansiering. Genom att inte debitera någon ersättning hade bolagets inkomst därför blivit lägre. Garantiförbindelserna betraktades som en debiteringsbar tjänst och inkomsten korrigerades.

Skatteverket anser att ett borgensåtagande av ett svenskt företag till förmån för ett utländskt företag i ekonomisk intressegemenskap utgör en sådan tjänst som ska debiteras ut om det ingår i det svenska företagets normala verksamhet att ta betalt för borgen och liknande ansvarsförbindelser eller om åtagandet medfört utgiftsökning eller inkomstminskning för det svenska företaget (Skatteverket 2007-08-15, dnr 131 496807-07/111).

Avdrag för borgensprovision

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat låntagarens avdragsrätt för borgensprovision som betalats till ägaren för dennes åtagande. Avdrag har inte medgetts när fåmansaktiebolag betalat ersättning till en fysisk person som är delägare (RÅ81 Aa 25 och RÅ83 1:82). Däremot har avdrag medgetts när helägda dotterbolag betalat ersättning till kommun som gått i borgen (RÅ 1966 not. 842 och RÅ 2007 ref. 32).

Skatteverket anser att det av praxis får anses framgå att det föreligger en presumtion att ersättning som aktiebolag utger till aktieägare som är fysisk person för att denne gått i borgen för bolaget är föranledd av intressegemenskapen och inte ett villkor för att borgen ska lämnas. Ersättningen ska med hänsyn här till anses vara utdelning och inte dras av hos utgivaren (Skatteverket 2007-08-15, dnr 131 496805-07/111).

När ett aktiebolag utger ersättning för borgen till en aktieägare som är juridisk person är presumtionen enligt samma skrivelse den motsatta. Om åtagandet skett på affärsmässiga villkor ska ersättningen dras av oavsett föreliggande intressegemenskap. Detta gäller även svenska aktiebolags ersättning för borgen som betalas till utländska bolag i internationella koncerner. Eventuell justering på grund av att villkoren inte är affärs-

mässiga sker i sådana fall med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och inte med stöd av allmänna regler (jfr RÅ 2004 ref. 13).

Stödbrev

I stället för borgen eller realsäkerhet, kan moderbolaget låta utfärda en skriftlig förklaring, ett s.k. stödbrev, med innebörd att man – moraliskt eller juridiskt – förbinder sig i ett visst avseende och i en viss utsträckning till följd av ett låneavtal mellan ett dotterbolag och en kreditgivare. Stödbrevet kan även rikta sig exempelvis till en varuleverantör.

Stödbrev – vilka ibland även kan kombineras med muntliga uttåg – har många olika benämningar. De kallas stundtals för letter of comfort, – support, – responsibility, – awareness, – understanding, – intent eller back up letter. Det saknar betydelse vad de kallas när det gäller att bedöma deras juridiska status. Den juridiska förpliktelse som eventuellt följer av ett stödbrev hänför sig i stället företrädesvis till dess ordalydelse, avsikten bakom ”överenskommelsen” och andra omständigheter vid stödbrevets tillkomst.

Utifrån deras innehåll delas stödbrev ibland in i starka och svaga stödbrev samt mellanformer mellan dessa. Stödbrev kan ge upphov till samma frågeställningar i skattehänseende som borgen.

53.16 Dokumentation

53.16.1 OECD:s riktlinjer (kapitel V)

I kapitel V i riktlinjerna anges vilka krav skattemyndigheterna kan ställa på företagen att lämna relevant information om sin prissättning. Där lämnas också vägledning till företagen om vilken dokumentation som är mest betydelsefull när det gäller att visa att företaget tillämpar armlängdspriser. I punkt 5.17–5.27 ges exempel på information som kan vara relevant för att bedöma prissättningen. Även om skattemyndigheterna har bevisbördan för att prissättningen avviker från armlängdsprincipen förtar det inte skyldigheten för företaget att lämna relevant dokumentation över sin prissättning.

Kravet på dokumentation bör ställas i relation till kostnaden för att ta fram denna. I riktlinjerna uppmanas också skattemyndigheterna och företagen att samarbeta när det gäller dokumentationsfrågor. Detta för att undvika överdrivna dokumentationskrav samtidigt som tillräcklig information tillhandahålls för att bedöma tillämpningen av armlängdsprincipen.

Inom OECD pågår ett arbete med att arbeta om kapitel V om dokumentation. Ett offentligt diskussionsutkast publicerades i januari 2014.

53.16.2 Dokumentation i svensk rätt

53.16.2.1 Regelverk och syfte

Bestämmelser om dokumentationsskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap finns i 39 kap. 15-16 §§ SFL och 9 kap. 9 § SFF. Skatteverket har gett ut föreskrifter om dokumentationsskyldigheten (SKVFS 2007:1) samt ytterligare information i form av ett meddelande (SKV M 2007:25). Sådana internationella transaktioner mellan två eller flera företag som omfattas av dokumentationsskyldigheten kallas för *interna transaktioner* i Skatteverkets föreskrifter (1 § SKVFS). Samma beteckning används i detta avsnitt.

Syftet

Ett syfte med dokumentationsreglerna är att dokumentationen ska kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare (prop. 2005/06:169 s. 103). Av s. 102 i nämnda proposition framgår att redan innan dokumentationsreglerna infördes var företagen skyldiga att känna till om deras prissättning överensstämde med armlängdsprincipen och att detta i praktiken bara kunde ske genom att företagen upprättade sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt.

53.16.2.2 Kretsen av dokumentationsskyldiga

Bestämmelser om vilka företag som är skyldiga att upprätta dokumentation finns i 39 kap. 15 § SFL. Den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet ska upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i IL. Detta gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL.

Kapitalinnehav

Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 %. Detta innebär vid indirekt ägande att innehavarens andel av kapitalet bestäms med utgångspunkt i den lägsta kapitalandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Ledning och övervakning

Ekonomisk intressegemenskap kan även uppkomma genom ledning och övervakning av ett annat företag och i dessa fall kan det vara svårt att avgöra om det finns ett tillräckligt stort inflytande. För att öka förutsebarheten för de företag som inte uppfyller kravet på kapitalandel och som ändå berörs av dokumentationskraven begär Skatteverket bara att följande företag lämnar dokumentation:

1. Juridiska personer som äger eller ägs av andra juridiska personer under förhållanden som motsvarar de som anges i 1 kap. 11 § ABL för moderbolag och dotterföretag.
2. Juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskap.

Koncernförhållande

Enligt definitionen i 1 kap. 11 § ABL är det bara aktiebolag som kan vara moderbolag. Om ägarföretaget är någon annan typ av juridisk person såsom handelsbolag, ekonomisk förening, stiftelse, utländsk juridisk person m.m. och detta vid en prövning av villkoren i 1 kap. 11 § ABL hade ansetts vara moderbolag anser Skatteverket att det föreligger sådan ekonomisk intressegemenskap som medför dokumentationsskyldighet.

Oäkta koncern

Med juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskap avses i detta sammanhang att en fysisk person, ensam eller tillsammans med sådana närstående personer som anges i 2 kap. 22 § IL, har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att dessa ingår i ett formellt koncernförhållande. Även när en trust eller annan rättsfigur som inte är en juridisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer anser Skatteverket att dessa har sådan ekonomisk intressegemenskap med varandra som medför dokumentationsskyldighet.

På grund av ovan angivna begränsningar kommer vissa företag att kunna vara i ekonomisk intressegemenskap med varandra enligt 14 kap. 20 § IL utan att Skatteverket kräver att de ska upprätta någon dokumentation. Detta undantar dem emellertid inte från skyldigheten att följa armlängdsprincipen i sina interna transaktioner och korrigeringsregeln är därför tillämplig om prissättningen mellan parterna är felaktig.

Handelsbolag

Ett handelsbolag är inte skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet och behöver därför inte upprätta dokumentation. Skatteverket anser inte heller att ett aktiebolag som är delägare i ett handelsbolag behöver upprätta dokumentation avseende handelsbolagets transaktioner med ett utländskt närstående före-

tag (Skatteverket 2007-09-24, dnr 131 551422-07/111). Aktiebolaget är visserligen skattskyldigt för sin andel av handelsbolagets resultat men handelsbolaget är en egen juridisk person med eget ansvar för bokförings- och deklarationsunderlag.

Fast driftställe

Dokumentationsskyldigheten omfattar inte transaktioner mellan ett svenskt företags "huvudkontor" och dess fasta driftställe i utlandet. Den omfattar inte heller transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Sverige. Ett svenskt företag med fast driftställe i utlandet är emellertid skyldigt att upprätta dokumentation avseende transaktioner som företas med ett utländskt närstående företag och som är hänförliga till verksamheten i det fasta driftstället. Driftstället är en del av det svenska företaget och det är det svenska företaget som är motpart till det utländska företaget och därmed skyldigt att dokumentera interna transaktioner med detta företag.

Skatteverket anser inte att ett svenskt företag är skyldigt att dokumentera transaktioner som det har med ett utländskt närstående företags fasta driftställe i Sverige och som det utländska företaget är skattskyldigt för här (Skatteverket 2007-09-24, dnr 131 550432-07/111).

53.16.2.3 Dokumentationens innehåll

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prismetod och en jämförbarhetsanalys (9 kap. 9 § SFF).

Rimlig bedömning

Dokumentationen behöver bara innehålla sådana uppgifter som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner överensstämmer med arm-längdsprincipen (2 § SKVFS 2007:1). I fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. Transaktioner som är av mindre väsentlighet och vars marknadsvärde är av liten betydelse för resultatet behöver inte dokumenteras. Vad som är sådana transaktioner får bedömas från fall till fall. Ett stort företag med hög omsättning och många transaktioner kan således avstå från att dokumentera en transaktion som, om den genomförs av ett mindre företag, ska dokumenteras.

Juridisk och organisatorisk struktur

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur där ägarförhållandena framgår. Även företagsgruppens organisatoriska struktur av verksamheten ska beskrivas samt väsentliga förändringar under räkenskapsåret (3 § SKVFS 2007:1). Hur omfattande beskrivningen behöver vara kan variera från fall till fall. Exempelvis behöver inte ett svenskt dotterbolag i en multinationell koncern lämna någon utförlig redovisning om de delar av koncernen som företaget inte har någon koppling till.

Finansiell information

Beskrivningen ska innehålla sådan finansiell information som behövs för att kunna bedöma resultatet av den eller de prismetoder företaget valt att tillämpa på interna transaktioner under räkenskapsåret (4 § SKVFS 2007:1). Vilken information som behövs varierar med vilken prismetod som använts. Tillämpas t.ex. nettomarginalmetoden kan information behövas avseende den utländska motparten (se avsnitt 4.4.4 i SKV M 2007:25).

Branschspecifika förhållanden

Beskrivningen ska också innehålla uppgifter om branschspecifika förhållanden och den inriktning på verksamheten som påverkat företags prissättning av interna transaktioner (4 § SKVFS 2007:1). Det kan exempelvis avse konkurrensituationen, strategier för att erövra marknadsandelar samt omstrukturering av verksamheten.

Beskrivning av transaktionerna

Tillämpningen av armlängdsprincipen innebär att en jämförelse görs av villkoren vid transaktioner mellan närstående företag med villkoren vid transaktioner mellan oberoende företag. En viktig del i denna s.k. jämförbarhetsanalys är att identifiera likheter och skillnader i de varor, tjänster m.m. som ska jämföras. Därför ska dokumentationen innehålla en beskrivning av företags interna transaktioner i förhållande till vart och ett av de företag det haft transaktioner med (5 § SKVFS 2007:1). I detta sammanhang måste givetvis beaktas att det bara är transaktioner som har betydelse för prissättningen som ska dokumenteras (se kantrubrik ovan Rimlig bedömning) och att vissa transaktioner kan dokumenteras på ett förenklat sätt (se kantrubrik nedan Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning). Beroende på typ av transaktion och villkoren mellan parterna kan transaktionerna beskrivas var för sig eller i aggregerad form. I 5 § SKVFS 2007:1 ges exempel på vad beskrivningen ska innehålla. Där nämns typen av transaktion, värde, mängd och andra avtalsvillkor. Olika typer av transaktioner kan medföra olika behov av information.

I avsnitt 4.5.1.4 i SKV M 2007:25 ges exempel på vad dokumentationen kan behöva innehålla.

Avtal	Dokumentationen ska innehålla de avtal som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning över dessa avtal. Om företaget har ett stort antal avtal kan det i stället upprätta en beskrivning av vilka olika huvudkategorier av avtal som företaget ingått och vilken prismetodik dessa innehåller (6 § SKVFS 2007:1). Om muntliga avtal förekommer ska dessa också anges eller förtecknas om de är väsentliga för prissättningen.
APA m.m.	Överenskommelser mellan företaget och ett eller flera länders skattemyndigheter om prissättningen av interna transaktioner (Advance Pricing Arrangement, APA) ska också redovisas. Likaså förhandsbesked eller andra beslut i prissättningsfrågor som berör företaget (6 § SKVFS 2007:1).
Funktionsanalys	Dokumentationen ska innehålla en funktionsanalys (se avsnitt 53.6.1) där parternas verksamheter beskrivs, vilka tillgångar (materiella och immateriella) som används och vilka risker som är förknippade med verksamheten (7 § SKVFS 2007:1).
Prismetod	I dokumentationen ska en beskrivning lämnas om vilken prismetod (se avsnitt 53.7.1) som valts och hur den tillämpats (8 § SKVFS 2007:1). Det finns däremot inget krav på att redovisa varför en viss metod valts eller varför övriga metoder inte valts.
Jämförbarhetsanalys	En jämförbarhetsanalys (se avsnitt 53.8.1) ska ingå i dokumentationen där en beskrivning görs av använda interna och externa jämförelsetransaktioner samt hur urvalet av jämförelsetransaktioner skett (9 § SKVFS 2007:1). Analysen ska ske med beaktande av jämförelsefaktorerna (karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier). Om justeringar har gjorts för att förbättra jämförbarheten ska dessa beskrivas. I de fall företaget inte har identifierat några jämförelsetransaktioner ska dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.
Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning	För interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning (10 § SKVFS 2007:1). Det förenklade förfarandet har tillkommit för att kravet på dokumentation inte ska bli för betungande för företagen. Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt

marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Möjligheten till förenklad redovisning gäller dock inte överlåtelse av immateriella tillgångar.

Det är storleken på transaktionerna som avgör om företaget kan lämna en förenklad redovisning, inte storleken på företaget. Prisbasbeloppet för 2013 har fastställts till 44 500 kr. Det innebär att ett företag kan dokumentera varutransaktioner på ett förenklat sätt för räkenskapsåret 2013 om transaktionerna för räkenskapsåret uppgår till högst 28 035 000 kr per företag. Övriga transaktioner får uppgå till högst 5 562 500 kr per företag.

Av bilagan till SKVFS 2007:1 framgår vad den förenklade redovisningen ska innehålla. Även om det till stora delar är samma typ av information som ska lämnas som i en fullständig dokumentation kan den förenklade redovisningen ske på ett mer kortfattat sätt och exempelvis redovisas i en uppställning eller tabellform. I bilaga 2 till SKV M 2007:25 ges exempel på hur det kan se ut.

Underlag varje räkenskapsår

Interna handlingar och uppgifter som ingår i dokumentationen ska finnas för varje räkenskapsår (11 § SKVFS 2007:1). Om inga förändringar skett som påverkar prissättningen kan det räcka med en hänvisning till föregående års dokumentationsunderlag eller en uppgift om var materialet finns. Om inte armlängdspriser sätts löpande måste företaget ha sådant underlag att det kan testa att de transaktioner det haft under året med parter inom företagsgruppen motsvarar den nivå som speglar armlängdsprincipen. Allt dokumentationsunderlag ska således finnas senast då deklarationen upprättas för att ett eventuellt pristest ska kunna ske innan deklarationen avlämnas.

Rutiner för sammanställning

Företaget ska ha sådana rutiner att det är möjligt att sammanställa en dokumentation för varje räkenskapsår på begäran av Skatteverket (11 § SKVFS 2007:1). Det finns inget krav på att det ska finnas ett färdigt och samlat ”paket” framtaget vid tidpunkten för deklarationens färdigställande.

Inlämnas på begäran vid revision

Dokumentationen ska inte bifogas deklarationen utan lämnas först när Skatteverket begär det (12 § SKVFS 2007:1). En sådan begäran, av hela eller delar av dokumentationen, får ske i samband med revision av företaget och kan tidigast ske efter den tidpunkt då deklarationen för räkenskapsåret ska lämnas, d.v.s. inklusive tid för deklarationsanstånd. Företaget ska ges rimlig tid att sammanställa sitt underlag till en fullständig dokumentation. En bedömning får därför göras från fall till fall vilken tid företaget kan behöva för att sammanställa dokumen-

tationen beroende på omfattning av verksamheten och erfarenhet av dokumentationsfrågor etc. Skatteverket anser att som utgångspunkt bör 30 dagar tillämpas i normala fall.

Språk

Dokumentationen ska upprättas på svenska, norska, danska eller engelska (13 § SKVFS 2007:1).

Förvaring

I 14 § SKVFS 2007:1 anges att dokumentationen ska bevaras i tio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (jfr även avsnitt 7.2 i SKV M 2007:25). Från och med den 1 januari 2011 har bokföringslagens arkiveringstid för räkenskapsmaterial sänkts från tio år till sju år. Sju år gäller därmed även för bevarande av dokumentation av internpriser. Föreskrifterna och meddelandet kommer därför att ändras.

EUTPD

En dokumentation som är upprättad enligt EUTPD (se avsnitt 53.16.3) och som uppfyller de villkor som anges där anses upprättad enligt Skatteverkets föreskrifter (15 § SKVFS 2007:1). EUTPD beskrivs i avsnitt 53.16.3. Även om dokumentation upprättas enligt EUTPD ska bestämmelserna i 11–14 §§ SKVFS 2007:1 om underlag för varje räkenskapsår, inlämnande, språk och förvaring tillämpas.

53.16.3 EUTPD

**Uppförandekod
om dokumentation**

Inom ramen för kommissionens EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) har en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet utarbetats. Den innehåller en modell för dokumentation, ”European Union Transfer Pricing Documentation” (EUTPD). Uppförandekoden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden ska accepteras inom hela EU. De krav som ställs inom ramen för EUTPD skulle i vissa fall kunna uppfattas som ganska långtgående men modellen är frivillig för de skattskyldiga. Dokumentationsskyldigheten enligt SFL är uppfylld om dokumentation upprättats enligt EUTPD (15 § SKVFS 2007:1).

Två delar

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. ”masterfile”. Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam.

Vad en ”masterfile” och en landsspecifik dokumentation bör innehålla enligt uppförandekoden framgår av avsnitt 7.3.2 i SKV M 2007:25.

53.17 Undanröjande av dubbelbeskattning

Om ett svenskt företag beskattas på grund av att en justering skett av priset på varor, tjänster eller tillgångar som köpts från eller sålts till ett utländskt koncernföretag, uppkommer oftast s.k. internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Detsamma gäller om ett utländskt företag har blivit beskattat i utlandet på grund av sina transaktioner med ett närstående svenskt företag.

OECD:s modellavtal

I artikel 9 punkt 2 av OECD:s modellavtal anges att om det ena landet höjt inkomsten för ett företag (s.k. primary adjustment) ska det andra landet göra en motsvarande justering för att undvika dubbelbeskattning (s.k. corresponding adjustment). En sådan justering sker inte automatiskt utan bara under förutsättning att det andra landet anser att inkomständringen i det första landet skett i enlighet med armlängdsprincipen (punkt 6 i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet). Det finns således ingen skyldighet att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning.

Ömsesidig överenskommelse

I de fall det finns ett tillämpligt skatteavtal med det andra landet och ett företag anser att det uppkommit en dubbelbeskattning kan företaget begära hjälp hos den behöriga myndigheten i sitt hemland. I skatteavtalen finns normalt en bestämmelse motsvarande artikel 9 punkt 2 i OECD:s modellavtal. De behöriga myndigheterna kan sedan försöka lösa frågan genom s.k. ömsesidig överenskommelse (mutual agreement procedure, MAP) med det andra landet. Mer om detta förfarande finns i Rättslig vägledning (skatteverket.se, under Inkomstskatt/Skatteavtal).

Skatteverket behörig myndighet

Skatteverket är behörig myndighet i Sverige. Mer information om ömsesidiga överenskommelser och hur en ansökan görs finns även på www.skatteverket.se och hittas med hjälp av sökorden ”undanröjande av dubbelbeskattning”.

EU:s skiljemanna- konvention

Förutom skatteavtalen finns inom EU en konvention (90/436/EEG) för undvikande av dubbelbeskattning i samband med internprissättning, *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*. Den kallas ofta skiljemannakonventionen. Jämfört med en sedvanlig förhandling enligt skatteavtalen innebär konventionen en skyldighet för staterna

att undanröja dubbelbeskattningen i samband med internprissättning. Konventionen har införlivats i svensk rätt genom lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Lagen trädde i kraft den 1 november 2004.

**Rådgivande
kommitté**

De behöriga myndigheterna har enligt konventionen två år på sig att lösa frågan om dubbelbeskattning från den tidpunkt då den först blev anhängiggjord av företaget hos en av de behöriga myndigheterna. Tvåårsperioden, som kan frångås genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna efter samtycke av berört företag, ska i det fall företaget överlämnat frågan för domstols prövning i stället räknas från den tidpunkt när dom meddelats av högsta instans. Om de berörda staterna inte lyckas komma fram till en lösning ska de inrätta en rådgivande kommitté.

**Yttrande inom
sex månader**

Inom sex månader efter det att frågan överlämnats till den rådgivande kommittén ska kommittén yttra sig om hur den aktuella dubbelbeskattningssituationen ska lösas. Inom ytterligare sex månader efter det att kommittén lämnat sitt yttrande ska de behöriga myndigheterna besluta om att undanröja dubbelbeskattningen. Myndigheterna kan avvika från det yttrande som lämnats av kommittén. Om de inte kan uppnå enighet om detta måste de dock följa kommitténs yttrande.

53.18 Prissättningsbesked

**Advance Pricing
Arrangement
(APA)**

Inom OECD används begreppet Advance Pricing Arrangement (APA) som benämning på förfaranden där näringsidkare och skatteförvaltningar i förväg når överenskommelser om prissättning av internationella transaktioner mellan närstående parter. En sådan överenskommelse kan vara unilateral vilket innebär att den sker mellan näringsidkaren och skatteförvaltningen i den stat näringsidkaren är verksam. En bilateral eller multilateral överenskommelse ingås mellan två eller flera stater med stöd av skatteavtalens bestämmelser om ömsesidig överenskommelse (artikel 25 i OECD:s modellavtal).

**Lag om pris-
sättningsbesked**

I lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner regleras möjligheten för näringsidkare att inom inkomstskatteområdet ansöka om besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap, s.k. prissättningsbesked. Skatteverket är handläggande myndighet och lämnar sådana prissättningsbesked.

Såväl svenska näringsidkare som utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige omfattas av bestämmelserna. En näringsidkare som vill diskutera förutsättningarna för ett prissättningsbesked och vad ansökan bör innehålla innan ansökan ges in ska ges möjlighet till ett förmöte. En ansökan får inte avse en fråga av enkel beskaffenhet eller transaktioner av mindre omfattning. En fråga av enkel beskaffenhet är t.ex. en fråga där innebörden av armlängdsprincipen inte framstår som oklar. Bedömningen av om transaktionerna är av mindre omfattning ska göras mot bakgrund av den sökande näringsidkarens förhållanden (prop. 2009/10:17 s. 123).

Ömsesidig överenskommelse

Ett prissättningsbesked ska bara kunna meddelas om det föreligger en ömsesidig överenskommelse med en eller flera berörda stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. Några unilaterala prissättningsbesked kan således inte meddelas enligt den svenska lagstiftningen. En ytterligare förutsättning är att den ömsesidiga överenskommelsen antingen står i överensstämmelse med ansökan eller att den har godtagits av näringsidkaren om den avviker från ansökan. Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket, men kan ändras eller återkallas i vissa fall. Det kan exempelvis ändras om de antaganden och villkor som angetts i beskedet i något väsentligt avseende inte uppfylls.

Avgift

En avgift tas ut för prövning av en ansökan om prissättningsbesked. Avgiften är 150 000 kr per land vid ansökan första gången och något lägre vid förnyelse. I förordningen (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner finns ytterligare uppgifter om vad en ansökan ska innehålla. Se även www.skatteverket.se, sökord ”prissättningsbesked”.

53.19 Bidrag/stöd till utländska bolag

53.19.1 Inledning

Koncernbidrag

Koncernbidrag kan inte lämnas med avdragsrätt till utländska koncernföretag som inte är skattskyldiga i Sverige (35 kap. IL). I vissa fall kan dock ett svenskt moderföretag göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag enligt reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. IL, se avsnitt 77 och 78.

Driftkostnad

I rättspraxis har avdrag emellertid medgetts för bidrag till utländska koncernbolag såsom kostnader för intäkternas förvärvande. I SOU 1964:29 och prop. 1965:126, som låg till grund för reglerna om öppna koncernbidrag, finns en redogörelse för dåvarande rättspraxis samt under vilka villkor sådana bidrag ansågs kunna lämnas.

Under 1994 och 1995 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen domar som är vägledande när det gäller avdrag för stöd/bidrag till utländska koncernbolag. Dessa bidrag kallas ofta marknadsföringsbidrag. I avsnitt 53.19.2 ges en redogörelse för domarna. Hur denna rättspraxis förhåller sig till korrigeringsregeln idag är oklart. Den frågan behandlas i avsnitt 53.19.3.

53.19.2 Rättspraxis

RÅ 1994 ref. 85 m.fl.

Under 1994 och 1995 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen sju domar (RÅ 1994 ref. 85, RÅ 1994 not. 697 samt RÅ 1995 not. 384–388) som är vägledande för hur avdragsrätten för stöd/bidrag till utländska koncernbolag ska bedömas. Skatteverket anser att dessa domar är i överensstämmelse med och förtydligar den tidigare rättspraxis och de förarbetsuttalanden från 1964 och 1965 som nämns i föregående avsnitt.

Nedan följer en redogörelse för de frågor som var uppe i domarna och hur de bedömdes.

Driftkostnader Ej intäkter samma år

För avdrag krävs att bidragen utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster och är att anse som driftkostnader i bolagets verksamhet. För avdragsrätt krävs inte att de under ett år nedlagda kostnaderna har gett upphov till intäkter under samma år för den som haft kostnaderna och rätt till avdrag kan föreligga även om kostnaderna bestått i t.ex. bidrag till ett annat rättssubjekt. Se RÅ 1994 ref. 85.

Samband med affärstransak- tioner

Bidragen ska täcka kostnader som har ett direkt samband med de affärstransaktioner som förekommer mellan bolagen och dessa kostnader ska avse åtgärder som bolaget har ett direkt intresse av för sin egen verksamhet (RÅ 1994 not. 697).

Bidragen ska ha samband med affärstransaktionerna men det krävs inte alltid en viss omfattning på affärstransaktionerna. Avdrag har medgetts även om de båda bolagens affärer varit av mindre omfattning när etableringen i det andra landet ingått i en internationell satsning på en produkt som tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser (RÅ 1994 ref. 85).

Mottagare

I de flesta fall har bidragen lämnats till helägda utländska dotterbolag men det är inte en nödvändig förutsättning. Avdrag har medgetts trots att det utländska bolaget ägdes till hälften av ett bolag utanför koncernen (RÅ 1994 ref. 85). Det ansågs inte troligt att det svenska bolaget skulle ha anledning att stödja något annat än försäljningen av de egna produkterna. Avdrag har även medgetts för bidrag som lämnats till utländska systerbolag (RÅ 1995 not. 388).

Förlusttäckning	Skatteverket har i flera av målen hävdat att det varit fråga om icke avdragsgilla förlusttäckningsbidrag men avdrag har medgetts även om bidraget motsvarat förlusten i det utländska bolaget (RÅ 1994 not. 697 och RÅ 1995 not. 387). I de flesta fall finns uppgift om att det utländska bolaget redovisat förlust. Däremot finns det inte i något fall uppgift om att det utländska bolaget gått med vinst det aktuella året.
Koppling mellan bidrag och kostnader	Det är oklart i vilken utsträckning det behöver finnas någon koppling mellan det lämnade bidraget och de kostnader som det varit avsett att täcka. I några av domarna går det inte att utläsa om det funnits en sådan koppling medan ett sådant samband framgår av vissa domar. I RÅ 1995 not. 385 påtalas att bidraget lämnats till den del dotterbolaget inte kunnat täcka marknadsförings- och försäljningskostnader själv samt att bidraget motsvarat drygt en tredjedel av dessa kostnader. Av RÅ 1995 not. 384 framgår att bidragen kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter. I RÅ 1995 not. 386 har också en jämförelse gjorts mellan lämnat bidrag och kostnaderna för satsning på nya marknader. Även i RÅ 1995 not. 388 anges att bidragen utbetalats med anledning av att de utländska bolagen inte kunnat täcka sina försäljningskostnader.
Ändrad försäljningsinriktning	Avdrag har medgetts för kostnader som uppkommit vid viss ändrad inriktning av försäljningsverksamheten. I RÅ 1995 not. 387 har avdrag medgetts för bidrag som lämnats i samband med en av affärsmässiga skäl vidtagen förändring av det utländska bolagets marknadsinriktning och som avsett kostnader som i sin helhet orsakats av förändringen. Det utländska företaget hade tidigare sålt komponenter till kylanläggningar och övergick till att sälja kompletta kylanläggningar. Satsningen slog inte väl ut och det utländska bolaget återgick till komponentförsäljning vilket orsakade stora initialkostnader som täcktes med bidrag. I kostnaderna ingick förlust vid avveckling av lager som blivit övertaligt på grund av den nya försäljningsinriktningen. I RÅ 1995 not. 386 har avdrag medgetts för kreditfaktura till utländskt dotterbolag avseende lager som förstörts och lagerhållningskostnader. Marknadsföringen var en satsning som skedde helt på det svenska bolagets initiativ och blev ett misslyckande.
Mottagaren bedriver tillverkning	En förutsättning för avdrag är att kostnaderna ska kunna förväntas ge intäkter hos det bolag som lämnat bidraget. Därför har avdrag inte medgetts när behovet på den utländska marknaden skulle få tillgodoses med en fabrik där. Högsta

förvaltningsdomstolen uttalade att de varor som produceras och säljs där ger upphov till intäkter som tillfaller det utländska bolag som äger fabriken (RÅ 1994 ref. 85). Däremot har avdrag medgetts när okomplicerade och skrymmande produkter tillverkades lokalt i de utländska bolagen på grund av fraktkostnaderna. I detta fall påtalade dock Högsta förvaltningsdomstolen att bidragen kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter (RÅ 1995 not. 384).

**Utländskt
försäljningsbolag**

Som framgår ovan anser Högsta förvaltningsdomstolen att det ska finnas ett direkt samband mellan bidragen och de affärs-transaktioner som förekommer mellan bolagen. I samtliga fall där avdrag medgetts har det varit fråga om ett svenskt tillverkande bolag som sålt sina produkter genom ett utländskt försäljningsbolag. I de flesta fall har det utländska bolagets enda eller främsta uppgift varit att utgöra försäljningskanal till det svenska bolaget. Om det utländska försäljningsbolaget även säljer produkter från andra tillverkande koncernföretag har avdrag vägrats i kammarrätten i Göteborg i den mån bidraget ansetts komma det andra tillverkningsbolaget till godo (KRNG 2005-03-24, mål nr 7820-03 och KRNG 1996-06-28, mål nr 8515–8517-1993).

Tjänsteföretag

För bolag verksamma inom tjänstesektorn finns normalt inte samma tydliga samband mellan bidragen och bolagens affärs-transaktioner som i fallen mellan tillverknings- och försäljningsbolag. Kammarrätterna har i ett flertal fall inte ansett att bidragen haft ett sådant samband med bolagets intäkter att de varit att betrakta som kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande (KRNS 2009-09-08, mål nr 9592–9593-08, KRNG 2008-03-26, mål nr 210–213-06, och KRNJ 1996-02-06, mål nr 3573-1993).

53.19.3 Förhållandet till korrigeringsregeln

I Högsta förvaltningsdomstolens domar från 1994 och 1995 prövades om lämnat stöd/bidrag till utländskt koncernbolag utgjorde en kostnad för intäkternas förvärvande och därför kunde ses som en driftkostnad i verksamheten. Motsvarande avdragsprövning görs idag enligt 16 kap. 1 § IL. I RÅ 1994 ref. 85 använde Högsta förvaltningsdomstolen reglerna om kostnadsavdrag för att pröva avdragsrätten för bidrag till ett utländskt närstående företag medan korrigeringsregeln tillämpades på det svenska bolagets underlåtenhet att fakturera samma utländska företag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

År 2004 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företrädare framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (RÅ 2004 ref. 13). Samma uttalande återkom i RÅ 2006 ref. 37. Ingen av domarna avsåg stöd/bidrag och det nämndes inte om korrigeringsregeln har företrädare även i sådana fall.

Frågan om det går att få avdrag för ett bidrag till ett utländskt dotterbolag samtidigt som prissättningen av övriga transaktioner mellan parterna är armlängdsmässig tycks inte ha prövats i något av de mål Högsta förvaltningsdomstolen haft uppe som gäller stöd/bidrag. I de flesta fall finns inga uppgifter alls om prissättningen av varuförsäljningen. Detta kan bero på att Skatteverkets utredningar kanske inte varit inriktade på att bedöma parternas transaktioner ur ett helhetsperspektiv.

Korrigeringsregelns ordalydelse torde inte utesluta att en helhetsbedömning görs av både bidrag och prissättningen på varorna för att se om de avtalade villkoren avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat om och om det svenska tillverkningsbolagets resultat blivit lägre till följd av det.

Hur helhetsbedömningen görs blir beroende av vilken prismetod som används. Om exempelvis marknadsprismetoden används måste en sammanlagd bedömning göras av både priset på varorna och lämnat bidrag. Om däremot nettomarginalmetoden används saknar det betydelse om ett bidrag lämnas vid sidan om varuförsäljningen. I sådana fall jämförs det utländska försäljningsbolagets rörelsemarginal med oberoende företags.

Det är inte säkert att utgången blivit annorlunda i 1994 och 1995 års mål om korrigeringsregeln tillämpats och det gjorts en helhetsbedömning av bidrag och varuförsäljning. Av OECD:s riktlinjer framgår att det kan finnas affärsmässiga skäl att hålla låga priser för att komma in på en ny marknad, ta ökade marknadsandelar etc. Det torde sakna betydelse om detta sker genom ett sänkt varupris eller i form av bidrag för att täcka vissa kostnader. Ett försäljningsbolag som enligt avtal ska ta låga risker bör normalt redovisa en låg men stabil vinst. Om ett sådant företag redovisar förluster kan det bero på att prissättningen på de köpta varorna varit för hög. Ur ett helhetsperspektiv torde det även i ett sådant fall sakna betydelse om en justering av prissättningen görs genom ett lämnat bidrag.

54 Vad som ska tas upp i näringsverksamhet

54.1 Inledning

Huvudregel

Huvudregeln angående vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 15 kap. 1 § första stycket IL.

”Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.”

Alla inkomster som enligt 13 kap. IL hör till inkomstslaget näringsverksamhet ska, förutsatt att de inte är undantagna enligt 8 kap. IL, tas upp som intäkt om det inte finns ett särskilt stadgat undantag. Huvudregeln i IL innehåller exempel på vad som ska tas upp i inkomstslaget samt vidarehänvisning till andra kapitel i IL där det finns bestämmelser om inkomster.

54.2 Avyttring av olika slag av tillgångar

Av huvudregeln följer att alla inkomster och ersättningar för i inkomstslaget näringsverksamhet avyttrad egendom ska tas upp. Tillgångarna kan bestå av lager, inventarier eller kapitaltillgångar.

Det en näringsidkare erhåller vid försäljning är alltid skattepliktigt oavsett om ersättningen erläggs i pengar eller annat.

Försäljning av privat lösöre

Vilka kapitaltillgångar som en fysik person ska ta upp i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 13 kap. 7 § IL.

Den intäkt som en skattskyldig fysisk person kan erhålla vid sidan av näringsverksamheten eller utanför vad som normalt utgör intäkt i näringsverksamheten, exempelvis vid avyttring av personlig lös egendom, beskattas i regel som inkomst av kapital (kapitalvinstreglerna) i den mån sådan avyttring är skattepliktig. Se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital.

Rörelsesmitta	Om en fysisk person säljer egendom med nära anknytning till en näringsverksamhet kan försäljningen i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr RÅ 1987 not. 452, RÅ 1989 ref. 55, RÅ 1990 not. 399 och RÅ 2002 ref. 80). Det kan t.ex. vara fråga om försäljning av varor som den skattskyldige drivit handel med vid sidan av den egentliga näringsverksamheten. Beskattning enligt reglerna för näringsverksamhet motiveras med att den skattskyldige inte säljer egendomen i sin egenskap av privatperson utan som yrkesman och därvid kan erhålla ett högre pris. På motsvarande sätt motiveras beskattningen vid försäljning av fastighet i byggnadsrörelse vid s.k. byggmästarsmitta.
Försäljning av omsättnings-tillgångar	Ersättning som erhållits vid total utförsäljning av lagret eller i samband med överlåtelse av verksamheten till utomstående eller till eget bolag i samband med ombildning av enskild näringsverksamhet, beskattas också som intäkt av näringsverksamhet. Om lagret vid s.k. apportbildning av bolag överläts till ett pris som överstiger det bokförda värdet ska skillnaden beskattas hos överlåtaren som intäkt av näringsverksamhet, se vidare avsnitt 70. Om avyttringen är en underprisöverlåtelse sker under vissa förutsättningar ingen uttagsbeskattning. Vad gäller ombildningar till underpris se avsnitt 71. Frågor som är specifika för jord- och skogsbruk behandlas i avsnitt 61.
Försäljning av maskiner och andra inventarier	Intäkt vid försäljning av maskiner och andra inventarier räknas som intäkt av näringsverksamhet.
Vinst resp. förlust vid avyttring	Vinst eller förlust vid avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsåret påverkar det skattemässiga resultatet endast indirekt. Försäljningsbeloppet påverkar direkt det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på inventarierna, eftersom avskrivningsunderlaget reduceras med erhållet belopp vid försäljningen. Se vidare avsnitt 57.
Försäljning av patenträtt o.d.	Till intäkt av näringsverksamhet hänförs intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Om en sådan rättighet inte utgör lagertillgång i näringsverksamheten ska den i beskattningshänseende behandlas enligt de regler som gäller för inventarier. Hela försäljningsintäkten, med avräkning för oavskrivet restvärde, ska beskattas oavsett tiden för innehavet. Engångsersättning vid avyttring av patent ska tas upp till beskattning på en gång, medan ersättning i form av royalty beskattas efter hand som den uppbärs.

Egna uppfinningar	Intäkt genom försäljning av patent på egna uppfinningar betraktas som ersättning för eget arbete och beskattas som inkomst av tjänst, om uppfinnarverksamheten inte är yrkesmässig och av den anledningen betraktas som näringsverksamhet (RÅ 1947 Fi 395, RÅ 1950 Fi 37).
Försäljning av goodwill m.m.	Vad som erhålls vid försäljning av goodwill utgör intäkt av näringsverksamhet oavsett om försäljningen sker i samband med överlåtelse av verksamhet eller inte. Från intäkten får avdrag göras för vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av den försålda rättigheten (se skattemässigt värde 2 kap. 33 § IL)
Ersättnings-etablering	I den utsträckning ersättningen en läkare eller sjukgymnast erhåller vid s.k. ersättningsetablering kan särskiljas från köpeskillingen i övrigt för avyttringen av verksamheten enligt reglerna i 5 a § lagen (1993:1651) om läkarvårdersättning (LOL) respektive 5 a § lagen (1993:1652) om ersättning för sjukgymnastik (LOS) ska den anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet. Se Skatteverket 2009-11-04, dnr 131 818441-09/111. En ersättningsetablering får anses vara en rättighet av goodwills natur som upparbetats under den tid som den överlåtna verksamheten bedrivits av säljaren. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst kan tillämpas på sådan ersättning.
Värdeminskningsavdrag	Värdeminskningsavdrag för förvärvad goodwill görs i enlighet med de regler som gäller för inventarier enligt 18 kap. 1 § IL (jfr RÅ 1981 Aa 102). För goodwill och rättigheter av liknande natur gäller dock inte reglerna för s.k. treårsinventarier enligt 18 kap. 4 § IL (jfr RÅ 1993 ref. 92). Har goodwill som ingår i näringsverksamhet erhållits genom arv eller gåva, ska det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren utgöra anskaffningsvärde för den skattskyldige och inte det vid arvskiftet beräknade avräkningspriset. Detta gäller om inte särskilda skäl talar emot detta enligt 18 kap. 8 § IL.
Försäljning av hyresrätt m.m. Hyresrätt	Intäkt vid försäljning av hyresrätt utgör intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges därvid för hyresrättens i beskattningshänseende oavskrivna värde. Avdrag för förvärvad hyresrätt får göras enligt de regler som gäller för värdeminskning av inventarier med den begränsning som angetts för goodwill och rättigheter av liknande natur under föregående rubrik. Enligt den praxis som utvecklats för rörelse utgör expropriationsersättning till person som drivit näringsverksamhet i förhyrda lokaler skattepliktig ersättning för hyresrätt och goodwill

förenad med denna hyresrätt (RÅ 1966 Fi 888, RÅ 1973 Fi 195 samt RÅ 1974 A 1228).

Expropriationsersättning som utgår till fastighetsägare som drivit näringsverksamhet i fastigheten är normalt skattepliktig intäkt av näringsverksamhet till så stor del som kan anses utgöra ersättning för inkomstbortfall (RÅ 1966 ref. 1). Resterade belopp behandlas i princip som likvid vid avyttring av del av fastigheten.

Bostadsrätt

Det är viktigt att skilja mellan hyresrätt och bostadsrätt. En bostadsrätt är knuten till en andel i ett bostadsföretag. Om näringsverksamheten bedrivs i en lokal som innehas med bostadsrätt och bostadsrätten säljs, kan företagsformen vara avgörande för hur försäljningsintäkten ska beskattas.

– fysisk person och dödsbo

För fysisk person och dödsbo utgör en andel i ett bostadsföretag (bostadsrätt) i normalfallet en kapitaltillgång. En försäljning redovisas därför som huvudregel i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL). Särskilda regler gäller dock om bostadsrätten redovisats som tillgång i näringsverksamhet. Föreligger det underskott i näringsverksamheten ska detta dras av från kapitalvinsten. Även värdehöjande reparationer kan påverka kapitalvinsten. Se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital.

För att en försäljning av bostadsrätt för fysisk person eller dödsbo ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, krävs att bostadsrätten utgör en lagertillgång i en bedriven näringsverksamhet. Med lagertillgång avses tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (17 kap. 3 § IL). Enligt Skatteverkets bedömning har syftet vid förvärvet av bostadsrätterna stor betydelse vid bedömningen av om bostadsrätterna ska anses utgöra lagertillgångar i en näringsverksamhet. Vid bedömningen bör följande omständigheter beaktas:

- antal omsatta bostadsrätter,
- innehavstid,
- varaktighet och regelbundenhet i handeln,
- om handel ombesörjs av den skattskyldige själv eller av utomstående mäklare,
- om den skattskyldige under innehavstiden utfört förbättringar av bostadsrätterna och om dessa utförts av den skattskyldige själv eller av utomstående,

- om den skattskyldige under samma tidsperiod även bedrivit handel med fastigheter, samt
- om den skattskyldige har anknytning till byggnads- eller mäklarbranschen.

En helhetsbedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall. Någon generell antalsgräns innebärande att bostadsrätter ska anses utgöra lager vid visst antal köp och försäljningar under en viss given tidsperiod kan inte anges. Se även KRNS 2009-11-04, mål nr 1528–1529-09 samt KRNG 2010-01-27, mål nr 2653-09.

**–aktiebolag m.fl.
juridiska personer**

För aktiebolag m.fl. juridiska personer beskattas försäljning av bostadsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster också hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). Detta förutsätter dock att aktiebolaget också formellt innehaft lokalen med bostadsrätt. Ett aktiebolags innehav av andel i bostadsföretag kan antingen utgöra lagertillgång eller kapitaltillgång. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar (25 kap. 3 § andra stycket IL).

Ett aktiebolags andelar i ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), som utgör kapitaltillgångar, är inte näringsbetingade andelar (24 kap. 14 § tredje stycket IL). Vinst eller förlust på sådana andelar ska beräknas enligt kapitalvinstreglerna (25 kap. 2 och 3 §§ IL). Andelar i bostadsföretag som inte utgör privatbostadsföretag, s.k. oäkta bostadsföretag, är däremot normalt att anse som näringsbetingade andelar (24 kap. 13 och 14 §§ IL). Vinst vid avyttring av sådana andelar är skattefri, varpå eventuella förluster därmed inte är avdragsgilla (25a kap. 5 § IL).

Om ett aktiebolags andelar i bostadsföretag utgör lagertillgångar, ska försäljningarna beskattas enligt allmänna rörelse-regler, oavsett om andelarna avser privatbostadsföretag eller ej. Enligt Skatteverkets bedömning har aktiebolagets syfte med förvärvet av andelarna betydelse för om de ska anses utgöra lagertillgångar eller ej. En helhetsbedömning måste göras i varje enskilt fall. Följande omständigheter bör beaktas vid bedömningen:

- antal omsatta bostadsrätter,

- innehavstid,
- varaktighet och regelbundenhet i handeln,
- om handeln ombesörjs av aktiebolaget självt eller av utomstående, samt
- om aktiebolaget under samma tidsperiod även bedrivit handel med fastigheter.

Fråga om aktiebolags andelar i bostadsföretag utgjort lagertillgångar eller kapitaltillgångar har prövats i bl.a. KRNS 2010-09-29, mål nr 3355–3357-10 samt KRNS 2010-10-22, mål nr 7543-09 och 7544–7545-09. I samtliga fall bedömdes andelarna vara lagertillgångar i näringsverksamheten.

– handelsbolag

Ett handelsbolags försäljning av bostadsrätt som utgör lagertillgång ska, precis som för aktiebolag, beskattas enligt allmänna rörelse regler och således ingå i handelsbolagets skattemässiga resultat. Vid prövning av huruvida bostadsrätten utgör lagertillgång tillämpas samma kriterier som för aktiebolag.

Vinst (förlust) vid försäljning av bostadsrätt som hos handelsbolaget utgör kapitaltillgång, beskattas i kapital för fysiska delägare och i näringsverksamhet för juridiska delägare.

Försäljning av fastigheter

En närmare redogörelse för reglerna om vinst vid försäljning av näringsfastighet lämnas i Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om kapital.

Omsättningsfastigheter (lagerfastigheter)

Intäkt vid försäljning av näringsfastighet som utgör omsättningstillgång hänförs alltid till inkomstslaget näringsverksamhet. Vid taxeringen medgivna värdeminskningsskattavdrag som inte har gjorts i räkenskaper ska återföras till beskattning i näringsverksamhet.

Övriga näringsfastigheter

Vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastighet har företagsformen betydelse för i vilket inkomstslag vederlaget ska redovisas.

– för fysisk person och dödsbo

Fysisk person och dödsbo ska enligt huvudregeln redovisa avyttring av fastighet som utgör anläggningstillgång i inkomstslaget kapital. Har fastigheten under innehavet redovisats som tillgång i inkomstslaget näringsverksamhet ska dock eventuellt underskott av verksamheten för det senaste året dras av från kapitalvinsten i inkomstslaget kapital (45 kap. 32 § IL).

Vid expropriation eller därmed jämförlig tvångsförsäljning kan fysisk person begära att ersättningen i stället behandlas som

intäkt av näringsverksamhet. På så sätt öppnas även för enskild näringsidkare möjlighet att göra avsättning till ersättningsfond avseende byggnad och mark (13 kap. 6 § andra stycket IL).

Även vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet ska medgivna avdrag för värdeminskning m.m. i vissa fall återföras som intäkt av näringsverksamhet.

54.3 Intäkter från bankkonton, värdepapper och dylikt

Nedan beskrivs i vilka situationer bestämmelserna i inkomstslaget kapital ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet (24 kap. 2 § och 25 kap. 3 § IL). Reglerna om kapital i inkomstslaget näringsverksamhet behandlas utförligt i avsnitt 82.

Enskilda näringsidkare och enkelt bolag

Aktier och andra värdepapper ingår bara i inkomstslaget näringsverksamhet för fysiska personer om de utgör lager eller då särskilda bestämmelser hänför dem dit. Så kan vara fallet t.ex. beträffande byggmästare se avsnitt 62.

Ej värdepappershandel

För fysiska personer (eller handelsbolag med fysiska personer som delägare) och dödsbon är praxis den att värdepappershandel endast anses föreligga då den skattskyldige handlar för andras räkning. Jfr RÅ 1981 1:4, där Högsta förvaltningsdomstolen beträffande ett handelsbolag ägt av fysiska personer krävde, för att värdepappershandel skulle föreligga, att aktiehanteringen skulle vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare som skulle kunna betraktas som kunder med direkt efterfrågade investeringsobjekt.

Att den skattskyldige i stor omfattning handlar med värdepapper för egen räkning och är inriktad på kortsiktiga spekulationsvinster utgör inte skäl att betrakta verksamheten som värdepappershandel i skatterättslig mening, se bl.a. HFD 2012-11-06, mål nr 817-06.

För att få tillstånd av Finansinspektionen till sådan verksamhet som innebär handel med värdepapper för annans räkning krävs numera att aktiebolagsformen används, se definitionen av värdepappersbolag, lag (2007:528) om värdepappersmarknad 1 kap. 5 § p 26.

Näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för fysiska personer. Det samma gäller för fordringar på sådana kooperativa föreningar. Både löpande avkastning och vinst vid försäljning ska tas upp i

näringsverksamheten. Avdrag för kapitalförlust på näringsbetingad andel i kooperativ förening ska också göras i fysikers näringsverksamhet.

Löpande avkastning beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst eller förlust vid avyttring beräknas enligt kapitalvinstreglerna trots att beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att avdrag för orealiserad värdenedgång ej kan medges under innehavstiden.

Andra värdepapper än näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar beskattas för fysiska personer i inkomstslaget kapital även om innehavet är näringsbetingat, jfr prop. 1989/90:110 s. 457. Detta gäller såväl löpande avkastning som vinst vid försäljning. Det gäller även för derivat avsedda att säkra värden eller betalningsflöden inom näringsverksamheten, se RÅ 1997 ref. 5 I. Rättsfallet avsåg ett bolag men får anses vägledande även för vad som ska hänföras till kapital för fysiska personer.

Likvida medel

Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Dit hör också utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) (13 kap. 2, 4, 7 och 9 §§ IL).

Andra placeringar av likvida medel än på bankkonto medför att räntan ska hänföras till inkomstslaget kapital. Placeringar som avser exempelvis riksgäldskonto, realränteobligation, certifikat, statsskuldväxlar, privatobligationer och räntefonder, hänförs således till inkomstslaget kapital, RÅ 1997 ref. 5 II.

Utgiftsräntor m.m.

Räntor på lån för anskaffande av bl.a. inventarier, näringsfastighet eller andel i kooperativ förening som hänförs till näringsverksamheten är avdragsgilla i detta inkomstslag. Bokföringsmässiga grunder ska tillämpas och räntan periodiseras, jfr RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1995 ref. 71 (16 kap. 1 § IL).

Aktiebolag m.fl.

För aktiebolag utgör all ränta och utdelning intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller vinster vid försäljning av värdepapper. Gränsdragningen mellan värdepappershandel och kapitalvinstbeskattat innehav har betydelse för hur resultatet ska beräknas. Se vidare avsnitt 82.

**Utländsk
lotterivinst**

Även utländsk lotterivinst över 100 kr hänförs till näringsverksamhet om den inte är skattefri enligt 8 kap. 3 § andra och tredje stycket IL (se även, 42 kap. 25 § IL). För vinst som

hänför sig i tiden före den 1 januari 2009 se Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 281559-04/113.

54.4 Grupplivförsäkringar m.m.

Vissa avtalsförsäkringar

Förmån av grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada ska inte tas upp som inkomst, om försäkringen grundar sig på avtal som träffats mellan försäkringsföretag och Lantbrukarnas riksförbund åren 1978 och 1986, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund år 1986, Sveriges fiskares riksförbund år 1983 respektive Svenska samernas riksförbund år 1986, 15 kap. 9 § IL.

Gruppsjukförsäkring

Belopp som utfaller på grund av gruppsjukförsäkring som t.ex. AGS (avtalsgruppsjukförsäkring) utgör intäkt av näringsverksamhet om det är avsett att täcka inkomstbortfall i näringsverksamhet. I annat fall hänförs det till tjänst. Motsvarande gäller för dag ersättning från TFA (trygghetsförsäkring vid arbetsskada), 15 kap. 9 § IL.

AGS är ett komplement till den allmänna försäkringen och ger ersättning vid sjukdom. Ersättning kan också utgå som komplement till sjukersättning eller aktivitet ersättning men utgör då inkomst av tjänst. Ett försäkringssystem som motsvarar AGS finns för lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare. Egenföretagare i övrigt har möjlighet att ansluta sig till AGS.

TFA kan beskrivas som en av arbetsgivaren tecknad ansvarsförsäkring gällande arbetsolycksfall och arbetssjukdom. Den kan ge den enskilde ersättning utöver socialförsäkringen, bl.a. under akut sjukdomstid och vid invaliditet. Försäkringen omfattar i stort sett hela arbetsmarknaden och egna företagare kan ansluta sig.

54.5 Försäkringsersättningar

Skada på inventarier m.m.

Enligt huvudregeln, 8 kap. 22 § IL, utgör inte utfallande ersättningar på grund av skadeförsäkringar skattepliktig inkomst. Om försäkringsersättningen utgör kompensation för utebliven skattepliktig intäkt eller för avdragsgill kostnad i näringsverksamhet är den emellertid skattepliktig. Försäkringsersättning för inventarier, lager och liknande tillgångar blir således skattepliktig, eftersom köpeskillingen vid en försäljning av motsvarande tillgångar hade utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

Skada på byggnad	Försäkringsersättning för skada på näringsfastighet är skattepliktig. För att undvika likviditetsproblem för den skattskyldige finns regler som medger att erhållet försäkringsbelopp kan avsättas till ersättningsfond. Försäkringsersättning för byggnad som utgör privatbostad är inte skattepliktig.
Skada på markanläggning	För markanläggning gäller motsvarande regler som för näringsfastighet.
Ledareförsäkring	S.k. ledareförsäkring är en kapitalförsäkring varför utfallande belopp är skattefritt. Kostnader för sådan försäkring är därmed inte avdragsgilla i näringsverksamheten. Med ledareförsäkring menas försäkring som näringsidkare tagit på en anställds liv. Utfallande belopp tillfaller verksamheten.

54.6 Inkomster i samfällighet

Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL t.ex. häradsallmänning, sockenallmänning eller allmänningsskog, räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, d.v.s. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Intäkterna måste överstiga de avdragsgilla kostnaderna med minst 600 kr för att resultatet ska redovisas i näringsverksamheten. Beloppsgränsen gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster (15 kap. 10 § IL).

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, endast om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

54.7 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader

Byggnader och markanläggningar	Om en arrendator eller annan nyttjanderättshavare har lagt ned utgifter på fastigheten, så att fastighetens värde har ökat, blir fastighetsägaren skattskyldig för värdeökningen. Nyttjanderättshavaren medges i gengäld avdrag för sådana utgifter.

Fastighetsägaren ska ta upp värdet av förbättringar som bekostats av nyttjanderättshavaren då nyttjanderätten upphör. Dock ej till den del avskrivningsunderlaget redan ökat på grund av att fastighetsägaren ersatt nyttjanderättshavaren, se nedan. En förutsättning är att förbättringen gjorts under tiden fastighetsägaren ägt fastigheten. Intäkten beräknas utifrån förbättringens värde vid nyttjanderättens upphörande. Fastighetsägarens avskrivningsunderlag får tillföras det belopp som tas upp som intäkt. Om fastighetsägaren ersätter nyttjanderättshavaren för utgifter som denne lagt ned på byggnad och/eller markanläggning beskattas nyttjanderättshavaren för ersättningen.

Inventarier

Fastighetsägaren får inte öka sitt avskrivningsunderlag med eventuell värdeökning på inventarier (byggnads- och markinventarier m.fl.) vars förbättring bekostats av nyttjanderättshavaren. Om fastighetsägaren däremot har ersatt nyttjanderättshavaren för sådan värdeökning, får avskrivningsunderlaget ökas med ersättningen.

54.8 Diverse intäkter

Egenavgifter

Fysisk person får vid taxeringen avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket (16 kap. 29 § IL). Det gäller oavsett om avsättningen avser fulla socialavgifter eller särskild löneskatt. Medgivet avdrag ska tas upp till beskattning som intäkt av näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Även egenavgifter som fallit bort utgör intäkt av näringsverksamhet i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av resultatet (15 kap. 7 § andra stycket IL).

Skatter

Avdragsrätt föreligger inte för allmänna svenska skatter. Återbetalade sådana skatter blir därför i normalfallet skattefria. Eventuell intäktsränta på återbetald skatt är också skattefri (8 kap. 7 § IL). I vissa fall kan avdrag medges i näringsverksamheten för speciell skatt eller avgift. Om sådan skatt eller avgift sedermera återbetalas, avkortas eller avskrivs utgör beloppet skattepliktig intäkt i den näringsverksamhet där avdraget åtnjutits. Bestämmelsen är tillämplig oavsett företagsform. Vad gäller återbetalning av ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad, se RÅ 2010 ref. 95, HFD 2011 not. 89 samt HFD 2011-10-28, mål nr 1801–1803-11.

Gottgörelse ur pensionsstiftelse, personalstiftelse

Gottgörelse ur pensions- eller personalstiftelse beskattas som intäkt av näringsverksamhet om avdrag har medgetts för avsättning till stiftelsen. Om avsättning som gjorts med

	avdragsrätt för att trygga pensionsutfästelser uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång än vid föregående beskattningsårs utgång ska mellanskillnaden tas upp som intäkt (28 kap. 22 § IL).
Skadestånd	Till skattepliktig intäkt hänförs också skadestånd som inflyter i verksamheten.
Räntefördelning	Beträffande positiv och negativ räntefördelning i näringsverksamhet se avsnitt 67.
Bidrag från stat, kommun, EG m.fl.	De olika stödformerna behandlas närmare i avsnitt 64.
Sjukpenning m.m.	Följande ersättningar i samband med sjukdom m.m. är enligt 15 kap. 8 § IL skattepliktiga om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet 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, och 3. smittbärappenning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare.

54.9 Överlåtelse av näringsverksamhet

När en hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren överläts beskattas ersättningen för de tillgångar som ingår i verksamheten som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av verksamheten som sådan.

I fråga om överlåtna varufordringar och liknande fordringar gäller i allmänhet samma regler som för lager. Köpeskilling för inventarier utgör intäkt av näringsverksamhet, oavsett hur länge inventarierna innehafts och oavsett om de sålts till högre pris än inköpspriset. Avdrag medges för den del av inköpspriset för inventarierna, som kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende. Ersättning för t.ex. firmanamn, goodwill etc. är skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges emellertid för de belopp som erlagts för goodwill vid förvärvet av näringsverksamheten i den mån avdrag inte tidigare åtnjutits. Har den skattskyldige själv startat verksamheten ska hela beloppet som erhållits vid försäljning av verksamheten tas upp till beskattning. Angående uttag vid försäljning av näringsverksamhet se avsnitt 70.

Frågor rörande ombildning av enskild firma till annan företagsform behandlas i avsnitt 73.

54.10 Uttag

Varor och tjänster som tas ut ur en näringsverksamhet till ett lägre pris än marknadspris ska som huvudregel utlösa uttagsbeskattning. Överlåtelse av en verksamhet genom avyttring av andel i handelsbolag eller av aktier beskattas normalt enligt reglerna i inkomstslaget kapital. Vid avyttring av andel i handelsbolag ska dock under vissa förutsättningar beskattning ske i näringsverksamhet.

Bilförmån

Enskild näringsidkare (och fysisk person som är delägare i ett handelsbolag) ska redovisa förmån av fri bil som intäkt av näringsverksamhet, om han för privat bruk använder bil som bokförts i näringsverksamheten. Detta gäller både i det fall bilen är inventarium i näringsverksamheten och när bilen leasats och kostnaderna för den har belastat verksamheten. Förmånsvärdet beräknas enligt samma grunder som i inkomstslaget tjänst.

Allmänt om uttagsbeskattning

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på de tillgångar som omsätts i verksamheten ska beskattas oavsett hur tillgångarna disponeras. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångarna lämnar verksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc.

Med uttag av en tillgång eller en tjänst menas att näringsidkaren själv för eget bruk tar ut tillgången eller tjänsten ur näringsverksamheten, eller att t.ex. en tillgång förs över till någon närstående person, t.ex. en familjemedlem, vänner eller ett närstående företag, vederlagsfritt eller mot vederlag lägre än marknadsvärdet. Med uttag avses även övertagande av tillgångar i samband med en näringsverksamhets upphörande. Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten avyttrats till marknadsvärdet.

Uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till deläggande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet. Uttag ur näringsverksamhet och frågor kring uttagsbeskattning beskrivs i avsnitt 70.

55 Vad som ska dras av i näringsverksamhet

Nettoinkomst- beskattning

55.1 Inledning

Den allmänna principen för rätt till avdrag för kostnader är, med vissa undantag, att alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är avdragsgilla (16 kap. 1 § IL). Den skattskyldiges personliga levnadskostnader är enligt huvudregeln inte avdragsgilla. Avdrag får vidare inte göras exempelvis för amortering av skuld eller för ränta på eget kapital som av en enskild näringsidkare lagts ned i hans förvärvsverksamhet (internränta). Det föreligger dock möjlighet till positiv räntefördelning.

Särskilda regler gäller i vissa fall, t.ex. för resor till arbetet med egen bil och för representation. I kapitlet behandlas generella regler för avdragsrätt för kostnader i näringsverksamhet. Genomgången sker i första hand med utgångspunkt i vad som gäller för enskild näringsverksamhet.

Avdrag för kostnader för anställdas pension behandlas i avsnitt 63 och näringsidkarens egen pensionering i Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om pensioner.

Specifika frågor för jord- och skogsbruk finns i avsnitt 61 och beskattningen av aktiebolag behandlas utförligare i avsnitt 43.

55.2 Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter

Överföringar av tillgångar mellan olika verksamheter behandlas enligt reglerna för s.k. uttag (22 kap. 2 § IL). Huvudregel är att uttag ska behandlas som om avyttring skett till marknadsmässig ersättning (22 kap. 7 § IL). Om sådan beskattning skett ska tillgången anses förvärvad i den senare verksamheten till samma marknadspris (22 kap. 8 § IL).

I övrigt gäller enligt allmänna principer att förvärvaren som anskaffningsvärde för förvärvad tillgång ska uppta det

marknadsvärde som läggs till grund för uttagsbeskattning av överlåtare (se RÅ 2004 ref. 94). Bestämmelser om att uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske finns i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser. Dessa bestämmelser behandlas utförligt i avsnitt 71.

55.3 Råvaror

Till avdragsgill driftkostnad i näringsverksamhet räknas bl.a. kostnad för anskaffande av varor, antingen de är avsedda för förädling, förbrukning eller försäljning i näringsverksamheten.

Reglerna i 14 kap. IL innebär att verksamhetsresultatet inte omedelbart får minskas med hela anskaffningskostnaden för råvaror och förbrukningsartiklar m.m. Detta beror på att man vid inkomstberäkningen ska ta hänsyn till bl.a. in- och utgående lager av varor, djur, råmaterial och hel- och halvfabrikat m.m. Det slutliga avdraget för anskaffningskostnaden för inköpta råvaror och förbrukningsartiklar m.m. medges därför i princip inte förrän de färdiga produkterna är sålda eller uttrangerade eller förbrukningsartiklarna har förbrukats.

55.4 Varufordringar

Med varufordringar avses fordringar för sålda varor eller utfört arbete m.m. Det allmänna stadgandet om bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § IL innebär att fordringar ska tas upp som inkomst det år de uppkommer. En fordran uppkommer vanligen när varan levererats eller när ett arbete har utförts (jfr RÅ 1967 Fi 1745).

Kund- eller lånefordran?

Huruvida ett kund- eller lånefordringsförhållande föreligger får bedömas utifrån avsikten med innehavet. En fordran bör kunna bibehålla karaktären av kundfordran även om den är äldre än ett år. Företaget kanske i vissa situationer lämnar en kredittid som överstiger t.ex. ett år. Om det normala i stället är en kortare kredittid men ett dotterbolag på grund av intressegemenskapen erhåller en avsevärt längre kredittid och fordran därmed indirekt finansierar dotterbolagets verksamhet bör fordran betraktas som en lånefordran.

55.5 Nedskrivning av fordringar

Avdrag medges alltid för konstaterad förlust, vilket normalt är fallet vid ackord eller konkurs. Avdrag för nedskrivning av kundfordringar medges i regel så snart det kan anses sannolikt

att fordringen är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet.

**Individuell
prövning**

Fordringsrisken ska i normalfallet bedömas för varje fordran för sig. Avdrag för nedskrivning med viss procent av det sammanlagda värdet av kundfordringarna på balansdagen, s.k. generell nedskrivning, bör inte medges annat än i undantagsfall. Generell nedskrivning har medgetts för avbetalningsfordringar (RÅ 1957 Fi 657 och RÅ 1965 Fi 1355, se även RÅ 1950 Fi 1, RÅ 1968 Fi 696 och RÅ 1970 Fi 2149). Se även Skatteverkets ställningstagande 2007-11-15, dnr 131 687568-07/111.

Osäker fordran

Även om förlusten avseende kundfordran på ett icke närstående företag inte är definitiv kan avdrag medges på så sätt att helt eller delvis osäkra fordringar får skrivas ned till det belopp som kan väntas inflyta. Tecken på att det föreligger ett nedskrivningsbehov av en kundfordran kan vara, förutom fordrans ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots upprepade krav inte har reglerats. Värdet på en kundfordran torde normalt sett minska ju längre tid som förflyter efter förfallodagen. Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska en bedömning av förlustrisken ske. Detta innebär i regel att det, förutom konstaterande av kundfordrans ålder, krävs aktiva indrivningsåtgärder av den skattskyldige för att det ska kunna anses har gjorts sannolikt att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Prövningen måste göras genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Om det belopp varmed fordringen skrivits ned återvinns, ska detta tas upp som skattepliktig intäkt. Hänsyn ska även tas till händelser som inträffat efter balansdagen om händelserna bekräftar en situation som förelåg på balansdagen.

För tvistiga kundfordringar måste en bedömning göras av tvistens framtida utgång. Normalt torde det vara enklare att göra ett nedskrivningsbehov sannolikt utifrån en betalningsförmåga än utifrån andra grunder som inte innefattar betalningsförmågan hos kunden. Den skattskyldige måste kunna visa att det föreligger en verklig tvist om betalningen och dess storlek. En omständighet som kan peka på detta är att det finns en dom från allmän domstol eller skiljedom från skiljenämnd eller dylikt. Bevisningen kan även grunda sig på en uppgörelse mellan parterna där det framgår hur stor del av kundfordran som eftergetts t.ex. genom avtal och/eller kreditfaktura.

Nedskrivningsbehovet kan också göras sannolikt genom andra handlingar, t.ex. skriftväxling mellan parterna.

Någon generell gränsdragning för när det gjorts sannolikt att det föreligger ett nedskrivningsbehov av kundfordringar, såväl tvistiga som ej tvistiga, går inte att fastställa. Det är en bevisprövning som måste göras i varje enskilt fall och som bygger på samtliga omständigheter som finns i fallet (Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 382461-08/111).

Närstående företag

Är det däremot fråga om nedskrivning av kundfordran mellan närstående företag i samband med ackord är dock avdragsrätten begränsad. Avdragsrätt förutsätter i så fall att obeståndet är beroende av andra orsaker än själva intressegemenskapen (se prop. 1980/81:68 del A s. 201 och t.ex. RÅ 1972 Aa 74, RÅ 1976 Aa 47, och RÅ 1987 not. 439).

SKV M 2013:20

När det gäller fordringar i ekonomiskt eller politiskt instabila länder finns en praxis med schablonmässiga värderingsprinciper (Se SKV M 2013:20)

Fordringar som inte reglerats pga. valutaproblem

Meddelandet ger även möjlighet till nedskrivning av fordringar som förfallit till betalning men som inte reglerats på grund av att valutamyndigheten i landet i fråga inte tillhandahåller transfererbar valuta. Nedskrivning medges med olika procent-satser beroende på hur lång eftersläpningen är.

Borgensåtaganden

Exportaffärer genomförs ofta med hjälp av finansinstitut som på kundens vägnar verkställer betalning till säljaren. Vid affärer där sådana s.k. finansierade inkomster föreligger får säljaren vanligtvis göra vissa åtaganden gentemot finansiären (t.ex. borgen). Skatteverkets meddelanden ger därför en exportör viss möjlighet till reservering för förlustrisk på grund av borgensåtaganden och dylikt som denne lämnat till kreditinstitut i samband med sådan försäljning.

Hos dåvarande mellankommunala prövningsnämnden utvecklades en praxis som innebar att svenskt moderbolag, som hade en fordran på utländskt dotterbolag som redovisat förlust, medgavs ett schablonmässigt avdrag för nedskrivning med belopp motsvarande förlusten i den mån denna inte täckts av andra medel i dotterbolaget än aktiekapitalet. Det saknas skäl att tillämpa denna äldre praxis och den omfattas därför inte av Skatteverkets meddelande som ett uttryck för gällande rätt.

Se även Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt 29.

**Återföring
av obehöriga
nedskrivningar**

Om det vid deklarationsgranskningen visar sig att obehöriga nedskrivningar har gjorts, kan hela den för stora nedskrivningen återföras till beskattning på en gång, oberoende av när nedskrivningarna har gjorts (14 kap. 3 och 5 §§ IL).

**Direkt eller
indirekt ned-
skrivning**

Nedskrivning av kundfordringar kan ha skett direkt genom nedskrivning av de osäkra fordringarnas bruttobelopp. Den kan också ha skett indirekt genom avsättning till ett konto för nedskrivning av osäkra kundfordringar. En förutsättning för att indirekt nedskrivning av fordringarna ska godtas är att redovisningen är så ordnad att säkerhet finns för att återvinna nedskrivningsbelopp återförs till beskattning.

Oavsett vilken metod som tillämpats vid nedskrivning av fordringar bör, vid stora nedskrivningar eller vid generell nedskrivning, tas in specifikation med motivering.

Lånefordringar

De lånefordringar som här åsyftas är fordringar som inte har uppkommit vid överlåtelse av egendom, utan i utbyte mot kontanter. Av 25 kap. 3 § IL framgår indirekt att sådana fordringar ska behandlas som kapitaltillgångar, se även Skatteverkets ställningstagande 2010-12-16 dnr 807184-10/111. Det betyder att något avdrag för värdenedgång inte får göras förrän fordran avyttras. Av 44 kap. 3–10 §§ IL framgår vad som avses med avyttring. Att ackord anses som en avyttring framgår av RÅ 2010 ref. 34. Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som har gett ut det försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). Även en omvandling av en fordran till ett villkorat tillskott är att se som en avyttring, se RÅ 2009 ref. 41. Se i övrigt Skatteverket 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111. En lånefordran torde anses som värdepapper bara om det är utgivet, såsom konvertibla skuldebrev, förlagslån och dylikt.

55.6 Representation

Utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård (16 kap. 2 § IL). Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kr per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Utgifter för representation kan avse utgifter för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter och liknande. Det kan också vara fråga om indirekta utgifter för representation såsom utgifter för underhåll och löner samt för andra utgifter avseende t.ex. fastighet eller inventarier som används för representationsändamål.

Representationen kan rikta sig antingen utåt mot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande (extern representation) eller inåt mot företagets personal i form av bl.a. personalfester (intern representation). I intern representation ingår i detta sammanhang till skillnad mot vad som gäller i fråga om förmansbeskattning, inte kurser, konferenser och liknande arrangemang.

Omedelbart samband

En grundläggande förutsättning för avdragsrätt är att det föreligger ett omedelbart samband mellan representationen och den bedrivna verksamheten. Genom kravet på omedelbart samband markeras att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet eller dylikt.

Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) och meddelande (SKV M 2004:4) ska representationen för att vara avdragsgill ingå som ett naturligt led i samband med affärsförhandlingar. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet t.ex. i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingar eller som en avslutning på dessa. Vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer kan det föreligga ett sådant inslag av personlig gästfrihet att avdragsrätt är utesluten.

Vidare framgår av rådet och meddelandet att till affärsförhandlingar bör även räknas, förutom förhandlingar om köp eller försäljning, även andra förhandlingar i och för verksamheten t.ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. Det saknar betydelse för avdragsrätten om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Försiktighet bör även iakttas vid valet av den ort där representationen utövas. Så kan t.ex. representation på annan ort än verksamhetsorten vara ett tecken på att omedelbart samband saknas.

Exempel på situationer där omedelbart samband kan anses föreligga är vidare större jubileer, invigningar och demonstrationer och dylikt där representationen används som ett led i

företagets marknadsföring och PR-verksamhet. Om representationen utövas i samband med en skattskyldigs personliga högtidsdag bör dock avdrag inte medges. Således bör avdrag inte medges för kostnader i samband med t.ex. bjudning för affärsvänner i anslutning till skattskyldigs femtioårsdag.

**Jubileum,
invigning av
anläggning m.m.**

Några beloppsramar har inte uppställts för kostnader i samband med jubileer, invigningar m.m. Avdrag för utgifter för representation vid jubileum, invigning och jämförliga händelser medges med generösare belopp. För måltidsutgift i samband med jubileet medges dock avdrag med högst 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person. För att en jubileumskostnad ska kunna anses som avdragsgill representationskostnad bör fråga vara om en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. (jfr RÅ 1989 not. 239). Vid jubileumsfestlighet medges avdrag för kostnader som avser inte bara affärsförbindelser utan också anställda med makar (eller motsvarande) samt representanter för myndigheter och massmedia (jfr RÅ 1953 Fi 1487). Vid invigning av anläggning bör avdrag medges endast om anläggningen med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som betydande (RÅ 1974 A 1349, 1485 och RÅ 1970 Fi 15).

**Lyxbetonad
representation**

Att avdragsrätten är begränsad till skälig kostnad innebär att avdrag inte medges för lyxbetonad representation. Enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande kan lyxbetonad representation anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål (jfr RÅ 1970 ref. 21, havskryssare).

**Demonstrationer
och visningar**

Vid PR-verksamhet som exempelvis demonstrationer och visningar bör enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelanden avdrag medges i den mån fråga är om enklare föräring med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person.

**Intern
representation**

Till intern representation räknas bl.a. personalfester och informationsmöten med de anställda. I Skatteverkets allmänna råd och meddelande uttalas att avdragsrätt i princip föreligger för kostnader för sådan intern representation oavsett omfattningen av den verksamhet som den skattskyldige bedriver och utan avseende på om informationen vänder sig till en större eller mindre krets. Det får dock inte vara fråga om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art (RÅ 1981 Aa 119).

Personalfester

Mera påkostade firmafester har i allmänhet ett sådant drag av personlig gästfrihet att denna utesluter eller reducerar avdrags-

rätten. För företagets kringkostnader vid personalfest, bl.a. lokalhyra, utgifter för musikunderhållning eller uppträdande, bör avdrag medges med skäligt belopp enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande, dock högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Personalfest bör inte förekomma oftare än högst två gånger per år för att utgiften ska vara avdragsgill. Inbjuds anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare till personalfest, medges även avdrag för den andelen av utgiften som belöper på dessa personer. Med familjemedlem avses i detta avseende maka/make, sambo eller motsvarande samt barn till någon av dessa och som ingår i denna förälders hushållsgemenskap.

Styrelsesammantråde m.m.

Enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande bör som avdragsgill representationskostnad inte räknas utgifter för måltider i samband med styrelsesammantråde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Avdrag kan dock medges för utgifter för enklare förtäring med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person (jfr RÅ 1980 1:38 och RÅ 1972 Fi 1273).

Representation i hemmet

Om avdrag yrkas för representation i hemmet eller i skattskyldigs verksamhetslokal bör en skälighetsbedömning göras av avdragets storlek med utgångspunkt i lämnad utredning. Avdrag medges dock högst med 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person för kostnader för lunch, middag eller supé.

Representation i form av gåvor

Gåvor är normalt inte avdragsgilla. Undantag från denna huvudregel gäller för reklamgåvor av mindre värde, för representationsgåvor i vissa fall samt för gåvor som har karaktär av personalkostnad.

För att avdrag ska kunna medges för representationsgåva fordras att gåvan har omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan och att beloppet är skäligt (jfr RÅ 1982 1:9). Skälig avdragsgill kostnad för representationsgåva anses enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande vara högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar medges inte.

Hur avdragsramarna tillämpas

Avdragsramen för måltid på 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt gäller varje enskild måltid vid representationstillfället. Har representationen omfattat exempelvis både lunch och middag vid ett och samma representationstillfälle tillämpas avdragsramen för varje person och måltid.

Avdragsramen för kringkostnader på 180 kr/180 kr plus mer-
värdesskatt bör tillämpas vid varje representationstillfälle för
sig. Om affärsförhandlingarna sträcker sig över flera dagar
anses varje dag vara ett särskilt representationstillfälle.

Vid samarrangemang, då flera företag representerar samtidigt
mot samma personer, tillämpas avdragsramarna för varje
företag som gör avdrag för representation.

**Avdragsram för
reklamgåva**

Avdrag för s.k. reklamgåvor (se SKV A 2004:5 och SKV M
2004:4) kan medges enligt huvudregeln (16 kap. 1 § IL). Då
bestämmelsen saknar avdragsbegränsningar måste en bedöm-
ning av vad som är beloppsmässigt godtagbart göras utifrån
omständigheterna i det enskilda fallet. I rättspraxis har avdrag
för reklamgåva inte ansetts vara i strid med avdragsförbudet
för gåva om det varit fråga om enklare artiklar av
förhållandevis ringa värde (se bl.a. RÅ 1967 Fi 437, RÅ 1970
Fi 16, RÅ 2000 ref. 31 I och RÅ 2010 ref. 33).

55.7 Framtida garantiutgifter

Avdrag

Företag som lämnar garantiutfästelser har rätt att göra avdrag
för framtida garantiutgifter med belopp som sätts av i räk-
enskaperna för att täcka risker med anledning av garanti-
åtagandena vid beskattningsårets utgång (16 kap. 3–5 §§ IL).
Avdraget ska återföras till beskattning det följande beskatt-
ningsåret. Avdrag medges enligt två alternativa regler:
schablon- eller utredningsregeln.

Schablonregeln

Avdraget för framtida garantiutgifter får inte överstiga kostna-
derna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden
bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garanti-
utgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte
överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda
beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader. Brutet
månadstal bortfaller.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader,
ska avdraget justeras i motsvarande mån.

Utredningsregeln

Avdrag ska göras med ett högre belopp om ett betydligt större
avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
- garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora till-
verkningsobjekt eller arbeten,

- en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
- produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,
- en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
- någon annan liknande omständighet finns.

Utredningsregeln är inte tillämplig enbart av det skälet att åtagandena uppgår till stora belopp (RÅ 1980 1:68). Av RÅ 1984 Aa 149 framgår att frågan huruvida utredningsregeln är tillämplig ska bedömas med hänsyn till den samlade verksamheten.

På balansdagen inkomna reklamationer som godkänts men inte åtgärdats får tas upp som skuld utöver det belopp som har tagits upp enligt schablonregeln eller utredningsregeln.

55.8 Organisationsutgifter m.m.

Utgifter för fusion eller fission

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av.

Organisationsutgifter

Utgifter som ett aktiebolag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning är avdragsgilla. Även utgifter som en ekonomisk förening har i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt andra utgifter för föreningens förvaltning är avdragsgilla (16 kap. 8 § IL). Detta är de direkt lagreglerade organisationsutgifterna. Därutöver finns ett flertal andra utgifter, som brukar betecknas som organisationsutgifter.

I taxeringshänseende är det viktigt att skilja mellan

- icke avdragsgilla organisationskostnader,
- utgifter i näringsverksamhet före dess påbörjande, vilka är begränsat avdragsgilla enligt 16 kap. 36 § IL, och
- avdragsgilla organisationskostnader i en pågående näringsverksamhet.

De avdragsgilla organisationskostnaderna kan i sin tur delas in i två grupper beroende på om de är balansgilla enligt ÅRL eller inte. Möjligheten till aktivering gäller endast organisationskostnader och t.ex. inte förvaltningskostnader.

Förvaltningskostnader

Med förvaltningskostnader brukar i allmänhet avses kostnader som är nödvändiga för den löpande driften och som har ett klart samband med förvaltningen eller organisationen av det egna kapitalet. Sedan 1999 års taxering medges avdrag för vissa förvaltningskostnader som tidigare inte varit avdragsgilla (16 kap. 7–8 §§ IL). Aktiebolag medges avdrag för kostnader för förändring och förvaltning av bolagets kapital samt för kostnader hos Bolagsverket för registrering av ändring av bolagsordning. Enligt RÅ 1999 ref. 74 är kostnader i samband med nyemission avdragsgilla även i det fall att kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna. Vidare är kostnader i samband med fusion avdragsgilla.

Kostnader för förtäring och liknande i samband med bolagsstämma ska bedömas utifrån vad som gäller för representationskostnader.

Utgifter för forskning och utveckling (avsnitt 55.9) kan ibland vara att hänföra till organisationskostnader. Även utgifter för datorprogram kan i vissa fall vara att hänföra till organisationskostnader (avsnitt 55.8.4).

Enskild näringsidkares registreringskostnad

Enskild näringsidkares kostnad hos Bolagsverket för registrering av firman är inte en egentlig förvaltningskostnad. Sådan kostnad är i stället avdragsgill enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL.

55.8.1 Icke avdragsgilla organisationskostnader

Organisationskostnader som uppkommer innan en näringsverksamhet startar är normalt inte avdragsgilla (prop. 1996/97:154 s. 40). De anses inte utgöra driftkostnader i näringsverksamheten utan är i stället att hänföra till kapitalinsats. En kapitalinvestering är inte någon kostnad. Däremot är kostnader för upplåning av kapital alltid avdragsgilla.

Stämpelkostnader m.m.

Som inte avdragsgilla organisationskostnader räknas normalt stämpel-, registrerings-, annons-, garanti- och andra kostnader vid bolagsbildning (jfr 4 kap. 2 § ÅRL). Till inte omedelbart avdragsgilla kostnader hänförs vidare kringkostnader i samband med förvärv av aktier t.ex. i samband med utvidgning av bolagets verksamhet eller liknande, medan avdrag däremot medges för kostnader för planerade men inte genomförda aktieförvärv (se RÅ 1970 Fi 2071, RÅ 1992 ref. 55 I–II och RÅ 1994 ref. 18 samt SOU 1995:137 s. 113 f och 125 ff.). Ett

aktiebolag (s.k. standardbolag), som tidigare inte bedrivit någon verksamhet, har medgetts avdrag för de kostnader bolaget haft för bl.a. registrering av ändrad firma och uppläggning av bolagets redovisning i samband med att bolaget började bedriva rörelse (RÅ 1987 ref. 106 se även RÅ 2006 ref. 44 angående avdrag för ett aktiebolags arvode till likvidator). Avdragsrätt har också medgetts för konsultkostnader vid offentligt uppköpserbjudande av börsnoterat företag (RÅ 2009 not. 47 och RÅ 2009 ref. 48). Däremot har sådana bolag enligt Skatteverkets uppfattning inte rätt till avdrag för de start- och marknadsföringskostnader som uppkommer vid bildandet och marknadsföring i samband med försäljning av dem.

55.8.2 Avdrag i efterhand

En skattskyldig som driver näringsverksamhet har i vissa fall rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före verksamhetens påbörjande (16 kap. 36 § IL).

Det är viktigt att slå fast när näringsverksamheten ska anses påbörjad. Avdraget får endast avse utgifter under det år verksamheten påbörjades och närmast föregående kalenderår. En förutsättning för avdragsrätt är också att fråga är om kostnader som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Man måste alltså skilja dessa kostnader från sådana organisationskostnader som anses utgöra kostnader för förvärv av förvärvskällan och som därför inte är avdragsgilla.

Har avdrag för utgiften redan gjorts på annat sätt är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförs näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån det motsvarar inkomster som uppkommit i verksamheten innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet. Inkomster som har uppkommit tidigare än kalenderåret före det kalenderår då näringsverksamheten anses påbörjad, behöver dock inte beaktas, eftersom utgifter under motsvarande tid aldrig är avdragsgilla.

Bevisbördan

Det är den skattskyldige som ska visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamheten till att underskott uppkommer under första året får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna (se avsnitt 75).

55.8.3 Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader

Den tredje gruppen av organisationskostnader är sådana kostnader som till sin natur är avdragsgilla. Med sådana organisationskostnader avses utgifter för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som är av värde för organisationen av företagets näringsverksamhet. Avdragsrätten för sådana organisationskostnader som avser aktiverade utgifter för forskning och utveckling behandlas närmare i avsnitt 55.9.

Aktivering

Om organisationsutgifterna är av väsentligt värde för verksamheten också under kommande år får de enligt 4 kap. 2 § ÅRL aktiveras. Detta gäller dock inte för den som avslutar sitt bokslut med ett förenklat årsbokslut enligt de redovisningsbestämmelser som finns i BFNAR 2006:1 eller den som upprättar en årsredovisning enligt BFNAR 2008:1. För att utgifterna ska kunna aktiveras måste de verkligen vara att hänföra till organisationsutgifter. Förvaltningsutgifter är inte balansgilla. Gränsen mellan förvaltnings- och organisationsutgifter kan vara svår att dra i praktiken när det gäller utgifter för reklam.

I specialmotiveringen till 1976 års BFL uttalade departementschefen bl.a. (prop. 1975:104 s. 227, jfr prop. 1995/96:10 del II, s.197).

”För att utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande ska få tas upp som anläggningstillgång krävs att de ska vara av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Rätten att som post på aktivsidan i balansräkningen ta upp organisationsutgifter syftar endast till att möjliggöra fördelning av kostnaderna på åren närmast efter det då utgiften gjorts. En snabb avskrivning måste äga rum eftersom utgifterna inte representerar något verkligt existerande förmögenhetsobjekt. Det föreskrivs därför i stycket att årligen ska avskrivas skäligt belopp, dock minst 1/5, om det inte på grund av särskilda omständigheter får anses överensstämma med god redovisningssed att avskrivning sker med en mindre del.”

Kostnader som inte tagits upp i första balansräkningen efter det att de uppkommit, får inte senare tas med som tillgång.

Vid aktivering av organisationsutgifter i stället för omedelbar kostnadsföring uppstår vissa skattemässiga effekter utöver den direkta påverkan på årets resultat. Det bör därför utredas om ÅRL:s krav på aktivering är uppfyllda. Som framgår ovan är grundförutsättningen att det verkligen är fråga om organisationsutgifter och att de har ett väsentligt värde för kommande år. Avskrivningar ska göras i överensstämmelse med god redovisningssed och ska normalt uppgå till minst 20 % per år.

Om organisationskostnader aktiveras har det som skattemässig konsekvens att de kommer att ingå som anläggningstillgång till sitt bokförda värde i det kapitalunderlag som får användas vid beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag.

Om organisationsutgifterna aktiveras uppnås också en annan kostnadsfördelning mellan åren än om omedelbart avdrag görs. Vid underskott kan kostnadsfördelningen ibland vara av särskild betydelse. Ett exempel är de fall då spärregler träder in och stoppar möjligheten att rulla ett underskottsavdrag vidare. Genom aktivering kan t.ex. ett aktiebolag inför ett ägarbyte förskjuta åtminstone delar av utgifterna så att de kommer att belasta resultatet först sedan bolaget fått nya ägare.

Rättsfall

Avdrag för aktiverade organisationskostnader har medgetts bl.a. för

- kostnader för exportförsäljning (RÅ 1954 ref. 41),
- planering av verksamhet med bl.a. utarbetande av trycksaker och vissa beställningskostnader (RÅ 1956 Fi 1434),
- bidrag till ett tillsammans med andra bildat utvecklingsbolag (RÅ 1973 A 118).

55.8.4 Speciellt om datorprogram m.m.

I takt med att datoriseringen i samhället ökar, ökar också företagens utgifter för bl.a. datorprogram. För användare utgör utgifterna för datorprogram ofta en väsentlig del av investeringen i ett datorsystem. För den som tillverkar datorprogram för försäljning m.m. kan utvecklingsarbetet pågå i flera år, innan programmet går att sälja eller exploatera på annat sätt.

Användarens kostnader

Frågan hur utgifter för datorprogram för användare ska behandlas skattemässigt har prövats i RÅ 1983 1:29. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kostnaden för systemarbete inför övergång till nytt datorsystem utgjorde en omedelbart

avdragsgill driftkostnad och närmast en ersättning till utomstående avseende ett administrativt uppdrag.

Enligt ett uttalande av BFN om redovisning av utgifter för datorprogram hos användare (BFN U 88:16), ska utgifter för datorprogram hos den slutlige användaren som huvudregel kostnadsföras löpande. Sådana utgifter ska med andra ord i regel inte hänföras till datorinvesteringen. Som en allmän riktlinje för bedömningen av om utgifter för datorprogram kan aktiveras bör enligt BFN gälla att datorprogrammet har en beräknad ekonomisk livslängd överstigande tre år. Angående de närmare villkoren för aktivering hänvisar BFN till sin rekommendation om redovisning av kostnader för FoU (BFN R 1).

**Tillverkarens
kostnader**

Aktivering

BFN har även gjort ett uttalande om redovisningen av utgifter för utveckling av datorprogram för försäljning m.m. (BFN U 88:15). Även när det gäller sådana utgifter hänvisar BFN till principerna i rekommendationen BFN R 1. Även för dessa utgifter är alltså huvudregeln att de ska kostnadsföras löpande. Ett grundläggande villkor för aktivering är enligt 4 kap. 2 § ÅRL, att utgifterna är av väsentligt värde för företaget i framtiden. BFN skriver i BFN U 88:15 bl.a.

”Vid en analog tillämpning av BFN R 1 bör villkoren för aktivering i punkt 12–15 i nämnda rekommendation tolkas så att aktivering får ske bara för utgifter som uppkommer fr.o.m. den tidpunkt då man kan bedöma att programmet är kommersiellt gångbart. Utgifterna får aktiveras till högst ett värde som svarar mot beräknade framtida försäljningsintäkter.”

**Redovisnings-
rådets
rekommendation**

Redovisningsrådet har utkommit med en rekommendation om redovisning av immateriella tillgångar, RR 15. De i detta sammanhang intressanta punkterna i rekommendationen är 42, 45 och 92. I p. 42 anges huvudprincipen, d.v.s. att kostnader för forskning och utveckling normalt ska kostnadsföras direkt utan balansering. I p. 45 anges, att utgifter för utveckling (eller utgifter för utvecklingsfasen i ett projekt) ska tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen om, och endast om, företaget kan visa att samtliga nedanstående förhållanden föreligger.

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.

- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar.
- Företaget ska bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan.
- När tillgången avses att användas internt ska dess användbarhet kunna påvisas.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.

I p. 92 i samma rekommendation anges att i redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter som enligt p. 45 ska tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras (jfr 4 kap. 2 § ÅRL).

Avdrag för datorprogram

Det är Skatteverkets uppfattning att den skattemässiga behandlingen av alla typer av inventarier är uttömmande reglerad i 18 kap. IL. Detta får till följd att 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även omfattar sådana immateriella rättigheter, t.ex. enkla standardiserade datorprogram, som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Med hänsyn till de oavsedda komplikationer som kan uppkomma och till att problemet kommer att behandlas av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning samt till att en redovisningsmässig bedömning i praktiken hittills har lagts till grund för beskattningen är det dock ett rimligt ställningstagande, när det gäller frågan om avdrag för enkla standardiserade datorprogram, att Skatteverket inte ska lägga resurser på att fatta beslut om skattemässig aktivering av dessa utgifter. Skatteverket godtar därför tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Se vidare Skatteverket 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111.

55.9 Forskning och utveckling

Utgifter för forskning och utveckling (FoU) som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska enligt 16 kap. 9 § IL dras av (se RÅ 2004 ref. 113). Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag tillämpas också på FoU-utgifter. Detta gäller inte för skattskyldig som avslutar sitt bokslut i enlighet med BFNAR 2006:1 och BFNAR 2008:1.

Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning och utvecklingsarbete. Som exempel på forskningsarbeten har i förarbetena nämnts inte bara teknisk forskning på industrins, jord- och skogsbrukets område utan också kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi och arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning och forskning rörande miljövård. De särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för FoU tillkom 1970 genom prop. 1970:135 och flyttades i samband med 1990 års skattereform till 24 § anv. p. 23 KL. I samband härmed uttalade föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 612) att praxis beträffande avdragsrätten är generös. I sammanhanget hänvisade statsrådet till utgången i några rättsfall (RÅ 1973 A 118, RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440).

Motprestation

Avdrag förutsätter att givaren får en motprestation. Det räcker dock att givaren har ett "rimligt intresse" av den bedrivna forskningen. Detta gäller t.ex. för bidrag till s.k. grundforskning, där en direkt motprestation sällan kan erhållas. Detta innebär att motprestationen inte nödvändigtvis måste riktas direkt mot bidragsgivaren. Avdrag medges således för utgifter för FoU om arbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, d.v.s. ett krav på samband. Även utgifter för att få information om sådan FoU är avdragsgilla.

Vidareförmedling

Avdragsrätten avser både kostnader för egen FoU-verksamhet och för anskaffning av FoU-resultat från utomstående. Till extern FoU hör bl.a. bidrag till utvecklingsbolag och forskningsinstitut. Avdrag förutsätter således inte att bidragstagaren själv utför forskningen, utan denne kan vidareförmedla bidragen till sådan forskning som ligger inom bidragsgivarens verksamhetsområde, jfr RÅ 1988 ref. 88, RÅ 1990 ref. 114 (förhandsbesked) och RÅ 1991 not. 24 (förhandsbesked).

Dock ställs krav på att man med säkerhet kan förutse att mottagaren verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimlig tid, se RÅ 1991 ref. 71 (förhandsbesked).

Samband

Det bör påpekas att de avgöranden som föredragande statsrådet i anledning av 1990 års skattereform refererat till, visar att ett visst samband måste föreligga mellan den skattskyldiges näringsverksamhet och ändamålet med utgiften. Enligt RÅ 1976 ref. 105 fick Stora Kopparbergs Bergslags AB avdrag för bidrag till Världsnaturfondens projekt Levande skog; avdrag medgavs däremot inte för bidrag till projekten Varg, Utter, Sälen i Östersjön, Rovfågelcentral och Linné. I RÅ 1987 not. 440 (förhandsbesked) medgavs ICA AB avdrag för bidrag till Cancerfonden för forskning inom området cancer-kost-hälsa. Av rättsfallet kan även slutsatsen dras att det inte spelar någon roll för avdragsrätten att även andra än finansören kan dra nytta av FoU-arbetet.

I RÅ 1990 ref. 114 (förhandsbesked) däremot vägrades ett aktiebolag (fåmansföretag) som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning avdrag för donation till en stiftelse för cancerforskning. Högsta förvaltningsdomstolen fann att stiftelsens verksamhet saknade samband med bolagets verksamhet och att bidraget därför inte utgjorde en driftkostnad för bolaget (jfr även RÅ 1988 ref. 88 och RÅ 1984 Aa 85 och RÅ 1984 Aa 112). Av RÅ 2000 not. 158 (förhandsbesked) framgår att avdragsrätt för FoU-bidrag till en institution som bedriver både forskning och utbildning, förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning som har ett samband med bidragsgivarens verksamhet.

Aktivering

Enligt BFN:s rekommendationer (BFN R 1) bör utgifter för FoU-arbeten som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Detta ska ses mot bakgrund av att det i regel finns små möjligheter att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar. I sina rekommendationer har BFN också under punkterna 12–15 behandlat under vilka förutsättningar aktivering av utgifter för FoU kan bli aktuell. Det kan nämnas att med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2002 har Redovisningsrådet utfärdat rekommendationer (RR 15) om immateriella tillgångar, där även frågor om aktivering av kostnader för forskning och utveckling behandlas. I huvudsak överensstämmer dessa med de av BFN utfärdade rekommendationerna. Se dock vad som gäller för skattskyldig som upp-

rättar årsbokslut enligt BFNAR 2006:1 eller skattskyldig som upprättar årsredovisning enligt BFNAR 2008:1.

55.10 Utbildnings- och kurskostnader

Det saknas särskilda bestämmelser om avdrag för studie- och konferenskostnader m.m. Avdragsrätten för sådana kostnader får därför prövas utifrån allmänna bestämmelser.

Kostnader för utbildning av näringsidkaren själv

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2012 ref. 38 uttalat att utgifter som en enskild näringsidkare har för sin egen utbildning är avdragsgilla om utbildningen har ett samband med den bedrivna verksamheten och det kan antas att de genom utbildningen förvärvade kunskaperna kommer till nytta i verksamheten. Målet avsåg en utbildning som hade ett klart samband med den bedrivna verksamheten. Skatteverkets uppfattning är därför fortfarande, att om den skattskyldige bedriver en viss verksamhet och denna verksamhet utökas genom utbildningen är utgiften för denna utbildning inte avdragsgill.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalar vidare att en utbildning som har viss betydelse för verksamheten även kan ha inslag av allmänt intresse som är av värde för näringsidkaren på det personliga planet. Avdragsrätten kan då komma i strid med avdragsförbudet för personliga levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL. I sådant fall får en prövning av avdragsrätten ske efter en samlad bedömning av utbildningens innehåll och syfte samt vilken betydelse den kan antas få för verksamheten (jfr RÅ80 1:81 och RÅ83 1:78).

Avdrag för del av utbildningskostnad som avser egen psykoanalys medges inte (KRSU 2013-10-14, mål nr 82-13).

Studie- och konferensresor

I regel karaktäriseras studie- och konferensresor inte bara av egentliga studier etc. utan också av rekreation i varierande omfattning. Om inslaget av rekreation är för stort, kan det föranleda att avdraget bör sättas ned eller helt vägras. I praxis synes man ha intagit en relativt restriktiv inställning på så sätt att domstolarna vid blandade kostnader helt har vägrat avdrag för kostnaderna (jfr t.ex. RÅ 1980 Aa 147 och RÅ 1979 1:10 I, som dock avser inkomstslaget tjänst). För att bedöma avdragsrätten kan det vara nödvändigt att inhämta uppgift om arrangör och program för resan (kursen) samt i vilken utsträckning programmet följts.

Det finns få avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen om studie- och konferensresor för enskilda näringsidkare eller företagsledare i fåmansföretag.

I RÅ 1972 Fi 616 (=RRK R72 1:27) var en enskild näringsidkares (pälsvaruhandlares) och hans hustrus studieresa till bl.a. USA föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning. De avdragsgilla kostnaderna uppskattades på skälig grund till hälften av kostnaderna för makarnas resa.

I RÅ 1980 1:81 ansågs kostnaden för en studieresa till USA inte vara avdragsgill för två makar som bedrev jordbruksverksamhet. Här ingick rekreatoinsinslag och sambandet mellan resan och den bedrivna näringsverksamheten ansågs inte tillräckligt starkt.

I RÅ 1983 1:78 I har Högsta förvaltningsdomstolen gjort ett uttalande av principiell natur. Även om uttalandet gäller frågan om förmånsbeskattning av delägare/företagsledare i fåmansbolag är det av intresse också för avdragsrätten för enskild näringsidkare. Bedömningsgrunderna bör nämligen vara desamma.

Bedömningsgrunder

I sistnämnda domen uttalade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att för att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostats av bolaget inte i sin helhet ska anses motsvara en löneförmån för delägaren, fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget kunnat vara till nytta för bolaget. Föremålet för studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknats kunna ge delägaren måste vara av ekonomisk betydelse för verksamheten. En resa kan exempelvis avse att undersöka förutsättningarna för en planerad ändring av en viss gren eller ett visst led i bolagets verksamhet och resultera i att ändringen genomförs eller tankarna därpå överges. Även studieresor som mer allmänt syftar till att ge uppslag av betydelse för bolagets verksamhet bör kunna godtagas, förutsatt att föremålet för studierna har den anknytning till och kan beräknas få den ekonomiska betydelse för verksamheten som nyss angavs. Det är emellertid klart att några direkt påvisbara ekonomiska resultat eller dispositioner som följd av resan inte alltid går att konstatera när ställning ska tagas till frågan om resedeltagarens beskattning. Man får då göra en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

**Rekreatationsinslag
m.m.**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare i RÅ 1983 1:78 att vid prövningen ska särskilt beaktas 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 och, särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en sådan resa eller liknande, bör någon förmånsbeskattning inte komma i fråga. 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, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, 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 ändå inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis krävs för att kostnader för studie- och konferensresor samt kurser ska vara avdragsgilla i sin helhet att resan/kursen inte har för stora inslag av rekreation och att den erhållna informationen kan antas vara till ekonomisk nytta för näringsverksamheten. Antingen fråga är om studieresa, konferensresa eller kurs ska sambandet mellan innehållet i denna och näringsverksamhetens inriktning vara sådant att deltagandet framstår som ekonomiskt motiverat. Är informationen motiverad men rekreationsinslaget något för stort kan avdrag för en andel av resekostnaderna medges.

Lönekostnad

I de fall utgiften för resan etc. bör anses utgöra lönekostnad för anställd personal medges arbetsgivaren avdrag härför. Vidare ska socialavgifter påföras.

55.11 Vissa bidrag och avgifter

Bidrag till Stiftelsen Tekniska museet ska dras av (16 kap. 10 § IL).

**Avgifter och
bidrag till Svenska
Filminstitutet**

Avdrag ska göras för sådana avgifter och bidrag till Stiftelsen Svenska Filminstitutet som avses i ett avtal som träffats den 15 september 2005 mellan å ena sidan staten och å andra sidan Sveriges Biografägarförbund, Folkets Hus och Parker, Riksföreningen Våra Gårdar, Sveriges Filmuthyreförening u.p.a.,

Bidrag till utvecklingsbolag

Svenska Filmdistributörers Förening u.p.a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Television AB, TV 4 AB (publ.), Modern Times Group MTG AB, Kanal 5 AB och C More Entertainment AB (16 kap. 11 § IL).

Bidrag som lämnas utan villkor till ett regionalt utvecklingsbolag eller dess moderbolag ska dras av, om utvecklingsbolaget med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag har fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare (16 kap. 12 § IL).

55.12 Avgifter till arbetsgivarorganisationer

Avgifter till arbetsgivarorganisationer ska dras av till den del de avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget, om inte särskilda skäl talar mot det. Vid denna bedömning ska avgifterna i första hand anses bli använda för annat än konfliktändamål (16 kap. 13 § IL).

55.13 Avsättning till personalstiftelser

Belopp som förs över till en personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska dras av (16 kap. 14 § IL).

55.14 Skadestånd

Utgivna skadestånd kan vara antingen avdragsgilla eller inte avdragsgilla. Skadestånd får inte dras av, om de grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) eller någon annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare och avser annat än ekonomisk skada (16 kap. 15 § IL).

Livränta

Skadestånd som utgår i form av livränta är vanligtvis en avdragsgill utgift oavsett grunden för dess utgivande. Om sådan livränta avlöses mot engångsbelopp, blir avdragsrätten däremot beroende av om skadeståndet skulle ha varit avdragsgillt om det från början hade utgått i form av engångsbelopp (RÅ 1957 Fi 942, RÅ 1961 Fi 640). När det gäller skadestånd i form av livränta till tidigare anställd till följd av personskada är avdragsrätten begränsad till belopp som för mottagaren utgör ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll (62 kap. 7 § IL).

Engångsbelopp

När skadestånd betalas som engångsbelopp får frågan om avdragsrätt bedömas med hänsyn till om skadeståndet kan anses vara av sådan natur att det framstår som en kostnad i näringsverksamheten eller inte.

Sådana skadestånd i form av engångsbelopp som kan anses utgöra kostnad i näringsverksamhet kan i princip delas in i

– skadestånd på grund av avtalsbrott, och

utomobligatoriskt skadestånd i näringsverksamheten.

Avtalsbrott o.d.

Vad gäller skadestånd på grund av avtalsbrott gäller att avdragsrätt föreligger om skadeståndet utgått på grund av brott mot ett i näringsverksamheten ingånget avtal (se t.ex. RÅ 1956 ref. 6, RÅ 1956 Fi 581, RÅ 1960 Fi 1108 samt RÅ 1967 ref. 12, där ett vitesbelopp ansågs utgöra skadestånd). I RÅ 1993 ref. 67 medgavs ett handelsbolag avdrag för utgivet skadestånd till följd av att delägare i handelsbolaget brutit mot konkurrensklausul i avtal med tidigare arbetsgivare. Rätt till avdrag föreligger på samma grunder för förverkad handpenning i samband med hävande av avtal, RÅ 1952 Fi 243. I RÅ 1981 1:18 medgavs avdrag för skadestånd som en revisor utgivit på grund av bristande fullgörande av uppgifter som han åtagit sig i sin verksamhet. Rätt till avdrag föreligger i allmänhet även för rättegångskostnader till följd av brott mot avtal ingångna i och för näringsverksamheten (RÅ 1943 Fi 747 och RÅ 1975 Aa 542), se vidare avsnitt 55.38.

Rätt till avdrag för skadestånd till följd av fel etc. i sålda eller levererade varor, försenad leverans m.m. föreligger i allmänhet, se t.ex. RÅ 1938 Fi 594.

Även skadestånd som en näringsidkare ådragit sig genom att avsiktligt förfarit i strid mot ingångna avtal eller gällande bestämmelser kan vara avdragsgillt, under förutsättning att förfarandet kan anses vara försvarbart av kommersiella skäl (se t.ex. RÅ 1980 1:12, som trots att det medförde ändrad lagstiftning alltså har principiell betydelse). Däremot saknas avdragsrätt om avtalsbrottet gjorts av rent personliga skäl (jfr t.ex. RÅ 1942 Fi 290, där operasångare blivit skadeståndsskyldig på grund av att han av rent personliga skäl ställt in framträdande).

Utomobligatoriskt skadestånd

För utomobligatoriska skadestånd har avdragsrätten i tidigare praxis varit beroende av i vad mån skadan varit av sådan art att den utgjort en normal risk i verksamheten, se t.ex. RN 1954 nr 8:4 och RÅ 1959 Fi 1525–1526; vari en möbelfabrikant, vars

fabrik drevs med vattenkraft från en dammanläggning, hade låtit dämna upp vattnet till högre nivå än han hade rätt till. Han medgavs inte avdrag för utbetalat skadestånd. Detta ansågs inte vara en "normal risk" i hans möbelverksamhet. Skadestånd som utgick till följd av att jordbrukare fällts till ansvar för allmänfarlig vårdslöshet vid halmbränning var inte normal förlust i jordbruksdrift, RÅ 1976 Fi 731.

Kopplingen av avdragsrätten till ovanstående princip torde i vissa fall ha hängt samman med det tidigare gällande kapitalförlustbegreppet enligt vilket avdrag inte medgavs för förluster som var onormala för verksamheten. Kapitalförlustbegreppet har successivt inskränkts och är fr.o.m. 1999 års taxering utmönstrat ur lagtexten. Äldre praxis beträffande avdragsrätt för skadestånd bör därför läsas med detta som bakgrund.

Avdragsrätten får numera bedömas utifrån om den aktuella förlusten är en utgift "för att förvärva och bibehålla inkomster" utgör "kostnad i näringsverksamhet" (16 kap. 1 § IL). I prop. 1996/97:154 s. 25 anges att ett slopat normalitetskrav och kapitalförlustbegrepp kan tänkas medföra att vissa förluster som tidigare inte varit avdragsgilla på grund av att de var onormala för verksamheten blir avdragsgilla. I propositionen påpekas dock att det för detta krävs att förlusterna kan anses utgöra en kostnad i verksamheten samt att

"Det är inte givet att de onormala förluster som i dag inte anses avdragsgilla på grund av kapitalförlustbestämelsen, t.ex. vissa skadestånd, verkligen är av sådan karaktär att de kan betraktas som kostnader i verksamheten. Det är med andra ord inte självfallet att det räcker med att en förlust har samband med verksamheten för att den ska anses utgöra en kostnad i verksamheten."

55.15 Mervärdesskatt

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av (16 kap. 16 § IL).

Mervärdesskatt ska dras av om skatten avser utgående skatt som har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten, eller skatt som återförs enligt ML och som betalas in till staten på det sätt som anges i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML.

Om mervärdesskatt som har dragits av vid inkomstbeskattningen sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras till

beskattning, se bl.a. RÅ 2010 ref. 95 och HFD domar 2011-10-28 i mål 678-11 och mål 1801–1803-11.

55.16 Särskilda skatter och avkastnings-skatt på pensionsmedel

Särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 17 § IL).

Särskild löneskatt på pensionskostnader

Arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, premier för egenföretagares egna pensionsförsäkringar och inbetalningar till eget pensionssparkonto beläggs med särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). För pensionsutfästelser som tryggas tas skatten ut vid tryggandet. Otryggade pensionsutfästelser beläggs med SLP i samband med utbetalningen. Se vidare om SLP i avsnitt 97.

Avdrag för SLP

SLP är avdragsgill enligt 16 kap. 17 § IL och förutsätter inte att avdragsrätt har medgetts för den pensionskostnad som utgör underlaget för SLP. Avdrag för SLP ska göras för samma år som avdrag görs vid inkomsttaxeringen för den pensionskostnad som löneskatten avser. En pensionsutfästelse som gjorts ett år och vars utgifter också belöper på samma år, men som inte är skattemässigt avdragsgilla på grund av att utfästelsen inte är tryggad, påförs däremot SLP först när pensionen betalas ut, oaktat att kostnaden anses uppkommen det år när utfästelsen lämnats enligt god redovisningssed.

Avkastningsskatt som beräknas på kontoavsättning med tillämpning av 3 § fjärde stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska dras av. Om skatten sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Om skatten sätts ned genom avräkning av utländsk skatt, hindrar detta inte att hela skattebeloppet dras av (16 kap. 17 § IL).

55.17 Utländska skatter

Betald utländsk skatt dras av enligt bestämmelserna i 16 kap. 19 § IL. Skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige ska dock inte dras av. Återbetalas skatten, ska motsvarande del av avdraget återföras (16 kap. 18 § IL).

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten ska dras av. Allmän skatt till en utländsk stat får dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt (16 kap. 19 § IL).

Se vidare avsnitt 5.4 i Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (SKV 399-1).

55.18 Förluster av kontanta medel

Förluster av kontanta medel genom brott får dras av bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Avdrag för förlust av kontanta medel genom stöld eller rån får inte göras med större belopp än vad som motsvarar normalt innehav av kontanter i näringsverksamheten, om det inte finns särskilda skäl (16 kap. 20 § IL). I förarbetena anges, att när det gäller förluster av kontanta medel genom brott bör avdrag inte medges när förlusten har sin grund i brottslig gärning av verksamhetens ägare eller någon närstående (prop. 1996/97:154 s. 57).

55.19 Brandförsäkringar för all framtid

Om en brandförsäkring tas för all framtid och premien enligt försäkringsavtalet betalas på en gång, ska bara fem procent av premien dras av (16 kap. 21 § IL).

Om premien enligt försäkringsavtalet i stället ska betalas under ett bestämt antal år med lika stort belopp varje år, ska avdrag göras vart och ett av dessa år enligt följande tabell.

Det hela antal år från avtalets ingående under vilka premien ska betalas.

Avdrag i procent av den för året betalda premien

högst		4 år	5 %
5 till och med		7 år	10 %
8	”-	10 år	15 %
11	”-	13 år	20 %
14	”-	16 år	25 %
17	”-	19 år	30 %
20	”-	23 år	35 %
minst		24 år	40 %

55.20 Hälso- och sjukvård m.m.

Utgifter för sådan hälso- och sjukvård i Sverige som inte är offentligt finansierad får inte dras av. Utgifterna ska dock dras av om de avser en anställd, en enskild näringsidkare eller en delägare i ett svenskt handelsbolag som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller någon annan svensk författning (16 kap. 22–24 §§ IL).

Utgifter för hälso- och sjukvård och läkemedel utomlands ska dras av om de uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Eftersom avdrag får göras för kostnader för vård i samband med insjuknande under tjänstgöring utomlands får avdrag också göras för försäkringar som enbart tar sikte på sjukdomsfall under tjänstgöring utomlands.

Betalning via försäkring

Avdragsförbudet för privat 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 avdragsrätt om vården ges på grund av insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. 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. Om organisationer inom företagshälsovården även tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster ska dessa tjänster hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård.

**Rehabilitering
och förebyggande
behandling**

Arbetsgivaren får göra avdrag för kostnader för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder, om han ska svara för dem enligt 30 kap. socialförsäkringsbalken eller om han kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Vid införandet av regeln var det avgörande för avdragsrätten att arbetsgivaren hade att svara för kostnaden enligt 22 kap. AFL. Dessa regler fördes senare över till socialförsäkringsbalkens 30 kap. Eftersom införandet av socialförsäkringsbalken inte avsågs medföra några andra materiella ändringar än de som orsakas av omskrivningen som sådan (prop. 2008/2009:200 s. 393) bör ledning angående avdragsrätten för rehabiliteringskostnader även fortsättningsvis kunna hämtas från prop. 1994/95:182 s. 29–31.

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.

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 ryggt träning på rygginstitut.

Med förebyggande behandling avses medicinsk behandling eller medicinsk rehabilitering som syftar till att förebygga eller häva nedsättning av arbetsförmågan för 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 arbetsförmåga uppstår eller ökar (prop. 1994/95:182 s. 31).

Arbetsgivaren ska 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 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 eller liknande. Sådana försäkringar som bekostar åtgärder inom ramen för 22 kap. AFL (numera 30 kap. socialförsäkringsbalken) eller som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta är också avdragsgilla (prop. 1994/95:182 s. 31).

Arbetsgivaren kan också i det enskilda fallet åta sig att – utöver de åtgärder som han är skyldig att stå för – svara för kostnaderna för rehabiliteringen eller den förebyggande behandlingen. Det är på arbetsplatsen som man lättast upptäcker tecken på skador och ohälsa. Det är därför angeläget att arbetsgivaren uppmuntras till att ta ett större rehabiliteringsansvar än vad som åligger honom enligt lag. Avdrag bör därför medges för åtgärder som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Den anställdes problem ska inte behöva vara så långt gångna att den anställde löper stor risk att inte kunna fortsätta att arbeta. Åtgärderna ska ske i ett långsiktigt perspektiv och de ska syfta till att upprätthålla arbetsförmågan.

Valet av behandlingsmetod är inte avgörande för avdragsrätten. En arbetsgivare bör kunna vända sig såväl till den traditionella medicinska hälso- och sjukvården som till alternativmedicinsk och andra liknande verksamheter. En förutsättning är givetvis att åtgärden kan anses som rehabilitering eller förebyggande behandling och att arbetsgivaren kan visa att

åtgärden syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Behandling hos sjukgymnast, naprapat och massör kan rymmas i nämnda begrepp. Arbetsgivaren måste dock i varje enskilt fall kunna visa att det finns 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. Läkare undersöker den anställde och remitterar honom till en sjukgymnast samt ger honom 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 honom viss behandling i förebyggande syfte trots att han 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 (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 beskattas inte.

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 eller dylikt hos massör, hälsohem m.m. eller individuell rådgivning för att gå ner i vikt kan det vara skattefritt förvård. Jämför arbetsgivarens avdragsrätt för

friskvård som en personalvårdskostnad, när förmånen är tillgänglig för hela personalen.

För att bestämmelserna inte ska missbrukas bör enligt förarbetena vissa krav ställas för att avdrag ska medges. Några formella beviskrav med läkarintyg finns inte. 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 (prop. 1994/95:182 s. 31).

55.21 Grupplivförsäkringar

Premie för grupplivförsäkring som en näringsidkare tecknar för egen del ska dras av.

Om försäkringsersättningen utfaller efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för statligt anställda, ska bara den del av premien dras av som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för statligt anställda (16 kap. 25 § IL).

55.22 Reseskyddsförsäkringar

Premie för reseskyddsförsäkring avseende resor som en näringsidkare gör i näringsverksamheten ska dras av (16 kap. 26 § IL).

55.23 Bilkostnader

Utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten ska dras av med 1 krona och 85 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten (16 kap. 27 § IL). Avdraget förutsätter att inga driftkostnader för bilen har belastat verksamheten. Den skattskyldige ska kunna visa underlaget för avdraget genom körjournal eller på annat lämpligt sätt.

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för dieselolja dras av med 65 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 95 öre för varje kilometer (16 kap. 27 § IL).

Begreppet egen bil omfattar inte förmånsbil. En egenföretagare eller fysisk handelsbolagsdelägare som blivit beskattad för bilförmån i inkomstslaget tjänst medges därför inte schablonavdrag (16 kap. 27 § första stycket IL) för resor i närings-

verksamheten med sådan förmånsbil. Har beskattning skett för drivmedelsförmån i inkomstslaget tjänst, medges avdrag för den andel av drivmedelsförmånen som avser resor i näringsverksamheten. Betalar näringsidkaren själv drivmedlet, medges avdrag med den verkliga utgiften för resor i näringsverksamheten alternativt med den schablon som gäller för dieselolja eller annat drivmedel (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824165-10/111).

Bil som utgör tillgång i näringsverksamheten

Det är nödvändigt att ta ställning till om bilen utgör tillgång i verksamheten eller inte (jfr prop. 1989/90:110 s. 591). Detta innebär att bilen ska vara anskaffad för näringsverksamheten för att den ska utgöra ett inventarium. Bilen kan utgöra ett inventarium även om körsträckan i verksamheten är förhållandevis obetydlig.

Om bilen utgör en tillgång i verksamheten, medges normalt avdrag för samtliga bilkostnader inklusive värdeminskningsskatt.

Bilförmån

När en egenföretagare eller handelsbolagsdelägare även för privat bruk disponerar en bil som bokförts i näringsverksamheten ska bilförmån redovisas som intäkt av näringsverksamhet. För den som redovisar sin verksamhet i enlighet med BFAR 2006:1 kommer intäktsredovisningen av förmånen att ske löpande i bokföringen. För övriga egenföretagare och handelsbolagsdelägare kommer förmånen att vara en skattemässig justeringspost på NE respektive N3A.

Leasingbil

Om leasingbil används i näringsverksamheten gäller samma regler för avdrag i verksamheten samt för påförande av bilförmån för privat nyttjande hos delägare som när egen bil används i verksamheten. I stället för värdeminskningsskatt erhålls avdrag för erlagd hyra. I RÅ 1994 ref. 17 fann Högsta förvaltningsdomstolen att god redovisningssed innebar att en förhöjd första avgift för leasing av bil ska periodiseras proportionellt över avtalstiden.

55.24 Arbetsresor

I fråga om utgifter för resor till och från arbetsplatsen och begränsning i avdragsrätten för sådana utgifter tillämpas motsvarande bestämmelser som i inkomstslaget tjänst. Om den skattskyldige har utgifter för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet, ska begränsningen avse de sammanlagda utgifterna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst (16 kap. 28 § IL).

För gränsdragningen mellan resor i näringsverksamheten och arbetsresor, se Skatteverkets ställningstagande 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111.

55.25 Egenavgifter

Debiterade egenavgifter ska dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 29 § IL). Avdrag ska dessutom göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-09-05, dnr 130 460077-05/111.

Avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter medges i stället som allmänt avdrag, se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om allmänna avdrag.

55.26 Pensionsförsäkringar och pensions-sparkonton

Premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton ska dras av enligt reglerna i 59 kap. IL om pensionssparavdrag (16 kap. 32 § IL), se vidare Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om pensioner.

55.27 Avgifter till arbetslöshetskassa

I fråga om avgifter till arbetslöshetskassa är skattereduktionen slopad fr.o.m. 2008 års taxering.

55.28 Arbete i bostaden

Om en enskild näringsidkare använder en särskilt inrättad del av sin bostad i näringsverksamheten, ska en skälig del av utgifterna för hyra, värme m.m. dras av. Även andra utgifter för denna del av bostaden ska dras av, om de direkt orsakas av näringsverksamheten (16 kap. 34 § IL).

Om en enskild näringsidkare arbetar i sin bostad minst 800 timmar under beskattningsåret, får han dra av utgifter för bostaden, även om något särskilt utrymme inte har inrättats. Avdrag får göras med 2 000 kr per år om arbetet utförs i en bostad på den skattskyldiges eller hans makes fastighet och med 4 000 kr per år i annat fall. Är beskattningsåret längre eller kortare än tolv månader ska timantalet och beloppet justeras.

I antalet arbetade timmar får bara sådant arbete räknas med som det med hänsyn till arbetets karaktär är motiverat att utföra i bostaden. Även tillfälligt arbete som räknas till inkomstslaget tjänst får räknas med om det har nära samband med näringsverksamheten. Arbete som utförs av den skattskyldiges barn får räknas med bara om barnet har fyllt 16 år. Arbete som utförs av den skattskyldiges make får räknas med bara om makarna driver verksamheten gemensamt (16 kap. 35 § IL).

Hyses- eller bostadsrätt

För den som bor i en hyres- eller bostadsrättslägenhet beräknas avdraget på grundval av den del av hyran eller avgiften till bostadsrättsföreningen som kan anses belöpa på den särskilt inrättade delen. Avdrag medges även för skälig del av sådana kostnader för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström som inte ingår i hyran/avgiften.

Näringsidkarens privatbostadsfastighet

När privatbostaden är en fastighet som tillhör näringsidkaren och en särskild del har inrättats för och använts i näringsverksamheten, får avdrag göras för skälig andel av kostnaderna för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström. Räntekostnader och tomträttsavgäld får således inte beaktas, vilket beror på att de är avdragsgilla under inkomst av kapital.

Förutom att avdrag får göras för skälig andel av bostadskostnaden får avdrag göras för sådana kostnader som är direkt betingade av näringsverksamheten, t.ex. kostnader för speciell ventilation. För mer allmänna kostnader medges däremot inte avdrag. Har exempelvis hela husfasaden på privatbostadsfastigheten reparerats eller målats om, blir inte heller den del av kostnaderna som belöper på den för näringsverksamheten inrättade fastighetsdelen avdragsgill. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-04-20, dnr 130 227116-05/111.

Privatbostad tillhörig annan än näringsidkaren

Arbetar näringsidkaren i en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostadsfastighet som tillhör utomstående bör avdrag kunna medges för erlagd hyra, under förutsättning att den är marknadsmässig.

Enskild näringsidkare som använder särskilt inrättad del av makes privatbostadsfastighet i sin näringsverksamhet är berättigad till samma avdrag som skulle ha tillkommit maken om denne bedrivit näringsverksamheten, se Skatteverket 2006-05-04, dnr 131 273882-06/111.

55.29 Reklam och sponsring

Reklam och marknadsföring har traditionellt sett bestått av annonser i tidningar, reklam på skyltar eller bioreklam m.m. Med tiden har en utvidgning skett av det sätt på vilket företag sprider sitt eller sin produkts namn. Ett sätt att åstadkomma detta är att lämna ekonomiskt stöd till verksamheter eller personer. Företeelsen brukar benämnas sponsring och den som lämnar stödet sponsor.

Sponsringen går huvudsakligen till idrottsrörelsen. Det förekommer emellertid också att kulturen sponsras. Även olika slag av forsknings- och utvecklingsprojekt kan sponsras. Avdragsrätten för de senare bidragen är särskilt reglerad i 16 kap. 9 § IL, se vidare avsnitt 55.9.

Sponsorerna motiverar bidragen med att de ska ge dem utbyte i form av reklam, goodwill eller annat som leder till ökade intäkter etc. Ett viktigt skäl till sponsring kan vara att sponsorn önskar att associeras med olika mer eller mindre väl avgränsade företeelser som kan verka positivt för sponsorns anseende hos en viss målgrupp. Att sponsringen ska verka resultatbefrämjande är en förutsättning för att bidragen ska vara avdragsgilla.

Någon särskild lagreglering avseende avdragsrätt för reklam och sponsring finns inte. Avdragsrätten prövas enligt de allmänna bestämmelserna om avdrag för intäkternas förvärvande (16 kap. 1 § IL). För att sponsringen ska vara avdragsgill krävs att den utgör en driftkostnad i näringsverksamheten. Sponsorn måste alltså erhålla något i motprestation som kan verka resultatfrämjande i näringsverksamheten. Rena gåvor är däremot inte avdragsgilla (9 kap. 2 § andra stycket IL).

Rättspraxis

I RÅ 1976 ref. 127 I-II (=RRK R 1976 1:95 I-II) medgavs PLM (I) avdrag för bidrag till kampanj mot nedskräpning, då opinionsbildning till följd av kampanjen enligt Högsta förvaltningsdomstolen ”kunde få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Däremot fick bolaget inte avdrag för ett bidrag till Industriförbundet avseende utredning angående skadeverkningar av nedskräpning, eftersom detta projekt bedömdes vara av mer allmän natur utan direkt samband med bolagets verksamhet. KF (II) vägrades avdrag för bidrag dels till kampanj ”Vårstädning”, dels till näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor med motiveringen att det inte fanns ”något sådant samband mellan förbundets verk-

samhet och de ifrågavarande utbetalningarna att dessa får såsom driftkostnader avdragas ...”. I RÅ 1977 Aa 4 vägrades ett industriaktiebolag avdrag för ett engångsbidrag till anordnande av ett bruksmuseum. Av praxis framgår således att det finns ett krav på samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Att kravet på samband kan vara olika stort beroende på sponsringens inriktning visas nedan.

I RÅ 2000 ref. 31 I–II prövade Högsta förvaltningsdomstolen Procordiakoncernens (sedermera Pharmacia & Upjohn) sponsring av Operan (I) och Falcon AB:s (II) avdragsyrkande för bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, som drevs av bl.a. Svenska Naturskyddsföreningen.

Av RÅ 2000 ref. 31 I–II framgår att man vid prövningen av om avdragsrätt föreligger först måste ta ställning till om den aktuella kostnaden för vad som betecknas som sponsring utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Även om kostnaden primärt anses vara av sådant slag, kan avdrag likväl vägras med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor.

När det är fråga om aktiebolag som lämnat sponsringsbidrag uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att det föreligger en klar presumtion för att kostnaderna är avdragsgilla. Endast i undantagsfall, där det framstår som uppenbart att kostnaden inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande, kan avdrag vägras med hänvisning till de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Det bör poängteras att i RÅ 2000 ref. 31 var sponsorerna stora koncerner och inte enmans- eller fåmansaktiebolag, där det enligt Skatteverkets mening på ett helt annat sätt kan förekomma att sponsringskostnader i realiteten utgör privata levnadskostnader för företagsledaren eller denne närstående och således inte är avdragsgilla.

I RÅ 2000 ref. 31 fann Högsta förvaltningsdomstolen inledningsvis att bidragen utgjorde omkostnader i näringsverksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen prövade därefter om utgifterna till någon del omfattades av förbudet mot avdrag för gåvor. Högsta förvaltningsdomstolen synes mena att en och samma kostnad – i vart fall när fråga är om sponsring – kan utgöra omkostnad i näringsverksamhet och samtidigt omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Den senare utgör således en specialbestämmelse i förhållande till huvudregeln i 16 kap. 1 § IL, som är en generell bestämmelse. Specialbestämmelsen tar i ett sådant fall över.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det inte föreligger en gåva i de fall mottagaren utför motprestationer och värdet av dessa svarar mot den lämnade ersättningen. Något hänsynstagande till eventuella subjektiva gåvoavsikter görs inte i domen. Det är i stället en objektiv bedömning som ska göras av bidragets storlek i relation till värdet av erhållna motprestationer. Sådana motprestationer kan, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, bestå av direkta tjänster, t.ex. reklam, men också i indirekta tjänster som kommer sponsorn tillgodo. En indirekt tjänst kan föreligga när det finns en stark anknytning mellan sponsorns respektive mottagarens verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade här till RÅ 1976 ref. 127 I. När det gällde Falcon AB:s bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, fann Högsta förvaltningsdomstolen att det fanns ett sådant indirekt samband.

En slutsats av RÅ 2000 ref. 31 är att om inte mottagaren tillhandahåller en direkt motprestation och sponsorbidraget inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningen kan ses som indirekta kostnader i sponsorns verksamhet (se Falcon-fallet och RÅ 1976 ref. 127 I), ska kostnaden betraktas som en inte avdragsgill gåva. Det finns här anledning att understryka att Högsta förvaltningsdomstolen framhåller att den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill, och därigenom kan vara kommersiellt motiverad, inte i sig innebär att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

För den skatterättsliga bedömningen är det alltså enligt fast praxis väsentligt att man i det enskilda fallet prövar vad sponsringen kan hänföras till för slag av kostnad och om sponsorn erhållit en direkt eller indirekt motprestation. I princip kan kostnader för sponsring hänföras till antingen reklamkostnad, representationskostnad, personalkostnad, kostnad för forskning och utveckling, eller till inte avdragsgill privat levnadskostnad eller gåva.

Gränsdragning mot gåva

Vid bedömning av avdragsrätten för sponsring är gränsdragningen mot gåva av avgörande betydelse, eftersom gåvor inte är avdragsgilla. En sponsring helt utan motprestation får anses som gåva och är då inte avdragsgill för sponsorn. Detta gäller även i de fall bidraget utgör omkostnad i näringsverksamheten enligt bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Om mottagaren t.ex. tillhandahåller annonsplats eller fribiljetter, är det klart att en motprestation lämnats. Använder sig sponsorn själv aktivt av sponsorinsatsen i annonskampanjer, på förpackningar etc. har

också en form av motprestation lämnats. Motprestationens värde måste emellertid även stå i rimlig proportion till betalningen, för att kostnaderna för sponsringen inte helt eller delvis ska hänföras till inte avdragsgill gåva.

Detta innebär sammanfattningsvis att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.

Motprestationens art

Förekomsten av motprestationer och arten av dessa styr hur sponsringen ska rubriceras i kostnadshänseende och blir därmed avgörande för avdragsrätten. I många fall är motprestationen sammansatt av olika delar. Det förekommer t.ex. att en idrottsförening erbjuder sponsorpaket som innehåller allt från reklamskyltar till fribiljetter. Avdrag som driftkostnad kan då inte utan vidare medges för hela utgiften. Varje del i paketet måste bedömas för sig. Detta är nödvändigt eftersom olika avdragsregler gäller för olika slag av kostnader. För att avdrag ska medges får inte den lämnade redogörelsen av den erhållna motprestationen vara för allmänt hållen.

Reklam- eller PR-kostnad

I de fall motprestation erhålls består den oftast av någon form av reklam eller PR. Hit hänförs även den positiva verkan en särskild sponsringsåtgärd har på sponsorns anseende hos utvalda målgrupper. För att avdragsrätt såsom för marknadsföringskostnad ska föreligga krävs ett samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Praxis visar att publiciteten tillmätts avgörande betydelse. I praxis synes det finnas ett krav på att den motprestation som sponsorn erhåller ska rikta sig till allmänheten. Om reklam- eller PR-värdet varit obetydligt i förhållande till kostnaden för sponsringen, har kravet på samband inte ansetts uppfyllt. Om motprestationen t.ex. består av att företagets namn graveras in eller tas upp på anslagstavla eller liknande på en inte framträdande plats, vilket inte är ovanligt vid s.k. kultursponsring, och inte sponsorn i övrigt kan använda prestationen i sin marknadsföring som reklam, talar detta för att motprestationen är ringa och att avdragsrätt därför saknas. Om motprestationen inte står i rimlig proportion till storleken på det lämnade bidraget, kan avdrag medges för viss del av kostnaden såsom för reklamkostnad medan avdrag vägras för resterande del med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor.

Personalkostnad

Vid sidan av avdragsförbudet för gåva faller den del av sponsringsbidraget som har karaktär av personalkostnad. Det är inte ovanligt att sponsorn som motprestation erhåller biljetter till ett evenemang eller fasta platser i en idrottsanläggning, teater- eller konsertlokal. Får anställd utan vederlag utnyttja sådan biljett eller fast plats kan sponsorn få avdrag för sitt bidrag som personalkostnad. Om den anställda ska förmånsbeskattas eller om det är skattefri personalvårdsförmån får bedömas enligt bl.a. reglerna i 11 kap. 11 § IL.

Företag som sponsrat idrottsföreningen på en mindre ort har medgetts avdrag som personalkostnad, om minst 80 % av idrottsföreningens medlemmar utgjorts av anställda i företaget. I praxis har avdrag medgetts även för bidrag till idrottsanläggning på en ort där minst 80 % av invånarna varit anställda av det bidragsgivande företaget (RÅ 1952 Fi 241 och i reg.= RÅ 1952 Fi 617 samt RN 1952 nr 5:7. Jfr RÅ 1968 ref. 46, 1974 ref. 116 och RN 1955 4:4).

Representationskostnad

Utnyttjar sponsorn erhållna biljetter etc. för representation, ska avdragsrätten bedömas efter de regler som gäller för representation i 16 kap. 2 § IL, se även Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) och meddelande (SKV M 2004:4) om avdrag för representation. Starka krav ställs på sambandet med verksamheten. Bl.a. har tidpunkten och platsen för representationen betydelse liksom till vilken/vilka representationen riktar sig. Beträffande gränsdragningen mot reklam och PR kan sägas att representation i normalfallet enbart vänder sig till ett fåtal personer. Vad gäller avdrag för s.k. representationsgåva är praxis restriktiv, se t.ex. RÅ 1982 1:9.

FoU-kostnad

Skulle sponsringen vara att rubricera som bidrag till forskning och utveckling (FoU) ställs lägre krav på samband än vad som normalt gäller för driftkostnader. Enligt reglerna om bidrag till FoU krävs för avdragsrätt endast att forsknings- och utvecklingsarbetet kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, se vidare avsnitt 55.9.

Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 702489-04/113.

55.30 Ökade levnadskostnader

Tidigare har det för inkomstslaget näringsverksamhet inte funnits, utom för yrkesfiskare, några särskilda regler om avdragsrätt för ökade levnadskostnader. Fr.o.m. 2002 års taxering har sådana bestämmelser införts, i 16 kap. 28 a § IL, som innebär

**Resa högst
tre månader**

att i stort sett samma regler gäller för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som för anställda. Detta innebär bl.a. följande.

Under de första tre månaderna som arbetet har varit förlagt till samma ort tillämpas i näringsverksamheten i stort sett samma regler som i tjänst. Liksom i tjänst krävs för avdrag att resorna är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Samma schablonavdrag som i tjänst får då göras. Detta innebär bl.a. att avdrag för måltider och småutgifter ska göras i enlighet med 12 kap. 16 § IL. Avdrag görs för varje hel dag med ett maximibelopp vid resa i Sverige och med ett normalbelopp vid resa utomlands. För varje halv dag ska avdrag göras med ett halvt maximibelopp vid resa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid resa utomlands. En näringsidkare kan ha mer än ett tjänsteställe, exempelvis kan han ha en butik på en ort och inneha en jordbruksfastighet på en annan ort. För verksamheter som är helt skilda från varandra och av olika art finns ett tjänsteställe för varje verksamhet. Bedriver man näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att det ska bli fråga om endast ett tjänsteställe. Tjänstestället är då den plats där näringsidkaren utför huvuddelen av sitt arbete. Exempel på integrerade verksamheter är om näringsidkaren har butiker av samma slag på olika orter med gemensamma inköp, annonser o.s.v. Uttrycket ”den vanliga verksamhetsorten” har samma innebörd som i tjänst. En näringsidkare kan ha flera vanliga verksamhetsorter. Enligt 12 kap. 7 § IL avses med vanlig verksamhetsort ett område inom 50 km från tjänstestället. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 km från bostaden. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111 och Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om tjänst.

Om näringsidkaren visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga resor i verksamheten i Sverige varit större än det sammanlagda schablonavdraget ska i stället detta högre belopp dras av. Bestämmelsen om detta utgörs av en hänvisning i 16 kap. 28 a § IL till 12 kap. 16 §, som avser ökade levnadskostnader under inkomst av tjänst. I denna bestämmelse talas om tjänsteresor i ”en och samma tjänst”. Om detta överförs på näringsverksamhet som består av flera näringsverksamheter, exempelvis en enskild näringsidkare som också har inkomst från ett handelsbolag, bör jämförelsen mellan

schablonavdraget och den faktiska utgiftsökningen göras i varje näringsverksamhet för sig.

En likartad utredningsregel finns i fråga om resa utomlands. Om den skattskyldige visar att utgiftsökningen under en utrikes resa varit större än schablonavdraget ska de faktiska utgifterna dras av.

Resa längre än tre månader

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd medges avdrag med faktiska merutgifter. Kan dessa merutgifter inte visas anser Skatteverket att jämförelse kan göras med vad som gäller för motsvarande avdrag för löntagare som inte fått traktamente. Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter kan därför medges med 30 % av maxibeloppet per dag om arbetsorten ligger i Sverige och med 30 % av normalbeloppet per dag om arbetsorten ligger utomlands. Om utgifter för logi inte tillförlitligen kan beräknas på grund av att en privat tillgång används för övernattning, såsom husvagn, husbil eller båt, anser Skatteverket att avdrag ska kunna medges med ett schablonbelopp. En sådan schablon finns för löntagare. Den bör kunna tillämpas även i inkomstslaget näringsverksamhet i nu avsett fall. Avdrag för logi kan därför medges med ett halvt maximibelopp per natt om arbetsorten ligger i Sverige och ett halvt normalbelopp per natt om arbetsorten ligger utomlands (Skatteverket 2009-04-15, dnr 131 352291-09/111).

Yrkesfiskare

För yrkesfiskare finns en särskild lagregel om avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid fiske utanför hemorten (16 kap. 28 b § IL). I den föreskrivs att avdrag endast medges om fiskeresan varit förenad med övernattning.

I samband med införandet av de nya avdragsreglerna för ökade levnadskostnader för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (se ovan) anfördes följande beträffande yrkesfiskarna (prop. 1999/2000:100 s. 201).

”När generella regler om avdrag för ökade levnadskostnader införs för samtliga näringsidkare kan det hävdas att den särskilda regeln i 16 kap. 36 § IL om yrkesfiskaravdrag inte längre behövs. Utredningen om konkurrenssituationen för det svenska yrkesfisket har i betänkandet Yrkesfiskarnas konkurrenssituation (SOU 1999:3) bl.a. föreslagit ändringar i regeln. En lagrådsremiss om ett särskilt skatteavdrag för yrkesfiskare förbereds för närvarande...”

I avvaktan på införandet av ett särskilt skatteavdrag har RSV utfärdat allmänna råd om avdrag för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare (RSV 2002:11).

Huvudregeln när det gäller avdrag för logi är att den verkliga kostnaden ska dras av. Om måltider ingår i utgiften för logi ska utgiften reduceras med den del som belöper på måltider. Kan kostnaden för logi inte visas medges avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp per natt vid resa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid resa utomlands (12 kap. 13 § IL).

55.31 Personalkostnader

55.31.1 Allmänt

Den exemplifiering av avdragsgilla kostnader som tidigare fanns i KL, såsom kostnader för personal, har tagits bort i IL. Detta innebär dock inte någon ändring i sak. Av de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL framgår nämligen att kostnader för personal är en sådan kostnad som är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Till personalkostnader räknas löner, andra ersättningar och förmåner, personalvårdskostnader samt lönebikostnader. Pensionskostnader behandlas i Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om pensioner.

Sådana ersättningar som inte berättigar den anställda till avdrag under inkomst av tjänst, likställs med lön. Som exempel kan nämnas utbetald traktamentsersättning vid endagsförrättningar och bilersättning till den del den överstiger 1 kr 85 öre per kilometer. Också de flesta förmåner som har samband med anställning likställs med lön. Det innebär att de precis som vanlig kontantlön ska ingå i underlaget för socialavgifter samt att preliminärskatteavdrag ska göras.

55.31.2 Löner och andra ersättningar och förmåner

Kontant lön

Löner, ersättningar och förmåner till anställd personal är normalt avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller oavsett företagsform. Vissa begränsningsregler finns när det gäller avdragsrätten för lön till närstående till företagsledare i fåmansföretag (avsnitt 74).

Värde av eget arbete m.m.

I enskild näringsverksamhet medges inte avdrag för värdet av det arbete som utförts av näringsidkaren själv, andre maken eller barn som inte fyllt 16 år (jfr dock avsnitt 74).

Kostnader för hälso- och sjukvård

Avdrag för kostnader på sjukvårdsområdet får göras för icke offentligt finansierad sjukvård, men endast om kostnaderna avser en anställd, delägare i HB eller en enskild näringsidkare som inte omfattas av den offentligt finansierade vården. Kostnader för sjuk- och hälsovård och läkemedel utomlands är avdragsgilla om kostnaderna har uppkommit vid insjuknande i samband med arbete utomlands. Avdrag får också göras för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten och för företagshälsovård. Avdrag för arbetslivsinriktad rehabilitering får göras om åtgärderna syftar till att han eller hon ska kunna fortsätta sitt arbete. Även kostnader för förebyggande behandling är avdragsgilla om behandlingen syftar till att göra fortsatt förvärvsarbete möjligt. En enskild näringsidkare får dock inte göra avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård eftersom det då är fråga om privata levnadskostnader (16 kap. § 22–24 §§ IL).

En arbetsgivare får däremot göra avdrag för kostnader för anställdas offentligt finansierade hälso- och sjukvård samt offentligt finansierade tandvård. I övrigt gäller samma regler som för den enskilde näringsidkaren.

Gåvor till anställda

Gåvor till anställda betraktas regelmässigt som löneförmåner. Avdrag bör normalt medges i näringsverksamheten, om värdet av gåvan utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. Undantag från denna princip är kostnader för personalvårdsförmåner som alltid är avdragsgilla i näringsverksamheten, trots att förmånerna kan vara skattefria för de anställda. Motsvarande gäller julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor och minnesgåvor i samband med exempelvis högtidsdag och som inte utgörs av pengar eller andra kontanta medel.

Ett rörelsedrivande bolag hade i sina räkenskaper kostnadsfört julpaket till bolagets personal. Högsta förvaltningsdomstolen medgav avdrag för kostnaderna med motivering att julpaketet haft mindre värde och utgått till samtliga anställda i bolaget. I vad mån värdet av julpaketet var skattepliktigt för de anställda hade Högsta förvaltningsdomstolen inte anledning bedöma (RÅ 1963 Fi 1863).

Det förekommer inte sällan att värdet av sådana gåvor, som normalt ska beskattas hos den anställda, i stället redovisas som inte avdragsgill kostnad i näringsverksamheten med motivering att den anställda därigenom ska slippa beskattning av gåvan. Någon sådan valmöjlighet finns inte. Beskattningen av

den anställda är oberoende av bolagets dispositioner (jfr SKV A 2012:31 och SKV M 2012:23).

Gåva till anställd av t.ex. fastighet, motorbåt, bil eller annan tillgång räknas alltså som skattepliktig intäkt för mottagaren och avdragsgill kostnad för givaren. Följande exempel kan nämnas. Anställd, som vid avgång ur tjänst erhöll sin tidigare tjänstebostad som gåva, blev beskattad för värdet av fastigheten (RÅ 1965 Fi 986). Byggnadsföretag, som till ett pris som understeg produktionskostnaden överlät villafastighet till anställd, erhöll avdrag för skillnaden mellan produktionskostnaden och överlåtelsepriset. Den anställda beskattades för motsvarande belopp (RÅ 1957 Fi 260 och 261).

Fri och delvis fri bostad

Förmån av fri eller delvis fri bostad är skattepliktig för den anställda. Fastighet som används som personalbostad utgör normalt näringsfastighet och anses i sådant fall ingå i förvärvskällan.

Kostnaderna för fastigheten är då avdragsgilla i näringsverksamheten.

Förmån av hemdator

Den särskilda skattefriheten för hemdator, 11 kap, 7 § IL, upphävdes den 1 januari 2007.

Traktamentsersättningar

Traktamentsersättningar som utbetalas till anställda är avdragsgilla i näringsverksamheten. I den mån utbetalda ersättningar överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställda under inkomst av tjänst är ersättningarna emellertid enligt SBL och SAL att likställa med lön.

Resekostnadsersättningar

På motsvarande sätt behandlas utbetalda resekostnadsersättningar avseende resor i tjänsten med egen bil.

I och för sig medges i regel avdrag för utbetalda ersättningar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet oavsett hur dessa rubricerats. Framför allt på grund av socialavgifterna får emellertid frågan i vad mån den anställda är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader respektive för resor med egen bil i tjänsten betydelse vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för arbetsgivaren.

För traktamentsersättningar som utbetalas till företagsledare m.fl. i fåmansföretag gäller särskilda regler avseende bevarande av verifikationsmaterial m.m.

Bilförmån

Om bil anskaffas för anställda i näringsverksamheten eller för näringsidkaren själv, medges avdrag i näringsverksamheten för samtliga på bilen belöpande kostnader, under förutsättning att

bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Den som privat utnyttjat sådan bil beskattas för bilförmån. Även enskild näringsidkare och delägare i HB beskattas för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstslaget tjänst (jfr avsnitt 22). En delägare i HB som beskattas för bilförmån och själv svarat för drivmedelskostnaderna vid resor i näringsverksamheten, får avdrag för dieselolja med 65 öre per kilometer och för annat bränsle med 95 öre per kilometer (16 kap. 27 § IL).

Övriga förmåner

Även kostnader för andra förmåner till anställda såsom fria resor samt fri telefon, TV-licens, tidning eller tidskrift är avdragsgilla i näringsverksamheten. De anställda beskattas i gengäld för värdet av erhållna förmåner. Detta gäller även förmån av fria resor (jfr SKV A 2012:31 och SKV M 2012:23).

**Rätt
beskattningsår**

Vilket beskattningsår lönekostnader ska hänföras till följer av bokföringsmässiga principer, vilket innebär att avdrag medges för ersättning som intjänats under beskattningsåret av de anställda även om utbetalning inte skett samma år. I de fall t.ex. semesterersättning tjänas in i förtid kan normalt en reservering för semesterlön på 12 % av utbetalda löner godtas utan närmare utredning. För sådana anställda som tjänar in semester i efterhand får reservering för semesterlöneskulder inte göras.

För anställda inom byggnadsbranschen och en del andra branscher inbetalas oftast semesterersättning till speciella semesterkassor. För anställda som är anslutna till sådana kassor kan alltså reservering göras endast för den skuld företaget eventuellt kan ha till semesterkassan.

55.32 Vinstandelsstiftelse

En vinstandelsstiftelse syftar vanligen till att de anställda vid ett visst företag ska tillförsäkras del i företagets vinst. Normalt fungerar stiftelsen så att företaget ensidigt utfäster sig att visst år eller årligen överlämna en viss del av sin vinst till en stiftelse som bildats av de anställda eller personalorganisationerna vid företaget. Stiftelsen förvaltar varje årlig avsättning som en separat förmögenhetsmassa. När viss tid förflutit, t.ex. fem år, får den som varit anställd det år avsättningen ägt rum välja mellan att ta ut sin andel i förmögenhetsmassan eller att låta andelen stå kvar till dess han pensioneras.

Avdragsrätt

För att avdragsrätt ska föreligga för arbetsgivaren fordras enligt rättspraxis att

- de till stiftelsen överlämnade medlen i huvudsak tjänar syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser,
- förvaltningen av medlen sker på sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad,
- vid upplösning av stiftelsen dess tillgångar tillfaller dem som omfattas av stiftelsens ändamål.

Den första strecksatsen ovan innebär t.ex. att ändamålet inte huvudsakligen får vara att trygga det givande företags fortbestånd (RÅ 1985 1:18).

Även fåmansbolag har avdragsrätt för överlämnade medel till vinstandelsstiftelse (RÅ 1984 1:72 I). Jämför dock med RÅ 1986 not. 374 (förhandsbesked) i vilket bolaget ej ansågs ha rätt till avdrag för avsättning till vinstandelsstiftelse. Gruppen anställda bestod av fem personer vilka samtliga var delägare i bolaget. I SRN:s förhandsbesked framhölls att det var vanskligt att bedöma om de avsatta medlen verkligen syftade till att premiera för gjorda arbetsinsatser eller om avsättningarna tjänade andra syften. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet.

Företagets kostnad för vinstdelningen redovisas det år då vinsten har uppstått.

Sista dag för inbetalning

I RÅ 2004 ref. 10 behandlades ett fall där medel förts över från ett aktiebolag till en vinstandelsstiftelse först efter den tidpunkt när bolaget var skyldigt att lämna självdeklaration. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till den grundläggande principen att en näringsidkares redovisning ska läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda lagbestämmelser. Eftersom det inte finns några sådana bestämmelser i fråga om sista inbetalningstidpunkt ska god redovisningssed tillämpas vid den skatterättsliga bedömningen. Detta ledde till slutsatsen att det inte fanns några hinder mot att avdrag medgavs för beskattningsåret i fråga.

Rättsfall

Frågan om avdragsrätt har, förutom i ovan angivna rättsfall, prövats i bl.a. följande rättsfall

RÅ 1983 1:9 (ej avdrag)

RÅ 1984 1:72 II (ej avdrag)

RÅ 1985 1:11 (avdrag)
RÅ 1987 not. 691 (ej avdrag)
RÅ 1990 not. 356 (ej avdrag)
RÅ 1994 ref. 38 (avdrag)

**Socialavgifter och
vinstandelsmedel**

För avsättningar till vinstandelsstiftelse under åren 1988–1991 var arbetsgivaren skyldig att erlagga arbetsgivaravgifter. Beloppen var pensionsgrundande.

För att stimulera det sparande som vinstandelssystem innebär beslutade statsmakterna att socialavgifter från och med den 1 januari 1992 inte ska tas ut på bidrag till vinstandelsstiftelser.

Genom lagändring beslöts också att inte heller ersättningar från en vinstandelsstiftelse skulle vara förmåns- eller avgiftsgrundande. Avgiftsfriheten gällde dock endast under förutsättning att de vinstmedel som överlämnades till stiftelsen var avsedda att vara bundna i minst tre år. Dessutom krävdes för avgiftsfrihet att bidragen tillkommit en betydande del av de anställda och på likartade villkor. Det innebar att minst en tredjedel av personalen skulle omfattas av vinstandelssystemet och att ersättningen skulle lämnas efter enhetliga principer.

Avgiftsfriheten gällde inte sådana ersättningar som lämnats till delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller till företagsledare i ett sådant företag om han hade väsentligt inflytande i företaget. Avgiftsfriheten gällde inte heller ersättningar till närstående till sådan företagsledare eller delägare.

Övergångsregel

För utbetalningar som görs fr.o.m. den 1 januari 1993 gäller inte ovan nämnda krav för avgiftsfrihet om arbetsgivaren redan har betalat sociala avgifter vid avsättningen (prop. 1992/93:29, Sfu5 1992:1710).

Särskild löneskatt

Särskild löneskatt ska tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse (SLFL 1 § 6).

55.33 Personalvård

**Bidrag till
personal-
sammanslutningar**

Bidrag eller gåvor till personalsammanslutningar är normalt att betrakta som personalkostnader och är därför i allmänhet avdragsgilla i näringsverksamheten. Bidraget kan utgå exempelvis till verkstadsklubb och tjänstemannaförening, anställdas biblioteks- och föreläsningsförening, personalens idrottsklubb eller personalsammanslutning för uppförande av semesterhem.

Bidrag och gåvor till likartade föreningar med medlemmar utanför personalkretsen eller kostnader för anläggningar av personal-

vårdande karaktär har ansetts vara avdragsgilla endast om samtliga eller så gott som samtliga medlemmar varit anställda i företaget eller om anläggningarna kunnat beräknas bli utnyttjade nästan uteslutande av företagets anställda. Avdrag har inte medgetts för bidrag till föreningar för uppförande av badhus och idrottsplats avsedda att nyttjas även av allmänheten. Inte heller har avdrag medgetts för bidrag till ortens idrottsförening, när bidragen inte uteslutande skulle komma företagets anställda till godo. Vidare har avdrag inte medgetts för bidrag till uppförande av Folkets hus på en ort, där endast ungefär hälften av den manliga befolkningen var eller varit anställda i företaget, eller där flera företag på orten lämnat bidrag (RN 1955 nr 4:4, RÅ 1947 Fi 918, RÅ 1952 Fi 241).

Ett industriföretag har medgetts avdrag för bidrag till olika anläggningar av personalvårdande karaktär när minst 80 % av befolkningen i samhället utgjordes av företagets anställda med familjer. Ett annat industriföretag på en ort, där 70 % av ortens yrkesverksamma befolkning utgjordes av företagets anställda, ansågs inte berättigat till avdrag för planerat bidrag till uppförande av sim- och idrottshall på orten. Ett företags bidrag till kommun för uppförande av pensionärshem med företräde för företagets pensionärer beträffande visst antal pensionärslägenheter har bedömts som avdragsgill personalkostnad (RN 1952 nr 5:7, RÅ 1956 Fi 1414, RN 1968 nr 6:4 = RÅ 1968 ref. 46).

55.34 Lönebikostnader

Arbetsgivaravgifter

För arbetstagare som vid årets ingång är under 65 år ska arbetsgivare erlägga avgifter enligt SAL för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål. Arbetsgivaravgifterna består av sjukförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsskadeavgift, arbetsmarknadsavgift och föräldraförsäkringsavgift. En arbetsgivare ska inte betala några arbetsgivaravgifter för den som är född 1937 eller tidigare.

Allmän löneavgift

En arbetsgivare ska också varje år betala allmän löneavgift. Avgiften beräknas på samma underlag som gäller vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (1 § SAL). Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige betalar fr.o.m. 2001 inte allmän löneavgift.

För den som vid ingången av inte fyllt 26 år är avgifterna nedsatta.

Avgiftsunderlag

Underlaget för avgifterna utgörs av löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar. Med sådana ersättningar likställs kost-

nadersättning som överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställda eller för uppdragstagaren under inkomst av tjänst. Avgifter ska således t.ex. betalas på bilersättning till den del den överstiger 1 kr 85 öre per kilometer samt på ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som inte varit förenad med övernattning. I underlaget ingår inte ersättning till en arbetstagare om den inte uppgått till 1 000 kr under året.

SLF

Särskild löneskatt betalas inte för personer som är födda 1937 eller tidigare. Bestämmelserna härom finns i SLFL. För de som är födda 1938 eller senare och som fyllt 65 vid ingången av beskattningsåret betalas endast en ålderspensionsavgift.

Skattebetalning

Arbetsgivaravgifterna beräknas löpande på grundval av och i takt med gjorda löneutbetalningar. Betalning av arbetsgivaravgifterna sker varje månad samtidigt med preliminär skatt.

När räkenskapsåret gått till ända ska avgifterna således redan till största delen vara inbetalda. För den som har kalenderår som räkenskapsår, bör det i bokslutet normalt endast förekomma reserveringar för avgifter som grundar sig på december månads löneutbetalningar.

Se i övrigt Skatteverkets broschyr Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, SKV 401.

55.35 Kostnader för anställdas pensionering

En arbetsgivare har rätt till avdrag för anställdas pensioner. Avdrag medges antingen under intjänandetiden eller i samband med utbetalning av pensionen. För rätt till avdrag under intjänandetiden finns skatterättsliga krav på hur den utfästa pensionen ska tryggas (kvalitativa regler) samt beloppsbegränsningar (kvantitativa regler). Närmare redogörelse för de kvalitativa och kvantitativa reglerna lämnas i Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om pensioner och denna handlednings avsnitt 63. Avdrag för utbetalning av pension medges i princip utan beloppsbegränsningar

55.36 Flyttningskostnader m.m.

Kostnader för flyttning av näringsverksamhet från en plats till en annan på grund av t.ex. ökat lokalbehov eller för utnyttjande av tillgänglig arbetskraft på en ort är omedelbart avdragsgilla.

Det utvidgade reparationsbegreppet

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader. Detta gäller antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. kostnader för flyttning och om disponering av maskiner liksom för flyttning av innerväggar i ett industriföretag avdragsgilla, om de föranletts av nyanskaffning av maskiner, ändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. På motsvarande sätt är kostnader i jordbruk för om disponering av ekonomibyggnad avdragsgilla, t.ex. vid omläggning av driften från en animalieproduktion till annan. Åtgärder som upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som ska hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningssavdrag för inventarier.

Utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna (19 kap. 2 § och 20 kap. 3 § IL). Beträffande byggnader ska detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas retroaktivt från och med 2002 års taxering.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på avyttringar som skett efter den 31 december 2003.

55.37 Lokalkostnader

55.37.1 Förhyrd arbetslokal

Hyreskostnad för en arbetslokal är avdragsgill i näringsverksamheten. Om näringsidkaren reparerar den hyrda lokalen är kostnaderna härför i regel avdragsgilla på en gång även om reparationen medför viss förbättring av lokalen.

55.37.2 Lokal i egen näringsverksamhet

När en av näringsidkaren ägd fastighet använts helt i dennes näringsverksamhet är alla driftkostnader för fastigheten avdragsgilla i verksamheten. Kostnader för ändrings- eller förbättringsarbeten på fastigheten får vanligen dras av antingen i form av årliga värdeminskningssavdrag eller i vissa fall omedelbart som kostnad för underhåll och reparation (19 kap. 2 § IL).

55.38 Vissa särskilda förluster

55.38.1 Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor

Böter, offentligrättsliga sanktionsavgifter och mutor eller andra otillbörliga belöningar får inte dras av (9 kap. 9–10 §§ IL). Exempel på ej avdragsgilla sanktionsavgifter är konkurrensskadeavgifter, kvotpliktsavgifter, företagsbot, överlastavgifter, felparkerings- och kontrollavgifter vid olovlig parkering och övertidsavgifter.

Böter/avgifter till EU

Ett företag som bryter mot EU:s lagstiftning, t.ex. konkurrensreglerna, kan bli skyldigt att betala vissa avgifter eller böter till EU. Sådana påföljder är enligt 9 kap. 9 § IL inte avdragsgilla i näringsverksamheten.

Om en arbetsgivare betalar en anställds felparkeringsavgifter är detta avdragsgillt som lönekostnad för arbetsgivaren. I gengäld beskattas den anställda för motsvarande belopp som intäkt av tjänst (RÅ 1950 Fi 488). I RÅ 1983 1:64 vägrades ett aktiebolag, som bedrev biluthyrningsrörelse, avdrag för parkeringsböter som bolaget ålagts i egenskap av ägare till uthyrda bilar och inte kunnat driva in från sina kunder.

Advokat- och rättegångskostnader

Advokat-, rättegångs- och liknande kostnader är avdragsgilla endast om de utgör kostnader för förvärvande eller bibehållande av skattepliktiga intäkter eller nedbringande av avdragsgilla kostnader (RÅ 1958 Fi 1461, RÅ 1966 Fi 902, RÅ 1973 Fi 771 och RÅ 1976 ref. 84). Advokatkostnader för indrivning m.m. av vissa fordringar har således ansetts avdragsgilla liksom rättegångskostnader vid tvist angående beräkning av royalty. Före 1990 års skattereform var förvärvskällebegreppet inom inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet i princip knutet till viss fastighet (bruknings- eller förvaltningsenhet). Tidigare rättspraxis visar att rättegångskostnader avseende exempelvis förköpsrätt till fastighet (förvärvskälla) inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1969 Fi 367). Förvärvskällebegreppet har i och med införandet av IL

utmönstrats ur skattelagstiftningen. Emellertid är inkomstberäkningen oförändrad och avdrag torde inte heller i fortsättningen medges för sådana kostnader som rättsfallet gällde. De kan däremot utgöra del av anskaffningskostnaden och delvis utgöra underlag för värdepapperskostnadsavdrag.

**Konkurs- och
ackordskostnader**

En gäldenärs konkurs- och ackordskostnader är inte avdragsgilla. Angående konkurs och ackord, se avsnitt 92.

**Deklarationshjälp
m.m.**

Kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande, deklarationshjälp, taxeringsprocesser och dylikt är inte avdragsgilla. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som rörde avdrag vid inkomsttaxeringen för omkostnader i mervärdeskatteprocess förklarat att sådana kostnader är avdragsgilla driftkostnader (RÅ 1986 ref. 128). Detta innebär dock inte att kostnader för ombud i taxeringsprocess är avdragsgilla (RÅ 1952 Fi 706, RÅ 1953 Fi 1547). Inte heller medges avdrag för årlig rättsskyddsavgift avseende skattemål (RÅ 1988 ref. 49).

55.39 Föreningsavgifter

Bestämmelsen i 9 kap. 2 § IL innebär delvis ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag får göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Trots att det för flertalet näringsidkare och en stor del av löntagarna är mer eller mindre nödvändigt för deras utkomst att vara medlemmar i olika föreningar och andra sammanslutningar är avgifterna till dessa föreningar alltså i normalfallet inte avdragsgilla.

**Avgifter till
branschföreningar**

Medlemskap i vissa branschorganisationer behövs för många slag av företag, t.ex. för att få anlita vissa inköpskällor, för att få en inom branschen använd prislista eller för att erhålla viss för företaget anskaffad service. Avdrag medges i regel ändå inte för avgifter till dessa, inte ens för den del av avgiften som enligt utredningen från organisationen belöper på viss service eller publikation.

Om serviceverksamheten däremot bryts ut från föreningens verksamhet och överförs till ett för ändamålet bildat särskilt bolag, som debiterar föreningens medlemmar för utförda tjänster och för vilket avgiften blir intäkt av näringsverksamhet, blir ersättningen avdragsgill. Således har avdrag godkänts för avgifter till organisationer, vilkas verksamhet haft karaktär av rörelse och huvudsakligen avsett service åt medlemmarna (RÅ 1982 1:13).

**Avdragsgilla
föreningsavgifter**

Från regeln om att avdrag inte får göras för medlemsavgifter undantas avgifter till arbetsgivarorganisationer (16 kap. 13 § IL). Endast den del som avser konfliktändamål är avdragsgill.

Rättspraxis

Förteckning över rättsfall avseende vägrade och medgivna avdrag för medlemsavgifter finns i SvSkT:s rättsfallshäfte 1977 s. 79 f samt i GRS II, 7:e uppl. s. 93 f.

55.40 Lantmäteriförrättningsutgifter

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering ska dras av omedelbart (16 kap. 20 a § IL).

**55.41 Administrativa kostnader knutna
till royalty**

Kostnadsavdrag

Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader i såväl Sverige som utlandet (jfr 16 kap. 1 § IL). Avdrag medges inte endast för direkta kostnader utan även för den del av mottagarens allmänna administrationskostnader som kan anses belöpa på royaltyn (RÅ 1940 ref. 45). Dessa kostnader har av Högsta förvaltningsdomstolen uppskattats till 10 % av royaltybeloppet i avsaknad av tillfredsställande utredning om kostnaderna från den skattskyldiges sida (RÅ 1944 Fi 1125–1126).

**55.42 Avdrag i näring för dagbarn-
vårdare i familjehem**

Dagbarnvårdare som bedriver familjedaghem i näringsverksamhet kan, i stället för att göra avdrag för faktiska kostnader för mat, slitage av möbler och övrig utrustning samt smärre förbrukningsartiklar, få göra avdrag enligt samma schabloner som dagbarnvårdare som i inkomstslaget tjänst får skattefri kostnadsersättning som betalas ut av en kommun. Se Skatteverkets ställningstagande 2011-03-24, dnr 131 824157-10-111 samt avsnitt 23.15.

56 Lager och pågående arbeten

56.1 Lager

Anskaffningsvärde och verkligt värde

Genom 1928 års KL infördes bestämmelser att inkomst av rörelse skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis kom värderingen av lagret att godtas så länge den inte stred mot god köpmannased. Man tillämpade en fri lagervärdering.

I betänkandet Ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19) utarbetades riktlinjer för den lagervärdering som gällde t.o.m. beskattningsåret 1990. Enligt den lagstiftning som följde var lägsta värdets princip vägledande för värderingen. Därutöver tilläts en värderingsmetod som innebar en nedskrivning av lagrets värde.

Reglerna fr.o.m. 1992 års taxering innebär att lagervärderingen i princip följer den värdering som föreskrivs i 4 kap. 9 § ÅRL. Lagret värderas därför numera enligt lägsta värdets princip. De ändringar som har gjorts genom IL torde inte innebära några ändringar i sak.

56.1.1 Allmänt

Vad är lager?

Lager beskrivs i 17 kap. 3 § IL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Det är således inte tillgångens natur utan avsikten med innehavet som är avgörande för om tillgången är lager eller inte.

Anläggningstillgångar/omsättningstillgångar

I IL används inte beteckningarna anläggningstillgång och omsättningstillgång. De används däremot i redovisningssammanhang. I 4 kap. 1 § ÅRL definieras anläggningstillgångar som tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar.

Av definitionen framgår att det är avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. Det har ingen betydelse för vilket ändamål tillgången vanligtvis används om

avsikten med användningen i ett visst fall är en annan. En tillgång som i en viss situation utgör anläggningstillgång kan i en annan situation vara omsättningstillgång. I ett fall där ett bilförsäljningsföretag tog ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dem ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att bilarna blev anläggningstillgångar (RÅ 1974 Aa 894).

Värdepappers-lager

Ett företags värdepappersinnehav torde kunna utgöra, utöver anläggningstillgång, antingen lager eller annan omsättningstillgång. Om man handlar yrkesmässigt med värdepapperna utgör de lager medan de utgör annan omsättningstillgång om man, för att få god förräntning, har anskaffat dem för överskottsmedel och avser att ha dem en kortare tid. I det senare fallet ska inte 17 kap. 20 § IL tillämpas utan i stället kapitalvinstreglerna (jfr 25 kap. 3 § IL). Det krävs därför i dessa fall en avyttring och att förlusten är definitiv för att en eventuell värdenedgång ska få dras av.

Varulager

I förarbetena till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 219) uttalas att varulagret är vad som över ett räkenskapsårsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Som exempel på tillgångar som normalt är lagertillgångar kan nämnas företags innehav av råvaror, hjälpmedel, varor under tillverkning samt färdigvaror. Uttalandet torde fortfarande ha giltighet – även vid beskattningen.

För företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handlar med fastigheter anses fastigheterna i regel utgöra lagertillgång. Aktier, obligationer och andra värdepapper samt immateriella tillgångar räknas som lagertillgångar om företaget bedriver handel med sådana tillgångar.

Elcertifikat, utsläppsrätter och kytoenheter

Regler om s.k. elcertifikat finns intagna i lagen om elcertifikat (SFS 2003:113). Skatteregler har införts i bl.a. 17 kap. IL. Senare har motsvarande regler införts även för utsläppsrätter samt för utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kytoenheter, SFS 2006:620). (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 64.)

Bestämmelserna om elcertifikat innebär att staten kan tilldela elproducenter elcertifikat, om den producerade elen är förnybar. Någon ersättning till staten för elcertifikaten betalas inte. En elanvändare har enligt samma lagstiftning s.k. kvotplikt som kan innebära att han måste anskaffa elcertifikat.

Elcertifikat behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av sådana tillgångar.

Utsläppsrätter avser utsläpp av växthusgaser. Utsläpp av sådana gaser kräver innehav av utsläppsrätt. Sådana rätter tilldelas verksamhetsutövarna. En verksamhetsutövare som önskar släppa ut mer koldioxid än vad som motsvaras av utfärdade utsläppsrätter kan köpa utsläppsrätter av den som vill sälja sådana.

Utsläppsrätter ska, liksom elcertifikat, behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige är berättigad till tilldelning av sådana rättigheter eller är kvotpliktig enligt 4 kap. lagen om elcertifikat (se 17 kap. 22 a § IL).

Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kyotoenheter) påminner om utsläppsrätter. De utfärdas i samband med projektverksamhet enligt det s.k. Kyotoprotokollet. Kyotoenheter behandlas vid inkomstbeskattningen på samma sätt som utsläppsrätter, d.v.s. under vissa villkor som lagertillgångar (se 17 kap. 22 b § IL).

För företag i intressegemenskap finns en särskild regel som innebär att samma princip – värdering till nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet (se nedan) – ska tillämpas för alla företag i intressegemenskapen. Samma regler gäller för elcertifikat, utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (se 17 kap. 22 a–f § IL). Reglerna är gemensamma för elcertifikat och utsläppsrätter.

Förnödenheter

S.k. förnödenheter som finns i företaget per balansdagen utgör lagertillgångar. BFN har i BFN U 96:2 behandlat frågan om redovisningen av förnödenheter.

Med förnödenhet avses sådana tillgångar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på förnödenheter kan anges bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel, städmaterial och tillsatsmaterial. Till förnödenheter räknas däremot inte utgifter avseende allmän administration eller försäljning. Utgifter av detta slag får kostnadsföras löpande. Till förnödenheter räknas heller inte tillgångar av stadigvarande karaktär (anläggningstillgångar), t.ex. reservmaskiner och specialverktyg. (Se vidare nedan.)

Inneliggande lager

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Bestämmelsen innebär att försäljning av varor ska beskattas i takt med att de redovisas enligt god redovisningssed.

Skatteverket anser att en lagertillgång inte längre ska anses tillhöra säljaren om den har sålts och försäljningen ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed (Skatteverket 2006-12-04, dnr 131 722373-06/111). Motsatsvis ska en lagertillgång anses tillhöra säljaren så länge någon intäkt från försäljning av tillgången inte ska redovisas. Bedömningen av tidpunkt för intäktsredovisningen görs framför allt med ledning av Redovisningsrådets rekommendation RR 11 och BFN:s allmänna råd BFNAR 2003:3.

Även för köparen ska tidpunkten för när en varulagertillgång ska anses ingå i det inneliggande lagret bestämmas efter god redovisningssed. Särskilda redovisningsrekommendationer som i detalj behandlar när en vara ska anses inköpt saknas. Viss vägledning finns i BFNAR 2000:3 men även en analog tillämpning med RR 11 och BFNAR 2003:3 kan ge vägledning om när en varulagertillgång ska tas upp av köparen.

En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL ska tillämpa bestämmelserna i det allmänna rådet BFNAR 2006:1. Enligt rådet ska en vara tas upp som varulager hos köparen när varan har kommit till köparen. En vara ska inte tas upp hos säljaren när varan har avsänts till köparen.

För mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar som upprättar en årsredovisning enligt allmänna råden BFNAR 2008:1 respektive BFNAR 2009:1 finns i kapitel 6 uttryckliga regler för när en vara ska anses ha övergått till köparen.

Lagerbevis

En vara eller ett varuparti kan ersättas av ett lagerbevis, d.v.s. ett bevis över inköpt lager. Den som har lagerbeviset har också förfoganderätten över varorna. När lagerbevis utfärdas avlämnas inte själva varan utan den ligger ofta kvar hos säljaren, avskild för köparens räkning. Om det verkligen är ett lagerbevis som överlämnas får varorna anses ha omhändertagits av köparen (jfr RÅ 1972 ref. 44 I och SOU 1977:86 s. 487). Däremot räcker det inte med s.k. lagringsintyg (RÅ 1979 Aa 66 och RÅ 1981 1:64, se nedan).

I RÅ 1981 1:64 hade en oljetransportör träffat avtal med oljehandlare om köp av viss mängd olja som förvarades i säljarens oljecistern. Eftersom oljepartiet inte hade omhändertagits av

köparen före räkenskapsårets utgång ansågs det inte utgöra lager i köparens verksamhet.

**Konsignations-
lager**

En kommissionär köper eller säljer varor i eget namn för annan persons räkning (kommittenten). Kommissionären har ofta ett varulager, konsignationslager, som han får från kommittenten. Kommissionären betalar inte varorna till kommittenten förrän han sålt dem. Äganderätten för varorna har aldrig övergått på kommissionären, varför konsignationslagret inte kan inräknas i kommissionärens varulager.

Inventering

För att möjliggöra kontroll av lagervärderingen finns särskilda regler för inventeringen i lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Enligt 1 § inventeringslagen ska den skattskyldige upprätta en förteckning som för varje post av tillgångar i lagret anger det högsta värde som är tillåtet enligt 17 kap. IL. Om den skattskyldige yrkar att lagret ska värderas enligt alternativregeln ska anskaffningsvärdet för varje post av tillgångar i lagret redovisas i förteckningen. Inventeringslagen medger att lagret värderas vid skilda tillfällen under beskattningsåret om värdet på ett tillfredställande sätt kan korrigeras med hänsyn till lagerutvecklingen fram till balansdagen. Den skattskyldige ska på förteckningen teckna en försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen.

Har den skattskyldige inte följt inventeringslagens regler ska, enligt 3 § inventeringslagen, de lämnade uppgifterna om lagrets värde inte godtas vid inkomstbeskattningen.

Om det med hänsyn till verksamhetens art inte utan avsevärda svårigheter är möjligt att följa inventeringslagens regler ska den skattskyldiges uppgifter om lagervärdet godtas om det inte framstår som sannolikt att värdet är ett annat.

Värderingen

Lagervärderingen kan göras enligt huvudregeln eller alternativregeln. För värdering av djur i jordbruk och renskötsel finns en särskild regel.

Huvudregeln innebär att lagret inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Alternativregeln innebär att lagret tas upp till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Enligt djurvärderingsregeln får lagret inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden. Dock behöver lagret inte i något fall tas upp till högre värde än som mot-

svarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde (se avsnitt 56.1.2).

Huvudregeln

Huvudregeln innebär att lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). Återanskaffningsvärdet får användas i stället för nettoförsäljningsvärdet om det finns särskilda skäl. Hänsyn ska då tas till ev. inkurans. Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall någon av de övriga årsredovisningslagarna (se nedan).

För lager av finansiella instrument gäller särskilda regler (se nedan under kantrubriken Värdepapper).

Alternativregeln

För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en värdering strikt enligt ÅRL har huvudregeln kompletterats med en regel som medger en schablonmässig värdering av lagret, den s.k. alternativregeln (17 kap. 4 § IL).

Alternativregeln utgår från lagrets totala anskaffningsvärde. Om vissa varor eller varugrupper värderats till anskaffningsvärde och andra till nettoförsäljningsvärde måste en justering av lagervärdet göras när alternativregeln används. Detta innebär att anskaffningsvärdet för alla i lagret inneliggande tillgångar måste fastställas. Det samlade anskaffningsvärdet får därefter skrivas ned med 3 %. Alternativregeln får inte tillämpas vid värderingen av fastigheter, aktier och obligationer eller dylikt samt elcertifikat, utsläppsrätter och s.k. kyotoenheter.

Om företagets samlade lagertillgångar till viss del består av sådana tillgångar som inte omfattas av alternativregeln måste dessa särskiljas för att regeln ska kunna tillämpas på övriga delar av lagret. En sådan tillämpning av IL:s lagervärderingsregler innebär att aktier och fastigheter eller dylikt värderas enligt huvudregeln, d.v.s. enligt lägsta värdets princip, medan övriga lagertillgångar värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

**Förenklat
årsbokslut**

Den som är enskild näringsidkare och upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde är högst 5 000 kr (se 17 kap. 4 a § IL).

Lagerreserv	Enligt skattereglerna tillåts inte nedskrivningar av lagret i andra fall än när alternativregeln eller djurvärderingsregeln tillämpas (14 kap. 4 § andra stycket IL). Man kan som exempel tänka sig fall där varje värde mellan 90 och 100 är förenligt med redovisningsreglerna. Om man i ett sådant fall skulle redovisa lagret i bokföringen brutto till 100 och reducera värdet till 90 genom en bokslutsdisposition får 90 inte läggas till grund för beskattningen trots att detta värde också står i överensstämmelse med redovisningsreglerna. Lagerreserven på 10 får nämligen inte beaktas.
Post för post	De hänvisningar som finns i 17 kap. 2 § IL till ÅRL om innebörden av begreppen anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde får anses innebära att lagret också ska värderas post för post. (Se även 1 § Inventeringslagen.) Grundprincipen är därför att varje enskild tillgång ska värderas för sig. Ett sänkt värde på ett varuslag får vid värderingen därför inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 106 prövat frågan om vad som utgör en post i ett bokförlags lager. Det ansågs vara god redovisningssed att betrakta varje enskilt bokexemplar som en post vid värdering av böcker som ingick i varulagret. Vid värdering av homogena varugrupper som naturligt framstår som en enhet kan det av praktiska skäl vara befogat att göra avsteg från en värdering post för post. Här kan en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer vara godtagbara (prop. 1975:104 s. 223).
FIFU-metoden	Av 17 kap. 3 § andra stycket IL framgår att det är först-in-först-ut-metoden (FIFU-metoden) som ska tillämpas vid värderingen. Den innebär att vid bestämmandet av anskaffningsvärdet ska de varor som ligger kvar i lagret vid räkenskapsårets utgång anses vara de senast anskaffade eller tillverkade.
Fortlevnadsprincipen	Vidare ska värderingen av lagertillgångarna ske utifrån ett antagande att de kan utnyttjas på planerat sätt. Endast om något inträffat som förändrar tillgångarnas användbarhet i företaget ska värdet korrigeras. Denna princip brukar kallas fortlevnadsprincipen eller going concern. Principen åskådliggörs i RÅ 1983 1:7. Målet gällde frågan om värderingen av ännu ej använt emballage, märkt med företagets och produktens namn. Emballaget ansågs skattemässigt ingå i lagret. Detta gällde även om emballaget saknade försäljningsvärde.

Kompletterande normgivning	Redovisningsrådet har lämnat vägledning för redovisningen av varulager (RR 2:02), liksom Bokföringsnämnden (BFNAR 2000:3 och Vägledning, värdering av varulager). Bokföringsnämnden har även i de allmänna råden BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 lämnat vägledning för värdering av varulager. BFNAR 2006:1 omfattar enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 omfattar årsredovisning i mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas dessa allmänna råd mer utförligt.
Anskaffningsvärde	Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall motsvarande bestämmelser i de övriga årsredovisningslagarna. Anskaffningsvärdet är i princip utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns en särskild regel för beräkning av anskaffningsvärdet. Som anskaffningsvärde ska användas det värde som följer av god redovisningssed (se 17 kap. 2 § tredje stycket IL och BFNAR 2006:1 p. 6.49–6.52). För dessa företag har flera förenklingsregler införts vid värdering av varulager, se Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).
Inköpta lagertillgångar	I anskaffningsvärdet för inköpta varor ska medräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och andra till varan direkt hänförliga kostnader. Avdrag ska göras för återbäring, rabatter, bonus och liknande. För varor köpta i utländsk valuta ska inköpspriset, när det tas in i bokföringen, omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. Transaktionsdagen utgör den tidpunkt då förvärvaren får det bestämmande inflytandet över den förvärvade tillgången. Det torde normalt innebära att omräkning ska ske till valutakursen vid leveranstidpunkten. Av praktiska skäl kan dock en approximation av faktiska kurser användas vid omräkning. Vid terminssäkring ska i regel omräkning ske till terminsvalutans kurs (se BFNAR 2000:3).
Egentillverkade lagertillgångar	Anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar kan bestå av direkta och indirekta kostnader som lagts ned vid framställningen av tillgången. Enligt 4 kap. 9 § ÅRL får en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in i anskaffningsvärdet, men regeln är inte tvingande. Vid tillämp-

ning av RR 2:02 och BFNAR 2000:3 ska indirekta tillverkningskostnader medräknas i anskaffningsvärdet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till viss produkt eller order. De indirekta kostnaderna ska på ett rimligt sätt fördelas på de tillverkade produkterna. Fördelningen kan göras med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid m.m.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar som upprättar årsredovisning enligt BFNAR 2008:1 och 2009:1 får inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, trots det som anges i 4 kap. 9 § ÅRL.

Direkta kostnader

De kostnader som är direkt hänförliga till viss produkt eller order är främst

1. i produkten ingående råmaterial och halvfabrikat samt
2. löner och andra ersättningar till personal verksam vid framställningen av viss produkt. I lönekostnaderna ska även ingå kostnader för socialavgifter, särskilda löneskatter och förmåner.

Indirekta kostnader

Nedan följer en exemplifiering av sådana indirekta kostnader som ska beaktas vid värderingen av det egentillverkade lagret. Dessa kostnader är främst sådana som är hänförliga till tillverkningen såsom

1. avskrivningar på anläggningstillgångar som utnyttjas i produktionen,
2. kostnader för reparation och underhåll av de anläggningstillgångar som avses i ovanstående punkt,
3. kostnader för lokaler i vilka produktionen bedrivs, antingen utbetald hyra eller kostnader för egna lokaler innefattande avskrivningar, underhåll m.m.,
4. löner och andra ersättningar inklusive avgifter och löneskatter till personal som indirekt är verksamma inom produktionen, t.ex. förmän och vissa tjänstemän, personal för underhåll av maskiner,
5. kostnader för förnödenheter som förbrukats i produktionen samt
6. kostnader för kraft, ljus och värme som förbrukats i produktionen.

Allmän administration

Allmänna administrationskostnader som inte är direkt knutna till order anses inte ingå i anskaffningsvärdet. Detsamma är förhållandet med försäljningsomkostnader, forsknings- och utvecklingskostnader. Inte heller kostnader för lagerhållning av färdiga varor anses ingå i anskaffningsvärdet (jfr nedan vad som sägs om ränta under lagringen). I de allmänna råden BFAR 2008:1 och BFAR 2009:1 som omfattar mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar får nämnda kostnadsslag inte räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller oavsett om kostnaderna är direkta eller indirekta. För enskilda näringsidkare som tillämpar BFAR 2006:1 medräknas i anskaffningsvärdet endast externa utgifter som direkt kan hänföras till varans förvärv. Utgifter för eget eller anställdas arbete ingår inte.

Räntekostnader

Vid värderingen av egentillverkade lagertillgångar får räntekostnader som belöper på främmande kapital beaktas. Räntor på eget kapital får däremot aldrig medräknas. För varor med kort tillverkningstid medräknas inte ränteutgifter under tillverkningsperioden i anskaffningsvärdet. För mindre aktiebolag som tillämpar BFAR 2008:1 får inte ränteutgifter räknas in i anskaffningsvärdet. Det gäller också ekonomiska föreningar som tillämpar BFAR 2009:1.

Nettoförsäljningsvärde

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningsomkostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Försäljningsvärdet är det pris som erhålls vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Utgångspunkten för bedömningen är att företaget fortsätter sin verksamhet. Regleringen i ÅRL innebär att för inkuranta varor får försäljningsvärdet beräknas på grundval av det nedsatta försäljningspris, till vilket de bedöms kunna säljas. Även i andra fall kan förhållandena medföra att försäljningsvärdet får sättas lägre än balansdagens pris, t.ex. då lagret av en vara är så stort att prisnedsättning måste göras för att inom rimlig tid få ned lagret till normal nivå eller för att över huvud taget kunna avyttra del av lagret.

Vid bestämningen av försäljningsvärdet ska avdrag göras för fastställda rabatter, bonus, provisioner etc.

Begreppet nettoförsäljningsvärde har också en vidare betydelse än vad som framgår av lagtextens lydelse. Det kan komma i fråga att bestämma nettoförsäljningsvärdet för varor som inte är färdiga att säljas i befintligt skick. Varorna kan vara halvfabrikat och varor i arbete. I dessa fall kan det slutliga försäljningsvärdet reduceras med alla återstående kostnader fram

till leveransen. Häri ska ingå direkta tillverkningskostnader samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader.

Återanskaffningsvärde

Återanskaffningsvärdet kan bli aktuellt att använda vid värdering av exempelvis råvaror och halvfabrikat (se RR 2:02 p. 24 och BFN:s Vägledning, Redovisning av varulager p. 2 och 3.3.2). I 4 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL definieras återanskaffningsvärdet. Med återanskaffningsvärdet avses det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället. Balansdagen är räkenskapsårets sista dag. Samma principer för värderingen ska alltså gälla som för anskaffningsvärdet. Priserna ska dock omräknas till balansdagens nivå. Omräkning av priser i utländsk valuta bör ske till balansdagens kurs.

Inkurans

Med inkurans menas sådan minskning i en varas värde som har tekniska eller ekonomiska orsaker och som har uppkommit fram till balansdagen. Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta (t.ex. genom rostskador), omoderna (t.ex. modekläder eller reservdelar för bilmodell som gått ur marknaden) eller övertaliga (d.v.s. lagret är större än vad som är möjligt att sälja inom normal lagringstid). I IL och i ÅRL finns inte några särskilda regler om inkurans. Något schablonavdrag för inkurans får därför inte göras. Inkuransbedömningen ska i stället göras inom ramen för reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt dessa bestämmelser, beaktas inkuransen i första hand genom att lägsta värdets princip tillämpas vid värderingen. Om nettoförsäljningsvärdet är lägre än anskaffningsvärdet beaktas inkuransen genom värderingen till nettoförsäljningsvärdet. För råvaror, och ibland halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det nettoförsäljningsvärdet normalt med utgångspunkt från återanskaffningsvärdet. Då måste också en bedömning av inkuransen göras och inkuranta varor värderas ned med hänsyn till denna.

Inkuransrappor

Det förekommer att det nettoförsäljningsvärdet för lagret bestäms med hjälp av s.k. inkuranstrappor. I inkuranstrappor delar man in lagret i olika grupper och skriver ned för inkurans tillgångarnas anskaffningsvärden efter vissa schabloner. I dessa schabloner brukar man utgå från varornas omsättningshastighet. Ju längre tid varorna legat i lager desto mer skrivs de ned.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed. Bokföringsnämnden uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod

för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar

- att det finns ett tillförlitligt underlag,
- att metoden används konsekvent och
- att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

Förnödenheter

I BFN U 96:2 anges att förnödenheter kan kostnadsföras omedelbart om de är av ringa värde eller om de vid ankomsten till företaget har lämnats för förbrukning (normalt handförråd). Förnödenheterna behöver i dessa fall inte sättas något värde vid värderingen av lagret. Förnödenheter som i stället är av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning ska redovisas som varulager i bokslutet. I RÅ 1981 1:26 ansågs förnödenheter värderade till 55 000 kr vara av sådan väsentlig betydelse i resultatmätningshänseende att dessa skulle ingå i lagret. Företagets omsättning uppgick till 15,8 mnkr. Viss vägledning vid väsentlighetsbedömningen torde kunna erhållas från rättsfallet.

Näringsbidrag för lager

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 5 § IL bidraget tas upp som skattepliktig intäkt medan avdrag får göras vid värderingen av lagertillgångarna. Avdrag får göras på så sätt att den del av lagrets anskaffningsvärde eller verkliga värde som täcks av bidraget inte medräknas vid värderingen av lagret vid beskattningsårets utgång (29 kap. 7 § IL). Är exempelvis lagrets inventerade värde 900 000 kr och näringsbidraget 200 000 kr blir lagrets redovisade värde 700 000 kr. Återbetalas sådant bidrag får det återbetalade beloppet dras av omedelbart. Lagertillgångarna kommer i ett sådant fall att, vid beskattningsårets utgång, värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag. Detta sätt att i redovisningen behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker. I de fall lagrets omsättningshastighet är låg och

lagret ligger kvar över två bokslut kan det dock vara svårt att hänföra viss del av lagret till lagerstödet. (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 64.)

Byggnadsföretag

Värdering av fastigheter som utgör lagertillgångar och pågående arbeten i byggnadsföretag behandlas i avsnitt. 62.

Finansiella instrument

Under år 2001 antogs inom EU ett direktiv om värdering och redovisning av finansiella instrument, det s.k. ändringsdirektivet. Direktivet innebär bl.a. att medlemsstaterna blir skyldiga att i sin lagstiftning tillåta eller kräva värdering till verkligt värde av finansiella instrument. I enlighet med direktivet har riksdagen beslutat att införa nya bestämmelser om redovisning och värdering av finansiella instrument. Bestämmelserna innebär att icke-finansiella företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska ha rätt – men inte skyldighet – att tillämpa de värderingsprinciper som anges i ändringsdirektivet i både års- och koncernredovisningen. Kreditinstitut och värdepappersbolag ska vara skyldiga att tillämpa direktivets värderingsprinciper både i års- och koncernredovisningen.

Som en följd av de nya bestämmelserna om värdering och redovisning av finansiella instrument har det införts nya skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.

Uttrycket ”finansiellt instrument” används normalt inte i IL. Av 17 kap. 19 § IL framgår att i de nya reglerna om värdering av lager av finansiella instrument avses med finansiellt instrument detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL.

Bestämmelserna om hur lagret ska värderas finns i 17 kap. 20 § IL. Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet. Alternativt får lager i stället tas upp till det samlade anskaffningsvärdet. I sådant fall ska dock samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap ta upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Skattereglerna är frikopplade från värderingsreglerna i ÅRL. Det innebär att oavsett hur den skattskyldige har värderat lagret i årsredovisningen ska det tas upp till det verkliga värdet eller det samlade anskaffningsvärdet vid beskattningen.

Med företag i intressegemenskap avses i de nya reglerna

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och

- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett handelsbolag, företaget och handelsbolaget (17 kap. 19 a § IL).

För företag i intressegemenskap finns ytterligare några bestämmelser. Om lagret värderas till det samlade anskaffningsvärdet ska det bestämmas utan hänsyn till överlåtelse som har gjorts mellan företag i intressegemenskap (17 kap. 20 b § IL). Om ett finansiellt instrument som ingår i lagret överläts med förlust till ett företag i samma intressegemenskap och instrumentet inte är lager hos den nye ägaren skjuts avdragsrätten för förlusten upp till dess att förlusten är definitiv för intressegemenskapen som helhet, eller när instrumentet återigen blir lagertillgång hos något företag i intressegemenskapen (17 kap. 20 c § IL).

Det förekommer ofta att ett företag skyddar sig mot värdet förändringar på bl.a. tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, räntor m.m. genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument (säkringsinstrument). Tanken är att en värdet förändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdet förändring på säkringsinstrumentet.

I de nya reglerna om lager av finansiella instrument har en situation beträffande säkringsredovisning lagreglerats. I 17 kap. 20 a § IL sägs att med säkringsinstrument avses i paragrafen ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning. I paragrafen anges att om det i ett lager av finansiella instrument ingår sådana säkringsinstrument ska de tas upp till anskaffningsvärdet.

Den tidigare justeringsregeln för företag som vid beskattningen övergår från en kollektiv värdering till en post-för-post-värdering är numera slopad. Däremot finns den skattemässiga utdelningsspärren kvar (17 kap. 21 § IL). Den regeln innebär att det skattemässiga lagervärdet ska höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

Frågor om värdering av lager av värdepapper behandlas också i avsnitt 82.3.

56.1.2 Djur

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om.

Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. Denna regel ska tillämpas så att nettoförsäljningsvärdet beräknas kollektivt för samtliga djur för vilka Skatteverket har fastställt en genomsnittlig produktionsutgift. Nettoförsäljningsvärdet får alltså användas endast om en sådan värdering ger ett lägre värde för samtliga djur i besättningen än vad en värdering till genomsnittlig produktionsutgift ger (se prop. 1986/87:132 s. 14).

Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, ska djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. (Se vidare avsnitt 61.2.5.)

Djur kan i vissa fall behandlas som anläggningstillgångar i redovisningen. Frågor som i sådana fall kan uppkomma vid beskattningen behandlas i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), s. 580.

56.1.3 Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar

Särskilda regler finns i 24 kap. 3 § och 42 kap. 16 § IL för att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn när en koncerns verksamhet ska delas upp på mindre enheter. Reglerna brukar betecknas lex Asea och innebär att sådana ändringar under vissa förutsättningar kan göras utan omedelbara skattekonsekvenser. Om aktierna eller andelarna i det utdelade bolaget blir lagertillgångar hos mottagaren ska enligt 24 kap. 3 § IL det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och deras verkliga värde tas upp som intäkt av mottagaren. I 17 kap. 6 och 7 §§ IL finns bestämmelser om hur anskaffningsvärdet i sådana fall ska bestämmas (se avsnitt 83.16.5).

Av dessa bestämmelser framgår att för andelar som förvärvas genom utdelning av andelar i dotterbolag ska som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen inneburit för dessa aktier.

Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget ska minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar aktier genom utdelning utan att äga aktier i det utdelande bolaget har lämnat ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte har lämnats, är anskaffningsvärdet noll.

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning från en ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § IL ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

56.1.4 Förlust och nedskrivningar på andelar

I 17 kap. 8 § IL har införts en bestämmelse som innebär att förlust vid avyttring av en andel i ett företag får dras av bara om den är verklig. Bestämmelserna i paragrafen ska motsvara reglerna i 44 kap. 23 § men i stället för kapitaltillgångar gälla för andelar som är lagertillgångar. Anledningen till paragrafens tillkomst är att lagstiftaren ansåg att det inte var acceptabelt att ett företag får avdrag för nedskrivning på en andel samtidigt som korresponderande utdelning på andelen är skattefri enligt 24 kap. 16 § IL.

För att principen om verklig förlust ska få fullt genomslag krävs att den, förutom på avyttringar, också kan tillämpas på nedskrivningar på lagerandelar. Av andra stycket i 17 kap. 8 § IL framgår att om en andel har gått ned i värde, får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av enligt första stycket om andelen i stället hade avyttrats. Innebörden av denna mening är att ett hypotetiskt test ska göras vid tillämpningen. Om det bedöms att en förlust från en sådan fiktiv avyttring inte skulle få dras av enligt första stycket, får värdet på andelen till den delen inte heller skrivas ned skattemässigt.

Paragrafen trädde i kraft den 2 januari 2012 och ska tillämpas på avyttringar som skett efter den 1 januari 2012.

56.1.5 Aktiebyten

I 17 kap. 16 § IL hänvisas till bestämmelserna i 49 kap. Där finns i sin tur bestämmelser om beskattningen vid andelsbyten. Dessa bestämmelser gäller också för andelar som är lagertillgångar.

56.1.6 Fusioner och fissioner

I 17 kap. 13 § IL finns en hänvisning till 37 kap. 29 §. Där finns bestämmelser om vad som gäller vid kvalificerade fusioner och fissioner, om andelarna i det överlåtande företaget är lagertillgångar hos det övertagande företaget. Dessa bestämmelser innebär att andelarna anses ha avyttrats vid fusionen eller fissionen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde. (Se vidare avsnitt 80.)

56.1.7 Sammanläggning och delning av värdepappersfonder

I 17 kap. 15 § IL finns bestämmelser om beskattningen vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder enligt 8 kap. 1 och 25 §§ lagen (2004:46) om värdepappersfonder och av specialfonder enligt 12 kap. 16 och 17 §§ lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Detta ska inte leda till att delägarna ska ta upp en intäkt.

Efter en sådan ombildning anses som anskaffningsvärde för de nya andelarna det anskaffningsvärde som sammanlagt gällde för de äldre andelarna. Om en fond delas och den skattskyldige får andelar i mer än en nybildad fond, ska det anskaffningsvärde som gällde för de äldre andelarna fördelas på de nya andelarna i förhållande till dessa nybildade fonders värde vid delningen.

56.1.8 Delägar rättigheter i före detta investmentföretag

I 17 kap. 14 § IL finns en hänvisning eller upplysning om bestämmelser i 39 kap. 18 §, som avser beräkningen av anskaffningsvärdet för andelarna i ett svenskt f.d. investmentföretag.

56.1.9 Försäkringsföretag m.m.

Försäkringsföretag

Försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRLF ska behandlas som lagertillgångar. Andra placeringstillgångar än finansiella instrument får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Detta gäller även om tillgångarna tagits upp till ett högre värde i räkenskaperna (17 kap. 17 § IL). Finansiella instrument ska enligt 17 kap. 20 § tas upp till det verkliga värdet. Försäkringsföretag får, precis som andra företag, i stället ta upp tillgångarna till det samlade anskaffningsvärdet. Även i övrigt gäller för värderingen av finansiella instrument samma regler för försäkringsföretag som för andra företag (se ovan).

Kreditinstitut och värdepappersbolag
Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2004 ref. 71, prövades frågan om vilket anskaffningsvärde som ett försäkringsföretag skulle använda på placeringstillgångar som övergick från att vara kapitaltillgångar till att vara lager. Skatterättsnämnden ansåg, med instämmande av Högsta förvaltningsdomstolen, att anskaffningsvärdet skulle anses utgöras av ett belopp som motsvarade omkostnadsbeloppet vid tidpunkten för karaktärsbytet.

För kreditinstitut och värdepappersbolag gäller samma regler som för vanliga företag.

I samband med att nya regler infördes om skattefrihet för näringsbetingade andelar infördes också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för lagertillgångar i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i avsnitt 83.

56.2 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får enligt 17 kap. 22 § IL göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar att värdet på ett kontrakt ska skrivas ned måste denne genom utredning visa att inköpspriset, på balansdagen, faktiskt understiger det överenskomna priset.

56.3 Pågående arbeten

Bestämmelserna om beskattning av pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§ IL. Nedan följer en redogörelse för dessa bestämmelser. I avsnitt 62 finns en mer detaljerad genomgång, särskilt med avseende på pågående arbeten i byggbranschen. Även i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas frågan om pågående arbeten i entreprenadföretag och dylikt.

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsult-rörelse ska normalt följas vid beskattningen. Dock ska beaktas att inkomsten av de pågående arbetena ska beräknas för

- arbeten på löpande räkning och för
- arbeten till fast pris.

56.3.1 Löpande räkning eller fast pris

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Förenklat årsbokslut

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns en särskild regel för beskattning av pågående arbeten. Sådana skattskyldiga får tillämpa bestämmelserna om arbeten på löpande räkning även på arbeten till fast pris (17 kap. 24 § IL).

56.3.2 Löpande räkning

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL).

Högsta Förvaltningsdomstolen har uttalat att beskattningen av pågående arbete på löpande räkning är frikopplad från redovisningen (HFD 2011 ref. 20). Det innebär att om ett företag redovisar upparbetade ej fakturerade intäkter vid bokslutet kan trots det beskattning ske utifrån fakturerade belopp (se även RÅ 2006 ref. 28).

56.3.3 Fast pris

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena alternativt tas upp till lägst 97 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Om den skattskyldige får ersättning för arbeten till fast pris ska beloppet inte tas upp som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska värdet av sådan arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år inte beaktas.

Om uppdragstagaren är ett svenskt handelsbolag ska värdet av den arbetsinsats som utförts av delägare i handelsbolaget inte beaktas.

Om den skattskyldige utför ett arbete till fast pris för någon annans räkning ska värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt, om det finns intressegemenskap mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att bestämmelserna utnyttjats för att den skattskyldige eller uppdragsgivaren ska få en obehörig skatteförmån.

56.3.4 Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras, ska de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt.

56.3.5 Justering

Om den skattskyldige gör sannolikt att det belopp som enligt bestämmelserna om pågående arbeten ska tas upp som intäkt överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, ska intäkten i skälig utsträckning justeras nedåt.

Anskaffningsvärde vid beskattnings- inträde

Liksom det i fråga om lagervärderingen finns regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar finns också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för pågående arbeten i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i avsnitt 83.

57 Inventarier och immateriella rättigheter

57.1 Inledning

Utgifter för att anskaffa inventarier, t.ex. maskiner, ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Det innebär att anskaffningsutgiften fördelas som kostnad under flera år. Två olika avdragsmetoder finns i IL: räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. För immateriella rättigheter gäller i huvudsak samma avdragsregler som för inventarier. För inventarier (men inte för immateriella rättigheter) som är av mindre värde eller som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får hela utgiften dras av omedelbart. Egenproducerande immateriella tillgångar omfattas däremot inte av reglerna i 18 kap. IL. Avdrag för värdeminskning, alternativt direktavdrag, ska göras med utgångspunkt av företagets räkenskaper och god redovisningssed i enlighet med bestämmelserna i 14 kap. IL.

Reglerna om inventarier och immateriella rättigheter är också behandlade i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt 31 Materiella anläggningstillgångar och avsnitt 34 Immateriella anläggningstillgångar.

57.2 Gränsdragning

I äldre skattelagstiftning medgavs inte avdrag för värdeminskning på inventarier i inkomstslaget rörelse. I stället tillämpades kontantprincipen som innebar att avdrag medgavs för hela anskaffningsutgiften på en gång. Bestämmelser om rätt till avdrag för viss årlig planenlig värdeminskning infördes 1910. Regler om avdrag dels för värdeminskning av tidsbegränsade immateriella rättigheter, dels för substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar tillkom 1928. För vissa juridiska personer, bl.a. aktiebolag, infördes 1938 fri avskrivningsrätt på inventarier, vilket innebar att skattemässigt avdrag medgavs med samma belopp som avskrivningen i räkenskaperna. Som

komplement till den planenliga avskrivningen, och som ersättning för den fria avskrivningen, infördes räakenskapsenlig avskrivning 1955.

För goodwill förvärvad 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Köparen fick då dra av anskaffningsutgiften genom årliga värdeminskningsavdrag med i regel högst 10 % per år. Före 1952 beskattades försäljning av goodwill enligt realisationsvinstreglerna. År 1966 ändrades lagstiftningen på så sätt att patent och andra tidsbegränsade rättigheter respektive hyresrätter, varumärke, firmanamn och liknande rättigheter av goodwills natur vid beskattningen jämfördes med inventarier. Ordet tidsbegränsade togs bort i bestämmelsen år 1995, se vidare avsnitt 57.2.2

Vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör som civilrättsligt betraktas som fast egendom fick genom lagstiftning år 1969 skattemässigt dras av enligt inventarieregler. Dessutom utvidgades inventariebegreppet till att omfatta markinventarier.

Vid 1984 års taxering infördes restvärdeметoden (numera restvärdesavskrivning) för inkomstslaget rörelse. Då slopades också reglerna om planenlig avskrivning av inventarier. I samband med 1990 års skattereform slopades avdragsrätten för prisfallsrisk på kontrakterade men inte levererade inventarier.

Tillkomsten av IL har inte inneburit några större ändringar i avdragsreglerna i förhållande till de som gällde enligt KL. Viss kodifiering av rättspraxis har skett, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 228–244.

57.2.1 Vad är inventarier

Maskiner och andra inventarier

Bestämmelserna om inventarier gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamheten (18 kap. 1 § första stycket IL). Någon fullständig definition på begreppet inventarier finns inte i IL.

Rättspraxis visar att allt från produktionsanläggningar till enklare verktyg och inredning bedömts som inventarier – det gäller bl.a. följande fall: maskinutrustning som ingick i en produktionsanläggning (RÅ 1978 Aa 149), egenproducerad film (RÅ 1980 1:51), maskiner som skulle användas vid serieproduktion (RÅ 1994 ref. 78), egentillverkade produktverktyg – bl.a. klippverktyg, bockverktyg och mallar för borrar och märkning (RÅ 1994 not. 132), datorer med tillhörande datorutrustning (RÅ 1995 ref. 96), andelar i skepp

(RÅ 1999 ref. 19) och lastpallar som ingick i en för flera företag gemensam pool (RÅ 2003 ref. 70).

Byggnads- och markinventarier

Det finns särskilt reglerat vad som utgör byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§ IL respektive markinventarier i 20 kap. 15–16 §§ IL. På dessa slag av tillgångar tillämpas i övrigt bestämmelserna om inventarier i 18 kap. IL. Frågor kring byggnadsinventarier behandlas förutom i detta avsnitt även i avsnittet om fastigheter och byggnader (främst avsnitt 58.6.1). Markinventarier behandlas i avsnitt 59.7.

Gränsdragningsproblem

De tillgångar som avses i 18 kap. 1 § IL betraktas normalt som anläggningstillgångar enligt ÅRL. Med anläggningstillgång förstås en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Andra tillgångar är att se som omsättningstillgångar enligt 4 kap. 1 § ÅRL. Det är således avsikten med innehavet av tillgången som är avgörande för om den ska anses utgöra en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång i redovisningssammanhang.

Vid beskattningen kan för inventarier uppkomma avgränsningsproblem gentemot å ena sidan lagertillgångar (se nedan) och å andra sidan byggnader och markanläggningar. Det sistnämnda slaget av gränsdragningar behandlas dels i avsnittet om fastigheter och byggnader (främst avsnitt 58.6.1), dels i avsnittet om markinventarier (59.7).

Inventarier eller lager?

I IL används inte uttrycken ”anläggningstillgång” och ”omsättningstillgång” som i ÅRL. I 18 kap. 1 § IL talas om ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”. En lagertillgång definieras som ”en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning” (17 kap. 3 § IL). Av definitionerna framgår att det är avsikten med innehavet som är avgörande för en tillgångs skattemässiga klassificering. En tillgång som i en viss situation utgör lager kan i en annan situation vara inventarie. Ett bilförsäljningsföretag kan t.ex. ta ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dessa. Bilarna som hyrs ut omvandlas då till inventarier (RÅ 1974 A 894).

I det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 var frågan om ett företag som i verksamheten använde lastpallar – vilka dessutom ingick i en för flera företag gemensam pool – utgjorde lagertillgångar eller inventarier. I sitt yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen drog BFN slutsatsen att lastpallarna skulle redovisas som materiella anläggningstillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lastpallarna skattemässigt skulle behandlas som inventarier, eftersom avsikten

var att pallarna skulle komma till stadigvarande användning i poolen, och att företaget i sin tur stadigvarande använde pallarna i poolen i sin verksamhet.

Förnödenheter

Förnödenheter betraktas som lagertillgångar även om de inte är avsedda för omsättning (försäljning) i näringsverksamheten. I ett uttalande från BFN (BFN U 96:2) framgår att förnödenheter är förbruknings- och förrådsartiklar som används i ett företags normala tillverkningsprocess, exempelvis bränsle, smörjmedel, rengöringsmedel och städmaterial. Det synsätt som redovisas i uttalandet bör läggas till grund för bedömningen av förnödenheter vid beskattningen (jfr RÅ 1981 1:26).

Reservdelar

Till förnödenheter räknas inte tillgångar av stadigvarande karaktär såsom reservdelar och specialverktyg. Av BFN:s uttalande (BFN U 90:13) framgår att reservdelar är att anse som anläggningstillgångar om de är avsedda att stadigvarande brukas i verksamheten. Detta gäller oavsett om reservdelarna är avsedda att ingå i en viss maskin eller kan inmonteras i olika maskiner. Det synsätt som redovisas i uttalandet bör läggas till grund för bedömningen när reservdelar ska behandlas som inventarier vid beskattningen.

Anläggningsregister

I BFN:s uttalande om anläggningsregister (BFNAR 2003:1) anges att alla anläggningstillgångar som innehas av ett företag som ska upprätta bokslut ska införas i ett anläggningsregister. Anläggningsregistret ska innehålla uppgifter om tidpunkten för anskaffningen och anskaffningsvärdet för respektive tillgång. Dessutom ska gjorda av- och nedskrivningar antecknas i registret. Av uttalandet framgår dessutom att ett anläggningsregister kan bestå av exempelvis en sammanställning med kopior av inköpsfakturorna ordnade kronologiskt och ett tillhörande register. I samband med bokslut upprättas ofta en specifikation över årets inköp av anläggningstillgångar. Sådana specifikationer kan också samlas och användas som anläggningsregister under kommande år.

Enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL ska enligt Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2006:1 upprätta en förteckning över anläggningstillgångarna. Förteckningen ska innehålla uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och uppskattad användningstid i företaget. Kraven som ställs på denna förteckning är alltså lägre än de krav på uppgifter som ställs på ett anläggningsregister.

57.2.2 Immateriella rättigheter

Som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan samt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen (18 kap. 1 andra stycket § IL). Bestämmelserna i 18 kap. IL om anskaffningsvärden, värdeminskningssavdrag m.m. gäller på samma sätt för dessa rättigheter som för vanliga inventarier. Däremot gäller inte avdragsbestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde (18 kap. 4 § IL) samt kontraktsnedskrivning (18 kap. 23 § IL) för immateriella rättigheter. Om en skattskyldig bedriver handel med immateriella rättigheter blir i stället lagervärderingsreglerna tillämpliga.

I tidigare lagstiftning angavs att avdrag fick göras för patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. I samband med att årsredovisningslagen infördes togs ordet tidsbegränsad bort i bestämmelsen. Enligt Skatteverkets uppfattning har dock ändringen av lagtexten inte medfört att den äldre innebörden av bestämmelsen har förändrats, se vidare Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt 34.3.7

Frågan om när immateriella rättigheter föreligger enligt 18 kap. IL (eller motsvarande tidigare bestämmelser i KL) har prövats i rättspraxis. Ett företag hade förvärvat vissa rättigheter till två filmer som gav företaget rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidareupplåtelser i biograf-, video- och TV-leden. Rättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter (RÅ 1993 ref. 92).

I ett annat fall hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att rättigheten under det aktuella beskattningsåret inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan satelliten skjutits upp i sin omlopps bana, vilket skedde först under året efter det aktuella beskattningsåret (RÅ 2004 ref. 141). En immateriell rättighet enligt 18 kap. IL föreligger således först vid den tidpunkt som tillgången kan börja utnyttjas för sitt ändamål.

Skatteverkets uppfattning är att den skattemässiga behandlingen av alla typer av inventarier är uttömmande reglerad i 18 kapitlet IL. Detta får till följd att 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även omfattar sådana immateriella rättigheter, t.ex. enkla standardiserade datorprogram, som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Skatteverkets uppfattning när det gäller frågan om avdrag för enkla standardiserade datorprogram är att Skatteverket inte ska lägga resurser på att fatta beslut om skattemässig aktivering av dessa utgifter. Detta med hänsyn till de oavsedda komplikationer som kan uppkomma och till att en redovisningsmässig bedömning i praktiken hittills har lagts till grund för beskattningen. Skatteverket ska därför tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten godta omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen (Skatteverket 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111).

Egenproducerade rättigheter

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller rättigheter som förvärvats från någon annan. Det medför att s.k. egenproducerade rättigheter inte omfattas av inventariebestämmelserna utan i stället avgörs den skattemässiga avdragstidpunkten av god redovisningssed (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231). Det innebär att den avskrivning, alternativt direkt kostnadsföring, som gjorts i räkenskaperna i överensstämmelse med god redovisningssed också läggs till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen. Uttalandet i förarbetena har belysts i två avgöranden.

Ett företag hade i räkenskaperna aktiverat utvecklingsutgifter och gjorde avskrivningar på utgifterna under tre år. Företaget frågade om bestämmelserna i 18 kap. IL var tillämpliga eller om bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas. Med hänvisning till utformningen av avdragsbestämmelserna och uttalandet i förarbetena till IL fann Högsta förvaltningsdomstolen att en periodisering som följer av god redovisningssed ska godtas vid beskattningen (RÅ 2004 ref. 81).

I ett annat fall skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. fusions-goodwill. I målet uttalade Skatterättsnämnden med fastställande av Högsta förvaltningsdomstolen att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång kunde den inte anses som förvärvad. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen (RÅ 2003 ref. 47).

Enligt god redovisningssed för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1) gäller att internt upparbetad immateriell tillgång inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Detsamma gäller för mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar som upprättar årsredovisning i enlighet med Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2008:1 respektive BFNAR 2009:1. Motsvarande regler finns för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2010:1).

Egenproducerade rättigheter benämns i redovisningsnormgivningen numera oftast för egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. Det kan för tillgångar av detta slag finnas en gränsdragningsproblematik mellan förvärvade och egenupparbetade tillgångar. Exempel på egenupparbetade tillgångar är utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten som ett företag självt har bedrivit. Det är utan betydelse om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet, d.v.s. det har ingen betydelse om utgifterna är interna eller externa.

Goodwill

Goodwill räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket IL som ett slag av rättighet som ska behandlas som inventarier om den förvärvats från annan. Bestämmelsen avser sådan goodwill som kan uppkomma vid köp av rörelse, s.k. inkrångsgoodwill, som redovisas i årsbokslut/årsredovisning. Goodwill kan inte existera separerad från den rörelse till vilken den hör.

Avdragsrätt föreligger inte för goodwill som redovisas i en koncernredovisning, s.k. koncerngoodwill, och inte heller när sådan koncerngoodwill i samband med fusion redovisas i årsbokslut/årsredovisning som s.k. fusionsgoodwill (RÅ 2003 ref. 47). Se även avsnitt 80 om fusion.

Bostadsrätt

Om en rörelse bedrivs i affärslokal som innehas med bostadsrätt anses bostadsrätten inte utgöra ett inventarium enligt 18 kap. IL. Det beror på att bostadsrätten är en andel i en ekonomisk förening. Av detta följer att avdrag för årlig värdeminskning inte får göras för sådan tillgång (RÅ 1974 Aa 1299).

57.3 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL).

Det finns ingen rättspraxis som klargör gränsen mellan sådana åtgärder på inventarier som är att betrakta som reparation och

underhåll och sådana som i stället är att betrakta som nyinvestering.

Smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga torde vara omedelbart avdragsgilla. Om däremot inventariet i praktiken får anses utbytt eller om inventariet ändrar karaktär respektive när prestationsförmågan förbättras bör utgiften betraktas som en nyinvestering, d.v.s. som en inventarieanskaffning enligt 18 kap. 3 § IL. I sådant fall betraktas utgiften som ett förvärv av inventarier och avdrag medges i form av värdeminskingsavdrag.

För den skattemässiga behandlingen av utgifter för reparation och underhåll av inventarier kan man även finna vägledning i det tidigare nämnda uttalandet BFN U 90:13. Uttalandet behandlar särskilt frågan om redovisning vid användning av reservdelar för reparation.

57.4 Avdrag för anskaffning

Förutsättningar för avdrag

Det finns ingen bestämmelse i 18 kap. IL som uttryckligen anger vem som ska göra värdeminskingsavdrag. I lagtexten sägs emellertid att avdraget gäller utgifter för att ”anskaffa” inventarier (18 kap. 3 § IL), liksom att det är frågan om inventarier som fortfarande ”tillhör” näringsverksamheten (18 kap. 13 § IL).

Ägare till egendomen

Den skatterättsliga bedömningen följer i regel de civilrättsliga reglerna om vem som är att anse som ägare till egendomen. Den som civilrättsligt är ägare till egendomen har således vanligtvis också rätt till värdeminskingsavdrag på denna.

I praxis har det dock gjorts vissa avsteg från de civilrättsliga reglerna. Vid avbetalningsköp har värdeminskingsavdraget ansetts tillkomma köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten intill dess betalningen är fullgjord (RÅ 1968 ref. 54). Ett annat fall gällde lösöreköp (SFS 1845:50), där frågan var om rätten till avdrag tillkom köparen eller säljaren. I rättsfallet fick säljaren behålla rätten till avdrag, trots att köparen civilrättsligt är att anse som ägare till den sålda egendomen (RÅ 1956 ref. 5). En tolkning av rättsfallen är att det vid bedömning av rätten till värdeminskingsavdrag bortses från äganderättsvillkor som har sin grund i att ge säljaren/långivaren en särskild form av säkerhet för sin fordran. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1998 ref. 58 I–III bedömt vissa äganderättsfrågor i samband med leasing och sale and

leaseback. I rättsfallen har de formella ägarna (leasegivarna) inte medgetts avdrag mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Leverans

För att förvärvaren ska vara berättigad till värdeminskningsavdrag krävs, förutom att förvärvaren är ägare till egendomen, att inventarierna har levererats till denne och utgör en funktionell enhet. Frågan om leverans är inte närmare reglerad i 18 kap. IL. I rättsfallet RÅ 1978 Aa 149 fick avdrag göras när leverans hade skett före årsskiftet, även om inte all inmontering hade skett. För egentillverkade inventarier krävs, utöver äganderätt, att inventariet senast på balansdagen är färdigställt. I likhet med inköpta inventarier behöver inte inmontering ha skett, dock ska det vara en funktionell enhet. Det är således inte tillräckligt att råmaterial har inköpts och levererats till företaget.

Här kan också nämnas att innan leverans av inventarier har skett kan köparen i vissa fall göra avdrag för nedskrivning av värdet på rätten till leverans (kontraktsnedskrivning) för konstaterat prisfall (18 kap. 23 § IL), se vidare avsnitt 57.11.

Egendom hos tredje man

Om köparen förvärvar inventarier som befinner sig hos tredje man kan rätten till värdeminskningsavdrag inte knytas till fysisk leverans från säljaren till köparen. I stället torde rätt till värdeminskningsavdrag föreligga först då tredje man erhållit ett meddelande om att egendomen överlåtits (denuntiation). För att denuntiationen ska medföra att köparen erhåller rätten till värdeminskningsavdrag får inte säljaren fortsättningsvis ha möjlighet att förfoga över den sålda egendomen.

Byggnadsinventarier

Vid köp av fastighet inträder köparens rätt till värdeminskningsavdrag på byggnaden normalt i och med att köpekontraktet undertecknas, eller om en senare tidpunkt avtalats för äganderättsövergång, vid denna senare tidpunkt. Samma tidpunkt för äganderättsövergång bör gälla även sådana fastighetsdelar som skattemässigt behandlas som inventarier.

För nyuppförda byggnader medges värdeminskningsavdrag först från den tidpunkt byggnaden är färdigställd (19 kap. 5 § IL), se avsnitt 58.5. För inköp av sådana byggnadsdelar som dras av enligt bestämmelserna för inventarier (byggnadsinventarier) krävs för avdragsrätt, utöver äganderätt, att leverans skett och att inventariet är en funktionell enhet. För egentillverkade byggnadsinventarier krävs färdigställande på samma sätt som för vanliga egentillverkade inventarier, eftersom det inte är möjligt att hänföra råmaterial eller delvis

bearbetat råmaterial till inventarier. Samma principer tillämpas för markinventarier.

Hyra – Leasing

Frågan om hos vem en tillgång ska redovisas som ett inventarium har fått ökad betydelse genom den växande leasingmarknaden. Leasing-/hyresavtalet kan vara konstruerat på så sätt att det kan vara svårt att avgöra om transaktionen innebär en hyra, en lånetransaktion eller ett köp. Avgörande för frågan om hyra, lånetransaktion eller köp föreligger i beskattningshänseende är avtalets verkliga innehåll. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan ett hyresavtal i vissa fall vara att betrakta som ett avbetalningsköp. Parterna måste dock ha avsett att äganderätten till inventariet ska förvärfvas av hyrestagaren, som i så fall erhåller rätten till värdeminskningssavdrag. Till följd av detta blir den erlagda hyran att anse som avbetalning. I RÅ 1987 ref. 166 prövades frågan om ett avtal om hyra av en täckdikningsanläggning i stället var att betrakta som ett köp. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det av avtalet och anläggningens karaktär framgick att vad parterna egentligen åsyftat vid avtalstillfället var att överlåta egendomen till hyrestagaren (jfr även RN 1953 4:5). Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i hyrestagarens ägo efter hyrestidens slut, ska inventariet betraktas som leasingföretagets egendom. Som tidigare nämnts har vissa äganderätsfrågor prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1998 ref. 58 I–III. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte medgetts avdrag mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Skatteverkets uppfattning är att redovisningsreglerna för s.k. finansiell leasing inte kan läggas till grund för beskattningen. Redovisningsreglerna innebär att leasetagaren skriver av på leasingobjektet trots att objektet inte ägs av denne. Rätten till skattemässigt värdeminskningssavdrag tillkommer dock den som är ägare till inventariet, d.v.s. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan en bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd leda till att leasegivaren inte anses utgöra ägare till inventarierna (Skatteverket 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111).

Skatteverket har i ytterligare en skrivelse angett att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men särredovisar dessa och de avskrivningar som gjorts på dem, inte förlorar rätten till räknenskapsenlig avskrivning. En förutsättning är att bokföringen är så ordnad och presentationen sker på sådant sätt i årsredovisningen eller i

årsbokslutet att de leasade tillgångarnas anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivning på dessa kan särskiljas. En sådan redovisning medför att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen genom att gjorda värdeminskingsavdrag på de leasade tillgångarna återförs till beskattning och avdrag i stället görs för leasingavgifterna. Motiveringen till skrivelsen är att lagtexten i 18 kap. 14 § IL enbart innefattar sådana tillgångar som skattemässigt utgör inventarier. Det utesluter inte att det kan finnas andra tillgångar som i bokföringen redovisas och skrivs av som inventarier men som skattemässigt inte utgör inventarier (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111).

**Inventariet
anskaffat för
verksamheten?**

Det krävs att ett inventarium är anskaffat för verksamheten för att avdrag ska kunna medges. Endast utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnader i verksamheten.

Havskryssare

Högsta förvaltningsdomstolen har exempelvis vägrat ett större företag avdrag för värdeminskning på en havskryssare. Som motivering anfördes att, oavsett om havskryssaren på olika sätt kunde ha varit till nytta för bolaget, hade båtens användning inte sådant samband med bolagets verksamhet att kostnaderna för båten kunde dras av som omkostnad i rörelsen (RÅ 1970 ref. 21).

Konst

Avdrag för värdeminskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Anledningen har varit att tillgångarna inte varit utsatta för någon värdeminskning, att tillgångarna saknat samband med verksamheten eller att tillgångarna inte anskaffats för stadigvarande bruk (RÅ 1947 Fi 52 och 389, RÅ 1951 Fi 674 och 738, RÅ 1973 Fi 755 samt RÅ 1991 not. 113). Rättspraxis har numera lagreglerats i och med att det direkt i lagtexten anges att värdeminskingsavdrag inte ska göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde (18 kap. 3 § IL).

57.4.1 Värdeminskingsavdrag

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning, se vidare avsnitt 57.9. I frågan om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får tillämpas samtidigt är Skatteverkets uppfattning att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och

restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111).

57.4.2 Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år (korttidsinventarier), får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta gäller dock inte sådana rättigheter m.m. som avses i 18 kap. 1 § andra stycket IL. Genom lagstiftning år 2009 anges det numera direkt i 18 kap. 4 § IL vad som menas med mindre värde. Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp. Det framgår även genom formuleringen att om det i utgiften ingår mervärdesskatt som inte får dras av eller återbetalas enligt ML får denna del också dras av direkt. Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde (SKV A 2007:2) har blivit obsolet och upphävt, men innehållet är dock vägledande vid tillämpning av de äldre bestämmelserna.

Inventarier av mindre värde

Beloppsgränsen för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde avser ett inventarium i sin helhet. Det är således inventariets totala anskaffningsvärde som avgör om det är av mindre värde. Detta gäller även för inventarier som ägs gemensamt, t.ex. av personer som driver näringsverksamhet i form av enkelt bolag (Skatteverket 2009-06-10, dnr 131 474845-09/111).

Av 18 kap. 4 § andra stycket IL framgår vidare att om det finns ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. Skatteverket har i en skrivelse närmare utvecklat vad som avses med begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning. Med naturligt samband mellan flera inventarier bör avses inventarier som har ett funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet, t.ex. ett konferensbord med därtill hörande stolar. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning bör avses inventarier som används för liknande ändamål och förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang, t.ex. ett utbyte av datorer på kontoret. Om det bland inventarier med naturligt samband eller som ett led i en större inventarieanskaffning ingår korttidsinventarier behöver dessa inte medräknas, utan hela

utgiften för dessa får dras av omedelbart (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111).

Korttidsinventarier

Vid bedömningen av om inventarier utgör korttidsinventarier tas hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Det är i första hand den skattskyldige som ska visa att undantagsregeln om omedelbart avdrag är tillämplig. Kravet på bevisning kan dock inte ställas särskilt högt eftersom avdragsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd (RÅ 1994 not. 132). Begreppet ekonomisk livslängd ska inte ses så begränsat att det endast avser ett inventariums fysiska livslängd, utan även ekonomiska faktorer såsom teknisk utveckling, konkurrensförhållanden och användningsområdet för inventariet i verksamheten ska beaktas. Utöver detta ska man inte bara beakta de uppgifter som utrustningen i första hand är anskaffad för utan även alternativa användningsmöjligheter och det värde som efter treårsperioden kan tillgodogöras genom avyttring.

Kostnadsföring krävs

Enligt frågeställning i ett förhandsbesked skulle ett företag bokföringsmässigt skriva av korttidsinventarier under tre år. Högsta förvaltningsdomstolen godtog inte att avdrag beräknades på samma sätt, och uttalade att för det fall utgifterna inte dras av omedelbart ska de dras av genom årliga värdeminskningssavdrag i enlighet med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning (RÅ 2004 ref. 81). Samma principer som i detta rättsfall ska enligt Skatteverkets uppfattning tillämpas för inventarier av mindre värde samt om restvärdesavskrivning tillämpas. Det innebär att ett omedelbart avdrag för utgifter för inventarier enligt 18 kap. 4 § IL ska motsvaras av en lika stor kostnadsföring av utgifterna i räkenskaperna. Utgifterna – eller en del därav – får således inte tas upp som tillgång i balansräkningen. Se även Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305) avsnitt 31.4.15.

Om inventarier avyttras, förloras, utrangeras eller tas ut ur näringsverksamheten samma beskattningsår som de anskaffas, ska hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 5 § IL). Den eventuella ersättningen för inventarierna ska samtidigt tas upp som intäkt (15 kap. 1 § IL).

57.5 Nyttjanderättshavares avdragsrätt

Bestämmelserna om hyresgästers, arrendatorers och andra nyttjanderättshavares anskaffningar av inventarier finns i 19 kap. IL.

Där framgår att om en nyttjanderättshavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt, och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättshavaren dra av utgifterna enligt avdragsbestämmelserna för inventarier (19 kap. 27 § IL).

Om nyttjanderättshavaren får ersättning av fastighetsägaren för sådana anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättshavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen. När nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

57.6 Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt enligt huvudregeln i 18 kap. 7 § IL. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Huvudregeln

Huvudregeln får anses innebära att anskaffningsvärdet utgörs av samtliga utgifter som uppkommer för att förvärva inventariet. Det medför att i anskaffningsvärdet inräknas, utöver utgiften för själva inventariet, samtliga förvärvsutgifter såsom installation, frakt, tull, konsulttjänster och liknande. För enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut gäller särskilda regler (se nedan i detta avsnitt).

Ränta

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att räntan vid avbetalningsköp är avdragsgill såsom ränta även om den ingår i avbetalningspriset. Därmed får avbetalningsränta anses avdragsgill på den period den är hänförlig till och behöver alltså inte inräknas i anskaffningsvärdet (RÅ 1970 ref. 9). För det fall avbetalningsränta eller annan ränta, t.ex. vid egen tillverkning av ett inventarium, har inkluderats i anskaffningsvärdet i räkenskaperna ingår denna ränta enligt Skatteverkets uppfattning även i det skattemässiga anskaffningsvärdet för inventariet, jfr RÅ 2004 ref. 81.

Egen tillverkning

För inventarier som anskaffas genom egen tillverkning ska direkta och indirekta tillverkningsutgifter räknas in i det skattemässiga anskaffningsvärdet.

Inkråmsförvärv	När inventarier förvärvas genom ett köp av rörelse (inkråmsförvärv) utgörs inventariernas anskaffningsvärde enligt Skatteverkets uppfattning av det värde som framkommer i en i enlighet med god redovisningssed upprättad förvärvsanalys, se Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning. Värdet utgörs därvid av marknadsvärdet på inventarierna. Detta är en slutsats som kan dras av RÅ 2011 ref. 1.
Goodwill	Vid ett inkråmsförvärv kan det uppkomma goodwill (inkråmsgoodwill). Det är däremot inte möjligt att göra ett separat förvärv av goodwill, eftersom goodwill inte kan existera skild från den rörelse den tillhör. Vid upprättandet av förvärvsanalysen ska förvärvade tillgångar och skulder identifieras och värderas i enlighet med principerna i RR 1:00. I förvärvsanalysen värderas tillgångar och skulder oberoende av i avtalet eventuellt angivna individuella priser på övertagna tillgångar. Tillgångarnas nettovärde (tillgångar ./ skulder) enligt förvärvsanalysen jämförs därefter med köpeskillingen (inklusive förvärvskostnader) för rörelsen. Om köpeskillingen för rörelsen är högre än tillgångarnas nettovärde utgör mellanskillnaden goodwill. Det värde på goodwill som framkommer i en i enlighet med god redovisningssed upprättad förvärvsanalys utgör i regel skattemässigt anskaffningsvärde på goodwillen. För det fall köpeskillingen för rörelsen är lägre än tillgångarnas nettovärde redovisas negativ goodwill, se vidare Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt 21.5.
Kontraktsnedskrivning	Om avdrag gjorts för kontraktsnedskrivning enligt 18 kap. 23 § IL utgörs anskaffningsvärdet av utgiften för förvärvet minskad med avdraget (18 kap. 9 § IL).
Näringsbidrag	Om ett näringsbidrag lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten enligt 29 kap. IL gäller att om bidraget används för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet ska dras av genom värdeminskningssavdrag, ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget. Om bidraget är större än det skattemässiga värdet för tillgången ska mellanskillnaden tas upp som inkomst. Återbetalas bidraget ska tillgångens avskrivningsunderlag ökas med det återbetalade beloppet, dock med högst det belopp som har påverkat anskaffningsvärdet (29 kap. 6 § IL). Skatteverket har gjort bedömningen att när det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i Redovisningsrådets rekommendation RR 28 Statliga stöd och motsvarande internationella redovisningsstandard (IAS 20), att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt, inte

läggas till grund för beskattningen. En sådan redovisning är inte förenligt med 29 kap. 6 § IL. Ett bidrag för att anskaffa en inventarie ska minska det skattemässiga anskaffningsvärdet (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111). Redovisas bidraget som förutbetalad intäkt kan inte räkenskapsenlig avskrivningsmetod användas eftersom metoden förutsätter att det är överensstämmelse mellan inventariets skattemässiga anskaffningsvärde och anskaffningsvärdet i räkenskaperna.

Särskilda situationer

Det finns i 18 kap. 12 § IL hänvisningar till ett ytterligare antal särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier i ett antal situationer. Det gäller i samband med beskattningsinträde, uttagsbeskattning, underprisöverlåtelse, ersättningsfonder, fusioner, fissioner (inkl partiella), verksamhetsavyttringar och underprisförvärv från delägare och närstående.

Arv, gåva, bodelning

Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som förvärfvas genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente ska, om inte särskilda skäl talar emot det, som anskaffningsvärde anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren (18 kap. 8 § IL).

Skattemässigt värde

Med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag och liknande avdrag (2 kap. 33 § IL).

Förenklat årsbokslut

För enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed (18 kap. 7 § andra stycket IL). Vad som utgör god redovisningssed i detta avseende framgår av Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Anskaffningsvärdet för köpta maskiner och inventarier är inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet, men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in i anskaffningsvärdet om de externa utgifterna sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Anskaffningsvärdet för egentillverkade maskiner och inventarier är utgiften för material och andra utgifter som framgår av fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Varken den enskilda näringsidkarens arbete eller dennes anställdas arbete med maskinen får räknas in i anskaffningsvärdet. Externa utgifter vid egentillverkning behandlas på motsvarande sätt som för köpta maskiner och inventarier.

57.7 Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

I 18 kap. 10 § IL hänvisas till 14 kap. 16 § IL – angående avskattning vid karaktärsbyte – när det gäller hur anskaffningsvärdet ska bestämmas för inventarier som förs över till en näringsverksamhet från ägarens privategendom. Avskattning blir aktuellt för egendom som förs över till en näringsverksamhet och vid en avyttring inte längre ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Vid karaktärsbyte i annat fall ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande.

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 % för varje beskattningsår som den skattskyldige innehaft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

57.8 Justering av anskaffningsvärde

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (18 kap. 11 § IL).

I ett förhandsbesked var fråga om två systerbolag i en koncern som skulle fusioneras. I det ena systerbolaget fanns underskott som var koncernbidragsspärrat. Inför fusionen skulle underskottsbolaget sälja inventarier till det andra systerbolaget till marknadsmässigt pris. Vinsten som uppkom i underskottsbolaget reducerade det koncernbidragsspärrade underskottet. Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var om det köpande systerbolaget fick tillgodoräkna sig faktisk köpeskilling vid förvärvet eller om det förelåg skäl att tillämpa den s.k. jämningsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att skäl för jämkning av anskaffningsvärdet inte förelåg

och därmed fick faktisk köpeskilling ligga till grund för avskrivning (RÅ 2008 ref. 8).

I ett senare mål har kammarrätten tillämpat jämningsregeln. Det gällde ett inkråm som hade överlåtits från ett bolag till ett annat via ett tredje bolag, vars innehavstid var mycket kortvarig. Samtliga bolag stod under ledning av samma person. Hos den slutlige förvärvaren redovisades efter transaktionerna en inkråms-goodwill till marknadsmässigt värde. Bolaget fick dock inte lägga anskaffningsvärdet för goodwillen till grund för värdeminskningssavdrag med stöd av 18 kap. 11 § IL (KRNS 2011-10-13, mål nr 4088-4093-10). Även i ett annat fall har kammarrätten (KRNG 2006-01-09, mål nr 789-04) tillämpat jämningsregeln. Målet avgjordes slutligt av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 not. 25), men den prövningen avsåg enbart hur beloppsmässig korrigering skulle ske (se även sist i detta underavsnitt).

**För högt
anskaffningsvärde**

Ibland kan det redovisade anskaffningsvärdet ha blivit för högt genom att tillgångar felaktigt har behandlats som inventarier, t.ex. tillgångar som inte berättigar till värdeminskningssavdrag eller tillgångar som utgör byggnader eller markanläggningar. Anskaffningsvärdet kan även ha blivit för högt genom att näringsbidrag felaktigt inte har minskat anskaffningsvärdet.

**Hur rättas
felaktigheten?**

Fråga uppkommer med vilket belopp resultatet ska ökas. Ska det ökas med den felaktiga postens bruttobelopp, d.v.s. med dess påverkan på anskaffningsvärdet? Eller ska resultatet ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på värdeminskningssavdraget? Frågan har besvarats i följande rättsfall.

Ett bolag hade som inventarier bokfört utgifter som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget, som tillämpade räkenskapsenlig avskrivning, hade inte maximalt utnyttjat sina möjligheter till värdeminskningssavdrag på inventarier. Det avdrag som bolaget hade gjort rymdes inom 30 % av ett korrekt beräknat avskrivningsunderlag på inventarierna. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto. Högsta förvaltningsdomstolen avstod från att höja bolagets resultat (RÅ 1962 Fi 1066).

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avskrivning hade gjorts på inventarier som ännu inte hade levererats. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp med vilket maskinerna obehörigen avskrivits. Ett liknande synsätt tillämpades i ett fall där vissa tillgångar felaktigt hade hänförts

till inventarier i stället för till byggnad. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte KR:s dom vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigt hade påverkat resultatet (RR 1977 1:70).

I ett nyare avgörande bekräftar Högsta förvaltningsdomstolen slutsatserna i de äldre avgörandena (RÅ 2009 not. 25). Det framgår av domen att det saknas stöd att till beskattning återföra ett högre belopp än det avdrag som felaktigt påverkat beskattningen.

57.9 Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

57.9.1 Räkenskapsenlig avskrivning

Förutsättningar

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Detta villkor anses även uppfyllt när den planmässiga avskrivningen i räkenskaperna är lägre än värdeminskningssavdraget men skillnaden redovisats i resultaträkningen som en bokslutsdisposition och i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar). Skattemässigt värde motsvaras i regel av inventariernas bokförda värde på balansräkningens aktivsida minskad med ackumulerade överavskrivningar på balansräkningens passivsida.

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 hade ett företag upplöst ackumulerade överavskrivningar och redovisat beloppet som en intäkt i räkenskaperna. Den intäktsförda upplösningen var större än årets kostnadsförda avskrivningar. Redovisningen innebar inte att det uppkom någon skattepliktig intäkt för företaget, men eftersom värdet på inventarierna enligt balansräkningen översteg det skattemässiga värdet ansågs att företaget förlorade rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Rättsfallet visar även att det, utöver det uttryckliga lagkravet på att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet, finns ett krav på överensstämmelse av inventariernas värde i balansräkningen med deras skattemässiga värde enligt räkenskapsenlig avskrivningsmetod.

Skatteverket har behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när en överavskrivning enligt 18 kap. 19 § IL föreligger, d.v.s. när avskrivningen i räkenskaperna överstiger det högsta avdraget vid beskattningen. I en sådan situation saknas en av förutsättningarna för rätten att använda räken-

skapsenlig avskrivning. Enligt skrivelsen innebär dock inte oavsiktliga fel vid enstaka år att rätten förloras. Rätten till räakenskapsenlig avskrivning kan dock inte anses finnas kvar när ett företag systematiskt gör avskrivningar med högre belopp än som kan godtas vid beskattningen (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111).

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om rätten till räakenskapsenlig avskrivning när framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats har inkluderats i anskaffningsvärdet i enlighet med god redovisningssed. Det ifrågavarande slaget av utgifter får inte räknas med i det skattemässiga anskaffningsvärdet. Skatteverkets uppfattning är att en sådan redovisning medför att rätten till räakenskapsenlig avskrivning går förlorad, genom att värdet på tillgångarna i redovisningen blir högre än det skattemässiga värdet, jfr även RÅ 2001 ref. 8 (Skatteverket 2008-03-19, dnr 131 164537-08/111).

Skatteverkets uppfattning är att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men i årsbokslut/årsredovisning särredovisar dessa och de avskrivningar som har gjorts på dem, inte förlorar rätten till räakenskapsenlig avskrivning. Däremot medför en sådan redovisning att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111).

Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag respektive BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar framgår att dessa företag ska redovisa tillgångar som det äger, men i kommentarerna anges att en förvärvad immateriell tillgång får redovisas som tillgång. Innebörden är dock enligt Skatteverkets uppfattning att förvärvade immateriella tillgångar ska tas upp som tillgång i redovisningen om det är förenligt med 4 kap. 2 § ÅRL. Vid beskattningen ska förvärvade immateriella rättigheter alltid behandlas som inventarier och utgiften för förvärvet ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag (jfr dock avsnitt 57.2.2 och Skatteverkets skrivelse 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111). Detta kan leda till en skillnad mellan inventariernas redovisade respektive skattemässiga värde i de fall då förvärvade immateriella rättigheter inte har redovisats som tillgång i räakenskaperna. Skatteverkets uppfattning är att detta kan medföra att rätten till räakenskapsenlig avskrivning förloras (Skatteverket 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111).

Om Skatteverket efter utredning uttagsbeskattar ett företag för hela anskaffningsvärdet för sådan egendom som är anskaffad för ägarens privata användning och som bokförts som inventarie i företaget, t.ex. en TV som till sin helhet nyttjas av företagets ägare, kan rätten till räknenskapsenlig avskrivning förloras eftersom inventariet inte längre ingår i det skattemässiga avskrivningsunderlaget men däremot i det bokföringsmässiga värdet.

Vid räknenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningsavdrag enligt huvudregeln (18 kap. 13 § IL) eller enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 § IL). Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock olika regler användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § första stycket IL), immateriella rättigheter (andra stycket 1) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (andra stycket 2).

Huvudregeln

Enligt huvudregeln medges värdeminskningsavdrag med högst 30 % av avskrivningsunderlaget oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffas. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska procentsatsen i motsvarande mån jämkas. Om beskattningsåret exempelvis omfattar 18 månader kan avdrag medges med 45 % ($= 18/12 \times 30$). Är beskattningsåret 9 månader blir procentsatsen 22,5 % ($= 9/12 \times 30$).

Avskrivningsunderlaget beskrivs närmare i 18 kap. 13 § andra stycket IL och utgörs av:

1. Värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång, vilket är värdet enligt balansräkningen (d.v.s. redovisat värde minskat med ackumulerade överavskrivningar),
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 18 kap. 15 och 16 §§ IL (avdraget enligt 15 § gäller intäkt vid avyttring respektive försäkringsersättning och avdraget enligt 16 § gäller en särskilt hög utgift).

En näringsidkares uttag av inventarier behandlas på samma sätt som avyttring av inventarier (RÅ 1976 ref. 6).

Exempel

Inventarierna i ett företag var vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier, som anskaffats före beskattningsårets ingång, för 25 000 kr.

Avskrivningsunderlaget kan beräknas till $(100\,000 + 125\,000 - 25\,000 =) 200\,000$ kr. Procentsatsen för värdeminskningssavdraget uppgår till 45 % $(=18/12 \times 30)$. Värde-minskningsavdrag kan medges med 90 000 kr $(= 200\,000 \times 45 \%)$.

**Förenklat
årsbokslut**

Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kr, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL i stället göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § första stycket IL). Detta gäller oavsett vilken avskrivningsmetod som används.

**Kompletterings-
regeln**

Värde-minskningsavdrag enligt huvudregeln innebär att utgiften för ett inventarium aldrig blir avdragen i sin helhet. Inventariets värde närmar sig noll utan att någonsin nå dit. Därför infördes även kompletteringsregeln, som innebär att utgiften för inventariet är helt avdragen efter 5 beskattningsår om beskattningsåren omfattar 12 månader.

Kompletteringsregeln innebär att avdrag får göras med ett belopp som motsvarar en beräknad årlig avskrivning med 20 % av anskaffningsvärdet för inventariet. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska jämkning ske i motsvarande mån. Är beskattningsåret exempelvis 15 månader görs avdrag med 25 % $(= 15/12 \times 20 \%)$.

Vid beräkningen av värdeminskningssavdrag enligt kompletteringsregeln utgår man från anskaffningsvärdena under de fyra senaste beskattningsåren för de inventarier som vid utgången av det aktuella beskattningsåret fortfarande finns kvar. Det lägsta värde på inventarierna som kan beräknas uppgår till summan av 80 %, 60 %, 40 %, och 20 % av respektive beskattningsårs kvarvarande anskaffningar, under förutsättning att samtliga beskattningsår omfattar 12 månader. Det högsta möjliga värdeminskningssavdraget uppgår till skillnaden mellan avskrivningsunderlaget och det framräknade lägsta värdet enligt kompletteringsregeln.

Exempel

Inventarierna i ett företag var vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Dessa inventarier anskaffades dels året före beskattningsåret för 75 000 kr, dels tre år före beskattningsåret för 125 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier för 25 000 kr. Dessa inventarier hade anskaffats tre år före beskattningsåret för 50 000 kr. Beskattningsåren före det aktuella beskattningsåret har omfattat 12 månader.

Det lägsta värde som inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln kan beräknas på följande sätt.

Eftersom det aktuella beskattningsåret omfattar 18 månader får avdrag göras med 30 % ($=18/12 \times 20$). Procentsatserna för de olika beskattningsåren blir då 70, 50, 30 och 10 %.

Av de inventarier som anskaffades tredje året före beskattningsåret, 125 000 kr, har inventarier motsvarande en anskaffning på 50 000 kr sålts under beskattningsåret. De kvarvarande inventariernas anskaffningsvärde är $(125\,000 - 50\,000 =) 75\,000$ kr.

Det lägsta värde som inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln är 132 500 kr enligt följande.

$$\begin{array}{rcl} 125\,000 \times 70\% & = & 87\,500 \\ 75\,000 \times 50\% & = & 37\,500 \\ 75\,000 \times 10\% & = & \underline{7\,500} \\ & & 132\,500 \text{ kr} \end{array}$$

Det högsta möjliga värdeminskningsavdraget uppgår till skillnaden mellan avskrivningsunderlaget och det framräknade lägsta värdet enligt kompletteringsregeln, d.v.s. 67 500 kr ($200\,000 - 132\,500$).

57.9.2 Restvärdesavskrivning

Restvärdesavskrivning kan ses som en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning i bl.a. följande avseenden. Det krävs inte någon överensstämmelse mellan avdraget och avskrivningen i bokslutet. Beräkningen sker med utgångspunkt från det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång och inte från det bokförda värdet. Den högsta procentsatsen för avdrag är 25 % i stället för 30 %.

Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska procentsatsen i motsvarande mån jämkas. Det finns inte någon motsvarighet till kompletteringsregeln.

Avskrivningsunderlaget vid restvärdesavskrivning består av det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång, ökat med anskaffningsvärdet på inventarier anskaffade under beskattningsåret som finns kvar vid beskattningsårets utgång, och minskat med ett särskilt avdrag enligt 18 kap. 15 och 16 §§ IL. Det särskilda avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer i samband med avyttring eller försäkringsfall respektive den särskilt höga utgiften. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget före avdraget. På det återstående avskrivningsunderlaget får värdeminskningssavdrag göras med högst 25 % vid ett beskattningsår om 12 månader. Det därefter återstående beloppet utgör inventariernas utgående skattemässiga värde, vilket är nästa års ingående värde.

Skatteverkets uppfattning är att bestämmelserna om restvärdesavskrivning innebär att alla resultatpåverkande poster för inventarier i räkenskaperna ska elimineras i inkomstdeklarationen. Det innebär att årets avskrivningar i räkenskaperna ska tas upp i deklarationen som en tillkommande post. Samma sak gäller för andra slag av restvärden på inventarier som kostnadsförts i räkenskaperna, t.ex. i samband med utrangering eller förlust av inventarier samt vid nedskrivningar. Om inventarier sålts med en bokföringsmässig förlust, ska beloppet tas upp i deklarationen som en tillkommande post och om inventarier sålts med en bokföringsmässig vinst, ska beloppet dras av som en avgående post i deklarationen. I det fall ersättningen/intäkten är större än avskrivningsunderlaget före det särskilda avdraget, ska skillnadsbeloppet tas upp till beskattning. Skrivelsen gäller inte för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt BFNAR 2006:1 (Skatteverket 2009-06-12, dnr 131 521631-09/111).

Skatteverket har i en skrivelse uttalat att vid övergång från räkenskapsenlig avskrivning till restvärdeavskrivning ska oavskrivet värde av tidigare återförda överavskrivningar enligt 18 kap. 19 § IL ingå i avskrivningsunderlaget. Det innebär att det oavskrivna värdet ska inräknas i inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång (Skatteverket 2006-05-24, dnr 131 330742-06/111).

57.9.3 Avyttringar

Ett särskilt avdrag får göras om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret eller den skattskyldige har rätt till försäkringsersättning för sådana inventarier på grund av att de gått förlorade under beskattningsåret (18 kap. 15 § IL). Avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen eller försäkringsfallet. Intäkten utgörs normalt av den intäktsförda ersättningen. Beloppet ska inte minskas med inventariets redovisningsmässiga restvärde. Det särskilda avdraget för avyttring får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget före avdraget. När räkenskapsenlig avskrivning används görs avdraget inom ramen för beräkning av storleken av årets värdeminskningsavdrag. Vid restvärdesavskrivning sker även justering i deklarationen (se avsnitt 57.9.2). Ett uttag av inventarier behandlas på samma sätt som avyttring av inventarier (RÅ 1976 ref. 6).

57.9.4 Särskilt hög utgift

Om en särskilt hög utgift för inventarier beror på att de anskaffas för att utnyttjas under en tillfällig konjunktur eller liknande, får merutgiften dras av som ett värdeminskningsavdrag under anskaffningsåret (18 kap. 16 § IL). Detta gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning. Vid räkenskapsenlig avskrivning görs avdraget inom ramen för beräkning av årets värdeminskningsavdrag. Vid restvärdesavskrivning sker även justering i deklarationen (se avsnitt 57.9.2).

57.9.5 Lågt verkligt värde

Om den skattskyldige kan visa att inventariernas sammanlagda verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning får ytterligare värdeminskningsavdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden (18 kap. 18 § IL).

Begreppet verkligt värde på inventarier är inte närmare utvecklat i skattelagstiftningen och inte heller inom rättspraxis. Skatteverket har därför i en skrivelse angett att då vägledning saknas i skattereglerna bör man i den här aktuella frågan söka vägledning från normgivningen på redovisningsområdet. Vid beräkningen av det verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör således vägledning sökas i Redovisningsrådets rekommendation RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar från IASB. Det innebär att varje inventarium ska värderas till det högsta av

nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Detta gäller oavsett vilken normgivning som tillämpas i redovisningen (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 81 avgjort frågan om nedskrivning till verkligt värde får avse visst slag av inventarier eller om en sådan nedskrivning måste avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskingsavdrag är tillämpliga. Domstolen menar att redan ordalydelsen i 18 kap. 18 § första stycket IL talar för det senare alternativet. Lagrådet anförde vid tillkomsten av IL att syftet med bestämmelsen är att förhindra att den skattskyldige vid beskattningen måste redovisa sitt inventariebestånd till ett högre värde än det verkliga värdet. Jämförelsen mellan det skattemässiga värdet och det verkliga värdet sker på kollektiv nivå (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 408). Bedömningen av verkligt värde måste således avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskingsavdrag är tillämpliga. Skatteverket har i en tidigare skrivelse gjort motsvarande bedömning (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111. Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för samtliga inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet.

Skatteverkets uppfattning är att man vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 § IL, om lågt verkligt värde på inventarier, även ska beakta ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL (Skatteverket 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111).

Nedskrivning

En värdenedgång på inventarier, utöver den planenliga avskrivningen, redovisas i räkenskaperna som nedskrivning. För att en kostnadsförd nedskrivning ska vara avdragsgill måste nedskrivningen rymmas inom det avdrag som kan beräknas enligt principerna för räknenskapsenligt avskrivning, alternativt att bestämmelsen om lågt verkligt värde kan tillämpas. I annat fall medför nedskrivningen, helt eller delvis, att en överavskrivning enligt 18 kap. 19 § IL föreligger, vilken ska återföras till beskattning.

57.9.6 För stora avskrivningar i räkenskaperna

Det förhållandet att avskrivningarna i räkenskaperna överstiger högsta skattemässiga avdrag brukar kallas skattemässig överavskrivning. Skattemässig överavskrivning aktualiseras bara vid räknenskapsenlig avskrivning och när avdraget avser tillgångar som utgör inventarier. Den kan uppkomma på olika

sätt, t.ex. genom felräkning eller genom att inventarier felaktigt har behandlats som korttidsinventarier. Om sådana felaktigheter upptäcks måste man först kontrollera om en överavskrivning verkligen har ägt rum. Om det felaktiga avdraget ryms inom avdragsutrymmet enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln ska någon justering av avdraget inte göras (jfr principerna bl.a. i RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avdragsutrymmet görs justering endast med det belopp som felaktigt belastat resultatet. Beloppet dras sedan av med 20 % per helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det år då överavskrivningen gjordes. När skattemässig överavskrivning har gjorts ska avskrivningsunderlaget för nästa år inte justeras, utan det utgående värdet enligt balansräkningen utgör utgångspunkten vid beräkning av avskrivningsunderlaget (18 kap. 19 § IL).

Exempel

Ett företag har i deklarationen lämnat följande uppgifter om sina inventarier (tabell 1). Inventariernas värde enligt balansräkningen uppgick till 101 500 kr.

Tabell 1

Huvudregeln	Kompletteringsregeln				
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	50 000	beskattningsåret för	(kr) 50 000	80 % därav =	(kr) 40 000
Summa	170 000	året före beskattningsåret för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000

Avskrivningsunderlag	145 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av avskrivningsunderlaget	101 500			Summa	97 000

Vid kontroll av deklarationen framkommer att företaget av misstag bokfört inköp av en maskin för 28 000 kr som en omkostnad. Det omkostnadsförda beloppet tas med enligt både huvudregeln och kompletteringsregeln vid beräkningen av om en överavskrivning föreligger och storleken på den (tabell 2).

Tabell 2**Huvudregeln****Kompletteringsregeln**

Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	78 000	beskattningsåret för	(kr) 78 000	80 % därav =	(kr) 62 400
Summa	198 000	året före beskattningsåret för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Avskrivningsunderlag	173 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av avskrivningsunderlaget	121 100			Summa	119 400

Det lägsta riktiga värdet på inventarierna enligt tabellen uppgår till 119 400 kr. Det kan därför konstateras att det föreligger en överavskrivning som uppgår till $(119\,400 - 101\,500 =) 17\,900$ kr. Det beloppet läggs till vid beräkningen av resultatet. Avdrag medges med 20 % av beloppet för helt år från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes. Utgångspunkten för beräkning av avskrivningsunderlaget för nästa beskattningsår uppgår till det utgående värdet i balansräkningen på 101 500 kr.

57.9.7 Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt värde. Därför finns särskilda regler i de fall då det vid en övergång till räkenskapsenlig avskrivning föreligger en skillnad mellan bokfört värde och skattemässigt värde (18 kap. 20–22 §§ IL).

För högt skattemässigt värde vid övergången

Överstiger det skattemässiga värdet på inventarierna det bokförda värdet medges ett särskilt avdrag för mellanskillnaden. Avdraget får göras med 20 % per helt år från och med det första beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas (18 kap. 21 § IL).

Exempel

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstiger det skattemässiga värdet det bokförda värdet med 10 000 kr. Företaget har i och med övergången rätt till ett särskilt avdrag med 10 000 kr. Avdraget fördelas på 5 år från och med det beskattningsår då övergången sker, d.v.s. med 2 000 kr per år (om varje beskattningsår omfattar 12 månader).

För lågt skattemässigt värde vid övergången

Överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga värdet ska skillnaden tas upp till beskattning, antingen i sin helhet övergångsåret eller, om så begärs, fördelat med lika belopp på övergångsåret och de två följande beskattningsåren (18 kap. 22 § IL).

Exempel

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstiger det bokförda värdet det skattemässiga värdet med 12 000 kr. Beloppet ska tas upp till beskattning, antingen på en gång eller, om företaget begär det, för-

delat med 4 000 kr på beskattningsåret och 4 000 kr för vart och ett av de två följande beskattningsåren.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 136 funnit att bestämmelsen i 18 kap. 22 § IL är tillämplig även i det fall när skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och inventariernas skattemässiga värde beror på att en uppskrivning har gjorts av inventariernas bokförda värde.

Rättsfallet RÅ 2006 ref. 41 behandlar frågan om rätten att övergå till räkenskapsenlig avskrivning efter en uppskrivning och hur avskrivning ska beräknas enligt såväl huvudregeln som kompletteringsregeln. Enligt rättsfallet utgörs största möjliga värdeminskningssavdrag ett visst år av skillnaden mellan å ena sidan avskrivningsunderlaget och å andra sidan det lägsta av 70 % av avskrivningsunderlaget respektive anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 %. Detta gäller oberoende av om uppskrivningen av inventarierna medfört att avskrivningsunderlaget kommit överstiga anskaffningsvärdet för inventarierna eller ej.

Skatteverket har behandlat frågor kring uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning i en skrivelse. I skrivelsen konstateras att när företaget återfår rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om uppskrivningen medför att värdet på inventarierna efter uppskrivningen uppgår till ett högre värde än det ursprungliga anskaffningsvärdet (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 405583-06/111).

57.10 Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget

I IL finns bestämmelser om hur mervärdesskatt ska behandlas vid inkomstberäkningen i olika situationer. I 16 kap. 16 § IL anges att sådan ingående skatt enligt ML som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. inte får dras av. Bestämmelsen får motsatsvis anses innebära att ingående skatt som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning i stället ska behandlas som en utgift vid inkomstberäkningen, t.ex. som en utgift för anskaffning av inventarier. Särskilda bestämmelser har införts om ändring av avskrivningsunderlag (huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeметoden) eller anskaffningsvärde (komp-

letteringsregeln) i de fall mervärdesskatt jämkas eller dras av i efterhand (18 kap. 17 a–17 c §§ IL, jfr prop. 2000/01:30 s. 14 ff.). Om det jämkade eller avdragna mervärdesskattebeloppet avser utgifter som har ökat avskrivningsunderlaget eller anskaffningsvärdet ska underlaget eller värdet justeras.

Vid återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt som är hänförlig till inventarier uppkommer frågan hur denna mervärdesskatt ska hanteras om den är hänförlig till utgifter för inventarier som anskaffats tidigare år och räkenskapsenlig avskrivningsmetod tillämpas. Skatteverkets uppfattning är att den skattskyldige förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning, när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redovisningen vid återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier. Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre överensstämmer med det skattemässiga värdet (Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111).

Skatteverket anser dock, som ett alternativ till ovanstående hantering av frågan, att återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt kan hanteras även skattemässigt som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövning sker eller dom meddelas. Företaget har därmed möjlighet att få det redovisade värdet att komma i överensstämmelse med det skattemässiga värdet. Metoden innebär att återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt kommer, när huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning tillämpas, att ingå i avskrivningsunderlaget som en avgående alternativt tillkommande post det år som omprövningsbeslutet fattas eller dom meddelas. Tillämpas kompletteringsregeln kommer däremot den justerade mervärdesskatten, vid beräkning av det lägsta tillåtna värdet, att hänföras till det år som inventariet är anskaffat.

57.11 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden (18 kap. 23 § IL). När inventariet levereras ska anskaffningsvärdet minskas med avdraget för kontraktsnedskrivning (18 kap. 9 § IL). Kontraktsnedskrivning får inte göras för immateriella rättigheter m.m. som avses i 18 kap. 1 § andra stycket IL.

58 Fastigheter och byggnader

58.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas vad som skatterättsligt utgör fastigheter och byggnader. Det är enbart byggnader som kan bli föremål för avskrivning, inte mark. Däremot finns särskilda avskrivningsregler för markanläggningar. För byggnads- och markinventarier gäller samma avskrivningsregler som för lösa inventarier. För reparationer medges avdrag som för löpande driftkostnader med visst undantag för andelshus. För förvärv genom arv, gåva m.m. gäller särskilda regler vid beräkning av underlaget för värdeminskingsavdrag. Även för nyttjanderättshavare gäller särskilda regler.

58.2 Allmänt om fastigheter och byggnad

Fastighet

Vad som ska betecknas som fastighet och ingå i denna har betydelse vid beräkning av kapitalvinst och eventuell återläggning i samband med avyttring och när det gäller näringsfastighet vid avskrivning för värdeminskning.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang omfattar

- civilrättens definition av 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 och
- rättighet till vattenkraft och strömfall.

Byggnad

Någon definition av begreppet byggnad finns inte i skattelagstiftningen. Byggnadsbegreppet torde normalt sammanfalla med vad som gäller vid fastighetstaxeringen. I 19 kap. 21 § IL har dock intagits en särskild regel om att en konstruktion för vilken ett byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, hänförs till byggnadsinventarier, om konstruktionen helt eller delvis utgör en maskin eller ett redskap. Exempel på sådana konstruk-

tioner är oljecisterner och siloanläggningar. I rättspraxis (RÅ 1975 Aa 729) har en byggnadsliknande konstruktion som använts för torkning av virke hänförs till inventarier i avskrivningshänseende. Vindkraftverk hänförs till byggnadsinventarier (Skatteverket 2005-04-20, dnr 130 208909-05/111) och Mobilmaster hänförs till byggnadsinventarier (Skatteverket 2008-03-19, dnr 131 152879-08/111).

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till byggnad (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

Se även Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering och klyvning (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111) respektive (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

Byggnad räknas som fastighet även om den är lös egendom. Detsamma gäller tillhör till byggnad av det slag som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ JB, om de tillhör byggnadens ägare. Det sagda gäller också tomträtt (2 kap. 6 § IL).

58.3 Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart. Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden (19 kap. 2 § IL).

Utgifter för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är således avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader (det utvidgade reparationsbegreppet). Detta gäller antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. utgifter för flyttning och omDispositionering av maskiner liksom för flyttning av innerväggar i ett industriföretag avdragsgilla, om de föranletts av nyanskaffning av maskiner, ändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. På motsvarande sätt är utgifter i jordbruk för omDispositionering av ekonomibyggnad avdragsgilla, t.ex. vid omläggning av driften från en animalieproduktion till annan. Åtgärder som upptagande av nya fönster eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom uttalat att det ska vara fråga om mindre ändringsarbeten som med viss regelbundenhet kan förväntas uppkomma i verksamheten (HFD 2012 ref. 15). Detta gäller även beträffande fastighetsförvaltning. HFD uttalar att bestämmelsen inte omfattar ändringsarbeten som i första hand föranletts av att en byggnad har ett omfattande renoveringsbehov, och som i praktiken resulterar i vad som kan beskrivas som en helt ny byggnad och endast i mindre utsträckning kan förklaras av de krav avseende utformning som befintliga eller nya hyresgäster har ställt. Byggnaden som målet gällde genomgick mycket omfattande arbeten. Kostnaden per kvadratmeter var mycket hög och en tredjedel av byggnaden fick ett nytt användningsområde.

Gällande det utvidgade reparationsbegreppet finns, utöver det rättsfall som kommenteras ovan, ytterligare ett antal rättsfall som belyser problematiken.

- RÅ 1979 ref. 1:86. Vissa ingrepp och säkerhetsfrämjande åtgärder i banklokaler omfattas inte av det utvidgade reparationsbegreppet.
- RÅ 1983 ref. 1:39. Omedelbart avdrag har vägrats då hotelllokaler och personalutrymme byggdes om till data-central och kontor.
- RÅ 1985 ref. 1:32. Omedelbart avdrag har fått göras för utgifter för modernisering av jordbruksdrift.
- RÅ 1985 ref. 1:50. Ändringsarbeten på ekonomibyggnad belägen på jordbruksfastighet har medfört en rationellare drift av verksamheten och inneburit en upprustning av personalutrymme. Avdrag har medgivits direkt.
- RÅ 1987 ref. 87. Omedelbart avdrag har vägrats för utgifter för tillbyggnad av ett mjölkrum.
- RÅ 2003 not. 115. Uppförande av förmanshytter omfattades av det utvidgade reparationsavdraget.

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som ska hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för inventarier.

Utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna. Beträffande byggnader ska detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna.

Reparation är sådant arbete som sker för att återställa en byggnad i det skick den befann sig då den var ny- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller vidmakthålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Åtgärderna ska alltså vara sådana att de förhindrar att en byggnad förslits hastigare än vad som sker genom den normala fortgående försämring som varje byggnad är underkastad och som motsvaras av värdeminskningen.

Om en skattskyldig efter förvärvet av en dåligt underhållen fastighet rustar upp den, är han berättigad till avdrag för alla utgifter för arbeten som rent tekniskt är att hänföra till reparationer.

Byte av enstaka delar av stommen

Reparationsbegreppet innefattar även fall då enstaka mindre delar i själva byggnadsstommen byts ut. Så kan vara fallet vid mindre ingripande reparationer av grund, ytterväggar, bärande innerväggar, bjälklag eller takstolar (jfr RÅ 1958 Fi 1723). Avdrag medges då högst för det lägsta beloppet av den faktiska kostnaden eller för vad det skulle kostat att sätta in en byggnadsdel av samma slag som den gamla (jfr RÅ 1984 ref. 1:95; yttre isolering i stället för omdrevning i timmervägg där avdrag medgavs eftersom omdrevning skulle ha ställt sig dyrare). För att avdrag ska medges måste det vara enstaka delar som byts ut. I annat fall är åtgärderna hänförliga till ombyggnad.

Ny-, till- eller ombyggnad

När det är fråga om kostnad för ny-, till- eller ombyggnad medges inte omedelbart avdrag, inte heller avdrag för vad det skulle ha kostat att återställa byggnaden i ursprungligt skick. Den omständigheten att en reparation skulle ha ställt sig dyrare medför inte rätt till avdrag. Direktavdrag medges inte heller för åtgärder som företas med ny-, till- eller ombyggda delar, även om arbetena är av sådan teknisk art att de annars skulle ha utgjort reparation och underhåll. Begreppen nybyggnad och tillbyggnad är till sin innebörd relativt klara. Begreppet

ombyggnad är däremot inte lika klart. Visserligen torde ingen tvekan råda om att ombyggnad föreligger när en byggnads användningsområde väsentligt förändras (verkstadslokal ändras till bostadshus, RÅ 1966 Fi 387). Ombyggnad kan emellertid föreligga även i andra fall utan att byggnadens konstruktion eller planlösning ändras. I praxis har utbyte av bärande byggnadsdelar hänförs till ombyggnad. Det ska dock vara fråga om mer än enstaka byggnadsdelar. I annat fall är kostnaden hänförlig till reparation och underhåll.

Rättsfall på ombyggnad.

- RÅ 1965 Fi 1038. Avdrag vägrades för kostnader för ny takresning på en ladugård men medgavs för kostnader för nytt yttertak på byggnaden.
- RÅ 1989 ref. 5. Omedelbart avdrag medgavs inte för kostnaden för att riva en källartrappa och mura igen källardörren trots att denna kostnad understeg kostnaden för att reparera trappan.
- RÅ 1990 ref. 72. Reparationsavdrag vägrades när en trekammarbrunn ersattes med en ny likadan trekammarbrunn, placerad på annan plats enligt hälsovårdsnämndens åläggande.

58.4 Andelshus

En fastighet kan ha flera delägare. Var och en beskattas för sin andel av inkomsterna från fastigheten. För andelshus finns emellertid vissa särbestämmelser. Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (2 kap. 16 § IL).

När man talar om andelshus i inkomstskatterättsliga sammanhang avses inte småhus. För varje delägare i ett småhus, som i dagligt tal i vissa fall kan kallas andelshus, ska en prövning göras om hans innehav är att anse som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt vanliga regler.

Är fastigheten inte ett småhus, är den alltid näringsfastighet för sina delägare oavsett om de bor på fastigheten eller ej. När delägarna själva bebor fastigheten gäller följande.

Varje delägare redovisar sin andel av hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Delägarrens andel av

löpande driftkostnader samt utgiftsräntor m.m. är avdragsgilla för honom.

Hysesvärdet av den egna bostaden ska motsvara normalhyran (bruksvärdeshyran) för en likvärdig lägenhet. Ibland redovisar delägaren som intäkt sitt driftkostnadsbidrag, som kanske kallas avgift om fastigheten ägs indirekt genom ett handelsbolag. Om bruksvärdeshyran är högre, ska mellanskillnaden läggas till som värde av bostadsförmån.

Begränsad avdragsrätt för underhåll

I syfte att förebygga otillbörliga skattefördelar infördes i det gamla systemet vissa inskränkningar i rätten till avdrag för reparationer och underhåll av ett andelshus. Dessa regler finns kvar (19 kap. 3 § IL) och innebär följande.

Kostnaden för reparationsarbeten på en fastighet som ägs av tre eller fler fysiska personer, direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostäder åt minst tre delägare, får inte dras av till den del den på delägaren belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av 10 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten året före taxeringsåret.

De reparationskostnader som överstiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde ska aktiveras och avskrivas enligt reglerna för näringsfastighet. När ett andelshus avyttras gäller särskilda regler för dessa aktiverade kostnader vid beräkningen av avdragsgillt omkostnadsbelopp för fastigheten (45 kap. 14 § IL).

Underskott

Uppkommer underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår, har den skattskyldige rätt att efter yrkande göra avdrag för underskottet, helt eller delvis, i inkomstslaget kapital (42 kap. 33 § IL, jfr 1991/92:SkU13). Förlusten ska alltså i så fall kvoterats till 70 %. Denna avdragsrätt gäller endast i den mån underskottet belöper på en sådan bostadslägenhet som skulle ha varit privatbostad för den skattskyldige om han innehaft den med bostadsrätt. Om en andel i fastigheten omfattar även annat än en privatbostad t.ex. uthyrda bostadslägenheter eller lokaler måste därför underskottet fördelas på privatbostaden och fastighetsinnehavet i övrigt.

Exempel

A deklarerar inkomst av näringsverksamhet enligt följande (blankett NE)

20–21 Andel av uthyrda lokaler i fastigheten +10 000

23 Andel av gemensamma ränteintäkter +10 000

25	Andel av fastighetsskatt	-10 000
25	Andel av reparationer och underhåll	-30 000
26–29	Andel av andra fastighetsutgifter (inklusive egna ränteutgifter)	-120 000
22	Bostadsförmån för egen lägenhet	+40 000
30	Underskott	100 000

I princip skulle i detta fall för flera av posterna en utredning göras om vad som belöper på den egna lägenheten och vad som belöper på fastighetsinnehavet i övrigt. Vanligtvis bör det emellertid enligt Skatteverkets uppfattning godtas om fördelningen görs med ledning enbart av å ena sidan hyresvärdet för den egna lägenheten och å andra sidan hyresintäkter i övrigt, d.v.s. posterna 22, 20 och 21. Av underskottet 100 000 kr bör således här schablonmässigt $(40\,000/10\,000 + 40\,000 =)$ 4/5 eller 80 000 kr kunna anses belöpa på egna lägenheten. För denna del medges avdrag i inkomstslaget kapital med 70 % eller 56 000 kr. Återstoden av underskottet, 20 000 kr, rullas vidare till nästa år enligt vanliga regler för underskott i näringsverksamhet.

Avdrag i inkomstslaget kapital för underskott av andelshus får inte göras om avdrag medges enligt 42 kap. 33 § första stycket 2 IL. Bestämmelsen om reduktion på grund av ackord ska också beaktas enligt 42 kap. 33 § andra stycket IL.

58.5 Avdrag för anskaffningen

58.5.1 Värdeminskningsavdrag

Värdeminskningsavdrag

Utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.

Värdeminskningsavdragen ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då byggnaden färdigställs eller förvärvas eller i fråga om en förbättring från den tidpunkt den färdigställs (19 kap. 5 § IL).

Skatteverket har utfärdat allmänna råd (SKV A 2005:5) om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet. Se även Skatteverkets information (SKV

M 2005:5) om beräkning av värdeminskningssavdrag på byggnader i näringsverksamhet.

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Vid anskaffning av byggnad och tillhörande tomt, då byggnaden rivs efter förvärvet, kan anskaffningsutgiften beräknas enligt 19 kap. 12 § IL om avsikten varit att inte använda byggnaden (HFD 2011 ref. 72).

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till byggnad (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

58.5.2 Omedelbart avdrag

Omedelbart avdrag

Om en byggnad är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart. Det kan t.ex. vara fråga om en barack eller dylikt som är avsedd att användas enbart under en övergångsperiod, t.ex. i avvaktan på att egentliga lokaler ska iordningställas. Sådana tillfälliga byggnader åsätts normalt inte något taxeringsvärde.

58.5.3 Avdrag för utrangering

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet (19 kap. 7 § IL).

Redovisningen bör ske brutto. På intäktsidan redovisas samtliga intäkter genom försäljning av rivningsmaterial eller dylikt. Avdrag får ske med hela den oavskrivna delen av anskaffningsvärdet.

Om rivning av byggnad sker i samband med nyuppförande av byggnad räknas kostnaderna för rivningen in i anskaffningsutgiften för den nya byggnaden. Om inte sådant samband föreligger (inom fem år enligt prop. 1969:100 s. 137) kan rivningskostnaden i stället tillföras avskrivningsunderlaget för markanläggning. Departementschefen uttalade i nyssnämnd proposition att rivning av byggnad var jämförbar med de övriga åtgärder som syftade till att göra marken fast eller plan och som borde vara föremål för särskild avskrivning.

58.6 Anskaffningsvärdet

58.6.1 Byggnadsinventarier och ledningar

I anskaffningsvärdet för en byggnad, som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål, ska inte utgifter för byggnadsinventarier räknas in. Byggnadsinventarier kan således inte finnas i en bostadsbyggnad eller del av byggnad som används för bostäder. De tillhör till byggnad som är avsedda för byggnadens allmänna användning räknas in i anskaffningsvärdet för byggnaden. Med en byggnads allmänna användning menas dess funktion som uppehållsplats för människor. Det som räknas in i byggnadens anskaffningsvärde skrivs av enligt reglerna för värdeminskning av byggnad. De för inventarier gällande avskrivningsreglerna får tillämpas på sådana byggnadsinventarier som har ett funktionellt samband med den näringsverksamhet som drivs på fastigheten.

En ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande hänförs i sin helhet till byggnadsinventarier, om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse näringsverksamheten. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse byggnadens allmänna användning räknas ledningen i sin helhet till byggnaden (19 kap. 20 § IL).

I tidigare lagtext exemplifierades vad som innefattas i byggnadsinventarier. Detta har tagits bort i IL utan att någon ändring är avsedd. Som exempel kan nämnas:

Industribyggnader

Tillgångar som har direkt samband med den industriella driften (s.k. industritillbehör enligt jordabalken)

- maskiner,
- räls,
- traversbanor och hissar för godstransport,
- behållare och ställningar för lagring,
- ledningar för vatten och avlopp för driften,
- speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och skorstenar för avgaser.

Jordbruksbyggnader

För driften erforderlig utrustning såsom

- bås, box, spilta
- båsavskiljare

- foderbord
- fodergrind
- spaltgolv
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med urinbrunnar och gödselbehållare
- gödselstad
- mjölkkningsanläggning
- kylbassäng
- pumpar
- va- och elledningar för driften
- silo- och torkanläggningar
- hissar för driften
- hyllor, diskar och annan butiksinredning
- rulltrappor

**Byggnader för
affärsändamål**

Rättsfall

I RÅ 1984 ref. 1:98 ansågs följande installationer i en hotellbyggnad utgöra byggnadsinventarier

- inredning i våtutrymmen såsom sanitetsgods och duschar med tillhörande VVS-installationer
- kakel- och annan fast inredning i våtutrymmen
- maskinutrustning med fundament i tvättstugan med VVS- och elinstallationer för maskinerna
- bastuaggregat
- solarium
- pool

I samma rättsfall hänfördes däremot installationer för belysning och hissar till avskrivningsunderlaget för byggnad.

I rättsfallet RÅ 1977 ref. 135 ansågs speciella portar i ett verkstadsföretags fastighet vara byggnadsinventarier (jfr RSV/FB Dt 1980:11).

I rättsfallet RÅ 1983 ref. 1:1 var fråga om vissa installationer i en kontorsbyggnad. Lokalen var tidigare använd som lager men hade byggts om till kontorslandskap. Högsta förvaltnings-

domstolen ansåg följande installationer vara byggnadsinventarier

- ljudabsorberande undertak
- ventilations- och klimatanläggning
- speciell belysning för arbetsplatser i kontorslandskap
- vissa elinstallationer

58.6.2 Byggnad som uppförts av den skattskyldige

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den. Avskrivningsunderlaget ska beräknas efter samtliga utgifter för uppförandet av byggnaden. Utgifter för arkitektarvode, schaktning, pålning, grund etc. ska därför inräknas i avskrivningsunderlaget. Senare utgifter för förbättringar ska öka avskrivningsunderlaget (se nedan).

En fastighetsägare kan i vissa fall bli skyldig att betala s.k. gatukostnadsersättning, kostnader för gator och andra allmänna platser som är avsedda att tillgodose ett visst områdes behov av allmänna platser. Gatukostnadsersättningen ska i vissa fall räknas till byggnadens anskaffningsvärde, t.ex. när den är en förutsättning för att få bygglov. Om gatukostnadsersättning betalas av ägaren till en obebyggd näringsfastighet, eller i samband med att denna skaffar sådan mark, ska ersättningen i stället räknas som en del av anskaffningsutgiften för marken. I vissa fall kan gatukostnadsersättningen i stället komma att ses som anskaffningsutgift för markanläggning, se Skatteverkets ställningstagande Gatukostnadsersättning 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111.

58.6.3 Byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m.

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet (19 kap. 9 § IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 1 haft att ta ställning till om upplösning av s.k. negativ goodwill ska anses som en skattepliktig intäkt. Avgörandet avsåg ett inkråmsförvärv där byggnader förvärvats tillsammans med maskiner och inventarier. Ersättningen understeg tillgångarnas och byggnadernas marknadsvärde. Byggnaderna och tillgångarna togs upp i balansräkningen till sitt marknadsvärde, varvid negativ goodwill uppkom. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en skattepliktig intäkt uppkom i samband med upplösning av negativ goodwill. I domen uttalar Högsta förvalt-

ningsdomstolen att det föreligger en närmast identisk bestämning inom civilrätten och skatterätten av vad som ska utgöra anskaffningsvärde på byggnader. I 4 kap. 3 § ÅRL används uttrycket ”utgifterna för tillgångens förvärv” för anläggningstillgångar medan det i 19 kap. 9 § IL används uttrycket avseende byggnader är ”utgiften för förvärvet”. Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning är att innebörden av bestämmelserna är densamma och att det därför inte föreligger någon skillnad mellan det anskaffningsvärde på byggnader som ska tas upp i räkenskaperna respektive som underlag för den skattemässiga avskrivningen. Byggnadernas anskaffningsvärde enligt 19 kap. 9 § IL ansågs i det prövade fallet liktydigt med det värde till vilket byggnaderna togs upp i räkenskaperna.

Om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnaden som det värde för byggnaden som fastställts vid fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering. Ingår sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken i förvärvet, ska den del av ersättningen som avser dessa räknas bort före beräkningen enligt de tidigare meningarna.

Om det belopp som avser byggnaden även omfattar byggnadsinventarier, utgörs anskaffningsvärdet för byggnaden av beloppet minskat med ersättningen för dessa inventarier.

Anskaffningsvärdet för byggnaden ska justeras om den del av ersättningen för fastigheten som avser annat än byggnaden och byggnadsinventarierna mera avsevärt över- eller understiger värdet av mark, skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som förvärvas (19 kap. 12 § första stycket IL).

Har fastigheten del i en samfällighet som är en särskild taxeringsenhet, ska fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde beaktas vid beräkningen, om inkomsterna i samfälligheten beskattas hos delägarna (19 kap. 12 § andra stycket IL).

Högsta Förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 72 haft att ta ställning till om anskaffningsutgiften i sin helhet kan hänföras till markvärde när en byggnad förvärvas tillsammans med mark med syftet att byggnaden ska rivas och lämna plats för en ny byggnad. HFD uttalar att det står klart att byggnader som förvärvats har tillförts bolagets näringsverksamhet. Av bestämmelserna i 13 och 19 kap. IL följer att bolaget är

berättigat till värdeminskningsavdrag och, när utrangering sker, utrangeringsavdrag. HFD:s dom utesluter enligt Skatteverket inte att en prövning kan ske mot bestämmelsen i 19 kap. 12 § IL.

Vid anskaffning av byggnad och tillhörande tomt ska, om taxeringsvärdena avsevärt avviker från de verkliga värde-relationerna, justeringsregeln i 19 kap. 12 § IL tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet för byggnaden. Byggnaden värderas till den nettoavkastning den ger den nye ägaren under dennes innehavstid. Återstoden av anskaffningsutgiften för fastigheten hänförs till mark. Värdeminsknings- och utrangeringsavdrag för byggnaden erhålls om byggnaden haft ett anskaffningsvärde och att detta vid avdragstillfället inte utnyttjats fullt ut (Skatteverket 2012-10-18, dnr 629054-12/111).

58.6.4 Förvärv genom fastighetsreglering

En byggnad kan också förvärfvas genom s.k. fastighetsreglering (5 kap. fastighetsbildningslagen [1970:988], FBL) och uppdelning i lotter genom klyvning (11 kap. FBL).

När en fastighet överförs genom fastighetsreglering får den som förvärvar fastigheten till viss del lägga till den kontanta ersättningen till underlaget för värdeminskningsavdrag på byggnader, skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Den kontanta ersättningen ska fördelas utifrån marknadsvärdet på respektive förvärvad tillgång.

Vid en fastighetsreglering påverkas normalt även omkostnadsbeloppet och dess fördelning mellan olika tillgångsslag. Omkostnadsbeloppet som avser den del av fastigheten som genom fastighetsregleringen överförs till någon annan, ska fördelas om på mark, byggnader, skog och produktiv skogsmark samt naturtillgångar som erhållits genom fastighetsregleringen. Fördelningen ska göras utifrån marknadsvärdena. Se vidare Skatteverkets ställningstagande Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111.

58.6.5 När en fastighet delas i lotter

När en fastighet delas i lotter genom klyvning får köparen lägga den del av den kontanta ersättningen som belöper på respektive förvärvad tillgång till grund för skogsavdrag, avdrag för substansminskning och värdeminskningsavdrag på byggnader, utifrån marknadsvärdena på respektive tillgång.

Vid en delning i lotter påverkas normalt även omkostnadsbeloppet och dess fördelning mellan olika tillgångsslag. Omkostnadsbeloppet som avser den del av fastigheten som genom uppdelning i lotter överförs till en annan del, ska fördelas om på mark, byggnader, skog och produktiv skogsmark samt naturtillgångar som erhållits genom klyvningen. Fördelningen ska göras utifrån marknadsvärdena. Se vidare Skatteverkets ställningstagande Värdeminskingsavdrag i samband med klyvning 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111.

58.7 Förbättringar m.m.

I anskaffningsvärdet ska också räknas in

1. utgifter för till- eller ombyggnad,
2. sådant värde av en nyttjanderättshavares förbättringar som ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet för fastighetsägaren, och
3. utgifter för reparation och underhåll som inte har kunnat dras av på grund av bestämmelserna om andelshus eller om statligt räntebidrag.

58.8 Arbeten i byggnadsrörelse

Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren bedriver direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen (27 kap. 8 § IL). Det sker således en form av uttagsbeskattning i de fall förbättringsarbeten nedlagts på fastighet som ingår i byggnadsrörelse men inte är lagertillgång. Det uttagsbeskattade beloppet ska öka fastighetens anskaffningsvärde enligt 19 kap. 17 § IL.

58.9 Justering av anskaffningsvärdet

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att denne ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (19 kap. 14 a § IL).

58.10 Förvärv genom arv, gåva m.m.

Om en byggnad förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § IL).

58.11 Karaktärsbyte

Om en byggnad har varit privatbostad under tidigare beskattningsår och avskattning inte skett enligt 41 kap. 6 § IL, anses avdrag för värdeminskning ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad (19 kap. 16 § IL).

58.12 Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag regleras i 18 kap. 1 § IL. För sådana avgifter och bidrag som avser en nytta som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen gäller avskrivningsreglerna för inventarier.

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till anläggningsbidrag (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

58.13 Statliga räntebidrag

De generella bestämmelserna om statliga räntebidrag för bostadsändamål finns i 29 kap. 14 § IL. Erhållet räntebidrag för bostadsändamål är skattepliktigt. För byggnadsarbeten med statliga räntebidrag gäller särskilda regler (se nästa stycke).

58.14 Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag

Utgifter för reparation och underhåll som utförs i samband med en ombyggnad för vilken statligt räntebidrag beviljats, ska dras av omedelbart bara till den del dessa utgifter tillsammans med utgifterna för ombyggnad överstiger den i bidragshänseende godkända eller beräknade utgiften (bidragsunderlaget).

Om bidragsunderlaget ändras genom ett senare beslut, ska rätten till omedelbart avdrag bedömas på grundval av det nya beslutet.

Innebär beslutet att ytterligare belopp ska dras av omedelbart, ska underlaget för värdeminskningssavdrag minskas med detta

belopp. Om värdeminskingsavdrag tidigare har gjorts på grundval av detta belopp, ska det omedelbara avdraget minskas med värdeminskingsavdragen.

Innebär beslutet att omedelbart avdrag tidigare har gjorts med för högt belopp, ska underlaget för värdeminskingsavdrag ökas med det överskjutande beloppet. Samma belopp ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. De värdeminskingsavdrag som skulle ha gjorts tidigare år ska räknas av från intäkten.

Rättelse ska ske det beskattningsår då det nya beslutet meddelas (19 kap. 24–25 §§ IL).

58.15 Nyttjanderättshavares förbättringar

Om en nyttjanderättshavare har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring av en fastighet som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst fem procent per år. För täckdiken får dock avdraget beräknas till högst tio procent per år.

Är byggnaden eller markanläggningen avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Om en nyttjanderättshavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna om inventarier (19 kap. 26–27 §§ IL).

58.15.1 Nyttjanderättshavares beskattning

Om en nyttjanderättshavare får ersättning av fastighetsägaren för förbättringar eller anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättshavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen.

En nyttjanderättshavare ska det beskattningsår då nyttjanderätten upphör dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

58.15.2 Fastighetsägarens beskattning

Värdet av ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren det beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphör, om förbättringen utförts under den tid som fastighetsägaren ägt fastigheten. Om fastigheten övergått till en ny ägare genom arv, gåva eller på liknande sätt ska intäkten i stället tas upp av den nye ägaren. Intäkten ska beräknas på grundval av förbättringens värde vid den tidpunkt då nyttjanderätten upphör (19 kap. 29 § IL).

58.16 Exempel på beräkning av värde-minskningsavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning

En grafisk industri förvärvade en fastighet den 1 juli beskattningsår 1 för 300 000 kr. Lagfartskostnad erlades med 6 000 kr. Taxeringsvärdet på fastigheten var vid förvärvet 200 000 kr, varav markvärde 50 000 kr. I juli beskattningsår 15 färdigställdes en nyuppförd tillbyggnad. Bolagets räkenskapsår sammanfaller med kalenderåret. Entreprenadsumman uppgick till 2 000 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Kostnaden fördelade sig enligt följande

a. schaktning för husgrunden	30 000 kr
b. pålning för husgrunden	5 000 kr
c. asfaltering och underarbete för körplan	47 000 kr
d. anläggning av gräsmattor och planteringar	5 000 kr
e. utomhusledningar för vatten och avlopp (85 % för byggnaden)	10 000 kr
f. ventilations- och luftfuktningsanläggning (användes i produktionsprocessen)	325 000 kr
g. travers	85 000 kr
h. värmepanna	30 000 kr
i. oljeeldningsaggregat	5 000 kr
j. anslutningsavgifter för vatten och avlopp	20 000 kr
k. kylvattenledningar inomhus (för produktionsprocessen)	5 000 kr

l. elledningar för den industriella driften	2 000 kr
m. elledningar för byggnadens allmänna funktioner	3 000 kr
n. skorsten för avledande gaser	300 000 kr
o. sedimentbassäng i anslutning till avloppet (utanför huskroppen)	50 000 kr
p. huskroppen i övrigt	1 078 000 kr

Till markanläggningar

c + d	= 52 000 kr

Till inventarier

f + g + j + k + l + n + o	= 787 000 kr

Till byggnaden

a + b + e + h + i + m + p	= 1 161 000 kr

Värdeminskningsavdragen kan för beskattningsår 15 högst beräknas enligt följande till:

För markanläggningar

Avskrivningsunderlaget utgör 52 000 kr. Anläggningen färdigställdes 1 juli varför värdeminskning endast medges för halva året. Avdraget kan beräknas till 1 300 kr ($= 0,5 \times 5\% \times 52\,000$).

För inventarier

Räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. 30 % av 787 000 kr = 236 100 kr.

För byggnaden

Avskrivning får i detta fall göras med 4 % årligen. Eftersom anläggningen färdigställdes 1 juli medges värdeminskningsavdrag för halva året. Avskrivningen kan då beräknas till 23 220 kr.

Sammanlagt erhålls värdeminskningsavdrag med 1 300 kr (markanläggning) + 236 100 kr (inventarier) + 23 220 kr (byggnad), d.v.s. 260 620 kr. Därutöver medges avdrag för avskrivning på den vid förvärvet befintliga byggnaden på ett underlag om $150\,000/200\,000 \times 306\,000 = 229\,500$ kr, d.v.s. med ytterligare 9 180 kr.

58.17 Schema över reglerna för värde-minskningsavdrag för närings-fastigheter, markanläggningar m.m.

Avskrivnings-objekt	Avskrivningsunderlag vid		Beräkning av	Jämkning av	Förskjutna avdrag
	<i>köp e.d.</i>	<i>gåva e.d.</i>	<i>avskrivningens storlek</i>	<i>avdrag m h t beskattningsårets längd</i>	
Byggnad ¹	Anskaffningsutgiften	Avskrivningsplan övertas		Ja	Nej
Markanläggning ²	0	Avskrivningsplan övertas	5 el. 10 % av anskaffningsutgiften	Ja	Nej
Mark d.v.s. råmark	0	0	0	-	-
Substans-minskning av naturtillgång, d.v.s. grustäkt stenbrott etc.	Anskaffningsutgiften (alt belopp enl. kapitalvinstreglerna dock högst 75 % av allmänna saluvärdet)	Avskrivningsunderlaget övertas	Avdrag motsv. minskningen av tillgången	-	Ja

1. Byggnad

Byggnadsstomme, schaktning och pålning för byggnad, ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas o.s.v. som är nödvändiga för byggnadens allmänna funktioner, personhissar, ändringsarbeten av mer genomgripande art t.ex. i samband med ombyggnad för annat ändamål.

2. Markanläggningar

Röjning, pålning för markanläggning, schaktning i allmänhet, stödmurar, torrläggning, rivning av byggnad, vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, upplagsplatser, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner, tennisbanor, planteringar.

58.18 Övergångsbestämmelser

Se Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering del 2, avsnitt 11.

58.19 Internationellt

58.19.1 Jordbruksfastighet utomlands

En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, d.v.s. en bostad på en utländsk jordbruksfastighet, räknas inte som privatbostad vid den löpande beskattningen (2 kap. 9 § första stycket IL). Av samma lagrum framgår att småhus på lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av reglerna om kvotering av kapitalvinst (45 kap. 33 § IL) och rätten till uppskovsbelopp (47 kap. IL).

58.19.2 Obegränsad skattskyldighet

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig här för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller från utlandet.

58.19.2.1 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Näringsfastighet utomlands beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen tillämpas samma regler som gäller för näringsfastigheter i Sverige. Som intäkt tas upp eventuella hyresinkomster. Det egna hyresfria nyttjandet ska också redovisas som intäkt eftersom detta utgör uttag av tjänst (22 kap. 4 § IL).

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans, direkt eller genom ett handelsbolag, äger ideella andelar av ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarrens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För reparationer och underhåll finns särskilda begränsningar i avdragsrätten (19 kap. 3 § IL).

Reglerna för beskattning av andelshus är utformade så att den skattskyldige själv får välja mellan att ett underskott helt eller delvis behandlas enligt huvudregeln, d.v.s. utnyttjas mot

framtida överskott från fastigheten eller behandlas som en kapitalförlust enligt 42 kap. 33 § IL. Enligt dessa bestämmelser har delägare i andelshus efter yrkande rätt till avdrag såsom för kapitalförlust för underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår. Avdrag medges för den del av underskottet som belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om den innehafts med bostadsrätt. Om den skattskyldige väljer att behandla underskottet som en kapitalförlust medges avdraget i inkomstslaget kapital med 70 % av underskottet. För underskott av kapital medges skattereduktion. Om inkomsten från en näringsfastighet är undantagen från beskattning i Sverige enligt bestämmelser i skatteavtal är ett underskott inte avdragsgillt.

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan, i de fall ortens pris inte kan fastställas, ske antingen efter en schablonmetod som baseras på anskaffningsutgiften (se nedan vid kantribriken Schablonmässig värdering) eller enligt Skatteverkets föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2013 (SKVFS 2012:12). Observera att metoderna endast är tillämpliga för bostäder i utlandet.

Schablonmässig värdering

Enligt schablonmetoden tas som underlag upp anskaffningsutgiften för fastigheten respektive bostaden, uppräknad med index. 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften läggs till grund för beräkning av förmånsvärdet. De omräkningstal som Skatteverket beräknar kan användas vid justering till dagens penningvärde.

För åren 1914–2011 har följande omräkningstal räknats fram.

År	Omräkningstal	År	Omräkningstal	År	Omräkningstal
1914	45,88	1947	19,04	1980	3,14
1915	39,90	1948	17,99	1981	2,80
1916	35,29	1949	17,92	1982	2,58
1917	27,98	1950	17,65	1983	2,37
1918	19,04	1951	15,09	1984	2,19
1919	17,25	1952	14,07	1985	2,04
1920	16,93	1953	13,99	1986	1,96
1921	20,76	1954	13,90	1987	1,88
1922	24,93	1955	13,53	1988	1,78
1923	26,37	1956	12,89	1989	1,67
1924	26,37	1957	12,33	1990	1,51
1925	25,92	1958	11,82	1991	1,38
1926	26,83	1959	11,73	1992	1,35
1927	27,15	1960	11,27	1993	1,29
1928	26,83	1961	11,03	1994	1,26
1929	27,31	1962	10,52	1995	1,23
1930	28,32	1963	10,22	1996	1,23
1931	29,22	1964	9,91	1997	1,22
1932	29,60	1965	9,42	1998	1,22
1933	30,38	1966	8,84	1999	1,22
1934	30,18	1967	8,50	2000	1,20
1935	29,60	1968	8,33	2001	1,18
1936	29,22	1969	8,11	2002	1,15
1937	28,32	1970	7,58	2003	1,13
1938	27,81	1971	7,06	2004	1,13
1939	26,99	1972	6,66	2005	1,12
1940	23,77	1973	6,24	2006	1,11
1941	20,95	1974	5,68	2007	1,08
1942	19,61	1975	5,17	2008	1,05
1943	19,52	1976	4,69	2009	1,05
1944	19,61	1977	4,21	2010	1,03
1945	19,69	1978	3,82	2011	1,01
1946	19,61	1979	3,57	2012	1,00
				2013	1,00

Förmånsvärdet beräknas till ett belopp motsvarande för helt år räknat

- 10 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som inte överstiger 100 000 kr,
- 6 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 100 000 kr men inte 200 000 kr samt

- 3 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 200 000 kr.

Exempel

En fastighet har anskaffats år 1979 för 400 000 kr. Vid 2013 års taxering räknas en fastighet inköpt 1979 upp med omräkningstalet 3,57 vilket ger ett nuvärde på 1 428 000 kr. Av nuvärdet läggs 50 %, d.v.s. 714 000 kr, till grund för beräkningen av förmånsvärdet. För helt år blir förmånsvärdet enligt schablonmetoden i detta fall $(10 \% \text{ av } 100\,000 \text{ kr} + 6 \% \text{ av } 100\,000 \text{ kr} + 3 \% \text{ av } 514\,000 \text{ kr}) = 31\,420 \text{ kr}$. Antag att bostaden varit uthyrd i fyra månader för 30 000 kr. Ägaren ska då förmånsbeskattas för de återstående åtta månaderna. Förmånens värde är $8/12$ av 31 420 kr, d.v.s. 20 947 kr.

58.19.3 Begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig beskattas endast för de inkomster som finns uppräknade i lag t.ex. IL.

58.19.3.1 Näringsfastighet

En näringsfastighet är en fastighet som inte är privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL).

58.19.3.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet från en fastighet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL). Resultatet beräknas på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig. Som intäkt tas upp ev. hyresinkomster. Som intäkt ska även redovisas det egna hyresfria nyttjandet eftersom detta utgör uttag av tjänst (22 kap. 4 § IL). Avdrag medges för ränteutgifter och övriga kostnader för fastighetsförvaltningen.

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans, direkt eller genom ett handelsbolag, äger ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För repa-

rationer och underhåll finns särskilda begränsningar i avdragsrätten (19 kap. 3 § IL).

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan ske, i de fall ortens pris inte kan fastställas, enligt Skatteverkets föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2013 (SKVFS 2012:12). Observera att metoden endast är tillämplig för bostäder i utlandet.

Avdrag för ränteutgifter medges för lån nedlagda i fastigheten.

59 Markanläggningar och substansminskning

59.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas markanläggningar och substansminskning. Vidare tas upp begrepp som markinventarier. En redogörelse för särskilda bestämmelser för frukt- och bär-odlingar tas också upp.

59.2 Definition av markanläggning

Planteringar, brunnar

Med markanläggningar avses anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier och som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet, t.ex. vägar, kanaler, hamninlopp, parkeringsplatser, fotbollsplaner och planteringar. Brunnar, källare och tunnlar räknas som markanläggningar till den del de inte räknas som byggnad. Som markanläggningar räknas också sådana arbeten som behövs för att marken ska göras plan eller fast (20 kap. 2 § IL).

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken ska göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförande av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar eller dylikt, täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenledningsföretag, mark- eller skogsväg samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar eller dylikt.

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till markanläggning (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

Kajanläggning i betong och stål, stående på pålar i vattnet och med landförbindelse genom anslutningsarmar har ansetts utgöra byggnad, inte markanläggning (RÅ 1980 ref. 1:13).

59.3 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av en markanläggning får dras av omedelbart.

59.4 Avdrag för anskaffning av markanläggning

59.4.1 Värdeminskningssavdrag

Utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Värdeminskningssavdragen ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst tio procent per år av anskaffningsvärdet för täckdiken och skogsvägar och till högst fem procent per år av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställs. Räkenskapsårets längd ska även beaktas (20 kap. 5 § IL).

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Anläggning på allmän mark

Avdrag för utgifter för väg, rondell, påfart etc. på allmän mark som fastighetsägare bekostar medges enligt bestämmelserna för markanläggningar (Skatteverket 2008-09-30, dnr 131 519499-08/111).

Avdrag ska göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag är ägare till fastigheten (20 kap. 6 § IL).

När en fastighet övergår till en ny ägare genom köp, byte eller på liknande sätt, ska överlåtaren dra av den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare. Detta gäller också när den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetens ägare (20 kap. 7 § IL).

Förvärvat fastighet med markanläggning

En köpare av en fastighet, på vilken den förre ägaren anlagt en markanläggning, får inget avskrivningsunderlag. Om däremot fastigheten övergått till ny ägare genom arv, gåva etc. övertar den nye ägaren avskrivningsplanen.

**Näringsbidrag,
ersättningsfond
m.m.**

Har näringsbidrag, ersättningsfond eller dylikt tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, ska anskaffningsvärdet bestämmas till utgiften för markanläggningen efter avdrag för bidraget eller ianspråktagandet av fonden (20 kap. 13 § IL).

59.4.2 Omedelbart avdrag

Om en anläggning är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart (20 kap. 8 § IL).

Markanläggning (asfaltering) av relativt permanent beskaffenhet har, då den varit avsedd att användas endast en kortare tid, bedömts som tillfällig anläggning. Avdrag har därför medgivits för hela kostnaden i form av omedelbart avdrag (RÅ 1980 ref. 1:78).

**59.5 Nyttjanderättshavares
anskaffningar**

I 19 kap. 26–29 §§ IL finns bestämmelserna om nyttjanderättshavares anskaffning av markanläggningar. Om en nyttjanderättshavare anlägger en markanläggning som fastighetsägaren omedelbart blir ägare till gäller samma avskrivningsregler som för fastighetsägaren när denne själv anlägger markanläggningar.

59.6 Anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet för en markanläggning ska inte utgifter för markinventarier räknas in. Vad som avses med markinventarier framgår av avsnitt 59.7.

Avskrivningsunderlaget är hela anskaffningsvärdet för markanläggningen.

**59.6.1 Markanläggning som anskaffats av den
skattskyldige**

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Som anskaffningsvärde räknas också sådant värde av nyttjanderättshavares förbättringsutgifter som tas upp som intäkt för fastighetsägaren

59.6.2 Arv, gåva m.m.

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag på markanläggningar samt utgifter för sådana för-

bättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 § IL (20 kap. 12 § IL).

59.6.3 Karaktärsbyte

Om den fastighet som markanläggningen hör till varit privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte skett anses avdrag för värdeminskning ha gjorts varje beskattningsår som fastigheten varit privatbostadsfastighet (20 kap. 14 § IL).

59.7 Markinventarier

59.7.1 Vad som hänförs till markinventarier

Som markinventarier räknas en markanläggning eller del av markanläggning som är avsedd att tillsammans med inventarier användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten (20 kap. 15 § IL). Exempel på markinventarier är

- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färistar,
- vissa utomhus belägna gödselbrunnar, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller driftinventarier, dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,
- reningsanordningar och andra anläggningar för vattenvård,
- näringsberoende utomhusledningar, t.ex. el-, vatten- och avloppsledningar (processledningar),
- fundament,
- industrispår,
- traversbanor.

För markinventarier gäller vad som sägs om inventarier i avskrivningshänseende.

59.7.2 Ledningar

Om en ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande är avsedd för både den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten och en byggnads allmänna användning, ska anskaffningsvärdet fördelas mellan markinventarier och byggnad i förhållande till den omfattning i vilken ledningen

tillgodoser verksamheten respektive byggnadens allmänna användning (20 kap. 16 § IL).

En ledning hänförs i sin helhet till markinventarier, om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse näringsverksamheten. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse byggnadens allmänna användning, räknas ledningen i sin helhet till byggnaden (20 kap. 16 § IL).

59.8 Frukt- och bäroddlingar

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt eller bäroddling får dras av antingen under anskaffningsåret eller genom årliga värdeminskningsavdrag (20 kap. 17 § IL).

Värdeminskningsavdrag ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på frukt- eller bäroddlingens anskaffningsvärde. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till den tid odlingen anses kunna utnyttjas. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då odlingen färdigställs (20 kap. 18 § IL).

59.9 Avdrag för substansminskning

59.9.1 Föresättningar för avdrag

Avdrag får göras för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar på en fastighet som är kapitaltillgång (20 kap. 20 § IL). Sådant avdrag medges således inte för fastighet som är lagertillgång.

I fråga om rätten till avdrag för substansminskning anses, trots bestämmelsen i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), en fastighetsägare som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning som ägare till täktmarken även efter upplåtelsen (20 kap. 20 § IL).

59.9.2 Inträdd substansminskning

Vid substansminskning på grund av utvinning av en naturtillgång får avdrag göras med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har gjorts tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper sig på utvinningen före beskattningsårets utgång (20 kap. 21 § IL).

59.9.3 Framtida substansminskning

Om en fastighetsägare genom ett skriftligt avtal har upplåtit rätt till utvinning av naturtillgångar och har fått betalt för

framtida utvinning, ska avdrag göras för belopp som sätts av i räkenskaperna för framtida substansminskning. Högst den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången får dras av som kan anses avse den återstående utvinning som fastighetsägaren har fått betalt för. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret, varefter ny avsättning får ske om förutsättningar härför föreligger (20 kap. 22 § IL).

59.9.4 Avdrag för substansminskning av naturtillgångar

Avdrag för substansminskning av naturtillgångar medges enligt bestämmelserna i 20 kap. 20–28 §§ IL.

Värdeminskningsavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Högsta avdrag

För ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på de uttag som totalt har gjorts intill beskattningsårets utgång, minskat med de avdrag som har gjorts under tidigare beskattningsår. Det innebär att avdrag inte får ske i snabbare takt än de faktiska uttagen. Däremot får avdrag för faktiska uttag förskjutas till ett senare år om de inte har utnyttjats ett visst år.

Exempel

En grustäkt som omfattar 10 000 m³ anskaffas för 200 000 kr. År 1–4 utvinns 4 000 m³. Avdrag år 1–4 görs med 70 000 kr. Utvinningen år 5 uppgår till 1 000 m³.

Avdrag för år 5 beräknas på följande sätt. Totalt uttag intill beskattningsårets utgång 5 000 m³ (50 %). Tidigare gjorda avdrag 70 000 kr. Högsta avdrag år 5 blir 100 000 kr - 70 000 kr = 30 000 kr.

Anskaffningsvärde Huvudregel

Beräkning av anskaffningsvärde görs med utgångspunkt i vad den skattskyldige faktiskt har betalat för tillgången. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller liknande sätt utgår man från den faktiska utgiften vid det närmast föregående onerösa fånget (köpet, bytet etc.).

Se även Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering och klyvning (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111 respektive Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

**Alternativregel
Kapitalvinst-
beräkning**

Om den skattskyldige begär det ska som utgångspunkt för att beräkna anskaffningsvärdet användas det belopp som han enligt kapitalvinstreglerna skulle ha fått avdrag med om han vid den tidpunkt då utvinningen började hade sålt täktmarken till allmänna saluvärdet. Beräkningen enligt alternativregeln får dock inte leda till att den del av anskaffningsvärdet som hänförs till förvärvet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 % av täktmarkens allmänna saluvärde vid den tidpunkt utvinningen påbörjades (20 kap. 25 § IL).

För huvud- och alternativreglerna gäller vidare att om tillstånd enligt lag krävs för att utvinna tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet (20 kap. 26 § IL).

**Olika möjligheter
finns**

Tillämpningen av kapitalvinstreglerna medför att den skattskyldige kan komma att stå inför olika alternativ när han ska beräkna anskaffningsvärdet. Har täkten åsatts ett eget taxeringsvärde sker beräkningen på samma sätt som vid avyttring av en vanlig fastighet. Den skattskyldige kan, om han begär det, utgå från den större enhet i vilken täkten tidigare har ingått och använda sig av delavyttringsreglerna i 45 kap. 19–23 §§ IL.

**Delavyttrings-
reglerna**

Delavyttringsreglerna innebär i korthet följande. Enligt en metod (metod 1 = huvudregel) grundas vinstberäkningen på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. I det här sammanhanget rör det sig därför om den täkt för vilken ett anskaffningsvärde ska beräknas. Enligt en annan metod (metod 2 = alternativregel 1) görs först en beräkning av vilka avdrag (= omkostnadsbeloppet) som den skattskyldige skulle ha kunnat få om han hade avyttrat hela fastigheten. Därefter fördelas omkostnadsbeloppet på täktområdet och den resterande delen av fastigheten med hänsyn till värderationen vid exploaterings början.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1980/81:104) har departementschefen uttalat sig om efter vilken grund omkostnadsbeloppet ska kunna fördelas dels i den allmänna motiveeringen s. 36, dels i specialmotiveringen, s. 50, och därvid anfört i huvudsak:

Värderingen kan utan tvivel leda till svårigheter i vissa fall. Svårigheterna ska dock inte överdrivas. I anslutning till att exploateringen börjar ska täktområdet, som jag tidigare nämnt, brytas ut till en självständig taxeringsenhet och alltså åsättas ett eget taxeringsvärde. Av skäl som jag kommer att utveckla närmare i specialmotive-

ringen vill jag visserligen inte förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt läggs till grund för fördelningen av omkostnadsbeloppet, men i de allra flesta fall bör dock de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena kunna tjäna till ledning för fördelningen. Som framhållits i promemorian behöver beräkningen av avskrivningsunderlaget göras bara en gång, nämligen när utvinningen påbörjas. Detta gäller även om täktområdet vid denna tidpunkt fortfarande är taxerat som jordbruksfastighet. Den omtaxering till annan fastighet som därefter sker ska alltså inte leda till någon ändring i avskrivningsunderlaget. Det kan dock inträffa att någon särtaxering av täktmarken inte har hunnit ske när exploateringen påbörjas och avdragsfrågan första gången ska prövas. Det kan inte heller uteslutas att den utredning som har gjorts vid projekteringen ibland kan ge ett säkrare underlag och leda till ett riktigare resultat än en fördelning som grundas på taxeringsvärdena. Av dessa skäl har jag inte velat förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt ska läggas till grund för fördelningen.

Exploateringskostnader

Till anskaffningsvärdet får också läggas exploateringskostnader under förutsättning att de inte har dragits av i den löpande driften eller beaktats vid beräkning av anskaffningsvärdet enligt alternativregeln. Har de uppkommit före exploaterings början men inte dragits av i den löpande driften eller inte beaktats vid nämnda beräkning enligt alternativregeln får de läggas till anskaffningsvärdet. Detta gäller vid alternativregeln även om 75-procentsgränsen därigenom skulle överskridas. Tillägg får ske även för sådana exploateringskostnader som uppkommit efter det att exploateringen har påbörjats.

Återställningskostnader, reserveringar

Återställningskostnader enligt naturvårdslagen får läggas till anskaffningsvärdet. Har en reservering för framtida utgifter avseende återställningar av marken gjorts i räkenskaperna får dock inte den framtida kostnaden för återställningsarbeten som motsvarar den tidigare reserveringen räknas in i anskaffningsvärdet. I rättsfallet RÅ 1975 ref. 82 har Högsta förvaltningsdomstolen bekräftat den principiella avdragsrätten för avsättning som gjorts i räkenskaperna för framtida återställningskostnader.

Ny ägare genom benefikt fång

Övergår en fastighet till en ny ägare genom arv, bodelning, gåva eller annat benefikt fång sedan utvinning av en naturtillgång har påbörjats får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som

**Fastighetsägare
betraktas som
ägare trots
nyttjanderätts-
upplåtelse**

skulle ha tillkommit den tidigare ägaren, om denne alltså hade ägt fastigheten (20 kap. 28 § IL).

I bestämmelserna i 1 kap. 5 § FTL anges att som ägare ska anses nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § FTL, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsersättning. I en uttrycklig bestämmelse (20 kap. 20 § IL) anges att en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt mot engångsersättning, betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

**Avdrag för
förskottsersättning**

En skattskyldig som har fått förskott för upplåten rätt till utvinning får göra avdrag för belopp som han avsätter i räkenskaperna för framtida substansminskning. Avsättningen ska redovisas i balansräkningen vilket förutsätter att han avslutar sin löpande bokföring med årsbokslut. Skriftligt avtal om utvinningen ska ha upprättats. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp, som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången, som kan anses belöpa på den framtida utvinning, för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget ska återföras till beskattning påföljande beskattningsår (20 kap. 22 § IL).

Exempel

En grustäkt som omfattar 10 000 m³ har ett anskaffningsvärde på 200 000 kr. För en upplåten rätt till utvinning på 5 000 m³ erhåller en person 120 000 kr.

För beskattningsåret får avsättning göras med 100 000 kr motsvarande hälften av anskaffningsvärdet för grustäkten. Hade förskottet i stället uppgått till 80 000 kr begränsas avdraget till detta belopp.

**Närstående
personer
– ej avdrag**

Avdrag för förskottsersättning medges inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan personer som är närstående till varandra (20 kap. 23 § IL).

**Äldre övergångs-
bestämmelser**

Se Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering del 2, avsnitt 12.

**Schema över
reglerna för
värdeminsknings-
avdrag**

I avsnitt 58, Fastigheter och byggnader, redovisas ett schema över reglerna för värdeminskningsavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar och substansminskning.

60 Återföring av värdeminskningsavdrag

60.1 Inledning

Bestämmelserna om att gjorda värdeminskningsavdrag m.m. ska återföras om näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter finns i 26 kap. IL. Vidare finns en bestämmelse om skattemässig kontinuitet när en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt.

60.2 Allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Redovisningsmässigt användes begreppen omsättnings- respektive anläggningstillgång. Begreppen är dock inte synonyma. Detta gäller framför allt i fråga om fastigheter och finansiella instrument. 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 beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskningssavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll.

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna.

Varför återföring?

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskningssavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för kostnad avseende ny-, till- eller ombyggnad. För reparations- och under-

hållskostnader medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter.

För fastigheter som tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstslagen jordbruk eller rörelse medgavs ovannämnda avdrag före den 1 januari 1991 i respektive inkomstslag.

Vinst vid avyttring av fastighet som inte är lagertillgång beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Skattesatsen är lägre i inkomstslaget kapital än i näringsverksamhet och också jämfört med skatteuttaget i det tidigare systemet. Vid en avyttring av fastighet efter 1 januari 1991 skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. förbättrande reparationer beskattas efter en lägre skattesats än den som gällde när kostnaden drogs av. Bestämmelserna om återföring av förbättrande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering. Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är lagertillgång. I omkostnadsbeloppet ingår således alla utgifter för ny-, till- och ombyggnad samt förbättrande reparationer under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. De blir därigenom avdragna i sin helhet vid en kapitalvinstberäkning. Den del av dessa utgifter som redan dragits av i näringsverksamheten måste därför återföras i detta inkomstslag i balanserande syfte.

Hur går återföring till?

Återföring innebär att vissa avdrag som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs). Vilka avdrag som avses, se nästa avsnitt.

När ska återföring göras?

Återföring kan bli aktuell i två situationer

3. Vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång.
4. När fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet.

Fiktiva värdeminskningssavdrag

När en fastighet som tidigare varit privatbostad genom karaktärsbyte övergår till att bli näringsfastighet ska värdeminskningssavdrag anses ha gjorts under den tid den varit privatbostad (19 kap. 16 § IL). Detsamma gäller markanläggning (20 kap. 14 § IL) samt byggnads- eller markinventarier (18 kap. 10 § IL) på sådan fastighet.

Detta är en skattemässig justering som görs för att reducera det återstående avdragsutrymmet. Eftersom dessa fiktiva avdrag

inte är faktiskt gjorda (medgivna) i verksamheten omfattas de ej heller av återföringsreglerna.

Delavyttring

Vid delavyttring görs återföring för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering med användning av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras.

60.3 Kapitaltillgångar

60.3.1 Fastigheter

Vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras.

1. värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet (26 kap. 2 § IL).

Återföring av skogsavdrag

Avdragsutrymmet har utnyttjats i första hand för den fastighet eller fastighetsdel där avverkning har skett. Vid avyttring ska skogsavdrag inte återföras med ett högre belopp än det avdragsutrymme som hänför sig till fastigheten eller fastighetsdelen.

Se vidare Återföring av skogsavdrag (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

Avdragen som anges ovan ska inte återföras till den del de avser tiden före år 1952 (26 kap. 3 § IL).

Förbättrande reparation och underhåll

För reparations- och underhållskostnad har direktavdrag medgivits. Sådan kostnad som dragits av under beskattningsåret och under de fem föregående åren ska återföras i den mån kostnaden har medfört att fastighetens skick förbättrats. Samma belopp får,

tillsammans med hela utgiften för ny-, till- eller ombyggnad, öka omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Det ska noteras, att för dessa återförda reparations- och underhållskostnader gäller inte 5 000 kr-gränsen för avdrag vid kapitalvinstberäkningen (26 kap. 2 § och 45 kap. 13 § IL).

60.3.2 Begränsning vid värdenedgång

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, ska det belopp som ska återföras enligt 1–4 i föregående avsnitt minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och ersättningen.

Avser en del av ersättningen mark- eller byggnadsinventarier, ska den delen inte räknas med i ersättningen.

Med avyttring likställs sådan överföring av mark m.m. som avses i 45 kap. 5 § IL samt sådan allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § IL, om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning.

Om fastigheten sålts med förlust ska endast avdrag för förbättrande reparationer och underhåll återföras med fullt belopp. Övriga medgivna avdrag ska inte återföras till den del ersättningen understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Vid beräkning av förlustens storlek ska eventuella inventarier avräknas från vederlaget. Omkostnadsbeloppet får inte minskas med uppskovsbelopp eller med värdeminskningsskatt avdrag som på grund av förlust inte ska tas upp som inkomst.

Den del av värdeminskningsskatt avdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. I avsnitt 60.6 finns ett exempel på hur återföring och vinstberäkning ska göras vid värdenedgång.

Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelse. Vid sådant förhållande ska avskattning ske.

I vilka fall görs avskattning?

Avskattning ska göras när

- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet övergår till privatbostadsfastighet utan att ägandeförhållandet förändras.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är kapitaltillgång övergår till ny ägare genom benefik transaktion och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand.

- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är lagertillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand (26 kap. 13 § IL).

Vad innebär avskattning?

Avskattning innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt och i samma omfattning som när fastigheten avyttras.

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 öka omkostnadsbeloppet på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återläggning görs vid ett och samma tillfälle.

Avskrivning med ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. IL) när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstbeskattningen i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 66. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet 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 enligt 31 kap. 4–6 §§ IL, kan den skattskyldige välja att redovisa ersättningen i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital. Avdrag, beräknat enligt kapitalvinstreglerna, medges då i näringsverksamheten. Kapitalvinsten blir på detta sätt intäkt i näringsverksamheten och berättigar till avsättning till ersättningsfond. Eftersom det samtidigt är fråga om att en näringsfastighet avyttrats, ska återföring ske enligt vanliga regler. Även dessa återlagda belopp berättigar i sådana fall till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL).

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar kapitalvinsten och återförda belopp. Den erhållna ersättningen kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

När ersättningsfastigheten anskaffas kommer ersättningsfonden att tas i anspråk genom att den nya fastighetens anskaffningsvärde skrivs ned. När ersättningsfastigheten säljs ska avskriv-

ningen mot ersättningsfonden beaktas. Den del av ersättningsfonden som motsvarar återförda värdeminskningssavdrag m.m. samt förbättrande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning i näringsverksamheten (26 kap. 2 och 4 §§ IL). Resten av ersättningsfonden, motsvarande kapitalvinsten på ursprungsfastigheten, ska reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen i inkomstslaget kapital (45 kap. 17 § IL).

Bostadsrätter

Reglerna om återföring innebär för bostadsrätternas del att vissa belopp ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när bostadsrätt som ingår i näringsverksamhet avyttras. De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för förbättrande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren.

Reparationer och underhåll anses förbättrande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Återföring ska, förutom vid avyttring, även ske 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.

Vad som återförs som intäkt av näringsverksamhet får enligt vanliga regler inräknas i omkostnadsbeloppet och alltså dras av vid kapitalvinstberäkningen. Detta gäller både när återföringen skett till följd av avyttring och när den skett i samband med karaktärsförändring.

60.4 Lagertillgångar

Om näringsfastighet eller näringsbostadsrätt är lagertillgångar gäller följande.

Vid avyttring av en näringsfastighet ska värdeminskningssavdragen samt avdragen för reparationer och underhåll återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Bestämmelserna om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. tillämpas också när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt övergår till en ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, om den blir privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt i och med övergången.

60.5 Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter

Om en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

60.6 Beräkning av vinst eller förlust

I inkomstslaget kapital ska 90 % av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (45 kap. 33 § IL). Vid förlust är 63 % avdragsgill. Detta gäller för fysiska personer och dödsbon. För juridiska personer utom dödsbon, där redovisning sker i näringsverksamheten, är hela vinsten skattepliktig respektive hela förlusten avdragsgill.

Till skillnad från vad som gäller för privatbostadsfastigheter, dras för näringsfastigheter kostnaderna för reparation och underhåll av vid den löpande inkomstbeskattningen. Dessa kostnader är därför i princip inte avdragsgilla vid kapitalvinstbeskattningen utom beträffande vissa kostnader för vilka omedelbart avdrag inte får göras därför att de täcks av statliga lån eller avsett andelshus vilket behandlas nedan. I den mån sådana kostnader återförs till beskattning i näringsverksamheten på grund av återföringsreglerna får de dock inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 §).

Vidare ska utgifter för ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggas upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningssavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningssavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är utgifterna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen (jfr 45 kap. 11 §).

Beträffande förbättringsutgifter som lagts upp på avskrivningsplan – och som alltså avser näringsfastigheter – finns inga motsvarigheter till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringskostnader beträffande privatbostadsfastigheter.

Värdenedgång

Har fastigheten verkligen nedgått i värde, ska i motsvarande mån återföring inte göras av värdeminskningssavdrag m.m. I stället ska omkostnadsbeloppet minskas med de belopp som på grund av det nu sagda inte ska återföras (26 kap. 5 § IL och 45 kap. 16 § IL).

Exempel

Kapitalberäkning av omkostnadsbelopp samt återföring vid värdenedgång (huvudregeln)

Förutsättningar

D köpte en näringsfastighet 1990 för 1 000 000 kr. Lagfartskostnad: 15 000 kr. Fastigheten såldes 2013 för 1 240 000 kr. Mäklararvode: 60 000 kr.

Avdrag under innehavstiden

Förbättrande reparation och underhåll	250 000
Värdeminskning på byggnad	10 000

<i>Tidigare medgivet uppskov</i>	300 000

Beräkning av omkostnadsbelopp

Försäljningspris	1 240 000

*Omkostnadsbelopp**

Ingångsvärde (anskaffningspris 1 000 000		
+ omkostnad för köpet 15 000)	1 015 000	
Förbättrande reparationer och underhåll	<u>250 000</u>	
	1 265 000	- 1 265 000
		- 25 000

Kapitalvinst Återföring

<i>Försäljningsintäkt</i>			
Försäljningspris 1 240 000			
– mäklararvode 60 000		1 180 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde	+1 015 000		
Förbättrande reparationer	+ 250 000		250 000
Uppskovsbelopp	- 300 000		
Värdeminskningssavdrag	-10 000		0
	= 955 000	= 955 000	
		225 000	250 000

* När denna beräkning görs ska inte uppskovsbelopp eller värdeminskningssavdrag beaktas.

Vid denna beräkning understiger försäljningspriset omkostnadsbeloppet med 25 000 kr. Detta belopp ska, i den mån det ryms inom de gjorda värdeminskningssavdragen, minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Eftersom värdeminskningssavdragen inte var större än 10 000 kr, ska i detta fall det beloppet dras från omkostnadsbeloppet. Motsvarande belopp (10 000) ska minska de värdeminskningssavdrag som ska återföras.

Återföring av 250 000 kr i näringsverksamhet innebär att kostnaderna behandlas som en ombyggnadskostnad. De värdeminskningsavdrag som inte återförs reducerar i stället omkostnadsbeloppet med 10 000 kr.

Exempel på kapitalvinstberäkning då avskrivning gjorts mot ersättningsfond

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

Lagfart 1980	30 000 kr
Ombyggnad 1982	200 000 kr
Tillbyggnad 1983	300 000 kr
Förbättrande 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

		Kapitalvinst	Återföring
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart)	2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Förbättrande reparationer			
1984	0*		

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

		Kapitalvinst	Återföring
1986	+ 50 000		+ 50 000
1990	+ 70 000		+ 70 000
Värdeminskning 1980–1990			+ 300 000
Ianspråkstagen investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		150 000	520 000

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond avsätts för kapitalvinsten 150 000 kr och till ersättningsfond för byggnads- och markanläggningar avsätts 520 000 kr, sammanlagt 670 000 kr.

Avyttring av ersättningsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. När fastigheten förvärvas tas ersättningsfonderna i anspråk med 670 000 kr, varav 520 000 kr avskrivs mot byggnader. Fastigheten säljs i juli 2013 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1997	Förbättrande reparationer	150 000 kr
2008	”	75 000 kr
2013	Mäklrarvode	240 000 kr

Värdeminskningssavdrag

1991–2012	113 000 kr

Omkostnadsbeloppet ska reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad kapitalvinst för ursprungsfastigheten, d.v.s. med 150 000 kr.

Vid beräkning av belopp som ska återföras ska den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad återföring vid avyttring av ursprungsfastigheten, d.v.s. 520 000 kr, läggas till.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

Försäljningspris	4 800 000		
Mäklrarvode	240 000	4 560 000	
Omkostnadsbelopp/ återläggning			
Förvärv m.m.	4 060 000		
Ombyggnad	100 000		
Reparation	75 000		75 000
Ers.fond kap.	- 150 000		
Ers. fond byggn.			520 000
V-m avdrag			113 000
	= 4 085 000	4 085 000	
		475 000	
Skattepliktig kapitalvinst 90 %		427 500	708 000

Andelshus

För ägare av andelshus finns begränsningar i avdragsrätten under innehavet för reparationer och underhåll (19 kap. 3 § IL). Vid vinstberäkning enligt grundregeln får omkostnadsbeloppet ökas med den del av utgifterna för vilket avdrag inte medgetts tidigare (45 kap. 14 § IL).

Bidrag och lån

När statliga lån eller bidrag utgått för reparation eller underhåll får kostnaderna inte dras av direkt (19 kap. 24–25 §§ IL). I den mån det inte är bidrag som utgått föreligger i stället avdragsrätt vid vinstberäkningen (45 kap. 14 § IL).

Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, d.v.s. 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).

Exempel

C säljer sin näringsfastighet i juli 2013 för 6 000 000 kr. Byggnaden på fastigheten användes huvudsakligen som bostad. C köpte fastigheten 1978 för 3 000 000 kr. Han har haft följande utgifter och avdrag för fastigheten.

Nedlagda kostnader

1978	Lagfart	30 000 kr
1979	Ombyggnad	200 000 kr
1981	Förbättrande reparationer	300 000 kr
1990	”	50 000 kr
2008	”	4 000 kr
2013	Mäklrarvode	300 000 kr

Värdeminskning

1978	36 000 kr
1979–1990: 38 500/år	462 000 kr
1991–2012	250 250 kr
Kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln + återföring	

Kapitalvinst Återföring

Försäljningsintäkt			
Försäljningspris			
6 000 000			
Mäklrarvode		5 700 000	
- 300 000			
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffnings-	3 030 000		
pris			
3 000 000 + lagfart 30 000)			
Ombyggnad 1979	+ 200 000		
Förbättrande reparationer			
1981			0*
1990			0*
2008	+ 4 000		+ 4 000
Värdeminskning 1978–2012			748 250
	= 3 234 000	- 3 234 000	
		2 466 000	752 250

Kapitalvinsten blir 2 466 000 kr, varav 90 % eller 2 219 400 kr är skattepliktig del. 752 250 kr ska tas upp till beskattning i näringsverksamhet.

* Utgiften räknas inte då den är äldre än fem år vid avyttringen.

61 Jord- och skogsbruk

61.1 Inledning

Jord- och skogsbruk förutsätter som regel innehav av en lantbruksenhet, d.v.s. en näringsfastighet som består av brukningsmark, vilket i sin tur medför att näringsverksamhet per automatik anses vara bedriven.

Lantbruksenhet

Enligt 4 kap. 5 § FTL kan en lantbruksenhet bestå av ägoslagen åkermark, betesmark, produktiv skogsmark och skogligt impediment. Vidare kan ingå ekonomibyggnad och småhus med tillhörande tomtmark (mangårdsbyggnad). I regel ska dessutom övrig mark ingå i lantbruksenhet. De olika byggnadstyperna och ägoslagen definieras i 2 kap. 2 och 4 §§ FTL.

I jord- och skogsbruksbranschen kan förekomma olika företeelser som normalt inte återfinns inom andra näringsverksamheter såsom delavyttringar, allframtidsupplåtelser, naturskydd, betalningsplan med kontantredovisning, skogsavdrag och substansminskning av naturtillgångar.

För jord- och skogsbruk gäller samma redovisnings- och skatteregler som för övrig näringsverksamhet. I vissa fall finns det dock särskilda regler i synnerhet vad avser skogsbruk. De särregler som berör beskattningen av skogsverksamhet är de mest omfattande och har därmed kommit att utgöra en särpräglad del av beskattningsrätten.

61.2 Jordbruk

61.2.1 Inledning

En mangårdsbyggnad på en lantbruksenhet klassificeras normalt som en privatbostad. Skatterättsligt delas då fastigheten upp i en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet. Innehav av näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet. Utgifter som avser privatbostadsfastigheten är inte avdragsgilla i näringsverksamheten. I vissa fall måste en fördelning ske av utgifter som är gemensamma för mangårdsbyggnaden och näringsverksamheten.

Enligt en undantagsregel beskattas inte uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad som är belägen på samma fastighet. Däremot är värdet av uttag av skogsprodukter som använts för byggnadsåtgärder på privatbostad skattepliktigt i näringsverksamheten.

När det gäller lagervärdering av djur i jordbruk finns särskilda föreskrifter som utges av Skatteverket.

61.2.1.1 Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?

Både ägare och brukare

I första hand ska ägaren till fastigheten beskattas för inkomst av fastigheten, även om ägaren inte själv har brukat den. Inte bara ägaren ska beskattas för inkomst av fastigheten utan även brukare (arrendator). En fastighet, som klassificerats som lantbruksenhet, kan således beskattas samtidigt hos både ägaren och arrendatorn (RÅ 1969 Fi 369 och RÅ 1972 Fi 1323 samt RÅ 1987 ref. 11).

Angående begreppet ”innehav av näringsfastigheter” i 13 kap. 1 § tredje stycket IL, se Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111.

Mangårdsbyggnaden

Även om bostadsbyggnad på jordbruk i fastighetstaxeringshänseende ingår i lantbruksenhet, gäller inte detta normalt vid beräkningen av inkomst av jord- och skogsbruk i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnad på jordbruk, som används av ägaren eller denne närstående för permanent- eller fritidsboende, s.k. privatbostad, ingår inte i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnaden med tillhörande mark hänförs i stället till inkomstslaget kapital. Detta medför dels att något värde av fri bostad inte ska redovisas i näringsverksamheten, dels att avdrag inte får göras för reparations- eller andra kostnader för sådan privatbostad. Andra bostadsbyggnader, som bebos av arrendator eller anställd personal eller som är uthyrda, utgör däremot för ägaren näringsbyggnader och ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Något värde av fri bostad ska inte heller redovisas av arrendator som bebor mangårdsbyggnaden eftersom denna inte ingår i näringsverksamheten. Arrendatorn får med anledning härav inte avdrag för den del av arrendet som avser bostadsbyggnaden (RÅ 1993 ref. 63).

Större och äldre mangårdsbyggnad

En mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet kan, på begäran av ägaren, beskattas som näringsfastighet. Småhusets storlek måste uppgå till minst 400 kvadratmeter och ha nybyggnadsår före år 1930. Med storlek avses detsamma som i 8 kap. 3 § FTL (2 kap. 9 § tredje stycket IL). De generella

reglerna som finns i skattelagstiftningen beträffande näringsfastighet tillämpas då på fastigheten. Avdrag erhålls därvid för bl.a. kostnader för reparation och underhåll av mangårdsbyggnaden. I dessa fall ska värde av fri bostad tas upp som inkomst. Värdet bestäms till ortens pris och utgångspunkten för värdet bör vara kallhyra. Vidare blir t.ex. försäkringsersättning för skada på mangårdsbyggnaden skattepliktig.

Ägaren av mangårdsbyggnaden måste själv årligen ta ställning till om mangårdsbyggnaden ska beskattas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.

Vid s.k. karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet kan återföring av värdeminskningsavdrag m.m. komma i fråga (26 kap. 8 § IL).

61.2.1.2 Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) – andra inkomstslag

Beträffande försäljning av lantbruksenhet (näringsfastighet) se 61.3.6 och Rättslig vägledning (skatteverket.se/, avsnittet om avyttring av fastigheter.

61.2.1.3 Räakenskaper

Förenklat årsbokslut

Alla enskilda näringsidkare ska upprätta ett årsbokslut med resultat- och balansräkning. Företag som har en nettoomsättning (försäljning) på normalt högst 3 miljoner kr, och som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning, får tillämpa reglerna för s.k. förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1).

61.2.2 Intäkter

61.2.2.1 Allmänt

Växande gröda

Till inkomst av näringsverksamhet hör försäljning av produkter av alla slag. Ett särskilt slag av inkomst är försäljning av växande gröda. Säljs växande gröda tillsammans med fastigheten är likviden inte alltid skattepliktig inkomst av näringsverksamhet utan utgör då en del av ersättningen för fastigheten och följer beskattningsreglerna för denna. Försäljning av växande gröda utan samband med fastigheten är däremot skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Försäljning av fastighet

Vid avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång, och som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo, sker beskattning i två inkomstslag, kapital (fastighetsavyttringen) och näringsverksamhet (återföring av värdeminskningsavdrag på byggnad, skogsavdrag m.m.). Det kan påpekas att den del av försälj-

	ningssumman som avser markanläggningar beskattas enligt kapitalvinstreglerna. Se avsnitt 61.3.6, Inkomst av kapital.
Jakt och fiske	Jakt och fiske på egen eller arrenderad mark utgör normalt inte näringsverksamhet (RÅ 1978 1:75). Inkomster genom jakt och fiske, som jordbrukaren själv bedriver, ska dock tas upp som inkomst av näringsverksamhet om jakt och fiske utgör en i samband med jord- eller skogsbruk kommersiellt bedriven verksamhet. Det saknar betydelse om fastigheten innehas med ägande- eller nyttjanderätt. Ersättningar för upplåtelse av jakt- och fiskerätt ska tas upp som inkomst.
Grus m.m.	Ersättning för försäljning av grus, lera, matjord, torv och liknande utgör skattepliktig inkomst. Om man samtidigt säljer marken, exempelvis genom att en grustäkt styckas av och säljs, är ersättningen normalt inkomst av kapital. Sådan försäljning ska behandlas som delförsäljning av fastighet enligt kapitalvinstreglerna.
Arrende, nyttjanderätt	Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till jordbruk är skattepliktig inkomst av näringsverksamhet om upplåtelsen avser begränsad tid. Avser upplåtelsen obegränsad tid är det fråga om ersättning för sådan allframtidsupplåtelse som likställs med försäljning av fastighet. I så fall ska kapitalvinstreglerna för fastighet tillämpas. Se avsnitt 61.3.6.4, Allframtidsupplåtelse.
Periodisering av engångsbelopp	En ägare till en lantbruksfastighet avsåg att utarrendera mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Arrendetiden uppgick till 25 år. Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Skatterättsnämnden inhämtade ett yttrande från BFN. BFN:s uppfattning var att engångsbeloppet skulle periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. Skatterättsnämnden beslutade att en periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid ska godtas vid inkomstbeskattningen. Skatteverket yrkade hos Högsta förvaltningsdomstolen att förhandsbeskedet skulle ändras och att ersättningen skulle beskattas omedelbart. Domstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2002 ref. 84).
Arrende av skogsfastighet	En ägare till skogsfastigheter arrenderade ut dessa till ett av honom helägt aktiebolag. I målen prövades om de arrendavgifter som bolaget erlagt överstigit arrendets marknadsvärde. Kammarrätten ansåg att skäl inte förelåg att frångå det marknadsmässigt genomsnittsarrende som länsrätten beräknat

till 230 000 kr per år. Det belopp som översteg 230 000 kr beskattades som en löneförmån (KRNJ 2002-03-13, mål nr 1232–1237-00).

Överlåtelse av arrenderätt m.m.

Ersättning för överlåtelse av arrenderätt utgör som regel inkomst av näringsverksamhet.

En arrenderätt som förvärvats från någon annan behandlas vid beskattningen som inventarium, 18 kap. 1 § andra stycket IL. Ersättningen för en förvärvad arrenderätt beskattas därför enligt samma principer som inventarier.

Medlemsinlåning till producentföreningar

Enligt 13 kap. 7 § IL är en medlemsfordran på t.ex. jord- och skogsbrukets producentföreningar en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Andelar i producentföreningar

Som tillgångar i näringsverksamhet räknas andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten. Det finns inga uttalanden som begränsar regeln till att enbart avse producentkooperativa föreningar. Andelar i en konsumentkooperativ förening kan således också utgöra näringstillgång. Även fordringar på grund av avyttring av sådana andelar ingår i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL).

Efterlikvid och återbäring

Efterlikvider och återbäringar från jordbrukets ekonomiska föreningar brukar inte betalas ut kontant. Pengarna står i stället inne hos föreningen och betalas ut först när lantbrukaren upphör med sin verksamhet. Inkomstbeskattning ska emellertid ske för det år som efterlikviden respektive återbäringen hänförs till oavsett när den betalas ut (bokföringsmässig redovisning). Normalt hänförs sig efterlikviden/återbäring till det år då medlemmen tillgodoförts beloppet hos föreningen.

Efterlikvid och återbäring är skattepliktig endast om försäljningen eller inköpet, som efterlikviden eller återbäringen hänförs till, varit skattepliktig inkomst respektive avdragsgill utgift.

Insatsemission

Ekonomiska föreningar kan överföra fritt eget kapital till medlemsinsatser genom s.k. insatsemission (10 kap. 2 a § EFL). Av prop. 1996/97:163, s. 26–27, framgår bl.a. att en insatsemission innebär att ett belopp tillgodoförs medlemmens insatskapital. Beloppet behandlas som den insats medlemmen enligt stadgarna varit skyldig att delta med i föreningen. Det fria egna kapitalet tillförs medlemmen genom beslut om insatsemission men binds samtidigt i föreningen till den tidpunkt då medlemmen har rätt att få ut sin insats (4 kap. 3 § EFL).

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska, vid en insatsemission, inte öka det bokförda värdet på andelen i föreningen. Upplysning ska dock lämnas i bokslutet om tillgodofört belopp (BFNAR 2006:1, punkterna 6.42 och 8.1).

När en medlem har avgått har han rätt att sex månader efter avgången få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser (4 kap. 1 § EFL). Medlem avgår antingen under ett räkenskapsår eller vid utgången av detta. Avgång under räkenskapsår sker t.ex. då någon inträder i medlemmens ställe efter att ha förvärvat andelen. Avgång vid utgången av räkenskapsår sker t.ex. då medlem säger upp sig till utträde eller utesluts (3 kap. 5 § EFL). Förarbetena till lagstiftningen om insatsemissioner utgår ifrån att medlemmen inte ska beskattas för dessa medel förrän de "betalas ut". Detta har klargjorts i prop. 2003/04:22 genom en bestämmelse i 42 kap. 21 a § IL. Skattemässigt är det dock inte fråga om någon transaktion som kan jämföras med utbetalning från ett konto, utan om avyttring av andel i en ekonomisk förening.

Avyttring av sådan andel ska redovisas enligt bestämmelser för kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

Eftersom medlemmen inte haft någon anskaffningsutgift för det emitterade kapitalet blir det belopp som betalas ut i sin helhet skattepliktig intäkt.

En medlem som avgår ur en ekonomisk förening anses ha avytttrat andelen (44 kap. 5 § IL). Om en medlem avgår ur en förening den 31 december år 1 och den genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatsen betalas ut år 2 ska kapitalvinsten tas upp den 31 december år 1, d.v.s. då andelen anses vara avyttrad. Utbetalningsdagen i sig har ingen egen betydelse.

Om andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten, vilket vanligtvis är fallet, beskattas vinsten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 7 § IL).

Utdelning från samfällighet

En enskild näringsidkare som innehar en näringsfastighet, vilken äger del i sådan mark- eller regleringssamfällighet som utgör taxeringsenhet (6 kap. 6 § första stycket IL), ska ta upp utdelning från samfälligheten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 10 § första stycket IL).

I 6 kap. 6 § andra stycket IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än som avses i första stycket att inkomster och utgifter i samfälligheten ska fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller att inkomster och utgifter ska hänföras till den näringsverksamhet som fastigheten ingår i. För enskilda näringsidkare gäller enligt 13 kap. 10 § andra stycket IL att bestämmelserna för handelsbolag ska tillämpas. Dessa bestämmelser innebär att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter ska tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga inkomster och utgifter tas upp i näringsverksamheten (jfr 13 kap. 4 § IL). Om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten redovisas i näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL).

Beträffande annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL (gemensamhetsanläggning m.m.) behöver fastighetens andel av samfällighetens intäkter och kostnader endast redovisas om nettot uppgår till minst 600 kr (15 kap. 10 § IL). Med netto avses i detta sammanhang skillnaden mellan den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens intäkter och den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad. Detta gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster.

**Gåva av
produkter m.m.**

Vid gåva av produkter, djur, inventarier etc., räknas marknadsvärdet av det bortgivna som skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för givaren. Detta gäller dock endast om inkomsten vid en försäljning av motsvarande egendom skulle ha varit skattepliktig. Säljer gåvomottagaren egendomen i sin tur utgör vad som erhålls skattepliktig inkomst för honom om fråga är om löpande försäljning i inkomstslaget näringsverksamhet. Jfr rättsfallen RÅ 1965 Fi 238, RÅ 1966 Fi 1201, RÅ 1973 ref. 77 (RRK R 1973 1:60) och RÅ 1974 ref. 2 (RRK R 1974 1:26).

A-skattsedel

Det finns två skatteformer för preliminär skatt, F-skatt och A-skatt. Arbetstagarens/betalningsmottagarens skattsedel avgör om en arbetsgivare/utbetalare ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter/särskild löneskatt. Detta innebär att en näringsidkare i vissa situationer kan ha A-skattsedel trots att inkomsten ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Skatteavdrag kan då ha skett av utbetalaren som även har

	erlagt arbetsgivaravgifter. I dessa fall ska i inkomstdeklarationen lämnas uppgift om inkomster för vilka uppdragsgivare betalar arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt.
Körslor m.m.	Det kan gälla t.ex. ersättningar för körslor med häst eller jordbrukstraktor.
Avgångsvederlag	Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med jordbruket är normalt skattepliktigt som inkomst av näringsverksamhet. Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till sitt jordbruk eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL).
Stödrätter	Innehav av stödrätter är bl.a. en förutsättning för att kunna få gårdsstöd. En sådan rätt är inte knuten till marken eller fastigheten utan till jordbrukaren. Det är fri handel med stödrätter. Dessa kan köpas, säljas, hyras eller hyras ut.
Inga särskilda skatteregler	Enligt gällande rätt behandlas EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket vid beskattningen som näringsbidrag. Näringsbidrag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt de speciella regler som gäller för näringsbidrag enligt 29 kap. IL.
Stödrättigheter – immateriella rättigheter – skattemässigt	Av 18 kap. 1 § IL framgår att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan. Lagtexten anger som förutsättning för att bestämmelsen ska tillämpas att rättigheten har förvärvats från någon annan. Genom att stödrättigheter erhålls genom tilldelning bör de anses ha förvärvats från någon annan. Anskaffningsutgiften är 0 kr för stödrättigheter som erhålls genom tilldelning. Mjölkkvoter har i ett förhandsbesked 1996-01-29 jämförts med inventarier, d.v.s. rätten kan ses som en med patenträtt likartad tidsbegränsad rättighet eller som en rättighet av goodwill's natur (jfr RÅ 1975 ref. 9). Skatteverkets uppfattning är att stödrättigheter ska behandlas på samma sätt som gäller för mjölkkvoter, d.v.s. stödrättigheter ska behandlas som en immateriell rättighet. Immateriella rättigheter behandlas som inventarier. Tillgången ska då ingå i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL). För inventarier finns avskrivningsregler i 18 kap. IL. Utgifter för att anskaffa inventarier dras av genom årliga värde-

Bidrag som betalas ut på innehav av stödrättighet

minskningsavdrag antingen enligt räkenskapsenlig avskrivning eller enligt restvärdesavskrivning.

Om en stödrättighet avyttras redovisas detta på samma sätt som försäljning av ett inventarium.

Alla inkomster som avgränsats till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. IL ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten (13 kap. 1 § IL).

Jordbruksstödet behandlas som näringsbidrag. Bidrag betalas ut på innehav av stödrättigheter om vissa villkor är uppfyllda. Det är fråga om normalt påräkneliga årliga intäkter i jordbruksföretaget.

Näringsbidrag redovisas på sätt anges nedan vid kantrubriken ”Redovisning av statliga stöd”.

Samtliga bidrag erhålls inte via stödrätter

Samtliga bidrag till jordbruket betalas inte ut via stödrätter. Länsstyrelserna och Jordbruksverket administrerar stöden till jordbruket. Stöden finansieras av EU och/eller Sverige och ska vid beskattningen behandlas som näringsbidrag (29 kap. 2 § IL).

Kontrolluppgift

Kontrolluppgift ska enligt 16 kap. 2 och 3 §§ SFL lämnas för fysisk person av den som utbetalt stöd eller efterskönt belopp som avses i 29 kap. IL (näringsbidrag). Den kontrolluppgift som lämnas i januari avser det belopp som kontant betalats ut under föregående kalenderår.

De skattemässiga reglerna för näringsbidrag anges i avsnitt 64.

Redovisning av statliga stöd

God redovisningssed för offentliga stöd skiljer sig något åt beroende på vilket regelverk ett företag tillämpar för sin redovisning.

I Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd BFNAR 2009:2, för Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut, finns regler för intäktsredovisning av offentliga stöd i punkt 7.2. Ett företag ska redovisa offentliga stöd som en intäkt när

- a. ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller – i annat fall –
- b. medlen kan disponeras eller företaget på något annat sätt kan förfoga över inkomsten.

Om det är uppenbart att inkomsten avser mer än ett år ska denna fördelas på de år den avser. På motsvarande vis får inkomsten redovisas som intäkt det år den avser om a) eller b) inträffar innan det förenklade årsbokslutet enligt lag ska ha upprättats och det är uppenbart att inkomsten hänför sig till det året. Stöd som hänför sig till förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde.

I BFN:s allmänna råd BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag, finns regler i punkterna 6.26–6.29 om när och hur offentliga stöd ska redovisas. Stödet ska intäktsredovisas om beslutet har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges. Stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret. När en tillgång finansieras helt eller delvis med stöd ska det minska tillgångens anskaffningsvärde (punkt 9.11).

Enligt BFN R 5, Redovisning av statliga stöd, ska intäktsredovisning av stöd ske på så sätt att intäkten ställs mot den kostnad stödet avser att täcka. Har stöd som ska intäktsföras beviljats men inte utbetalats ska det redovisas som en fordran i balansräkningen. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet. Stöd som avser förvärv av en tillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde.

Av Redovisningsrådets rekommendation RR 28 Statliga stöd framgår att statliga bidrag inte ska redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen och att bidragen kommer att erhållas. Bidragen ska periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Bidrag, som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft, eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader, ska redovisas för den period företaget erhåller en fordran. Bidrag relaterade till tillgångar ska redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller reducerar tillgångens redovisade värde.

Skatteverket anser att god redovisningssed ska tillämpas som huvudregel för att bestämma beskattningstidpunkten av näringsbidrag. I det fall god redovisningssed innebär att bidraget och de däremot svarande utgifterna hänförs till olika beskattningsår finns det i 29 kap. 5 och 8 §§ IL skattemässiga särregler som medger en matchning mellan bidraget och utgifterna. När det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i RR 28, att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt, inte läggas till grund för beskattningen. En sådan redovisning är inte förenlig med 29 kap. 6–7 §§ IL (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

De flesta stöd betalas ut i efterhand. Efter det att t.ex. en odlingssäsong avslutats eller en maskin anskaffats sker en slutredovisning. Slutredovisningen ska godkännas innan stödet betalas ut. Det är normalt inte något problem att hänföra stöd till sitt ändamål t.ex. bidrag för odling av spannmål eller en maskininvestering.

Den skattemässiga behandlingen av ett näringsbidrag bestäms av det ändamål för vilket bidraget utgår, d.v.s. de skattemässiga reglerna överensstämmer med redovisningsreglerna. Detta framgår av specialmotiveringen i prop. 1982/83:94, s. 71.

Skatteverket anser att näringsbidrag ska, i sådana fall då avsikt och användning skiljer sig åt, skattemässigt behandlas i enlighet med avsikten med bidraget och inte efter vad det i verkligheten har använts för. Ett bidrag som är avsett att täcka utgifterna för flera ändamål ska fördelas utifrån storleken på de olika utgifterna. En fördelning ska också ske i det fall en del av bidraget avser en utgift och en del av bidraget avser ett framtida inkomstbortfall eller avveckling av en tillgång (Skatteverket 2009-11-25, dnr 131 805752-09/111).

Näringsbidrag

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 § IL och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna (29 kap. 2 § IL).

Ett näringsbidrag ska tas upp om det inte används för en utgift som inte får dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag (29 kap. 4 § IL).

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningssavdrag ska tillgångens anskaffningsvärde minskas med bidraget. Ett näringsbidrag ska tas upp till beskattning om det används för en utgift som ska dras av omedelbart.

Startstöd som Jordbruksverket betalar till unga jordbrukare har karaktären av näringsbidrag. Bedriver stödmottagaren verksamheten indirekt via ett aktie- eller handelsbolag får stödet tas upp i bolaget om han omedelbart tillskjuter medlen till bolaget. Om mottagaren själv driver näringsverksamhet ska den del av startstödet som inte tillskjuts bolaget redovisas i den egna näringsverksamheten.

Om mottagaren inte driver egen näringsverksamhet ska den del av startstödet som inte tillskjuts bolaget redovisas som inkomst av tjänst med schablonavdrag för egenavgifter (KRSU 2012-12-04, mål nr 754-12).

En s.k. odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades inte som näringsbidrag, RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingick inte bland de rättssubjekt som uppräknades som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Det förelåg inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan fonden och lantbrukaren utan bidragen hade utgått rent benefikt. Bidragens syfte var att ge stöd och uppmuntran åt jordbrukare som gör insatser i form av jordbruksförbättringar. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

Se vidare avsnitt 64, Näringsbidrag m.m.

Överlåtelse av näringsfastighet

När näringsfastighet överläts behandlas ersättningen för de flesta övriga tillgångar, som ingår i verksamheten, enligt samma bestämmelser som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av fastigheten som sådan.

Mjölkkvoter

Mjölkkvoter ingår i inkomstslaget näringsverksamhet och betraktas som anläggningstillgångar då de är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Alla mjölkproducenter måste ha mjölkkvot för att få leverera mjölk till ett mejeri. Handeln med mjölkkvoter är fri.

Vad gäller värdeminskningssavdrag och beskattning vid en avyttring ska dessa behandlas som en sådan tillgång som avses i 18 kap. 1 § IL, d.v.s. en tillgång som beskattas enligt samma principer som inventarier. Detta oavsett om den har förvärvats från nationella reserven eller i samband med förvärv av produktionsenhet.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom 2003-11-03, mål nr 2244-01, då mjölkkvoten ingick i köpeskillingen för fastigheten, ansett att marknadsvärdet för mjölkkvoten ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

**Utställnings-
premier**

Erhållna premier i samband med utställning av djur, som tillhör driften, utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Betäckning

Ersättning för naturlig insemination (t.ex. galt- eller tjurbetäckning) utgör också skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

61.2.2.2 Uttagsbeskattning

Uttag

Inte enbart ersättning för försålda produkter etc. utgör skattepliktig inkomst. Som inkomst ska även redovisas vad ägaren eller brukaren tagit ut från näringsverksamheten för sin eller sin familjs personliga del. En konsekvens av den skattemässiga uppdelningen av lantbruksenheten i privatbostadsfastighet och näringsfastighet är att utgifter för fastigheten till viss del kan vara driftkostnader och till viss del privata levnadskostnader. De senare ska återföras till beskattning om de blivit kostnadsförda i jordbruket.

En form av uttagsbeskattning sker när en jordbrukare för privat bruk använder en bil som utgör tillgång i verksamheten. Jordbrukaren ska enligt 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattas. Värdet beräknas enligt bestämmelserna om bilförmån i 61 kap. 5–11 §§ IL.

**Uttag av varor
och produkter**

Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns i 22 kap. IL. Om en jordbrukare tar ut varor, produkter, eller i mer än ringa omfattning tjänst, från jordbruket ska han ta upp värdet av det uttagna som skattepliktig inkomst, under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället hade sålt det som han har tagit ut.

Se avsnitt 70.2, Vad som avses med uttag.

Eget behov	Hit räknas alltså i första hand uttag av varor och andra tillgångar från fastigheten för jordbrukarens och hans familjs behov. Hit räknas också uttagna inventarier eller tjänster,
Gåvor o.d.	uttagna tillgångar avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc., eller som betalning vid byte av varor eller tjänster. Användning av skogsprodukter för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamheten, räknas inte som skattepliktig inkomst om uttagen används inom samma näringsverksamhet. Uttag från en näringsverksamhet för användning inom en annan utlöser däremot uttagsbeskattning. I den andra näringsverksamheten ska det uttagsbeskattade värdet av använda skogsprodukter inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnader vid nybyggnation eller dras av som reparationskostnad. Anskaffningsutgiften i den andra verksamheten är marknadsvärdet, d.v.s. det uttagsbeskattade värdet (22 kap. 8 § IL).
Ny-, till- eller ombyggnad	
Reparation	Vidare ska uttag av skogsprodukter som används för byggnadsåtgärder på en privatbostad uttagsbeskattas.
Värdering av uttag	Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter, varor eller andra förmåner, ska behandlas som om de avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL).
Marknadsvärde	Vad som avses med marknadsvärde vid uttag av tillgångar och tjänster från den egna näringsverksamheten anges i 61 kap. 2 § tredje stycket IL. Marknadsvärdet är i fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.
Bokföringslagen	Jordbrukaren ska löpande notera alla affärshändelser i verksamheten. Som affärshändelse räknas bl.a. uttag ur verksamheten av ”varor eller annat”. För varje sådan affärshändelse ska en handling upprättas som uppfyller kraven för en verifikation. För likartade affärshändelser får dock gemensam verifikation användas (5 kap. 6 § BFL).
Elström – privat	Om man inte kan läsa av den privata förbrukningen av elström på en särskild mätare, får förbrukningen i stället beräknas utifrån förhållandet i det enskilda fallet. Vid en sådan beräkning ska beaktas bl.a. förekomsten av elradiatorer, elspis, kyl och frys, diskmaskin, tvättmaskin, andra hushållsmaskiner,

datorer m.m. Värdet beräknas med ledning av uppskattad energiförbrukning med tillägg av skälig del av grundavgiften.

Bränsle

I de fall den privata delen av uppvärmningskostnaden bokförts på privatkontot ska man inte ta upp något eget uttag. Värms mangårdsbyggnad och ekonomibyggnad upp gemensamt, och har kostnaden belastat resultatet i sin helhet, ska den privata andelen av denna kostnad återföras till beskattning.

Uppvärmningskostnad – skattepliktig inkomst

I de fall mangårdsbyggnaden på en lantbruksenhet arrenderas ut till närstående till ägaren ska byggnaden behandlas som privatbostadsfastighet. 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.

Skatteverkets uppfattning är att uttalandet i propositionen ska tolkas på följande sätt. För att elförbrukning etc. inte ska anses ingå i hyran/arrendet krävs att betalningen motsvarar hyresgästens faktiska förbrukning. Det är inte avgörande om betalningen sker direkt till leverantören eller inte. Om det finns två mangårdsbyggnader på lantbruksenheten bör det finnas en särskild elmätare på varje byggnad för att ägaren inte ska beskattas för erhållen ersättning. Schablonmässigt bestämda ersättningar jämföras dock alltid med hyra (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 951294-09/111).

Undantag: uttag av bränsle

Uttag av bränsle från lantbruksenhet i Sverige för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet ska enligt 22 kap. 9 § IL inte beskattas. Detta gäller alla slags bränslen från fastigheten, såsom ved, torv, halm m.m. Undantaget gäller enbart bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet. I lagtexten kommer detta till uttryck genom orden ”privatbostad på fastigheten”. Undantaget gäller även sådan bostad som på grund av den skattskyldiges begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket IL inte ska räknas som privatbostad, d.v.s. privatbostäder på minst 400 kvm med nybyggnadsår före år 1930.

I detta sammanhang kan nämnas RÅ 1987 ref. 76 där en flis-tuggmaskin ansågs tillhöra jordbruket såsom inventarium trots att den anskaffats för produktion av bränsleflis för uppvärmning av den egna bostaden. Avdrag medgavs fullt ut för avskrivning.

Förmån av ridhäst

I RÅ 1977 ref. 73 beskattades inte ”förmån av ridhäst” i häst-uppfödning verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen

**Privat ridhäst
– kostnader**

anförde att ”den omständigheten att ridningen av hästarna kan anses inrymma ett visst mått av nöjesridning eller rekreation kan inte anses utgöra skäl för att påföra förmånsvärde”. Det bör observeras att fråga var om hästuppfödningens verksamhet.

I de fall en jordbrukare håller ridhäst är kostnader knutna till detta inte avdragsgilla, eftersom en ridhäst normalt inte tillhör jordbruksdriften. Om kostnader för sådan häst belastat resultatet ska dessa återföras till beskattning.

Däremot bör brukshästar för drift av jordbruksfastighet, d.v.s. hästar som används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk, kunna anses ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamheten. Se Skatteverket 2007-02-12, dnr 131 104860-07/111, som avser avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 111 prövat frågan om innehav av jordbruksfastighet medförde att den hästuppfödning som bedrevs på fastigheten var näringsverksamhet.

Trots att näringsfastigheten hade en viss betydelse för hästuppfödningen menar domstolen att hästuppfödningen skulle ses som hobbyverksamhet då den inte kunde anses ingå i den näringsverksamhet som bedrivits genom innehavet av näringsfastigheten. Innehavsregeln i 13 kap. 1 § IL tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av näringsfastighet och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna.

I domen hade fastigheten viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapade förutsättningar för ekonomiskt stöd i form av EU-bidrag. Oavsett detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att hästuppfödningen inte skulle ingå i näringsverksamheten.

Se även avsnitt 49, Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet.

61.2.2.3 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader

Värdet av ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare, men vars äganderätt direkt tillkommit fastighetens ägare, ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren det beskattningsår då nyttjande-

rättshavarens rätt till fastigheten upphör, om förbättringen utförts under den tid som fastighetsägaren ägt fastigheten. Om fastigheten övergått till en ny ägare genom arv, gåva eller på liknande sätt ska intäkten i stället tas upp av den nye ägaren. Intäkten ska beräknas på grundval av förbättringens värde vid den tidpunkt då nyttjanderätten upphör (19 kap. 29 § IL).

Se vidare avsnitt 58.15, Nyttjanderättshavares förbättringar samt Fastighetsägares redovisning av värdet av nyttjanderättshavares förbättringskostnader (Skatteverket 2004-11-02, dnr 130 596346-04/11).

61.2.3 Kostnader

61.2.3.1 Allmänt

Den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet finns i 16 kap. 1 § första stycket IL (huvudregeln) och har följande lydelse.

”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.”

I 16 kap. IL finns dessutom de avdragsbestämmelser m.m. som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel. Regelsystemet är uppbyggt med utgångspunkt från huvudregeln i 1 §. I kompletterande regler utvidgas alternativt inskränks avdragsrätten.

Avdragsbestämmelserna för sakområdena m.m. finns i 9, 17–25 a, 28–40, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap. IL. Bestämmelserna om skogsbruk finns i 21 kap. IL.

Tidpunkten för avdragsrätt regleras i 14 kap. 2 § IL. Av denna paragraf framgår att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Växande gröda

Avdrag får inte göras för växande gröda som förvärvas tillsammans med jordbruket. I andra fall föreligger avdragsrätt för inköp av växande gröda. Utgift för skördad gröda är avdragsgill, även om inköp äger rum i samband med köp av fastigheten.

61.2.3.2 Personalkostnader

Lön – ej avdrag

I enskild näringsverksamhet måste normalt avdragsgilla löner till anställd personal återföras om de avsett arbeten på privatbostadsfastigheten (i regel mangårdsbyggnaden).

Lön för arbeten på tillgångar där utgiften inte är omedelbart avdragsgill, främst ny-, till- eller ombyggnad på byggnader, inventarier och markanläggningar, tillförs respektive avskrivningsunderlag. Tillämpar enskild näringsidkare bestämmelserna i BFNAR 2006:1 om förenklat årsbokslut ska, i förenklingssyfte, värdet av anställdas arbete inte tas med i anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier (punkt 6.32).

Kost till anställda

Utgift för kost till anställd driftpersonal är avdragsgill. Enligt praxis erfordras inte att personalen varit formellt anställd för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1982 1:64). Avdragsrätten gäller således även i fråga om tillfälligt anlitad personal. I RÅ 1982 Aa 190 har dock en jordbrukare vägrats avdrag för kost till svärföräldrar med tanke på den nära släktskapen och att deras arbetsinsats var dåligt dokumenterad. I detta fall ansågs kosthållningen i stället utgöra personlig gästfrihet. Om den anställda betalar för kost utgör denna betalning skattepliktig inkomst i verksamheten.

Har produkter uttagits från jordbruket till såväl driftpersonal som för personligt bruk ska detta beaktas vid värderingen av produktuttaget.

61.2.3.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.

Reglerna om avdrag för utgifter för reparationer, underhåll och förbättringar är desamma för alla slag av näringsfastigheter med undantag för andelshus (19 kap. 2–3 §§ IL).

Utgifter för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning är omedelbart avdragsgilla. Utgifter för förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) ska aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Se avsnitten 58, Fastigheter och byggnader och 59, Markanläggningar och substansminskning.

Arrendators utgifter

Utgifter som en arrendator lägger ner för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring på en fastighet, vilka åtgärder omedelbart blir fastighetsägarens egendom, ska arrendatorn dra av genom årliga värdeminskningssavdrag trots att han inte är ägare till egendomen. Avdraget är högst 5 % per år. För täckdiken är avdraget högst 10 % per år (19 kap. 26 § första stycket IL). Detsamma gäller för byggnadsinventarier, markinventarier och andra inventarier vilka vid anskaffandet omedelbart blir fastighetsägarens egendom. Avdragsrätten, såsom för inventarier, tillkommer arrendatorn (19 kap. 27 § IL).

I fråga om byggnader och markanläggningar som endast ska användas ett fåtal år får dock utgiften dras av i sin helhet det år då tillgången anskaffades (19 kap. 26 § andra stycket IL).

En arrendator ska det beskattningsår då nyttjanderätten upphör dra av den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av tidigare (19 kap. 28 § andra stycket IL).

För fastighetsägarens del gäller, när arrendet upphör, att kvarstående värde av åtgärder som arrendatorn bekostat på fastigheten under den tid fastigheten ägts ska tas upp som intäkt av fastighetsägaren. Om förvärv av fastighet skett genom benefikt fång ska även kvarstående värde av arrendators förbättringar under tidigare ägares innehavstid tas upp till beskattning när nyttjanderätten upphör.

Värdeökningen bedöms efter hur marknadsvärdet påverkats vid denna tidpunkt (19 kap. 29 § IL).

Utvidgat reparationsbegrepp

Vissa ändringsarbeten som normalt betraktas som ombyggnadsarbeten jämföras med reparation. Detta gäller sådana ändringsarbeten på en byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Exempel på detta är upptagning av nya fönster och dörröppningar, flyttning av innerväggar och inredning i samband med omDispositionering av lokaler för näringsverksamheten. I samband med omläggning av driften (t.ex. från kött djurs- till svinproduktion) hänförs mindre ändringsarbeten också till reparation och underhåll. Sådana åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för ett helt annat ändamål hänförs inte till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

Utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget får dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna.

Inventarier

Normala reparationsutgifter på inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Utgifter för underhåll och reparation får enligt god redovisningssed ibland aktiveras i räkenskaperna. Enligt gällande praxis får utgifterna då även vid inkomst-taxeringen fördelas på flera år.

Reparationer av maskiner och inventarier kan vara av sådan omfattning att utgiften bör hänföras till nyanskaffning. Om det huvudsakliga i maskinen byts ut torde nyanskaffning föreligga och avdrag således inte kunna medges som för reparation.

Byggnads- och markinventarier	Utbyte av befintlig anläggning är att betrakta som nyanskaffning. Utgifter för detta ska tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. För en definition av byggnadsinventarier och markinventarier i bl.a. jordbruk se 19 kap. 19–21 §§ IL respektive 20 kap. 15–16 §§ IL. Se avsnitten 58, Fastigheter och byggnader och 59, Markanläggningar och substansminskning.
Markanläggning	Utgifter för underhåll och reparation av diken, vägar, broar och dylikt är direkt avdragsgilla. Omläggning av markanläggning anses utgöra sådan grundförbättring för vilken utgiften ska föras upp på avskrivningsplan.
Borrning av brunn	Borrning av ny brunn eller fördjupning av befintlig är normalt hänförlig till markanläggning varför utgiften ska aktiveras. Utgift för brunnsbörning har, när vatten inte påträffats, ansetts som driftkostnad och på en gång avdragsgill (RÅ 1979 1:37).
Djupborrad färskvattenbrunn	Djupborrad brunn, som var avsedd att ersätta ytvattentäkt, har ansetts utgöra markanläggning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet (RÅ 1988 ref. 134). I detta mål ersatte en brunn en ytvattentäkt som med allt tätare intervaller sinade. På fastigheten förekom ingen egentlig jordbruksdrift utan endast viss skogsavverkning. Avdrag medgavs endast för värdeminskning på markanläggning. Utgången blev densamma i RÅ 1981 1:13.
Trekammarbrunn	Trekammarbrunn till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet har i avskrivningshänseende ansetts utgöra sådan markanläggning som var hänförlig till byggnad (RÅ 1984 1:77) och blir därmed normalt att hänföra till privatbostad.
Telefonkostnader m.m.	Har t.ex. samtliga telefonkostnader bokförts som kostnad ska den privata andelen av dessa återföras till beskattning. Den privata andelen beräknas med utgångspunkt från hela kostnaden, d.v.s. inklusive fasta avgifter. Förutsättningen för en fördelning av hela kostnaden är att telefonen används i näringsverksamheten i inte alltför liten omfattning. Andra liknande kostnader som t.ex. elström och sophämtning fördelas på samma sätt.

**Datorer,
mobiltelefoner**

Dator med skrivare och mobiltelefon är idag en vanlig personlig utrustning som i princip ägs av gemene man. Utgifter för att anskaffa mobiltelefon (smartphone) och dator till bostaden är normalt att betrakta som personliga levnads-kostnader. För att avdrag ska medges krävs att inköpet är nöd-vändigt för att driva näringsverksamheten.

Fastighetsskatt

Fastighetsavgift

**Särskild löneskatt
pensionskostnader**

Av 16 kap. 17 § IL framgår att särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Avdragsrätt föreligger för fastighetsskatt/fastighetsavgift (endast om bostadsdelen inte är privatbostad) och särskild löneskatt för pensionskostnader.

61.2.3.4 Räntekostnader m.m.

En mangårdsbyggnad som bebos av ägaren ska normalt inte ingå i näringsverksamheten (jfr 2 kap. 8 § IL). En sådan bygg-nad med tillhörande tomtmark, d.v.s. en privatbostadsfastighet (2 kap. 13 § IL), hänförs till inkomstslaget kapital. Alla skulder som hör till näringsverksamheten ska tas med i bokföringen. Näringsidkarens privata skulder får inte bokföras i verksam-heten. Som privat skuld räknas den del av lånat kapital som hänförs till privatbostadsfastigheten. En uppdelning av skulder ska ske mellan näringsfastigheten och privatbostadsfastigheten vid förvärvet av fastigheten. Räntor ska fördelas på samma sätt (jfr BFN R 11 respektive BFAR 2006:1).

Om lantbruksegendomen är belånad och det är svårt att utreda hur stor del av skulderna som belöper på näringsverksamheten respektive är företagarens privata skulder ska en skälig fördelning av skulder och räntor göras.

Vissa andra utgifter måste också delas upp eftersom bara en viss del av dessa är avdragsgilla. Hit hör t.ex. utgifter för sop-hämtning och försäkringspremier.

Lånekostnader

Intecknings- och uppläggningsutgifter är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet även om utgifterna uppstått i sam-band med förvärv av fastighet. De delar av utgifterna som avser en privatbostadsfastighet är inte avdragsgilla i närings-verksamheten.

61.2.3.5 Bilkostnader m.m.

Om bil anskaffas för anställda eller för jordbrukaren själv i näringsverksamheten, medges avdrag för samtliga på bilen belöpande utgifter under förutsättning att bilen är att anse som

inventarium i näringsverksamheten. Samma avdragsrätt gäller vid leasing av bil i verksamheten. Den som privat utnyttjar en sådan bil beskattas schablonmässigt för detta (jfr bilförmån). Om bilen inte utgör tillgång eller leasas i näringsverksamheten, medges avdrag för egen bil med 18:50 kr per körd mil i verksamheten (16 kap. 27 § IL) (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824165-10/111).

Se avsnitt 55.23, Bilkostnader.

Resor

En jordbrukare har rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt samma regler som gäller för löntagare. För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker avdragsreduceringen i första hand under inkomst av tjänst. En jordbrukare, som ska påföras ”bilförmån” är endast berättigad till avdrag för drivmedelskostnader för resor till och från arbetet med förmånsbilen. Om drivmedlet är dieselolja är avdraget 6:50 kr/mil. Om drivmedlet är bensin eller något annat är avdraget 9:50 kr/mil (16 kap. 28 § och 12 kap. 29 § IL).

Tillsynsresor

För den som inte själv har deltagit aktivt i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för en eller högst två tillsynsresor per år, under förutsättning att sådana resor faktiskt har företagits. Därvid medges avdrag vanligen med kostnaden för billigaste färdmedel, oavsett hur resorna har företagits. Om allmänt kommunikationsmedel saknas eller av annan anledning inte kan användas medges avdrag för bilkostnader. Tillsynsresor är resor mellan bostad och arbetsplats varför avdragsrätt endast föreligger för den del som överstiger den gällande avdragsbegränsningen enligt 12 kap. 2 § sista stycket IL.

Aktivt deltagande

Om fastighetsägaren själv aktivt har deltagit i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för flera resor. Denne bör kunna uppge när resorna har företagits och vilka arbeten som har utförts vid besöken på fastigheten.

Resor till och från arbetsplatsen

Bedriver man näringsverksamhet på en annan plats än där man är bosatt är resorna mellan bostaden och platsen där verksamheten bedrivs att hänföra till resor till och från arbetsplatsen.

Kammarrätten i Sundsvall har i domar 2010-05-07, mål nr 2347-09 respektive 2010-05-19, mål nr 2352–2355-09, ansett att resor mellan bostaden, där de administrativa sysslorna avseende skogsbruket sköttes, och den brukade skogsfastigheten, inte var resor i näringsverksamheten, utan resor till och från arbetsplatsen.

Bedriver man näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att resan från "tjänstestället" till den andra verksamheten och tillbaka igen ska utgöra resa i näringsverksamheten (Skatteverket 2005-06-07, dnr 130 331754-05/111).

**Lantmäteri-
förrättning**

Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarronderingar, som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, ska dras av omedelbart (16 kap. 20 a § IL). Syftet med omedelbar avdragsrätt är att stimulera till sådana omarronderingar så att mer rationella brukningsenheter tillskapas inom ägosplittrade områden där fastigheterna har många små och utspridda skiften. I prop. 2002/03:79, s. 19–20, finns en kommentar till de gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid tillämpning av bestämmelsen.

Annan utgift för lantmäteriförrättning avseende mark (laga skifte, avstyckning etc.) är inte omedelbart avdragsgill. I stället läggs utgiften till fastighetens anskaffningsutgift. Vid så kallade rationaliseringsförvärv kan även utgift för lantmäteriförrättning ingå i beräkningen av avdragsutrymmet för skogsavdrag (21 kap. 15 § IL).

Undantagsförmån

Undantagsförmåner, som utgår från jord- och skogsbruk, är avdragsgilla. Detta gäller förmåner både i kontanter och i natura. För avdrag erfordras ett skriftligt undantagskontrakt. Det räcker således inte med ett muntligt avtal om undantagsförmåner.

**Förbehållen
undantagsförmån
vid fastighetsför-
säljning**

Om säljaren av ett jord- och skogsbruk har förbehållit sig undantagsförmån anses förmånens kapitaliserade värde inte utgöra del av ersättningen. Sådan undantagsförmån behandlas skattemässigt som andra undantagsförmåner, d.v.s. säljaren beskattas årligen för den förmån han erhåller under inkomst av tjänst (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL).

Har säljaren förbehållit sig en undantagsförmån i form av bostad på en fastighet som sålts till närstående blir bostaden privatbostadsfastighet för köparen och utgiven undantagsförmån är inte avdragsgill.

61.2.3.6 Avdrag för förluster m.m. – avgränsningen

Avdragsrätten för förluster ska bedömas enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL som anger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

I 13 kap. IL finns bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet, d.v.s. vad som ska ingå i

näringsverksamhet. För enskilda näringsidkare finns bestämmelserna i 13 kap. 6–11 §§. Bestämmelserna anger vad som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet respektive inkomstslaget kapital och innebär bl.a. följande.

Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas till inkomstslaget kapital.

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. 1 L räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt Lag (2004:299) om inlåningsverksamhet och tillgodohavandet hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamhet eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § 1 L inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

För de undantagna tillgångarna ska varken inkomster från dem eller utgifter för dem räknas till näringsverksamheten.

Bestämmelserna innebär att de flesta kapitalvinster och kapitalförluster inte ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Eftersom även näringsbetingade värdepapper kapitalbeskattas ska de undantas och inte räknas som tillgång. Att inte heller exempelvis råvaru- och valutaterminer som en lantbrukare tecknat för att säkra sig mot finansiella risker i

näringsverksamheten kan ingå i verksamheten framgår av RÅ 2010 not. 107. Sådana terminer ska hänföras till inkomstslaget kapital trots de i och för sig har en stark anknytning till den bedrivna verksamheten.

För ägare eller brukare av jord- och skogsbruk utgör medlemskap i kooperativ förening ett naturligt led i hans näringsverksamhet. Under förutsättning att innehavet av andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten ska inkomster, utgifter, kapitalvinster och kapitalförluster för andelen redovisas som inkomst/utgift av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för fordringar som medlemmar har på kooperativa föreningar.

61.2.4 Värdeminskning

61.2.4.1 Allmänt

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och inventarier är gemensamma för all näringsverksamhet.

Reglerna beskrivs närmare i avsnitten 57–59. Vissa frågor som är speciella för jord- och skogsbruk berörs nedan.

61.2.4.2 Markanläggning

Vad som hänförs till markanläggning i näringsverksamhet anges i 20 kap. 2 § IL.

Till egentliga markanläggningar räknas alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften, men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier.

Exempel på markanläggningar är

- täckdiken,
- öppna diken,
- invallnings- och vattenavledningsföretag,
- markvägar,
- skogsvägar,
- vägbroar,
- brunnar utan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier,
- koportar,

- parkeringsplatser,
- körplaner,
- nyodling,
- stenbrytning och bortsprängning av sten på åker,
- markarbeten, genom vilka marken görs plan eller fast såsom röjning, schaktning, rivning och bortforsling av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten.

I markanläggning ingår inte markinventarier, t.ex. stängsel, bevattningsanläggningar i jord m.m.

Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till högst 10 % per år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till högst 5 % per år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar (20 kap. 5 § IL). Inga hinder finns mot att välja en lägre procentsats. Beräkning ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställts.

Täckdike

I anskaffningsutgiften för täckdike inräknas också utgiften för täckta huvudavlopp. Istandsättande och omläggning av förut anlagt täckdike jämföras med nyanläggning, varför utgiften tas upp på avskrivningsplan. För reparations- och underhållsutgifter på täckdikningsanläggningar medges omedelbart avdrag.

Tillfälliga skogsvägar

Utgifter för anläggning av enkla drivningsvägar av tillfällig natur, t.ex. traktorvägar, vinterbilvägar och liknande, som inte har något långsiktigt värde för lantbruksenheten, är avdragsgilla på en gång. Det ska i så fall vara fråga om tillfälliga anläggningar, som endast är avsedda att användas ett fåtal år. Härmed torde avses tre till fyra år.

Skogsvägar av permanent natur

Utgifter för stomvägar av permanent natur eller andra vägar för skogsbruket avsedda att användas under längre tid är däremot inte avdragsgilla på en gång. Anläggningsutgiften för ny-anlagda skogsvägar tas upp på värdeminskingsplan och skrivs av med högst 10 % per år enligt reglerna för markanläggningar.

61.2.4.3 Byggnads- och markinventarier

Byggnadsinventarier

Begreppet byggnadsinventarier finns närmare definierat i 19 kap. 19 § IL.

Till byggnadsinventarier i jordbruk hänförs all jordbruksberoende inredning och maskinell utrustning i ekonomibyggnader samt ledningar av skilda slag för jordbrukets behov.

Exempel på byggnadsinventarier är

- bås,
- boxar och spiltor,
- båsavskiljare,
- foderbord, fodergrindar, vattenkoppar,
- spaltgolv,
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare,
- gödselstad,
- mjölkkningsanläggningar, kylbassänger,
- pumpar,
- ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp som är avsedda för driften,
- fläktar och ventilationsanordningar,
- silo- och torkanläggningar,
- fasta transporter, hissar och liknande.

Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Markinventarier

Begreppet markinventarier finns närmare definierat i 20 kap. 15 § IL. En markanläggning, som är avsedd att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften, hänförs till markinventarier. Markinventarier behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Exempel på markinventarier är

- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister,
- vissa utomhus belägna gödselbassänger, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller inventarier,
- dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,

- jordbruksberoende utomhusledningar, t.ex. el-, vatten- och avloppsledningar.

61.2.4.4 Byggnader

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader redovisas i avsnitt 58.

61.2.4.5 Fastighet som ändrar karaktär

Särskilt inom jord- och skogsbruk är det inte ovanligt att mangårdsbyggnaden (bostaden) i samma ägares hand under innehavstiden ändras från att vara en privatbostadsfastighet till att bli en näringsfastighet eller tvärtom.

Från privatbostadsfastighet till näringsfastighet

Om mangårdsbyggnaden ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet gäller följande.

Privatbostadsfastighet – avskattning endast i undantagsfall

Enligt 41 kap. 6 § IL ska, då en privatbostadsfastighet ändrat karaktär till näringsfastighet på ett sådant sätt att vinst vid avyttring inte längre ska beskattas i kapital, utan ska beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet (lagertillgång), avskattning ske som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (avskattning).

Avskattning är obligatorisk om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet, d.v.s. om en förlust uppkommer. På den skattskyldiges begäran sker dock ingen avskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet, d.v.s. om en vinst uppkommer.

Har tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (14 kap. 16 § IL).

Om en privatbostadsfastighet däremot ändrar karaktär till näringsfastighet, men fortfarande utgör en kapitaltillgång, ska enskild näringsidkares vinst eller förlust vid en framtida avyttring av näringsfastigheten räknas till inkomstlaget kapital (13 kap. 6 § IL). Avskattning enligt 41 kap. 6 § IL ska därför inte ske i denna situation.

Att ett karaktärsbyte medför att bestämmelsen i 41 kap. 6 § IL blir tillämplig är ovanligt.

Värdeminskning byggnad

Om inte avskattning skett vid karaktärsbytet ska avdrag för värdeminskning av byggnad anses ha skett med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad (19 kap. 16 § IL).

	Den avskrivningsplan som upprättas när byggnaden ändrat karaktär ska anses ha löpt från den tidpunkt då byggnaden förvärvades.
Värdeminskning markanläggning	När en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte sker vid karaktärsbytet ska avdrag för värdeminskning anses ha gjorts för varje sådant beskattningsår (20 kap. 14 § IL).
Avskrivningsunderlag Byggnads- eller markinventarium	Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 % för varje beskattningsår som den skattskyldige innehaft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).
Karaktärsbyte justeringar	Om en tillgång som innehas av den skattskyldige, och som hör till inkomstslaget kapital, blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas (14 kap. 7 § IL). Bestämmelsen avser att säkerställa att intäkter eller kostnader inte beaktas två gånger eller inte beaktas i samband med att en tillgång ändrar karaktär, d.v.s. övergår från inkomst av kapital till tillgång i näringsverksamhet.
Från näringsfastighet till privatbostadsfastighet	En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet, dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelse.
Ej kapitalvinstberäkning men återföring av värdeminskningsavdrag m.m.	Vid karaktärsbyte i samma ägares hand av fastighet som är kapitaltillgång sker inte någon kapitalvinstbeskattning. Däremot ska ägaren återföra värdeminskningsavdrag m.m. (26 kap. 2 § och 8 § IL). Avdragen återförs på samma sätt som vid avyttring av fastighet.
Ny ägare genom benefika förvärv	När en näringsfastighet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i och med övergången, ska återföring ske av värdeminskningsavdrag m.m. Däremot ska någon kapitalvinstbeskattning inte ske (26 kap. 2 § och 9 § IL). Regeln gäller även om fastigheten ”kan antas komma att bli” privatbostadsfastighet. Detta innebär att värdeminskningsavdrag m.m. ska återföras hos överlåtaren och inte hos den nya ägaren vid ett karaktärsbyte strax efter förvärvet.

Lagertillgångar

För lagertillgångar finns särskilda bestämmelser i 26 kap. 12–13 §§ IL.

Ränteutgifter, ränteinkomster och hyror vid övergång från näringsfastighet till privatbostadsfastighet

Om en näringsfastighet blir privatbostadsfastighet ska ränteutgifter som avser fastigheten dras av i inkomstslaget kapital till den del de avser tid efter övergången. Har räntor som avser tid efter övergången betalats före övergången, behandlas de som om de betalats omedelbart efter övergången. Motsvarande gäller för ränteinkomster och hyresinkomster (41 kap. 7 § IL).

Bestämmelsen är ett avsteg från kontantprincipen i 41 kap. 8 § IL.

De belopp som dras av eller tas upp i inkomstslaget kapital ska inte redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet då detta inkomstslag redovisas efter bokföringsmässiga grunder.

61.2.5 Lager och lagervärdering

61.2.5.1 Allmänt

I 17 kap. 2 § IL finns den grundläggande bestämmelsen för den skatterättsliga lagervärderingen. Lagervärderingsregeln i IL hänvisar till 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL. Om ett varulager har ett sammanlagt värde på högst 5 000 kr behöver lagret inte tas med som en tillgång i ett förenklat årsbokslut.

Se avsnitt 56, Lager och pågående arbeten.

61.2.5.2 Vad är lager?

Med lager menas djur och tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. Hit räknas t.ex. spannmål, foderbetor, frövaror, hö, halm, potatis från jordbruket, avverkad men inte försäld skog samt sten, torv, grus, kalk m.m., som har avskilts för försäljning eller för att tillgodogöras i jordbruksdriften. Till lager räknas även utsäde, kraftfoder, konstgödsel och liknande. Till förbrukningsmaterial hänförs bränn- och smörjolja, rengörings- och städmaterial m.m.

Växande gröda

Utsäde, handelsgödsel m.m., som vid utgången av beskattningsåret har nedlagts i jorden, ska inte behandlas som lager. Dessa anses i stället höra till fastigheten. Detta gäller även växande gröda.

Utgiften för utsädet tas normalt med i resultaträkningen samma år som det tillförs jorden. I vissa fall kan även utsädet periodiseras som en förutbetalad kostnad för att matchas mot intäkten påföljande år.

61.2.5.3 Lagervärdering av djur

Djur i jordbruk och renskötsel ska vid beskattningen alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, ska djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 5 § IL).

Skatteverket fastställer för varje år föreskrifter om den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i jordbruk och renskötsel samt allmänna råd om nettoförsäljningsvärden för hästar och yngre nötkreatur i jordbruk (se Skatteverkets webbplats, rättsinformation). En kompletteringsregel finns som innebär att djuren inte i något fall behöver tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde.

Om Skatteverket inte fastställt något värde får djuret tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om.

För att de skattemässiga särreglerna för ”djur i jordbruk” ska äga tillämplighet förutsätts enligt verkets uppfattning att verksamheten bedrivs på fastighet som taxerats som lantbruksenhet enligt fastighetstaxeringslagen. Om verksamheten inte bedrivs på sådan fastighet gäller för djuren skattemässigt samma regler som för näringsverksamhet i övrigt i fråga om värdering och klassificering. Ett exempel är uppfödning av minkar som alternativt kan ingå i jordbruk eller annan verksamhet (prop. 1989/90:110, s. 532 f).

Enligt ÅRL ska djur i jordbruk och renskötsel i vissa fall i bokslutet behandlas som anläggningstillgångar i aktiebolag och handelsbolag. Vid enskilt bedriven verksamhet får enligt ÅRL djuren redovisas som anläggningstillgångar. Skattemässigt är emellertid sådana djur alltid lagertillgångar.

61.2.6 Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo

I syfte att minska de olägenheter som följde av att många jord- och skogsbruk ägdes av dödsbon eller av flera personer med samäganderätt finns numera en regel i 18 kap. 7 § ÄB.

Denna regel innebär bl.a. att ett dödsbo som äger jord- och skogsbruk (lantbruksenhet) ska vara skyldigt att avveckla fastighetsinnehavet senast fyra år efter utgången av det kalenderår då dödsfallet inträffade.

Tillsyn över att avveckling sker utövas av den myndighet som regeringen bestämmer.

Om det finns särskilda skäl till att dödsboet inte kan uppfylla dessa krav om att avveckla fastigheten inom ovan angiven tid kan tillsynsmyndigheten medge anstånd. Reglerna innebär inte att dödsboet som sådant måste upplösas. Däremot måste ägandet av lantbruksenheten avvecklas.

Dödsbodelägarna väljer själva hur avvecklingen ska gå till. De möjligheter som i praktiken finns är arvskifte till en eller flera delägare eller försäljning.

Om fastigheten skiftas eller säljs till flera personer gäller reglerna om samägande (se nedan).

Delgivning dödsbon

Dödsbodelägda fastigheter som förvaltas gemensamt av delägarna ger ibland problem för myndigheterna i samband med delgivning av beslut och liknande handlingar. Enligt Ärvdabalken 18 kap. 1 a § räcker det att en myndighet överlämnar sitt beslut till en av delägarna i dödsboet. Denne har sedan skyldighet att se till att övriga delägare blir informerade om beslutet.

Samägda jordbruksfastigheter

Om en jord- eller skogsbruksfastighet ägs av minst tre personer tillsammans måste det finnas en ställföreträdare enligt Lag (1989:31) om förvaltning av vissa samägda jordbruksfastigheter. Denne kan vara antingen delägare eller en utomstående person. Ställföreträdaren ska svara för den löpande förvaltningen av fastigheten enligt de riktlinjer som delägarna ger och företräda delägarna utåt.

Ställföreträdare

Ställföreträdare utses av fastighetens delägare genom majoritetsbeslut. Den som blivit vald till ställföreträdare ska anmäla detta skriftligen till Lantmäteriet.

61.3 Skogsbruk

61.3.1 Inledning

Skatteregler avseende enbart skogsbruk har samlats i ett eget kapitel 21, Skogsfrågor, i inkomstskattelagen (IL). Reglerna behandlar huvudsakligen skogsavdrag, skogskonto, och skogsskadekonto. I övrigt gäller samma regler för skogsbeskattning som för annan näringsbeskattning. Skogsägare får

dock, jämfört med andra företagare, anses ha större möjligheter att fördela skattepliktiga inkomster över tiden.

De särskilda skogsbeskattningsreglerna har motiverats bl.a. med att det råder specifika förutsättningar för denna näring. Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att de, i vart fall vid mindre skogsinnehav, vanligen uppkommer oregelbundet eller med långa mellanrum. Även utgifter för skogsbruket (skogsvård, återväxt, maskininvesteringar etc.) uppkommer oregelbundet och ofta under år då skogsägaren inte har motsvarande inkomster i verksamheten.

Principer för skogsbeskattningen

De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen och skogsavdraget är att en skogsägare ska beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte ska beskattas. En förutsättning för att den önskade effekten ska kunna uppnås är – eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet – att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget. Den del av intäkterna som utgör kapitaluttag undantas därför tillfälligtvis från beskattning genom skogsavdrag.

61.3.1.1 Vad är inkomst av skogsbruk?

Vad är inkomst av skogsbruk?

En definition av vad som är inkomst av skogsbruk finns i 21 kap. 22 § IL.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på egen eller arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

Observera

Inkomster från försäljning av bränslen från s.k. energiskog (pil och sälg m.m.) behandlas som inkomst av växande gröda från åkerbruk och är inte hänförliga till skogsbruk. Dessa växtarter har en kort omloppstid (ca 4–6 år) jämfört med normal skog och växer heller inte på skogsmark utan vanligtvis på åkermark.

61.3.2 Intäkter

61.3.2.1 Olika slag av intäkter i skogsbruk

Leveransvirke skogsprodukter

All varuförsäljning utgör skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Hit räknas försäljning av virke t.ex. massa-ved och sågtimmer. Sådant virke kallas leveransvirke och innebär att skogsägaren avverkar själv, med hjälp av anställda eller entreprenörer och levererar virket vid bilväg. Han svarar således för upparbetningskostnaderna, d.v.s. avverkning och transport.

Övriga skogsprodukter

Inkomst från övriga skogsprodukter, vilka framställs genom förädling av virke, är skattepliktiga. Det kan exempelvis gälla såld ved, grot, flis, sågade trävaror eller tjära.

Avverkningsrätt: Rotposter

Avverkningsrätt innebär att skogsägaren upplåter en nyttjanderätt till virkesköparen att under en bestämd tidsperiod avverka skog inom ett överenskommet område. Begreppet avverkningsrätt innefattar avtalsformerna rotpostförsäljning, avverkningsuppdrag och leveransrotköp. För dessa tre former av avverkningsrätter gäller samma skatterättsliga regler.

Avverknings- uppdrag

Leveransrotköp

Se avsnitt 61.3.4.7 där avtalsformerna beskrivs närmare.

Ersättningar för upplåtna avverkningsrätter redovisas som inkomst av skogsbruk. Detsamma gäller om näringsidkare överlåtit avverkningsrätt genom gåva, eller då han sålt förbehållen avverkningsrätt.

Produktuttag

Om en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Om en näringsidkare tillgodogör sig skogsprodukter från sin näringsverksamhet för privat bruk ska han följaktligen ta upp värdet av uttaget som skattepliktig intäkt under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället sålt det som han tagit ut. Hit räknas också uttagna skogsprodukter avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål m.m. eller som betalning vid byte till andra varor eller tjänster. Till eget uttag räknas också värdet av benefik överlåtelse av avverkningsrätt.

Värdering av uttag

Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter beräknas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som betalas på orten, om näringsidkaren sålt motsvarande kvantiteter till utomstående under jämförbara förhållanden (61 kap. 2 § tredje stycket IL).

**Försäljning av
avverkningsrätt
till eget aktiebolag**

En ägare till skogsfastigheter sålde avverkningsrätter till ett av honom ägt aktiebolag. Avverkningsrätter såldes för 540 000 kr exklusive mervärdesskatt. Bolaget avverkade virket och erhöll totalt 1 870 000 kr exklusive mervärdesskatt efter avdrag för avverkningskostnader. Bolagets vinst var 1 330 000 kr exklusive mervärdesskatt. Med stöd av bestämmelsen i 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattades ägaren av skogsfastigheterna med 1 330 000 kr, d.v.s. marknadsvärdet på avverkningsrätterna beräknades till 1 870 000 kr (KRSU 2005-04-26, mål nr 176-05).

Se även RÅ 2004 ref. 27 avseende upplåtelse av avverkningsrätt och uttagsbeskattning. I domen bekräftar domstolen tidigare uttalanden om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts.

**Uttag för använd-
ning i närings-
verksamheten**

Uttag av skogsprodukter för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamhet, räknas inte som skattepliktig inkomst eftersom de inte tagits ut ur näringsverksamheten.

I de fall uttagsbeskattning inte sker, d.v.s. vid användning inom en och samma näringsverksamhet, bör det vanligen inte finnas någon tillgångspost som kan omfördelas mellan skogsbruket och övriga verksamheter eftersom t.ex. utgifter för plantering etc. skattemässigt redan är avdragna.

Mangårdsbyggnad

Bostadsbyggnad på en skogsfastighet ingår i fastighets-taxeringshänseende i lantbruksenhet. Byggnad som är ägarens eller denne närståendes permanenta bostad eller fritidshus räknas däremot inte som en i näringsverksamheten ingående byggnad vid beräkning av inkomsten. En bostadsbyggnad på en lantbruksenhet, som används på ovan angivet sätt, hänförs till inkomstslaget kapital. Utgifter, som hänför sig till reparation eller till ny-, till- eller ombyggnad av en sådan bostad är därför inte avdragsgilla. Däremot är värdet av eventuellt uttag av skogsprodukter som använts för byggnads-åtgärder på privatbostad skattepliktigt i näringsverksamheten.

**Uttag av bränsle
skattefritt**

Enligt 22 kap. 9 § IL beskattas inte uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten.

**Uttag från skogs-
konto eller skogs-
skadekonto**

Medel som tagits ut från skogskonto eller skogsskadekonto ska redovisas som intäkt av näringsverksamheten det beskattningsår då uttaget sker. Ett misstagsuttag från ett konto för uppskjuten beskattning kan inte läkas med en återinsättning.

	Ett uttag är ett uttag som föranleder beskattning. Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto kan även ske i vissa andra situationer. Se avsnitt 61.3.5.3.
Försäkrings- ersättningar	Försäkringsersättning på grund av skadeförsäkring är skattepliktig inkomst av skogsbruk i den mån ersättning, som skulle ha influtit om den försäkrade egendomen i stället hade sålts, skulle ha redovisats som inkomst av näringsverksamheten. Detta innebär att försäkringsersättningar för skogsbrand, stormfällning, insektsangrepp m.m. är skattepliktiga inkomster, vare sig det är fråga om ersättning för teknisk skada eller för förtidig avverkning. Även försäkringsersättning för skador (bl.a. sorkskador) på skogsplant ska behandlas som skogsintäkt.
Statsbidrag m.m.	Vissa åtgärder inom skogsbruket är bidragsgrundande. Har statligt stöd erhållits för dessa beskattas bidraget enligt de allmänna bestämmelserna för näringsbidrag till näringsidkare som finns i 29 kap. IL.
Utdelning från samfälligheter	En enskild näringsidkare som innehar en näringsfastighet, vilken äger del i sådan mark- eller regleringssamfällighet som utgör taxeringsenhet (6 kap. 6 § första stycket IL), ska ta upp utdelning från samfälligheten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 10 § första stycket IL). I 6 kap. 6 § andra stycket IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än som avses i första stycket att inkomster och utgifter i samfälligheten ska fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller att inkomster och utgifter ska hänföras till den näringsverksamhet som fastigheten ingår i. För enskilda näringsidkare gäller enligt 13 kap. 10 § andra stycket IL att bestämmelserna för handelsbolag ska tillämpas. Dessa bestämmelser innebär att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter ska tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga inkomster och utgifter tas upp i näringsverksamheten (jfr 13 kap. 4 § IL). Om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten redovisas i näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL). Beträffande annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL (gemensamhetsanläggning m.m.) behöver fastighetens andel av samfällighetens intäkter och

kostnader endast redovisas om nettot uppgår till minst 600 kr (15 kap. 10 § IL). Med netto avses i detta sammanhang skillnaden mellan den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens intäkter och den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad. Detta gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster.

Balansposter

Inkomster av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn ska vid inkomstberäkning tas till bl.a. värdet av lager, fordringar och skulder. För den som upprättar ett förenklat årsbokslut gäller vissa förenklade redovisningsregler.

Lager

Värdering av lagret sker enligt de regler som i övrigt gäller för lagervärdering (17 kap. 2–4 a §§ IL).

Anskaffningsvärdet, eller om nettoförsäljningsvärdet är lägre, detta värde, ska anges för varje tillgång i lagret post för post.

Anskaffningsvärdet för virke från egen skog kan bestämmas med ledning av direkta och indirekta kostnader för avverkning och transport fram till den plats där virket läggs upp i avvaktan på försäljning. Vid beräkningen får under vissa förhållanden ränta under produktionsprocessen medräknas (se BFN:s Vägledning om redovisning av varulager, avsnitt 3.2).

Nettoförsäljningsvärdet utgörs av försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Något avdrag för inkurans eller nedskrivning till 97 % blir inte aktuellt vid värdering till nettoförsäljningsvärde. Däremot får lagret tas upp till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Enskild näringsidkare som valt att tillämpa ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL, behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kr (17 kap. 4 a § IL).

Fordringar

Värdet av levererade varor eller för köparens räkning inmätta skogsprodukter, för vilka likvid inte erhållits under räkenskapsåret, ska redovisas som fordran. Beräkningen av virkesfordringarnas storlek görs med utgångspunkt i mätbesked eller liknande handling.

Sjukpenning

Sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen om allmän försäkring är ersättningar som ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för

sjukpenning och smittbärappenning enligt andra särskilt angivna lagar i 15 kap. 8 § IL.

61.3.2.2 När sker beskattning av skogsinkomster?

Av 14 kap. 2 § IL framgår att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Huvudregeln är att skogsinkomster ska redovisas enligt god redovisningssed. En inkomst ska hänföras till det år då den ska tas upp som intäkt i räkenskaperna även om den inte uppburits kontant.

För avverkningsrätter finns en undantagsregel som ger skogsägaren möjlighet att under vissa förutsättningar tillämpa kontantmässig redovisning. Se nedan.

Fordringar – beskattnings- tidpunkt

Fordringar tas upp som intäkt under det år då de uppkommer. Fordran anses normalt ha uppkommit när varan levererats eller när arbete utförts. Beträffande skogsprodukter gäller dessutom att fordran uppkommer när virke inmätts för köparens räkning. Inmätningstillfället är alltså avgörande för om avverkat men inte avhämtat virke ska anses utgöra lager eller motsvaras av fordran.

Inmätning

Inmätning kan ske på flera sätt. Vid leverans av massaved eller sågtimmer till fabrik eller sågverk sker ofta inmätning i samband med att virket tas emot för bearbetning (industri-mätning). Inmätning kan emellertid även göras när virket ligger travat på säljarens fastighet eller i samband med omlastning t.ex. till järnvägstransport.

Fordrans storlek okänd

I vissa fall har man inte kännedom om fordrans exakta storlek vid bokslutstillfället. Detta kan inträffa vid avverkningsuppdrag eller leveransrotköp om man inte tillämpar kontantmässig redovisning. Ett bolag eller en skogsägarförening åtar sig avverkning av ett visst område och köper det avverkade virket. Innan avverkningen slutförts kan flera faktorer t.ex. avverkad kvantitet, pris, avverkningskostnader m.m. vara okända för fastighetsägaren. De okända faktorerna kan i större eller mindre omfattning påverka ersättningen. Genom avtalet om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp har skogsägaren fullgjort vad som åligger honom. Skogsägaren ska därför enligt Skatteverkets uppfattning redovisa fordran för avtalet det beskattningsår då avtalet har slutits. Har full betalning då inte

skett ska fordran för resterande belopp enligt kontraktet redovisas. Vid värderingen av denna fordran ska beaktas de okända faktorer som kan påverka ersättningen.

När blir virke lager?

Virke, som avverkats men ännu inte inmätts för köparens räkning, betraktas som lager av skogsprodukter. Så snart inmätning skett upphör virket att vara lager hos säljaren, oavsett om det ligger kvar på hans upplagsplats eller inte.

Rotstående skog är aldrig lager. Avverkningsrätt, som innebär en rätt att inom viss tid avverka skog på rot, har inte ansetts utgöra varulager (Riksskattenämnden 1952 1:3 och 4:5).

Förskott

Ett erhållet förskott för skogsprodukter ska redovisas som skuld i räkenskaperna i den utsträckning det inte motsvaras av leverans eller för köparen inmätt virke. På så sätt påverkas inte resultatet av näringsverksamheten förrän det beskattningsår då leveranser sker.

Specialregel för avverkningsrätter

Från huvudregeln om bokföringsmässig redovisning av intäkterna finns ett undantag som ger skogsägaren rätt att i vissa fall redovisa intäkt av försåld avverkningsrätt kontantmässigt enligt en betalningsplan. Regeln, som finns intagen i 21 kap. 2 § IL, innebär att en skogsägare vilken enligt upprättat avverkningskontrakt försålt avverkningsrätt mot betalning som utfaller under flera år, får redovisa uppburet belopp till beskattning det år då beloppet enligt kontraktet ska erhållas kontant.

Lagtexten ställer inget krav på en preciserad betalningsplan.

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut ska i bokslutet inte redovisa någon kvarstående fordran enligt betalningsplan för upplåten avverkningsrätt till skog. De ska dock upplysa om storleken på den obeskattade reserven enligt betalningsplan i syfte att ge en mer rättvisande bild av företagets ställning (punkt 8.1).

61.3.2.3 Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelser

Upplåtelse av nyttjanderätter

Upplåtelser av nyttjanderätt till lantbruksenheter är vanliga. Den skattemässiga behandlingen av ersättning för dessa nyttjanderätter varierar beroende på om nyttjanderätten avser begränsad tid eller obegränsad tid (allframtidsupplåtelse).

Begränsad tid

Att nyttjanderätter avseende begränsad tid, såsom arrenden m.m., utgör skattepliktig inkomst i näringsverksamhet framgår av bestämmelserna i 13 kap. 1 § tredje stycket IL. I detta stycke anges bl.a. att innehav av avverkningsrätt till skog alltid

	räknas som näringsverksamhet. Med begränsad tid kan avses en så lång tid som 50 år (jfr 7 kap. 5 § JB).
All framtid	Avyttring av fastighet anses däremot föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (45 kap. 6–7 §§ IL).
Speciella skogsersättningar i samband med markupplåtelser	De vanligaste markupplåtelseerna mot engångsersättning avser framdragningsvägar, kraftledningar etc. Ersättningsbeloppen beskattas enligt de regler som i övrigt gäller för nyttjanderättsupplåtelser. Många gånger består den totala ersättningen av flera delbelopp som ska tas upp till beskattning i skilda inkomstslag.
Bestående skador	En grupp ersättningar avser bestående skador i form av minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller ökade kostnader. Exempel på sådana ersättningar, för vilka kapitalvinstreglerna ska tillämpas, utgör ersättningar för ianspråktagen skogsmark eller övrig mark, framtida torkskador eller bestående kostnadsökningar för avverkning och transport. Ersättning för den skog som avverkats eller försålts på rot i samband med upplåtelsen, liksom ersättning för tillfälliga skador i skogsbruket, beskattas normalt som intäkt av skogsbruk. Skogsägaren har emellertid här en viss valfrihet mellan att redovisa ersättningar som intäkt av skogsbruk eller låta den ingå i kapitalvinstberäkningen i anledning av allframtidsupplåtelser.
Naturvårdsavtal	Naturvårdsavtal är ett tidsbegränsat frivilligt nyttjanderättsavtal mellan staten genom Skogsstyrelsen och skogsägaren i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden. Naturvårdsavtal tecknas vanligen för en period mellan 30 och 50 år och kan skrivas in i fastighetsregistret för att gälla också mot en eventuell ny ägare till fastigheten. Skogsägaren får en ersättning för värdet av vad han avstår. Äganderätten till marken och jakträtten påverkas inte. Ersättning enligt naturvårdsavtal beskattas som inkomst av näringsverksamhet då avtalet avser begränsad tid. Av prop. 2002/03:79, s. 12–13, framgår att ersättningen inte kan ligga till grund för insättning på skogskonto. Skatteverket anser att inkomsten från ett naturvårdsavtal som tecknats fr.o.m. beskattningsår som påbörjats efter 2004-12-31 och som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken, och inte förutsätter någon motprestation, ska tas

upp som intäkt i sin helhet när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen (Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 84518 05/111).

För avtal tecknade före ovan nämnda tidpunkt kan ersättningen periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid, se 2011 års upplaga av Handledning för beskattning av inkomst.

Avtal om biotopskyddsområde

Avtal om biotopskydd avser att skydda naturmiljön inom sådana mindre mark- eller vattenområden (biotoper) som utgör livsmiljö för utrotningshotade djur- eller växtarter eller som annars är särskilt skyddsvärda (7 kap. 11 § Miljöbalken). Inom biotopskyddsområde får inte bedrivas verksamhet eller vidtagas åtgärder som kan skada naturmiljön. Skogsstyrelsen fattar beslut om biotopskyddsområde. Ersättning enligt avtal om biotopskydd är normalt en ersättning på grund av en allframtidsupplåtelse och beskattas som avyttring av fastighet (45 kap. 6–7 §§ IL). Om ersättningen skulle avse begränsad tid ska den beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Om fastighetsägaren begär det ska dock kapitalvinster på näringsfastigheter vid sådana avyttringar som enligt 31 kap. 5 § IL medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § andra stycket IL). Med kapitalvinster avses vinster före kvotering till skattepliktiga vinster (fysiska personer m.fl.). Fastighetsägaren kan välja mellan att antingen beskattas för en kapitalvinst eller att anskaffa ny mark och använda bestämmelserna om ersättningsfonder i 31 kap. IL. Detta sker genom att kapitalvinsten m.m. sätts av till en ersättningsfond (31 kap. 7 § IL). Avdrag medges för avsättningen. Fonden ska sedan inom viss tid tas i anspråk för anskaffning av mark (31 kap. 12 § IL). Om en ersättningsfond tas i anspråk ska det ianspråktagna beloppet inte tas upp som intäkt. Däremot minskar anskaffningsutgiften för marken (31 kap. 17 och 18 §§ IL).

Se avsnitt 66, Ersättningsfonder.

Ersättning för skog vid allframtidsupplåtelse

Om en skogsägare i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt, får hela ersättningen, även till den del den belöper på försåld skog, på begäran från den skattskyldige, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). Hela beloppet blir då föremål för kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Har skogsägaren i stället i samband med upplåtelsen erhållit ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersätt-

ningen för skogsprodukter ses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Av ersättningen för skogsprodukterna beskattas i detta fall 40 % i näringsverksamheten och resterande 60 % blir föremål för kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Villkor	Som förutsättning för att helt eller delvis betrakta ersättning för skog som allframtidsupplåtelse gäller att skatteplikt för ersättning för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen för allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). För att dessa regler ska vara tillämpliga krävs alltså att viss ersättning utgår för själva markupplåtelsen.
Samband	De förmånliga reglerna om beskattning av ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse kan inte utnyttjas vid avverkning av ett större område än det område som direkt berörs av ianspråktagen areal. Avyttringen av träden ska ha ett direkt samband med allframtidsupplåtelsen.
Skriftligt avtal	Ett nyttjanderättsavtal som innebär en allframtidsupplåtelse ska i enlighet med 14 kap. 5 § JB ske i skriftlig form. Avtalet bör bl.a. innehålla uppgift om väggatans längd och bredd. Nyttjanderättsavtal bör vara inskrivet i Lantmäteriets fastighetsregister.
Indexuppräknings	I många fall utbetalas upplåtelseersättningarna först lång tid efter det att det upplåtna området tillträtts eller tagits i anspråk. Anledningen till detta är vanligen att process har förts angående ersättningsbeloppens storlek. I sådana fall utgår regelmässigt särskilda belopp som kompensation för förändringar i prisläget sedan tillträdestillfället. Dessa indexuppräknings behandlingar behandlas på samma sätt som det grundbelopp till vilket det hänförs sig och kan lämpligen fördelas genom proportionering.
Räntor	Utbetalade räntebelopp, vanligtvis dröjsmålsränta, för tiden mellan beslut om ersättningens storlek och fördelning och den faktiska utbetalningstidpunkten, utgör inkomst av näringsverksamhet till den del intäkten influerar från kapital som kan anses tillhöra näringsverksamheten.

61.3.3 Kostnader

61.3.3.1 Driftkostnader eller omkostnader

Enligt 16 kap. 1 § IL gäller, med vissa undantag, att utgifter för att förvärva inkomster ska dras av som kostnad. Reglerna som gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 16 kap. IL.

**Skogsplantering,
dikning m.m.**

Av 21 kap. 3 § IL framgår att utgift för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk ska dras av omedelbart.

Avdragsgilla utgifter för vård och underhåll av skogen kan därutöver bestå av stämpling, bränning, markberedning, röjning, gallring, skogsgödsling, besprutning, skogsbruksplaner m.m.

Värdeminskning

Se avsnitt 61.2.4.

**Diken, skogsvägar
Inventarier**

Av 18 kap. 1 och 3 §§ IL framgår att utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras av som kostnad i form av årliga värdeminskningsavdrag. Vad som avses med begreppet ”stadigvarande bruk” framgår dock inte. I 16 kap. 1 § IL finns den grundläggande bestämmelsen om vilka utgifter som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Principiellt gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Exempel på typiska inventarier för skogsbruk är skogstraktorer, skördare, skotare, processorer, raststugor och vagnar. Utgifter för maskiner och redskap som används för framställning av ved anses vara avdragsgilla, eftersom den färdiga varan är en skogsråvara med en naturlig anknytning till skogsbruk.

Det förhållandet att inkomster saknas under ett antal år är i sig inte tillräckliga skäl att inte godta ett inköpt inventarium som tillhörande näringsverksamheten. Modernt skogsbruk innebär att inkomster kan inflyta med långa mellanrum under enstaka år. Efter en större avverkning ställer samhället krav på återställningsåtgärder med stora utgifter som följd.

Plantering, dikning, röjning m.m. är åtgärder som inte ger direkta inkomster. Om de inte vidtas blir emellertid avkastningen av skogen lidande sett i ett längre perspektiv. Många gånger krävs det därför en vidare bedömning än att enbart se till omsättnings storlek ett enstaka år för att bedöma avdragsrätten för ett inventarium.

I det sammanhanget intar inventarier som enbart är lämpade att användas i skogsbruket en särställning. Det finns sällan anledning att anta att t.ex. en skogstraktor anskaffats av andra skäl än för användning i näringsverksamhet. Används ett sådant inventarium för privata ändamål kan uttagsbeskattning av denna användning komma ifråga. Däremot kan bedömningen av behovet i skogsbruket bli annorlunda om näringsidkaren förvärvat t.ex. en snöskoter.

Det företagsekonomiska behovet av ett inventarium kan på en skala variera alltifrån mycket framträdande till nästan helt

utesluten såvida inte fråga är om s.k. kärntillgångar som klart fyller en funktion i verksamheten. Därför aktualiseras en bedömning i det enskilda fallet utifrån de specifika förutsättningar som gäller.

Snöskoter och fyrhjuling

En snöskoter som sporadiskt används för persontransport till och från skogsskiftet, vid tillsyn av skogen och för vedhämtning vid enstaka tillfällen, kan normalt inte anses uppfylla kravet på inventarium för skogsbruket.

En snöskoter utgör i sig inget typiskt arbetsredskap i skogsbruk på samma sätt som exempelvis en traktor. Snöskotrar anskaffas ofta av helt andra skäl såsom för rekreation och fritid och utgör då en privat tillgång. Innehavet av skogsfastighet medför alltså inte med automatik avdragsrätt. En s.k. dubbelbandare eller snöskoter med brett eller förlängt drivband med stor motorstyrka och försedd med backväxel kan däremot vara användbar i skogsbruket som dragfordon. Med förvärvet av snöskotern följer oftast inköp av timmerkälkar m.m.

En motsvarande bedömning får ske om anskaffningen avser en s.k. fyrhjuling.

Husvagnar

En husvagn är normalt sett inte en verksamhetsanknuten tillgång i jord- och skogsbruk. Husvagnar säljs och används så gott som uteslutande för fritidsboende. Kostnader för husvagn är i grunden således att anse som typiska levnadskostnader. Transportabel rastkoja, typ ”skogshuggarvagn”, som inte är lämpad för allmän trafik, torde kunna godtas som inventarium under förutsättning att den kommit till stadigvarande användning i driften.

Privat användning

Om ett inventarium är avsett för stadigvarande bruk i skogsbruket får avdrag för värdeminskning göras. Direktavdrag medges för inventariets löpande driftkostnader. Förekommer privat användning kan uttagsbeskattning komma i fråga.

Kammarrätten i Sundsvall har i dom 2007-04-19, mål nr 337-07, uttagsbeskattat privat nyttjande av en snöskoter då det framstod som i så hög grad osannolikt att den aktuella skotern inte alls använts utanför näringsverksamheten.

Treårsinventarier

Om inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år får hela anskaffningsutgiften dras av under anskaffningsåret. Även inventarier av mindre värde får dras av omedelbart (18 kap. 4 § andra stycket IL). Gränsen för inventarier av mindre värde utgör ett halvt prisbasbelopp exklusive mervärdesskatt och gäller för alla företag oavsett storlek

Se avsnitt 57.4.2, Omedelbart avdrag.

61.3.3.2 Avsättningar m.m.

Skogskonto Skogsskadekonto

Reglerna om uppskov med beskattning av medel som satts in på skogskonto eller skogsskadekonto redovisas närmare under avsnitt 61.3.5.

Syftet med dessa konton för uppskjuten beskattning är att möjliggöra inkomstutjämning mellan åren, d.v.s. flytta inkomster framåt i tiden.

61.3.3.3 Framtida återväxtåtgärder

Avsättningar framtida utgifter m.m.

Inga avsättningar för framtida återväxtåtgärder får ske i de fall bestämmelserna om förenklat årsbokslut tillämpas. Avsättning för framtida utgifter kräver således att vanligt årsbokslut/årsredovisning upprättas.

Enligt 1 § Skogsvårdslagen (1979:429), SVL, ska skogen skötas så att den uthålligt ger en god avkastning samtidigt som den biologiska mångfalden behålls. Den produktiva skogsmarkens ägare är enligt 8 § ansvarig för anläggning och vård av ny skog.

Skyldigheten att anlägga ny skog på produktiv skogsmark regleras i 5 § SVL och 2–5 §§ i Skogsvårdsförordningen (SVF). Föreligger det enligt 5 § punkt 1 eller 2 SVL skyldighet att anlägga ny skog ska enligt 3 § SVF sådd, plantering eller åtgärder för naturlig förnygring ha skett senast under det tredje året räknat från det år skyldigheten uppkom. Enligt 6 § SVL ska vid anläggning av ny skog de förnygringsåtgärder vidtas som kan behövas för att trygga återväxten av en skog med tillfredställande täthet och beskaffenhet i övrigt. Vidare föreskrivs i 6 § SVF att ny skog ska vårdas genom hjälpplantering, plantröjning och andra åtgärder som behövs för att den ska utvecklas tillfredsställande.

I grova drag kan skogsvårdande åtgärder beskrivas enligt följande med början vid kalavverkning (givetvis med reservationer för avvikelser i tiden).

1. Kalavverkning år 1.
2. Hyggesrensning år 1 (antingen före eller efter slutavverkning).
3. Markberedning, 2–2,5 år efter avverkning.
4. Skyddsdikning, 2–2,5 år efter avverkning.
5. Plantering eller sådd inom 3 år efter avverkning.

6. Plantinventering sker exempelvis vid tre olika tillfällen, 4–6 veckor efter plantering samt 2 och 4 år efter plantering, d.v.s. 5 och 7 år efter avverkning.
7. Røjning, 8–15 år efter avverkning.
8. Gallring, ca 30 år efter avverkning.
9. Hyggesrensning strax före slutavverkning för att underlätta den maskinella avverkningen.
10. Slutavverkning, 80–120 år efter plantering.

Ovanstående schematiska beskrivning av åtgärder, som innebär omfattande skyldigheter för markägaren att vårda skogsmarken, kan medföra stora utgifter. Fråga uppkommer hur dessa utgifter ska periodiseras med hänsyn till erhållna och förväntade intäkter.

Domar och praxis

Enligt äldre praxis har skogsägare i samband med avverkning av skog haft rätt till avdrag för avsättning för framtida utgifter avseende markberedning, inköp och plantering av skogsplanter m.fl. åtgärder fram till och med punkt 5 ovan (RÅ 1984 1:8). Däremot har en skogsägare som köpt en fastighet med planteringsbehov inte haft rätt till avdrag för avsättning till framtida återväxtåtgärder efter avverkning som gjorts av den tidigare ägaren till fastigheten (RÅ 1988 ref. 14). Högsta förvaltningsdomstolen har även funnit att en skogägare som tagit upp intäkter till beskattning motsvarande de kontanta ersättningsarna i enlighet med 21 kap. 2 § IL inte ska medges avdrag för det belopp som har satts av i räkenskaperna för framtida skogsvårdsåtgärder i enlighet med god redovisningssed. Det yrkade avdraget medgavs inte eftersom den ännu inte beskattade delen av ersättningen täckte de ifrågasvarande utgifterna (RÅ 1997 ref. 52).

Genom dom får Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2010 ref. 32) anses ha utvidgat den äldre praxisen för avdragsrätt för framtida återväxtåtgärder avseende vilka slag av åtgärder som är avsättningsgilla. Ett större företag i skogsbranschen hade gjort avverkningar. Vid årets slut gjordes en beräkning av framtida förväntade utgifter, den s.k. återbeskogningskulden, för skogsvård som fanns på den brukade skogsmarken. Vid beräkningen av avsättningen hade, förutom de kostnader som beräknats för åtgärder fram till och med plantering, inkluderats kostnader avseende åtgärder för att säkerställa förnygring av den nyplanterade skogen, såsom hjälpplantering, lövrøjning, ogräsbekämpning, behandling av viltskador och insekter samt

behandling av skador på grund av stormfällning och blötsnö. Åtgärderna bedömdes normalt utföras senast 3 år efter planteringen. Högsta förvaltningsdomstolen fann, med stöd av ett yttrande från Bokföringsnämnden, att det var god redovisningssed att göra avsättning såväl för åtgärder enligt 5 §, som för sådana föryngringsåtgärder som avses enligt 6 § SVL. Företaget medgavs därför avdrag för avsättningen.

Avsättning

Avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder bör således till stor del kunna omfatta de åtgärder som avses i punkt 6 ovan. Åtgärder som utförs därefter är att hänföra till löpande förvaltning av fastigheten och ska inte omfattas av avsättning till framtida åtgärder. Avdrag för dessa utgifter aktualiseras först i och med att åtgärderna vidtas.

Följande villkor ska vara uppfyllda för att framtida avsättning ska få ske i räkenskaperna

- utgiften ska vara knuten till periodens, eller tidigare perioders, intäkter,
- utgiften ska inte vara av driftkostnadskaraktär,
- det ska vara sannolikt att utgiften uppkommer,
- utgiften ska kunna beloppsbestämmas,
- avsättningen ska omprövas i varje bokslut.

Vid slutavverkning erhålls intäkter och till dessa intäkter är vissa kostnader hänförliga. Sådana kostnader som är direkt förknippade med skyldigheten att återplantera och föryngra enligt SVL och SVF är hänförliga till avverkningsintäkten och utgör avsättningsgilla framtida utgifter.

Skatterättsligt

Enligt de allmänna bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL medges avdrag för utgifter det år som kostnaden är hänförlig till enligt god redovisningssed. Värdet av utgående balansposter, däribland avsättningar, bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång (14 kap. 3 § IL).

En utgående balanspost ska vidare återföras som ingående balanspost nästföljande år, för att slutligen ställas mot de faktiska utgifterna för återväxtåtgärder det år dessa uppkommer.

Vid upprättande av förenklat årsbokslut får avsättningar inte redovisas i bokslutet. Det medför att dessa skattskyldiga inte kan medges avdrag för framtida återväxtåtgärder. Detta beror på att den skattemässiga avdragsrätten för framtida

Underlag för avsättning

återväxtåtgärder är kopplad till att företaget har rätt att enligt god redovisningssed bokföra en avsättning i bokslutet, vilket de som upprättar förenklat bokslut alltså inte har.

Den skattskyldige ska genom dokumentation dels visa vilka åtgärder som avses med avsättningen, dels göra storleken av det avsatta beloppet sannolik. En schablonberäkning bör således inte godtas. Finns underlag i form av skogsbruksplan, som även är kostnadsberäknad, utgör en sådan ett godtagbart underlag.

Vad angår utgifterna för ifrågavarande åtgärder gäller att dessa ska betalas av den skattskyldige själv och att åtgärderna faktiskt blir utförda inom de närmast följande åren efter avverkningen.

På Skogsstyrelsens webbplats, www.svo.se, står att läsa: ”De åtgärder som behövs för att trygga återväxten, t.ex. markberedning och plantering, måste utföras senast under tredje året efter avverkningsåret. Skogsstyrelsen kan i särskilda fall förlänga tiden.”

61.3.4 Skogsavdrag

61.3.4.1 Allmänt

Vid 1981 års taxering infördes nya schabloniserade och enklare beräkningsregler för skogsavdrag. De ersatte äldre och mer komplicerade regler med koppling bl.a. till skogens återstående virkesförråd. Särskilda övergångsbestämmelser medför dock att äldre bestämmelser alltjämt i vissa delar kan vara aktuella att tillämpa. Dessa beskrivs i Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 302 utgåva 27).

Skogsavdraget är ett av skogsägarens viktigaste verktyg både för att senarelägga beskattningen av skogsinkomster och för att underlätta egenfinansiering vid köp av skogsfastighet.

Systemet med skogsavdrag innebär att betalning av skatt för det begärda avdraget flyttas fram till den tidpunkt fastigheten, som tillfört avdragsutrymmet, avyttras genom försäljning eller likvärdig avyttring.

Skogsavdraget är ett skattemässigt värdeminskningssavdrag som bl.a. sänker fastighetsvärdet vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

Skogsavdragsutrymmet gäller hela näringsverksamheten. Om det skett flera förvärv av skogsfastigheter har det ingen

betydelse på vilken fastighet avverkningen sker eller från vilket fastighetsförvärv avdragsutrymmet härrör.

Skogsavdraget kan få medföra ett underskott i näringsverksamheten till skillnad för vad som gäller för insättning på skogskonto och skogsskadekonto.

Skatteverket anser att skogsavdrag kan erhållas vid skogsintäkt av fastighet belägen inom EES (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 684681-07/111).

**Grunden för
rätten till avdrag**

Reglerna innebär att rätten till avdrag ett visst beskattningsår knyts direkt till årets intäkter i skogsbruket, den avdragsgrundande skogsintäkten. Avdraget, som kan anses motsvara ett uttag av skogskapital, innebär ingen definitiv skattelättnad eftersom avdraget ska återföras vid en framtida avyttring och kapitalvinstbeskattning av fastigheten (26 kap. IL).

Skogsavdrag kan begäras till dess att skogsägaren förbrukat sitt avdragsutrymme, d.v.s. det totala belopp han kan göra avdrag med under innehavstiden. Avdragsutrymmet bestäms med ledning av anskaffningsvärdet för skog och produktiv skogsmark vid förvärvet av lantbruksenheten.

61.3.4.2 Skogsavdragets storlek

Vilka skogsintäkter kan ingå?

Avdragets storlek beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten (21 kap. 5 § IL).

Skogsintäkter förekommer i olika former. De vanligaste är

- på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- på grund av avyttrade skogsprodukter,
- på grund av uttag av produkter för eget bruk eller för användning i annan näringsverksamhet.

Även följande intäkter får ingå i den avdragsgrundande skogsintäkten

- försäkringsersättning för skador på skog,
- ersättning för skog som avverkats på samfälld skogsmark i vilken fastighetsägaren äger en del (ej självständig taxeringsenhet),
- ersättning för förtidig avverkning (om beskattning sker som inkomst av skogsbruk),

- värdet av avverkningsrätt som fastighetsägaren överlåtit genom gåva,
- efterlikvider som ses som ett tillägg till tidigare leveranser. Det ska finnas ett orsakssamband mellan tidigare skogsintäkt och den senare tillgodoförda priskorrigerande efterlikviden.

Varufordringar

Inkomst av näringsverksamhet, i vilken skogsbruk ingår, ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Därvid ska bl.a. ökning och minskning av varufordringar beaktas. På grund härav kan varufordringarna komma att påverka även den avdragsgrundande skogsintäkten.

Ej avdragsgrundande poster

Följande poster utgör inte avdragsgrundande skogsintäkter

- uttagna skogs- eller skogsskadekontomedel,
- utdelning från häradsallmänning,
- lager av avverkade skogsprodukter,
- förskott för skogsprodukter som inte levererats eller inmätts,
- ersättning för fördyrad avverkning,
- ersättning för avverkningsrätt som erhållits efter det att all mark eller produktiv skogsmark i näringsverksamheten avyttrats.

Avdragsgrundande skogsintäkt

Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp, som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i någon annan av honom bedriven verksamhet (21 kap. 6 § IL).

Rotvärdet

Att endast 60 % av intäkten av försålda skogsprodukter utgör avdragsgrundande skogsintäkt beror på att avverkningskostnaderna schablonmässigt beräknas till 40 % och rotvärdet till 60 % av skogsprodukternas värde. Detta sker i syfte att förenkla avdragsberäkningarna. I verkligheten varierar avverkningskostnaderna givetvis med förhållandena på den enskilda fastigheten. Som reglerna är utformade behöver de verkliga kostnaderna inte utredas.

Skogsavdrag beräknas med utgångspunkt endast i beskattningsårets avdragsgrundande skogsintäkter.

Avdragsbelopp En enskild näringsidkare får under innehavstiden totalt göra skogsavdrag med högst 50 % av anskaffningsvärdet för skog och produktiv skogsmark (21 kap. 9 § IL).

Beskattningsårets avdrag En skogsägare kan för ett visst enskilt beskattningsår göra avdrag med högst 50 % av den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket alltså innebär högst

- 50 % av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och
- 30 % av beskattningsårets intäkter på grund av avyttrade skogsprodukter (leveransvirke) samt värdet av skogsprodukter som uttagits för eget bruk eller för användning i annan verksamhet.

Exempel

Under beskattningsåret har skogsägaren haft följande intäkter från skogen

	Leveransvirke	Avverkningsrätt
Avverkningsrätt		160 000
Leveransvirke	110 000	
Utgående fordran	20 000	
Ingående fordran	- 40 000	
Summa	90 000	160 000

Skogsavdrag kan detta beskattningsår medges med högst 50 % av 160 000 + 30 % av 90 000, d.v.s. 107 000 kr, under förutsättning att avdragsutrymmet räcker till.

Rationaliseringsförvärv Om fastigheten förvärvas genom s.k. rationaliseringsförvärv, d.v.s. ett förvärv som utgör ett led i skogsbrukets yttre rationalisering, får avdrag göras med hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Detta innebär att om en enskild näringsidkare förvärvar ytterligare skog och produktiv skogsmark och förvärvet medför mer ändamålsenliga och rationella brukningsenheter, höjs under viss tid beskattningsårets avdrag (men inte avdragsutrymmet) till det dubbla. Avdrag kan i dessa fall göras med ett belopp som motsvarar summan av hela intäkten till följd av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter. Regeln gäller vid förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 10 § IL).

Förhöjt avdrag inom fem år – avdragsutrymmet ökar inte

Det förhöjda avdraget får göras endast för det beskattningsår då fastigheten har förvärvats och de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen eller, om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Ett utnyttjande av det förhöjda avdraget får inte innebära att det sammanlagda avdragsbeloppet överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet. Med andra ord ökar inte avdragsutrymmet på grund av ett rationaliseringsförvärv. Däremot får vid sådana förvärv kostnader för lagfart, fastighetsbildning och andra förvärvskostnader, som inte är direkt avdragsgilla, räknas med vid beräkningen av anskaffningsvärdet (21 kap. 15 § IL). Detta medför att avdragsutrymmet vid rationaliseringsförvärv blir något högre än om förvärvet inte utgjort ett sådant förvärv.

Det förhöjda skogsavdraget får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på redan ägd skogsmark.

Lägst avdragsbelopp

Avdrag får inte för något år göras med lägre belopp än 15 000 kr (21 kap. 11 § IL).

Om skogsbruket bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt är minimibeloppet 3 000 kr för varje delägare. En förutsättning är dock att avdraget för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kr om alla delägarna skulle ha utnyttjat sin avdragsrätt. En delägare får utnyttja sin avdragsrätt även om de andra delägarna avstår.

Detta innebär att skogsintäkterna för beskattningsåret måste uppgå till minst 30 000 kr för försålda avverkningsrätter eller minst 50 000 kr vid försäljning av skogsprodukter. Vid rationaliseringsförvärv får som framgår ovan avdrag göras med hela rotvärdet, varigenom motsvarande beloppsgränser blir 15 000 respektive 25 000 kr.

Avrundning

Avrundningen av avdragsbeloppet sker så att avdrag får göras med helt hundratal kronor avrundat nedåt.

Undantag

Om fråga är att utnyttja hela det återstående avdragsutrymmet – och detta understiger beloppsgränserna – får avdrag göras med ett lägre belopp. Detta ”slutavdrag” får inte fördelas på flera år (21 kap. 11 § IL).

Avdrag för handelsbolag

För handelsbolag som innehar skogsfastighet beräknas avdraget för bolaget. Lägsta årliga avdrag är 15 000 kr för bolaget. Här gäller inte någon 3 000 kronors gräns för den enskilde delägaren (21 kap. 8 § IL).

Avdrag endast under innehavstiden

Av 21 kap. 4 § IL framgår att rätt till skogsavdrag inte föreligger såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av ny ägare. Avdragsrätten är således begränsad till den tid som den skattskyldige ägt fastigheten.

Skälet till bestämmelsen är av praktisk natur. Vinst vid försäljning av näringsfastighet medför i princip kapitalvinstbeskattning och medför även återföring av under innehavstiden gjorda skogsavdrag. Om intäkterna från en förbehållen avverkningsrätt erhålls ett senare beskattningsår än då skogsmarken avyttrades, och ändå grunda rätt till skogsavdrag, skulle kapitalvinstberäkning inte kunna slutföras förrän alla intäkter från den behållna avverkningsrätten erhållits.

I det nu angivna fallet kan viss lindring i beskattningen dock ske genom att möjligheten till resultatreglering, bl.a. via skogskontobestämmelserna, står öppen.

Om den skattskyldige efter fastighetsförsäljningen har kvar annan skogsmark, som ingick i samma näringsverksamhet som den avyttrade delen, möter detta inget hinder att utnyttja skogsavdrag som grundar sig på en försäljning av en förbehållen avverkningsrätt på den avyttrade fastighetsdelen, förutsatt givetvis att avdragsutrymmet inte är förbrukat.

61.3.4.3 Avdragsutrymme

Avdragsutrymmet är ett uttryck för hur stora skogsavdrag fastighetsägaren sammanlagt får göra under innehavstiden och är ställt i relation till skogens och den produktiva skogsmarkens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för fysiska personer 50 % av anskaffningsvärdet och för juridiska personer 25 % (21 kap. 7–9 §§ IL). Skälet till att avdragsutrymmet för juridiska personer har begränsats till 25 % av anskaffningsvärdet, är enligt departementschefen (prop. 1978/79:204, s. 55), att deras skogsinnehav normalt är mera permanent. Skogsavdragen kan därför för de juridiska personerna i praktiken innebära en definitiv skattelättnad eftersom dessa avdrag endast mera sällan kommer att återföras till beskattning vid en avyttring.

Medan avdragsbeloppet utgör ett mått på avdragets storlek för ett visst beskattningsår kan avdragsutrymmet sägas innebära ett mått på de sammanlagda avdragsbeloppen under hela innehavstiden. När den skattskyldige under ett eller flera år tillgodogjort sig avdrag med så stort belopp att avdragsutrymmet förbrukats, kan ytterligare skogsavdrag inte göras.

Benefikt förvärv

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för förvärvaren antingen 50 eller 25 % av anskaffningsvärdet beroende på om den skattskyldige är en fysisk eller en juridisk person.

Det är avdragsutrymmet som avgör de framtida möjligheterna till avdrag. För den som förvärvar en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång bestäms avdragsutrymmet enligt 21 kap. 16 § IL. Bestämmelserna innebär att det gäller kontinuitet på så sätt att förvärvaren dels tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde, dels anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren (HFD 2011 ref. 79).

Dödsbo

Dödsbo har rätt till samma avdrag som den avlidne skulle ha haft för en fastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (21 kap. 9 § IL). Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den avlidne är avdragsutrymmet 25 % liksom för handelsbolag och för övriga juridiska personer (21 kap. 7–9 §§ IL).

Dödsbodelägares förvärv

En dödsbodeläggare som förvärvat en fastighet genom arv övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans.

Gåva till AB

Om en fysisk person ger sin skogsfastighet i gåva till ett aktiebolag ändras avdragsutrymmet från 50 % av anskaffningsvärdet till 25 %. Bolaget anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Äldre skogsinnehav

Ifråga om skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde 1981 eller, om taxering inte skedde det året, år 1982, (övergångstillfället) ska anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet bestämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt ditintills gällande regler (4 kap. 32 § lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1230).

Se Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering (SKV 302 utgåva 27).

**Förvärv före 1952
ger inget avdrag**

Endast onerösa förvärv år 1952 och senare, samt benefika förvärv 1953 och senare, ger något anskaffningsvärde. Tidigare förvärv ger således ingen rätt till skogsavdrag.

61.3.4.4 Beräkning av skogens anskaffningsvärde

Vid förvärv av lantbruksenheter efter övergången till de nuvarande reglerna beräknas skogsavdragsutrymmet schablonmässigt.

Skogens anskaffningsvärde

Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt anses skogens anskaffningsvärde vara så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket (skogsbruksvärdet) utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Skogsbruksvärdet är värdet av taxeringsenhetens produktiva skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket (21 kap. 12 § IL).

**Huvudregel vid
onerösa förvärv är
proportionering**

Proportionering ska ske med ledning av hela taxeringsvärdet vid förvärv av hel fastighet.

Exempel

A har köpt en skogsfastighet för 5 200 000 kr. Taxeringsvärdet vid förvärvstidpunkten var 2 800 000 kr, varav skogsbruksvärde 1 050 000 kr. Skogens anskaffningsvärde blir då

$$\frac{1\,050\,000 \times 5\,200\,000}{2\,800\,000} = 1\,950\,000$$

Avdragsutrymmet blir

- för fysisk person 50 % härav eller 975 000 kr
- för juridisk person 25 % härav eller 487 500 kr.

Det belopp som ska proportioneras är bara ersättningen för fastigheten. Andra utgifter för förvärvet, t.ex. för lagfart eller utgifter för fastighetsbildning får inte medräknas.

Värdet av undantagsförmån som förvärvaren påtagit sig att utge ska inte inräknas i ersättningen för fastigheten (RÅ 1987 ref. 118).

Anskaffningsvärdet för skogen ska inte reduceras med ianspråktagen ersättningsfond för mark (RÅ 1999 ref. 71).

Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering med ledning av taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Regeln är emellertid inte utan undantag (21 kap. 13 § IL).

Justeringsregeln

Beräkningen får ske efter andra grunder om proportionering inte kan tillämpas eller när det är uppenbart att den leder till ett anskaffningsvärde för skogen som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark. Vid tillämpning av justeringsregeln ska anskaffningsvärdet beräknas till det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen. Lagstiftaren har ställt höga krav på den skattskyldiges bevisning vid yrkande om tillämpning av justeringsregeln. Däremot krävs inte att avvikelserna vare sig absolut eller relativt ska vara avsevärd.

Begreppet uppenbart

Vad som uppenbart avviker från den verkliga ersättningen blir – som regeln är utformad – en bedömnings- och bevisfråga. Begreppet uppenbart används i skattelagstiftningen för att uttrycka krav på en mycket hög bevisvärdenivå. Det värde som beräknats genom proportionering ska inte frångås bara av den anledningen att det föreligger en utredning som anger ett annat värde (prop. 1978/79:204, s. 51). Det måste dessutom – för var och en som har någon kännedom om skogsbeskattningsfrågor – framstå som klart att den särskilda värderingen ger ett riktigare resultat än proportioneringsmetoden.

Justeringsgrunder

Taxeringsvärdet, med delvärden, kan vara tämligen inaktuellt vid förvärvstillfället. Vid förvärv som skett lång tid efter närmast föregående allmänna fastighetstaxering kan taxeringsvärdet och däri ingående delvärden ge en bild av värdeförhållandena vid förvärvstidpunkten som är mindre rättvisande än vid förvärv som sker i tiden ganska snart efter en allmän fastighetstaxering. Vidare kan avsevärda ändringar ha skett av fastighetens fysiska beskaffenhet genom t.ex. byggnationer, avverkningar eller delavyttringar utan att detta medfört omtaxering vid särskild fastighetstaxering. Särskild fastighetstaxering ska ske bl.a. i det fall taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom sådan förändring i enhetens fysiska beskaffenhet att taxeringsvärdet på grund av förändringen ska ändras med minst en femtedel. Det kan inte heller uteslutas att Skatteverket inte får kännedom om förändringar som rätteligen skulle ha föranlett omtaxering.

Den skattskyldiges utredning till grund för ett yrkande om tillämpning av justeringsregeln bör omfatta dels en värdering av samtliga ägoslag utförd med en likformig värderingsmetod

som syftar till att ge en uppfattning om marknadsvärdet av fastighetens alla olika delar vid förvärvstillfället, dels en motivering varför det är uppenbart att justeringsregeln ger ett anskaffningsvärde som bättre motsvarar den verkliga ersättningen än vad proportioneringsregeln skulle göra.

Av det sagda följer att justeringsregeln är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall.

Del av fastighet

Vid förvärv av en del av en fastighet kan proportioneringsregeln normalt inte tillämpas. Anskaffningsvärdet för den förvärvade fastighetsdelen måste bestämmas på annat sätt. Den skattskyldige kan visa grunderna för sin beräkning av anskaffningsvärdet genom någon form av utredning. Fastighetstaxeringens delvärden kan vara till viss ledning vid Skatteverkets bedömning av värdet. Skatteverket kan ha behov av att anlita skogssakkunnig för att avgöra vad som kan godtas.

Fastighetsreglering m.m.

Har fastighetsägaren vid fastighetsreglering eller klyvning betalat en ersättning av den anledningen att värdet av den skog och produktiva skogsmark som lagts till hans fastighet är större än värdet av den skog och produktiva skogsmark som överförts från hans fastighet, ska denna ersättning anses som anskaffningsvärde. Endast den ersättning som utgått för det högre värdet ska anses utgöra ersättning enligt 21 kap. 13 § andra stycket IL (KRSU 2012-03-07, mål nr 1428-11 och 1429-11, SRN 2012-03-19, dnr 76-10/D).

Exempel

Vid en ensidig fastighetsreglering bestäms att ägaren (fysisk person) till fastigheten A ska betala en ersättning till ägaren av fastigheten B med 100 000 kr. Ersättningsbeloppet avser värdet av den skog och produktiva skogsmark som från fastigheten B överförts till fastigheten A och utgör förvärvarens anskaffningsvärde. Om ägaren till fastigheten A sedan tidigare hade ett återstående avdragsutrymme på 125 000 kr, ökar detta nu till 175 000 kr ($125\,000 + 100\,000/2$).

Vid en ömsesidig marköverföring både tillförs och avstår två eller flera fastighetsägare skog och produktiv skogsmark. Den som tillförs skog och produktiv skogsmark som är mer värd än den han avstår betalar en ersättning för mellanskillnaden i pengar. Den i pengar utbetalda ersättning utgör hans anskaffningsvärde för den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken.

I vart fall gäller detta om förvärvet och avståendet sker genom samma fastighetsbildningsbeslut.

Se även Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering och klyvning (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111 respektive Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

Förvärv genom arv, gåva m.m.

Vid förvärv genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat benefikt fång av all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet tar den nye ägaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde (kontinuitetsprincipen). Avdragsutrymmet för den nye ägaren är antingen 50 eller 25 % av det övertagna anskaffningsvärdet beroende på om förvärvaren är en fysisk eller en juridisk person. Förvärvaren anses ha gjort samma skogsavdrag som den tidigare ägaren (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Makarna A och B förvärvade var sin skogsfastighet år 1998 för 8 200 000 kr respektive 4 400 000 kr. Anskaffningsvärdet för skogen bestämdes med hjälp av proportioneringsmetoden till 3 300 000 kr respektive 1 550 000 kr. Avdragsutrymmet är således 1 650 000 kr för A och 775 000 kr för B. Makarna gör skogsavdrag med 500 000 kr respektive 225 000 kr. A avlider år 2000 och lämnar fastigheten genom testamente till sonen C. Samtidigt ger B sin fastighet i gåva till C.

C:s outnyttjade avdragsutrymme i den näringsverksamhet som utgörs av de två skogsfastigheterna blir 1 700 000 kr (1 650 000 - 500 000 + 775 000 - 225 000).

Köp eller gåva

Gränsdragningen mellan onerösa förvärv (köp, byte, fastighetsreglering) och benefika förvärv (arv, testamente, gåva, bodelning) är av avgörande betydelse när det gäller att rätt beräkna anskaffningsvärdet. En som köp betecknad fastighetsöverlåtelse kan i skattesammanhang behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet.

A hade 1975 förvärvat en fastighet från sin far genom ett som köp betecknat fång. Ersättningen motsvarade 1974 års taxeringsvärde och understeg 1975 års taxeringsvärde med 35 %. Fastigheten ansågs vid beräkning av realisationsvinst med anledning av en senare försäljning i sin helhet förvärvat genom gåva. Ersättningen ska alltså jämföras med det vid överlåtelsefallet gällande taxeringsvärdet (RÅ 1981 1:29).

Beträffande gränsdragning mellan köp och gåva avseende utländsk fastighet se Skatteverket 2008-04-16, dnr 131 99609-08/111.

Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om avyttring av fastigheter.

**Förvärv
under år 1981**

Om den skattskyldige begär det kan en fastighet, eller del av fastighet, som förvärvats under år 1981, vid beräkning av avdragsutrymmet för skogsavdrag i vissa fall behandlas som om den förvärvats genom ett oneröst fång trots att den enligt huvudsaklighetsprincipen ska anses förvärvad benefikt (4 kap. 33 § Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)).

**Transaktion
mellan makar**

Kammarrätten i Sundsvall har i dom 1989-03-10, mål nr 453–454-1986, funnit att försäljning av ideella andelar i samma fastighet mellan makar inte utgör några nya förvärv eftersom ägarförhållandena inte förändrats. Makarna, som tidigare erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet, sålde var sin ideell hälftendel av fastighet till varandra och uppvisade en realisationsförlust. Kammarrättens dom innebar att tidigare meddelat uppskov med beskattning kvarstod och att någon avyttring inte ansågs ha skett.

Köp eller arv

Frågan om ett förvärv ska betraktas som köp eller arv har prövats vid flera tillfällen av Högsta förvaltningsdomstolen.

1. Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv.
2. Arvinge löser i samband med arvskifte ut övriga dödsbo-delägare och erlägger arvskifteslikvid. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv, även om transaktionen givits beteckningen köp. RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040, RÅ 1982 Aa 148, RSV/FB Dt 1977:10. Denna princip har tillämpats utan hinder av att deläggarens arvslott motsvarar endast en obetydlig del av den övertagna egendomens värde (RÅ 1976 Aa 61).
3. Även när egendomen förvärvats genom ett såsom köp betecknat avtal, som enligt uttryckligt villkor förutsatte att arvskifte skulle äga rum före tillträdet, har egendomen ansetts förvärvad uteslutande genom arv (RÅ 1950 not. 144).
4. Arvinge köper fastighet av dödsbo där han är deläggare. Köpet sker inte i samband med arvskifte. – Fastigheten anses

förvärvat genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet. Återstoden anses förvärvat genom köp. RÅ 1953 not. 774 och RÅ 1981 1:76. Jämför även RÅ 1984 1:92. Detta har ansetts gälla även när köpet skett i nära anslutning till det efterföljande skiftet (RÅ 1966 not. 506).

5. Ett dödsbo med sexton likaberättigade delägare överenskom i ett som partiellt arvskifte betecknat avtal den 21 juli 1980, att ett skogsområde från en av dödsboets fastigheter skulle överföras till delägaren H, för 151 860 kr. I avtalet uppgavs att likviden fastställdes genom ett internt anbuds-förfarande.

Dödsboet och delägaren har sedermera slutit ett avtal den 29 och 30 augusti 1980 om fastighetsreglering, vilket följts av fastighetsbildningsmyndigheten vid en därefter följd förrättning den 24 oktober 1980. Enligt en anteckning i protokollet vid förrättningen intygades att fastighetsbildningen var ett led i jordbrukets yttre rationalisering och medförde därigenom en förbättrad fastighetsindelning utan att en mer ändamålsenlig indelning motverkades. Den 31 december 1980 fördelades den likvid som influtit för de av dödsboet överlåtna fastigheterna genom ett såsom arvskifte betecknat avtal.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att det första partiella arvskiftet skulle uppfattas som en överenskommelse mellan delägarna att gemensamt vidta de åtgärder som erfordras för fastighetsreglering. Överenskommelsen hade inom kort tid följts av ett särskilt avtal om fastighetsreglering. Domstolen fann, att vid beräkning av skogsavdrag har den ersättning som delägaren erlagt för skogsområdet behandlats som vederlag vid fastighetsreglering, som avses i punkt 8 av anvisningarna första stycket 22 § KL, och ej som arvskifteslikvid. RÅ 1988 ref. 156 (RIA 74/88), jämför även RÅ 1980 1:85. Högsta förvaltningsdomstolen avstod uttryckligen från att ta ställning till frågan om i vart fall en sextondel av förvärvet skulle betraktas som arv, eftersom den frågan inte påverkade yrkat avdrag ifrågavarande taxeringsår.

6. Ett dödsbo med tre delägare, A, B och C, innehade ett antal fastigheter, som tillsammans bildade en brukningsenhet. Vid ett partiellt arvskifte den 18 december 1979 tilldelades A och B var sin fastighet, och C förklarade sig utskiftad från boets fasta egendom. Genom en överenskommelse om fastighetsreglering samma dag, mellan B och dödsboet överfördes resten av de fastigheter som ingått i dödsboets

brukningsenhet till B, mot att B erlade reverser till dödsboet. Reverseerna löpte utan ränta och förföll till betalning den 1 februari 1980. Vid ett ytterligare partiellt arvskifte den 22 januari 1980 tillskiftades B de reverser som han tidigare utfärdat, mot att han erlade likvid till A och C, delvis kontant och delvis i form av nya reverser. Genom beslut den 15 februari 1982 fastställde fastighetsbildningsmyndigheten fastighetsregleringen enligt överenskommelse och ansökan den 18 december 1979. Högsta förvaltningsdomstolen fann i en dom 1989-02-23 att de av dödsboet och dess delägare företagna rättshandlingarna och fastighetsregleringen inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang och att arvingens förvärv av dödsboets fastigheter därför i skattehänseende bör anses ha skett genom arv (RÅ 1989 ref. 32). I samma mål fann domstolen att arvingens underlåtenhet att själv-mant redovisa det partiella arvskiftet den 22 januari 1980, vilket ansågs ha väsentlig betydelse när det gällde att bestämma hans taxeringar, utgjorde sådant förtigande som enligt 114 § tredje stycket taxeringslagen motsvarar oriktig uppgift. Förutsättningar för eftertaxering ansågs därför föreligga.

7. Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. I anslutning härill säljs fastigheten vidare till annan delägare i samma dödsbo. Allt företas i syfte att den sistnämnde ska erhålla större underlag för skogsavdrag vid framtida inkomstbeskattning. – Med tillämpning av lagen mot skatteflykt ska fastighetens anskaffningsvärde vid framtida skogsavdrag bestämmas som om köparen förvärvat fastigheten dels genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet, dels genom köp vad gäller återstoden (RÅ 1984 1:92).
8. Arvinge tillskiftas fastighet med lågt underlag för skogsavdrag. Hon säljer fastigheten till maken för en köpeskilling som medför ett långt högre skogsavdrag. Köpeskillingen motsvarar ”1951 års förvärvspris + uppräknings”.

Lagen mot skatteflykt har inte ansetts kunna tillämpas i ett fall där en man från sin hustru köpt ett par jordbruksfastigheter som hon förvärvat genom arv. Genom köpet erhöll mannen ett högre avdragsutrymme för skog än vad hustrun kunde räkna med på grund av sitt förvärv. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen hade i målet inte visats att köparen genom sitt från hustrun gjorda köp uppnår en skatteförmån som skulle

medföra att lagen mot skatteflykt kunde tillämpas på köpet (RÅ 1985 1:13).

**Koncern-
förhållanden**

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller samma regler som vid benefik överlåtelse mellan fysiska personer. Det förvärvande företaget får överta anskaffningsvärde och avdragsutrymme av det överlåtande företaget. Detta gäller även om förvärvet omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten. Skogsavdrag, utöver vad som kvarstår outnyttjat hos det överlåtande företaget, får inte göras (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

61.3.4.5 Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet

Förvärv av del av fastighet kan avse antingen en ideell andel (kvotdel), till exempel 1/6 eller 7/144, eller ett visst markområde, arealförvärv. Reglerna för beräkning av anskaffningsvärde skiljer sig åt mellan de olika formerna av delförvärv. En schematisk sammanställning av dessa regler finns nedan.

**Ideell andel
– överlåtaren**

Avser överlåtelsen en ideell andel av en fastighet minskar överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i näringsverksamheten. Detta gäller oavsett hur liten kvotdel som överlåtits och oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

**Ideell andel
– förvärvaren**

Vid oneröst förvärv av ideell andel beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering eller på annat sätt (särskild värdering).

Exempel

A äger en skogsfastighet, vars anskaffningsvärde för skogen uppgår till 320 000 kr. Han har gjort skogsavdrag med 60 000 kr.

A säljer $\frac{1}{4}$ av fastigheten till sin dotter.

Hans anskaffningsvärde reduceras därför med $\frac{1}{4}$ till 240 000 kr.

A:s kvarvarande avdragsutrymme före överlåtelsen är 100 000 (320 000/2 - 60 000) kr.

Detta reduceras med så stor del som motsvarar den överlåtna andelen (= $\frac{1}{4}$ -del). A har ett efter överlåtelsen återstående avdragsutrymme på 75 000 kr (= $\frac{3}{4}$ -delar).

Dotterns anskaffningsvärde är beroende av vilken ersättning hon betalar.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som belöper på den förvärvade andelen (t.ex. 1/6 av anskaffningsvärdet) vid förvärvstillfället (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Samma förutsättningar som i föregående exempel, men med den skillnaden att dottern får ¼-del av fastigheten i gåva. Hon övertar då ¼-del av A:s anskaffningsvärde, d.v.s. 80 000 kr, och hon anses ha gjort skogsavdrag med ¼-del av de 60 000 kr som A före gåvotillfället sammanlagt gjort avdrag med.

Dotterns återstående avdragsutrymme blir $80\,000/2 - 60\,000/4 = 25\,000$ kr.

För A blir situationen densamma som i föregående exempel.

Arealförvärv

Då det gäller delförvärv av viss areal är reglerna för beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde mera komplicerade.

**Arealförvärv
– överlåtarens**

Om en del av en skattskyldigs produktiva skogsmark går över till en ny ägare, oavsett om detta sker genom oneröst eller benefikt förvärv, minskas den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skog och produktiv skogsmark i näringsverksamheten (21 kap. 17 § IL).

**Arealförvärv
– förvärvaren**

Vid oneröst förvärv beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, d.v.s. genom proportionering om relevant taxeringsvärde med delvärden finns eller i annat fall genom särskild värdering.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken utgör av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen, vilket innebär att förvärvaren också tar över den tidigare ägarens avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).

**Mindre än
20 %
överlåtaren**

Om överlåtelsen vid arealförvärv omfattar mindre än 20 % av all skog och produktiv skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet ska överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte minskas med anledning av överlåtelsen. Detta gäller oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

**Mindre än
20 %
förvärvaren**

Vid arealförvärv genom köp, byte eller på liknande sätt av en del av en fastighet får den nye ägaren alltid ett anskaffningsvärde och avdragsutrymme som beräknas på vanligt sätt som en del av erlagd ersättning. Detta gäller oavsett hur stor eller liten del av överlåtarens skog och produktiva skogsmark som förvärvas.

Vid benefika arealförvärv som omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och produktiv skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet får den nye ägaren inte något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).

Exempel

I.

A:s anskaffningsvärde på skog och produktiv skogsmark är 880 000 kr. A har gjort skogsavdrag med 140 000 kr under den tid han ägt fastigheten. A:s underlag visar på att de avverkningar som skett har fördelat sig jämnt över hela fastigheten under innehavstiden.

A säljer en del av sin fastighet för 360 000 kr. Vid försäljningstillfället är värdet av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet enligt föreliggande utredning 1 040 000 kr. På den avyttrade arealen belöper enligt utredningen 260 000 kr, vilket motsvarar 25 %. A har alltså kvar 75 % av sitt anskaffningsvärde eller 660 000 kr. A:s återstående avdragsutrymme blir 330 000 $(660\,000/2)$, varav outnyttjad del uppgår till $(660\,000/2 - \frac{3}{4} \times 140\,000) = 225\,000$ kr.

Den nye ägaren får beräkna anskaffningsvärde och avdragsutrymme enligt vanliga regler genom proportionering eller på annat sätt som en del av erlagd ersättning. Något samband med hur stor reducering A gör av sina värden finns i princip inte vid ett oneröst förvärv.

Om överlåtelsen i stället hade avsett en fastighetsdel vars värde varit mindre än 20 % av värdet av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet, hade A

inte behövt reducera sitt avdragsutrymme. Den nye ägaren hade ändå fått beräkna sina värden med utgångspunkt i den ersättning han betalt.

II.

A har ett anskaffningsvärde på 600 000 kr. Värdet av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet kan uppskattas till 750 000 kr vid överlåtelsestillfället.

A överlåter ett skogsskifte till B genom gåva. Marknadsvärdet av detta skogsskifte kan beräknas till 225 000 kr. Eftersom detta värde inte understiger 20 % av all skog och produktiv skogsmark i A:s näringsverksamhet har B rätt till anskaffningsvärde för sitt förvärv.

Om A gjort skogsavdrag med 100 000 kr avseende avverkningar, som antas fördelat sig jämnt över A:s skogsbestånd, blir B:s utnyttjade avdragsutrymme $(600\,000/2 \times 225/750) - (100\,000 \times 225/750) = 60\,000$ kr. A:s avdragsutrymme minskar i samma mån och A har ett återstående avdragsutrymme på 210 000 kr varav 140 000 $(210\,000 - 70\,000)$ kr finns kvar att utnyttja.

Svårigheter kan uppkomma vid värderingen av den överlåtna skogen och produktiva skogsmarken. Om skogsbeståndet är jämnt fördelat över hela skogsarealen kan beräkningen kanske ske efter arealuppgifter. Åtskilliga faktorer utöver areal och virkesförråd påverkar skogens värde, som t.ex. terrängens beskaffenhet och avstånd till bilväg. I många fall bör en värdering av skogssakkunnig ske av de olika delarna.

Fastighetsreglering, klyvning

En proportionell minskning av den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska också ske om värdet av skogen och den produktiva skogsmarken på hans fastighet minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 17 § IL).

Tomtrörelse

Bestämmelserna i 21 kap. 17 § IL om överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme efter delavyttring ska också tillämpas om en del av en fastighet enligt 27 kap. 11 § IL blir lagertillgång i tomtrörelse av den anledningen att fastighetsägaren under tio år avyttrat minst 15 byggnadstomter som kan räknas samman till en tomtrörelse.

En skogsfastighet som av denna anledning utan ägarbyte växlat karaktär från kapitaltillgång till lagertillgång ska anses ha förvärvats av en ny ägare. Något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme ska inte beräknas för den del som bytt karaktär eftersom den delen av fastigheten inte längre är en kapitaltillgång.

För den del av fastigheten som inte bytt karaktär gäller, i det fall att skog och produktiv skogsmark till ett värde som motsvarar mindre än 20 % av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i fastighetsägarens näringsverksamhet vid den tidpunkt då tomtrörelsen anses påbörjad bytt karaktär och blivit lagertillgång, att fastighetsägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte ska minskas, och i övriga fall att en proportionell minskning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska ske (21 kap. 18 § IL).

Allframtidsupplåtelse

Om engångsersättning för skog och produktiv skogsmark på grund av allframtidsupplåtelse blir föremål för kapitalvinstbeskattning ska reglerna i 21 kap. 17 § IL om anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring tillämpas som om den upplåtna skogen och produktiva skogsmarken förvärvats av ny ägare (21 kap. 18 § IL). Detta innebär att fastighetsägaren inte behöver reducera sitt anskaffningsvärde och avdragsutrymme om ersättningen för den upplåtna skogsmarken och det virke (60 % av ersättningen för skogsprodukter) som avverkats på denna mark i samband med upplåtelsen inte uppgår till minst 20 % av värdet av skogen och den produktiva skogsmarken i näringsverksamheten vid upplåtelsestillfället.

Koncernföretag

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller inte 20 %-regeln, varken för förvärvaren eller för överlåtaren (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

Schematisk sammanställning av reglerna vid delförvärv

Skogsbeskattning			
Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delförvärv			
Typ av delförvärv		Överlåtaren	Förvärvaren
Ideell andel	Oneröst	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras med så stor del som motsvaras av den överlåtna andelen, t.ex. ¼-del, oavsett hur liten kvotdel som överlåtits	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Benefikt	”-“ (d.v.s. med samma belopp som förvärvaren övertar)	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som motsvarar den förvärvade andelen, t.ex. ¼-del.

Skogsbeskattning Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delförvärv			
Typ av delförvärv		Överlåtaren	Förvärvaren
Areal förvärv	Oneröst 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och produktiva skogsmark.	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Oneröst mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	- ”-
	Benefikt 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och produktiva skogsmark (d.v.s. med samma belopp som förvärvaren övertar).	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som värdet av den förvärvade skogen och produktiva skogsmarken utgör av all skog och produktiv skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället.
	Benefikt mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	Får inte tillgodoräkna sig något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme.

61.3.4.6 Rationaliseringsförvärv

Är förvärvet av skog och skogsmark ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), d.v.s. medför förvärvet mer ändamålsenliga brukningsenheter, kan skogsavdrag göras med högre belopp än vid vanliga förvärv (prop. 1978/79:204, s. 57–58).

Bestämmelserna finns i 21 kap. 10 § IL och innebär att avdragsnivån under viss tid höjs till det dubbla.

Vid ett rationaliseringsförvärv ska även övriga utgifter för förvärvet av skog och produktiv skogsmark räknas med i anskaffningsvärdet, om de inte ska dras av direkt (21 kap. 15 §

IL). Ett rationaliseringsförvärv kan därför leda till ett något högre avdragsutrymme, jämfört med ett förvärv som inte är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

I propositionen beskrivs ett exempel på skogsbrukets rationalisering då fysisk person utökar sitt innehav av skogsmark genom att köpa en grannfastighet. Syftet med reglerna om rationaliseringsförvärv var och är alltså att stimulera sammanslagningar av små brukningsenheter till större och mer rationella och ändamålsenliga.

Driftsförhållandena ska förbättras på sådant sätt att kostnaderna per virkes- eller arealenhet för drivning, skogsvård och förvaltning uppenbart påverkas i gynnsam riktning. Hänsyn ska tas bl.a. till flyttningskostnader, vägunderhåll och vägavgifter, gränsunderhåll och färdsel över annans mark samt fysisk närhet.

Vid rationaliseringsförvärv får varken tidigare ägd fastighet eller förvärvad fastighet arealmässigt vara så liten att den i förhållande till den nya brukningsenheten är obetydlig. Några rationaliseringseffekter uppkommer inte heller om ägd fastighet/brukningsenhet storleksmässigt redan är en rationell brukningsenhet. En bruksenhet som har en storlek på åtminstone 400 hektar produktiv skogsmark får anses vara rationell. Att ett större skogsbestånd allmänt ger möjlighet till mer rationell skogsdrift än ett mindre ligger i sakens natur men medför därför inte att förutsättningarna för förhöjt skogsavdrag till följd av rationaliseringsförvärv är uppfyllda. Vid bedömningen av om två eller flera fastigheter utgör en brukningsenhet anser Skatteverket att vägavståndet är avgörande. Om vägavståndet mellan tidigare ägd fastighet/brukningsenhet och förvärvad fastighet överstiger 3 mil kan förvärvet inte anses utgöra ett rationaliseringsförvärv. Även om förvärvet inte medför att arealförutsättningarna uppfylls, kan förutsättningarna för rationaliseringsförvärv trots allt vara uppfyllda. Så kan vara fallet om förvärvet t.ex. inneburit märkbara arronderingsförbättringar av brukningsenheten (Skatteverket 2013-02-08, dnr 131 80453-13/111 med bilagor).

Ägarförhållandena i ägd och tillköpt fastighet kan också påverka bedömningen. Skälet till detta är att spegla samma grad eller nivå av inflytande i fastigheterna. Att delägare löser ut andra delägare i samma fastighet anses inte medföra någon yttre rationaliseringseffekt.

Rätten till förhöjt avdrag, d.v.s. hela intäkten vid upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning

eller uttag av skogsprodukter, gäller enbart för fysiska personer och sådana dödsbon, där fastigheten vid dödsfallet ägdes av den avlidne. Förhöjt avdrag får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på tidigare ägd mark.

Ej aktiebolag m.fl.

Reglerna om rationaliseringsförvärv omfattar inte övriga juridiska personer.

Endast vid köp, byte etc.

Reglerna gäller endast om fastigheten förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning. Däremot kan förhöjt avdragsbelopp inte medges om förvärvet varit benefikt, även om den åsyftade rationaliseringen åstadkommits just genom den benefika överlåtelsen.

Tidsgräns, förvärvstidpunkt

Möjligheten till förhöjt avdrag är begränsad i tiden till det beskattningsår som rationaliseringsförvärvet skett och de närmast därpå följande fem beskattningsåren. Förvärvstidpunkten bestäms enligt vanliga civilrättsliga regler, vilket innebär att köpekontraktets datum normalt gäller som tidpunkt för äganderättsövergången. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal under förutsättning att fastighetsbildning sökts (21 kap. 10 § andra stycket IL).

Avdragsutrymmet

Avdragsutrymmet utökas inte genom de regler som gäller vid rationaliseringsförvärv. Även i dessa fall gäller att högst halva anskaffningsvärdet utgör avdragsutrymme under innehavstiden. Däremot kan skogsavdragen erhållas i snabbare takt genom att hela den avdragsgrundande skogsintäkten får dras av. De förhöjda avdragsbeloppen får sammanlagt inte överstiga det avdragsutrymme som belöper på rationaliseringsförvärvet (21 kap. 10 § första stycket IL).

Intygskravet

Det tidigare angivna kravet på intyg från länsstyrelse/lantbruksnämnd har tagits bort från lagtexten. Det ankommer dock även fortsättningsvis på den skattskyldige att visa att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv.

Anskaffningsvärdet

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in, förutom ersättningen för skog och produktiv skogsmark, även den del av övriga utgifter såsom lagfart och lantmäteriutgifter som belöper sig på förvärvet av skogen och den produktiva skogsmarken (21 kap. 15 § IL). Däremot ska inte lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i

jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering räknas in i anskaffningsvärdet. Avdragsutrymmet i rationaliseringsfallen bli något större än vid övriga förvärv där utgifter för lagfart och lantmäteri inte får räknas in i anskaffningsvärdet.

Exempel

A äger en skogsfastighet vars anskaffningsvärde uppgår till 1 600 000 kr. Avdragsutrymmet är halva anskaffningsvärdet eller 800 000 kr, varav 400 000 kr förbrukats.

A förvärvar därefter en grannfastighet för 2 160 000 kr. Lagfartskostnader m.m. uppgår till 40 000 kr. Taxeringsvärdet var vid förvärvstidpunkten 800 000 kr, varav skog och produktiv skogsmark 400 000 kr. A visar att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Anskaffningsvärdet för den förvärvade skogen kan beräknas till

$$\frac{2\,200\,000 \times 400\,000}{800\,000} = 1\,100\,000 \text{ kr}$$

Avdragsutrymmet ökar med hälften eller 550 000 kr.

Två år därefter säljer A en avverkningsrätt för 750 000 kr och yrkar avdrag enligt reglerna för rationaliseringsförvärv. Han gör avdrag med hela skogsintäkten. Avdraget ska dock begränsas till 550 000 kr, eftersom avdragsutrymmet för den fastighet han förvärvat genom rationaliseringsförvärv därefter är förbrukat.

För resterande del av likviden, 200 000 kr, kan A göra avdrag enligt vanliga regler, d.v.s. med 50 % av återstoden av skogsintäkten eller med 100 000 kr, eftersom han inte helt förbrukat avdragsutrymmet på sin gamla fastighet.

A kan göra skogsavdrag med $550\,000 + 100\,000 = 650\,000$ kr. Återstående avdragsutrymme är 300 000 kr och härrör i sin helhet från den tidigare förvärvade fastigheten. Möjligheten till förhöjt avdrag på grund av rationaliseringsförvärv är uttömda.

61.3.4.7 Avverkningsrätter

Begreppet avverkningsrätt

Civilrättsligt är rätten att avverka skog på annans fastighet en form av nyttjanderätt, även om rättigheten inte innebär rätt att i övrigt nyttja fastigheten (7 kap. 3 § JB). Rättigheten har således inte samma innebörd som arrende, då inte någon viss areal omfattas av upplåtelsen.

Begreppsmässigt omfattar upplåtelse av avverkningsrätt företeelserna rotpostförsäljning eller försäljning av stämpling. Avtal om upplåtelse av avverkningsrätt är inte bindande längre än fem år enligt 7 kap. 5 § andra stycket JB (gäller dock inte rätt som upplåtes av staten). Observera att tiden räknas från datum för avtalet och inte från eventuellt tillträdesdatum.

Avverkningsuppdrag eller leveransrotköp är andra upplåtelseformer, vid vilka fastighetsägaren uppdrar åt annan att avverka skog på hans fastighet, med löfte för den som avverkar att köpa det utfallande virket.

**Rotpost eller
stämpling =
Avverkningsrätt**

Rotpostförsäljning eller stämpling innebär att skogsägaren låter utmärka och mäta upp träd på rot inom ett visst område. Köparen betalar ett pris som avser den rotstående skogen (rotposten). Vid rotpostförsäljning eller stämpling är det köparen som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

**Avverknings-
uppdrag**

Vid avverkningsuppdrag uppdrar skogsägaren åt en köpare t.ex. en skogsägarförening att utföra en avverkning. Köparen ansvarar för att skogen som anvisats blir avverkad och uttransporterad till bilväg. Den fortsatta hanteringen av virket, d.v.s. mätning och prissättning sker sedan på samma sätt som för leveransvirke (virke som avverkats av skogsägaren själv). För att få fram nettopriset dras köparens kostnad för avverkningen av. Kostnaden kan antingen bestå av den verkliga kostnaden eller en i förväg överenskommen fast kostnad. Vid avverkningsuppdrag är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Leveransrotköp

Vid leveransrotköp säljer skogsägaren skog som rotpost utan uppmätning av skogen och virket betalas till ett fast nettopris per avverkad kubikmeter. Mätning sker vid industrin. Köparen står för både avverknings- och transportkostnader. Vid leveransrotköp är det, liksom vid avverkningsuppdrag, säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

**Skatterättsligt
jämföras avverk-
ningsuppdrag och
leveransrotköp
med avverknings-
rätt**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1970 Fi 1373 avseende beräkning av maximibelopp för insättning på skogskonto funnit nettolikvid för sådant avverkningsuppdrag utgöra ersättning för avverkningsrätt.

Skatterättsligt ska således avverkningsuppdrag och leveransrotköp jämföras med upplåtelse av avverkningsrätt.

**Förbehållen
avverkningsrätt,
inkomst av när-
ingsverksamhet**

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid till näringsverksamhet (13 kap. 1 § IL). Såsom bestämmelsen är utformad innefattar den förbehållen avverkningsrätt. Sådant förbehåll kan göras i samband med försäljning av fastighet. Analogt med vad som i övrigt gäller upplåtelser av avverkningsrätter enligt 7 kap. 5 § andra stycket JB är sådant förbehåll giltigt i högst fem år.

Det bör observeras att rätt till skogsavdrag saknas på grund av en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all mark eller all produktiv skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare (21 kap. 4 § IL). Avdrag för insättning på skogskonto eller skogskadekonto får dock ske på grund av avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL).

**Bokföringsmässiga
grunder huvud-
regel**

Huvudregeln enligt 14 kap. 2 § IL är att inkomst av näringsverksamhet ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

**Kontantprincipen,
en undantagsregel**

Enligt 21 kap. 2 § IL får skogsägaren redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Som intäkt för varje år ska då tas upp den del av ersättningen som influtit under samma år. Varje delbetalning är intäkt den dag den blir disponibel. En överenskommelse om betalningsplan, som visar att betalning ska ske under minst två år, ska finnas senast vid tidpunkten för avyttringen. Avvikelse från planen kan ske utan att undantagsregleringen upphör att gälla.

**Betalningsplan
kan inte föras över**

Ett dödsbo hade en fordran enligt betalningsplan på 670 411 kr enligt 21 kap. 2 § IL. Av denna summa utbetalades 299 999 kr till dödsboet. Resterande belopp 370 412 kr tillskiftades tre dödsbodelägare genom partiellt arvskifte. Frågan som prövades av kammarrätten var om dödsboet skulle beskattas för beloppet 370 412 kr. Kammarrätten anger i domskälen följande. Genom att disponera över fordran på sätt som skett genom det partiella skiftet måste enligt kammarrättens mening dödsboet anses ha förfogat över sin rätt till ersättning på ett sådant sätt att ersättningen inte längre ska betalas ut till dödsboet under flera år. Skattskyldighet i sig för den aktuella avverkningsersättningen har redan åvilat dödsboet i och med att fordran uppkommit och bestämmelserna i 21 kap. 2 § IL innebär – med avsteg från huvudregeln om bokföringsmässig

redovisning – endast en rätt för den ersättningsberättigade att under vissa förutsättningar fördela likvid över tiden. I och med att ersättningen efter arvskiftet inte längre för dödsboets vidkommande ska betalas under flera år är angivet lagrum enligt kammarrättens mening inte längre tillämpligt. Till följd härav ska hela den kvarstående ersättningen för aktuell avverkningsrätt tas upp till beskattning (KRSU 2005-09-30, mål nr 101-05).

En betalningsplan kan således inte föras över med skatterättslig verkan vid ett generationsskifte. Rätten att fördela likviden över flera år tillkommer endast den ersättningsberättigade (Skatteverket 2008-03-03, dnr 131 127228-08/111).

Bokföringsmässiga grunder

Saknar t.ex. ett avtal om avverkningsrätt bestämmelse om uppdelning av betalningen ska beskattning ske enligt bokföringsmässiga grunder. Intäkten enligt avtalet ska redovisas för det beskattningsår som avtalet har daterats. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt avtalet redovisas. Avverkningsuppdrag och leveransrotköp bör i princip redovisas på motsvarande sätt. Svårighet kan uppkomma att beräkna ersättningen för ett avverkningsuppdrag eller ett leveransrotköp.

Valfrihet

En skogsägare, som inte upprättar ett förenklat årsbokslut, har valfrihet att redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år antingen enligt bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen. Ska kontantmässig redovisning enligt en betalningsplan tillämpas måste detta framgå av avtalet. Som angivits ovan jämföras avverkningsuppdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt.

Valfriheten gäller inte om bestämmelserna för förenklat årsbokslut tillämpas.

Byte från kontant principen till bokföringsmässiga grunder

Skogsägaren har redovisat en intäkt av en avverkningsrätt år 1 efter kontantprincipen. Ytterligare likvider för avverkningsrätten ska erhållas under åren 2 och 3. I IL finns inga bestämmelser om vad som ska gälla vid byte av redovisningsprincip. Då kontantprincipen är frivillig framstår det som rimligt att om inte särskilda skäl föreligger godta en övergång till bokföringsmässiga grunder, d.v.s. kvarstående likvider för åren 2 och 3 redovisas år 2.

Endast fysiska personer och dödsbon	61.3.5 Skogskonto och skogsskadekonto För de flesta skogsägare kan skogsinkomsterna variera avsevärt från år till år. För att uppnå en jämnare beskattning, d.v.s. undvika ogynnsamma marginalskatteeffekter, har möjligheten till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto tillkommit. Bestämmelserna omfattar endast enskilda näringsidkare, d.v.s. fysiska personer och dödsbon. Juridiska personer, fränsett dödsbon, samt delägare i handelsbolag omfattas inte av bestämmelserna.
Intäkt av skogsbruk	61.3.5.1 Insättning på skogskonto Rätten till avdrag för insättning på skogskonto är knuten till intäkt i näringsverksamhet av skogsbruk och inte till innehavet av skogsfastighet (21 kap. 21 § IL). Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL). Av RÅ 1988 ref. 72 framgår att en skattskyldig ägde hälften av en jordbruksfastighet och hans maka andra hälften. Han brukade hela fastigheten och redovisade alla intäkter och kostnader avseende fastigheten. Han medgavs avdrag för insättning på skogskonto beräknat med hänsyn till hela skogsintäkten på fastigheten. Av RÅ 1979 ref. 1:52 framgår att avdrag för insättning på skogskonto inte fick ske när kontot innehades av flera skattskyldiga gemensamt.
Ett kreditinstitut per år	En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på skogskonto i mer än ett kreditinstitut. Om insättning skett hos flera kreditinstitut får avdrag göras bara för insättningar hos det först anlitade kreditinstitutet (21 kap. 32 § IL). Bestämmelsen motiveras av kontrolltekniska skäl. Däremot kan avdrag medges för en eller flera insättningar på samma eller olika kontonummer hos det först anlitade kreditinstitutet.
Avdragets storlek	Avdragets storlek är knuten till beskattningsårets skogsintäkter inklusive försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter och sådan utdelning från samfällighet, som hänför sig till

intäkt av skogsbruk. Vidare får sådan ersättning som tas upp som intäkt av näringsverksamhet för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 8 § IL räknas med (21 kap. 25–29 §§ IL).

**Ersättning
exklusive moms**

Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger för näringsidkare för försäljning och uttag av vara eller tjänst. Eftersom mervärdesskatten inte är intäkt vid inkomstskatteberäkningen räknas avdraget för insättning på skogskonto alltid med utgångspunkt från skogsintäkterna exklusive mervärdesskatt.

Av 21 kap. 25 § IL framgår att avdrag för insättning på skogskonto ett visst beskattningsår högst får motsvara summan av

Högsta avdrag

1. 60 % av skogsintäkten pga. upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 40 % av skogsintäkten pga. avyttring av skogsprodukter, och
3. 40 % av skogsintäkter pga. uttag av skogsprodukter.

**Skogsskador –
utökad avdrags-
rätt**

Av 21 kap. 26 § IL framgår att om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid, får den skattskyldige, till den del intäkten kommer från sådan avverkning, göra avdrag med högst ett belopp som motsvarar summan av

1. 80 % av skogsintäkten pga. upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 50 % av skogsintäkten pga. avyttring av skogsprodukter och
3. 50 % av skogsintäkter pga. uttag av skogsprodukter.

Den skattskyldige kan genom utredning från Skogsstyrelsen eller på liknande sätt visa att en betydande del av skogen på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse har avverkats tidigare än som varit avsett och få högre avdrag för insättning på skogskonto.

**Begreppet
”betydande del”**

Betydande del innebär normalt att skogsägaren i förtid måste avverka skog motsvarande minst två års tillväxt på den skogsmark som ingår i näringsverksamheten. Vid bedömningen av storleken av de framtvingade skogsuttagen medräknas även sådana intäkter som härrör från avverkning av skog som inte direkt har skadats, om det från skogsvårdssynpunkt eller av avverkningstekniska skäl framstår som angeläget att avverkningar görs (prop. 1978/79:81, s. 10).

**Allframtidis-
upplåtelse**

Samma utökade avdragsrätt gäller för intäkter av skogsbruk i samband med allframtidsupplåtelser av skogsmark som avses i

	45 kap. 8 § IL och som tas upp som intäkt av näringsverksamhet (21 kap. 27 § IL).
Med avverkningsrätt jämföras	Ersättningar enligt upplåtelseformerna avverkningsuppdrag eller leveransrotköp jämföras skattemässigt med ersättning för avverkningsrätt. Sådana intäkter berättigar således till avdrag för insättning på skogskonto med den högre procentsatsen 60 % eller 80 % (skogsskador). Se avsnitt 61.3.4.7, Avverkningsrätter.
Begränsningar	Eftersom syftet med avdrag för insättning på skogskonto är att fördela skogsinkomster på flera år får sådan insättning inte leda till att underskott uppkommer i näringsverksamheten (21 kap. 30 § IL). All näringsverksamhet (frånsett självständig näringsverksamhet utomlands) som bedrivs av enskilda näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Underskott får inte uppkomma i den sammanlagda näringsverksamheten vilken kan bestå av olika verksamheter t.ex. skogsbruk och butiksförsäljning. Av RÅ 1976 ref. 85 framgår att när insättning på skogskonto skett med belopp som överstiger minimum för insättning har uppskov medgivits med belopp motsvarande nettointäkten trots att denna intäkt understigit minimibeloppet.
Beloppsmässig begränsning	Avdrag för insättning på skogskonto medges inte med belopp som understiger 5 000 kr (21 kap. 31 § IL). Beloppsgränsen gäller för visst beskattningsår och är motiverad av administrativa skäl.
Avrundning	Avdrag avrundas nedåt till helt hundratal kronor.
Delägare	Om fastigheten ägs av två eller flera delägare räknas varje del som en näringsverksamhet. Beloppsgränsen på 5 000 kr gäller för var och en av delägarna (RÅ 1966 ref. 54).
Senaste insättningsdag	Avdrag får göras bara om medlen satts in på ett skogskonto senast den dag som den skattskyldige ska lämna inkomstdeklaration (21 kap. 33 § IL). Har den skattskyldige anstånd med att lämna deklaration gäller denna senare tidpunkt som sista dag för insättning på skogskonto.
Kapitalunderlag räntefördelning	Medel som ska sättas in på konto för uppskjuten beskattning ska inte tas upp i enlighet med 33 kap. 12 § IL förrän medlen är insatta och finns på kontot.

Kreditinstitutet lämnar kontrolluppgift Enligt 16 kap. 4 § Skatteförfarandelagen (SFL) ska kontrolluppgift (KU72) lämnas av det kontoförande kreditinstitutet om bl.a. insättning på skogskonto eller skogsskadekonto.

Skogskonto krav Som skogskonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år (21 kap. 35 § IL).

Ränta I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan. Skatten är 15 % av den ränta som gottskrivs kontot. Fråga är om en direkt källskatt som kreditinstitutet ska betala. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs ett konto ska kreditinstitutet innehålla skatt på räntan. Om kreditinstitutet har underlåtit att innehålla skatt är kreditinstitutet betalningsskyldig för belopp som skulle ha innehållits. Resterande ränta på skogskontot beskattas som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot.

61.3.5.2 Insättning på skogsskadekonto

Bakgrund till bestämmelserna Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att skogsägaren ska kunna fördela skogsinkomsterna mellan olika beskattningsår och därigenom få möjlighet att undvika marginalskatteeffekter. Normalt räcker en tioårsperiod för att tillgodose detta syfte. Emellertid kan det inträffa att skogsskador till följd av stormfällning, brand, insektsangrepp och liknande händelse, framtvingar så stora avverkningar att inkomstutjämning över en längre tidsperiod bedömts vara rimlig. Genom bestämmelser om insättning på skogsskadekonto tillgodoses detta. Medlen får i dessa fall finnas obeskattade i upp till 20 år.

Skogsskadekonto Av 21 kap. 23 § IL framgår att avdrag för insättning på skogsskadekonto får göras bara om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

Tre förutsättningar Som förutsättningar för insättning på skogsskadekonto gäller

- att skogsskada i någon form föreligger,
- att skogsskadan föranlett att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid,

- att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

Den skattskyldige ska visa att förutsättningarna för avdrag för insättning på skogsskadekonto är uppfyllda. Det kan han göra med utredning från Skogsstyrelsen, utifrån en aktuell skogsbruksplan eller på annat lämpligt sätt.

**Skogsskada
”liknande
händelse”**

Med liknande händelse torde avses varje form av händelse som medför att stora skador på skogen uppstår t.ex. torka, svampangrepp, översvämning, skador genom industriutsläpp. Skadan behöver inte ha karaktären av naturkatastrof för att anses som ”liknande händelse”.

**Tredjedel av
skogsinnehavet**

Bedömningen av om mer än en tredjedel av skogsinnehavet bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet ska i princip grundas på en uppskattning av avkastningsvärdet av den växande skogen före och efter skadan (avkastningsvärdet plus eventuellt mervärde). Avgörande är därvid om värdeskillnaden, d.v.s. värdet av den skog som bör avverkas tidigare, överstiger hälften av värdet av den kvarstående skogen.

I normalfallet bör den skattskyldiges rotnetto av den skadade skogen plus eventuellt utgående försäkringsersättning kunna anses motsvara värdet av den skog som bör avverkas tidigare. Detta värde ska jämföras med den kvarstående skogens avkastningsvärde, bedömt med utgångspunkt i allmänt använda värderingsnormer. Vid osäkerhet kan det virkesförråd som fastställts vid fastighetstaxeringen och det åsatta skogsbruksvärdet kunna tjäna till ledning.

Det bör i normalfallet räcka med en överslagsmässig bedömning av värdeförhållandena. Denna bedömning kan framgå av utredning från Skogsstyrelsen eller på annat lämpligt sätt.

**Näringsverk-
samhetens skog**

Det bör uppmärksammas att den aktuella fastigheten tillsammans med andra fastigheter och andra verksamhetsgrenar utgör en näringsverksamhet. Det är skadan på det totala skogsinnehavet i en näringsverksamhet som avgör rätten till avdrag.

Huvudsaklig del

Den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter ska hänföra sig till avverkning på grund av skogsskadan. Med huvudsaklig del anses att ca 75 % av skogsintäkterna ska hänföra sig till detta slag av skogsintäkter.

Avverkning

Begreppet avverkning får i detta sammanhang tolkas i vid bemärkelse och innefattar t.ex. att skogen förstörts genom brand. Uttrycket innefattar dessutom inte endast redan utförda

avverkningar utan också avverkningar som kommer att göras efter beskattningsårets utgång, men som föranletts av skogsskadan (prop. 1981/82:182, s. 24).

Skogskonto eller skogsskadekonto

Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § IL).

Skogsintäkter för ett visst beskattningsår medför inte rätt till avdrag för insättning på både skogskonto och skogsskadekonto. Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto kan avdrag inte ske för insättning på skogsskadekonto.

Byte från skogsskadekonto till skogskonto

Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna inte varit uppfyllda får den skattskyldige begära avdrag för insättning på skogskonto. En sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sex månader efter det att det beslut meddelades som innebär att den skattskyldige inte har rätt till avdrag för insättning på skogsskadekonto, om inte längre tid följer av bestämmelserna i skatteförfarandelagen (21 kap. 24 § IL).

Överföring av medel från skogsskadekonto till skogskonto

Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto vid byte från skogsskadekonto till skogskonto anses de medel som satts in på skogsskadekontot vara insatta på skogskonto den dag då insättningen på skogsskadekontot gjordes. Detta gäller dock bara om medlen på skogsskadekontot, till den del de inte redan har tagits ut, har förts över till ett skogskonto när begäran om avdrag för insättning på skogskonto kommer in till Skatteverket. En överföring som har skett senare än tio år efter ingången av det år då medlen senast ska ha satts in beaktas inte (21 kap. 34 § IL).

Ett kreditinstitut per år

Liksom beträffande skogskonto gäller för skogsskadekonto att insättning endast får göras hos ett kreditinstitut per beskattningsår.

Avdragsbelopp m.m.

Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte understiga 50 000 kr. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Avdrag får inte heller ske med så stort belopp att underskott uppkommer i näringsverksamheten.

Senaste insättningsdag m.m.

Bestämmelserna för skogsskadekonto är desamma som för skogskonto avseende senaste insättningsdag, kontrolluppgift, skogsskadekontokrav och beskattning av ränta.

61.3.5.3 Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto

Uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kr (21 kap. 36 § IL).
Tidsgränser	Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel (21 kap. 36 § IL).
Beskattning av uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut när tidsgränserna för uppskov passerats (21 kap. 37 § IL). Med uttag avses också uttag av resterande ränta (efter avdrag för skatt om 15 %) på medel insatta på skogskonto/skogsskadekonto.
Byte av kreditinstitut	Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. Utan beskattningskonsekvenser kan även en överföring ske av medel som tas över i samband med ett generationsskifte, förutsatt att vissa förutsättningar är uppfyllda. Se nedan under kantrubrik Generationsskifte. När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 21 kap. IL och skatteförfarandelagen (21 kap. 38 § IL). Möjlighet finns att byta kreditinstitut om ovan angivna villkor är uppfyllda. Om ett konto överförs till ett annat skogskonto inom samma kreditinstitut eller mellan olika kontor inom kreditinstitutet räknas överföringarna inte som uttag (RÅ 1972 ref. 58).
Benefika överlåtelser av lantbruksenheter	Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget närings-

verksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Medlen ska däremot inte tas upp till beskattning om äganderätten övergår genom gåva och det är den skattskyldige som gjort avdrag för de insatta medlen. Det gäller inte heller medel som tas över i samband med generationsskifte om vissa förutsättningar är uppfyllda (21 kap. 39 § och 41 § IL).

Onerösa överlåtelser, d.v.s. försäljningar, av lantbruksenheter omfattas inte. Anledning till detta är bl.a. att en sådan regel kunde leda till en minskad avverkning de närmaste åren före en tänkt överlåtelse och bidra till att fördröja angelägna överlåtelser. En skattskyldig som sålt sin lantbruksenhet behöver sålunda inte ta upp inestående medel på skogs- eller skogsskadekonto på grund av försäljningen. Motsvarande gäller i vissa fall om äganderätten övergått genom gåva.

Vid vissa benefika äganderättsövergångar ska medlen på skogs- och skogsskadekonton tas upp som intäkt av näringsverksamhet om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Med övervägande delen avses enligt Skatteverket mer än hälften av marknadsvärdet på tillgångarna i näringsverksamheten. Är den överlåtna lantbruksenhetens marknadsvärde högre än övriga tillgångar i näringsverksamheten ska kontomedlen tas upp till beskattning. Avser överlåtelsern hälften eller mindre del av värdet får medel på skogs- och skogsskadekonto stå kvar.

I RÅ 1977 ref. 113 (R 1977 1:61) har ränta på skogskonto, som belöper på tid efter det fastigheten överlåtits, ansetts hänförligt till intäkt av skogsbruk intill utgången av det beskattningsår, då överlåtelsern skett.

Generationsskifte

I samband med generationsskifte av lantbruksenhet med produktiv skogsmark finns möjligt att samtidigt föra över skogs- och skogsskadekonto till en närstående utan att beskattning sker, 21 kap. 41 § IL. Utöver skriftliga formkrav och krav på hur överföringen ska ske till mottagaren, måste överlåtarens hela lantbruksenhet övergå samma beskattningsår som kontomedlen överförs av banken. En lantbruksenhet kan bestå av flera registerfastigheter med samma ägare och inom samma kommun.

Om förvärvaren (närstående) enbart delvis blir ägare till lantbruksenheten, exempelvis om två barn i gåva av sin far får hälften var av en lantbruksenhet, finns en proportioneringsregel. I detta fall kan den närstående ta över högst så stor del

av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna produktiva skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all produktiv skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår.

Överlåtelse tidpunkten för en fastighet är vid gåva gåvans fullbordande, d.v.s. efter underskrift av överlåtare och mottagare, vid enmansdödsbon bouppteckningens registreringstidpunkt och vid flermansägda dödsbon tidpunkten för arvskiftets upprättande. Tidpunkten för tillträde saknar betydelse. Lagfarten är enbart en bekräftelse av äganderätten gentemot tredje man.

Dödsbo

Om en innehavare av skogskonto avlider utlöser dödsfallet inte någon beskattning av skogskontomedlen (prop. 1978/79:204, s. 82).

Dödsbon med endast en dödsbodelägare anses vanligen skiftade i och med att bouppteckningen registreras. Uppfylls inte förutsättningarna i 21 kap. 41 § IL om benefik överlåtelse av hel lantbruksenhet, ska medel på skogskonto tas upp till beskattning. Den efterlevande ärver före bröstarvingar, som således blir efterarvingar. Genom ett arvsavstående fortlever dock dödsboet och beskattningen av medlen kan flyttas framåt i tiden.

Se avsnitt 88.8.11, Dödsbon.

Pantsättning, överlåtelser

Om avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto och bestämmelser vid generationsskifte inte är tillämpliga, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det anses inte som överlåtelse eller pantsättning att en skattskyldig på begäran av Skogsstyrelsen förbinder sig att inte förfoga över medlen utan styrelsens tillstånd (21 kap. 40 § IL).

Det är således möjligt att utnyttja kontomedel som säkerhet för återväxtåtgärder.

Kontrolluppgift från kontoförande kreditinstitut m.m.

Kontoförande kreditinstitut ska lämna kontrolluppgift om insättningar, uttag och utbetalningar från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto samt om förhållanden såsom överlåtelse, pantsättning eller övertagande om dessa förhållanden är kända. I kontrolluppgift ska redovisas insatt, uttaget eller utbetalt belopp och om det är känt om överlåtelse, pantsättning eller övertagande skett av medel på konton enligt 21 kap. 40 och 41 §§ IL (16 kap. 4–6 §§ SFL).

Efter tidsgränserna 10 år för skogskonto och 20 år för skogsskadekonto ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Dessa medel ska således ingå i den kontrolluppgift som lämnas för utbetalningsåret.

Underrätta kreditinstitutet, blankett SKV 2030

Om årets medgivna avdrag för insättning på skogs- eller skogsskadekonto inte överensstämmer med den kontrolluppgift som kreditinstitutet lämnat måste kreditinstitutet underrättas om detta för att framtida kontrolluppgifter om skattepliktiga uttag ska bli korrekta (SKV 2030 Meddelande enligt 5 § skogskontoförordningen 1954:144). Motsvarande gäller om medel på skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt enligt 21 kap. 39 eller 40 § IL. Underlåts detta föreligger risk att den skattskyldige dubbelbeskattas för skogsintäkten.

Uttag av skogskontomedel medför inte rätt till skogsavdrag

Uttag från skogskonto och skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Intäkten ska inte inräknas i den avdragsgrundande skogsintäkten, d.v.s. den intäkt som ligger till grund för skogsavdrag.

61.3.6 Inkomst av kapital

Inkomst av kapital

Fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst vid avyttring av lantbruksenhet enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital. Juridiska personer, utom dödsbon och handelsbolag, beskattas för kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är fysiska personer räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på bl.a. näringsfastigheter till inkomstslaget kapital och för övriga delägare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Någon särskild beskattning av inkomster som belöper på växande skog i samband med avyttring av fastighet förekommer inte. Vissa skogsintäkter i samband med allframtidsupplåtelser kan dock beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Vidare ska vid avyttring av näringsfastighet i vissa fall tidigare gjorda skogsavdrag och substansminskningsavdrag återföras vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om avyttring av fastigheter.

61.3.6.1 Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet

Vid avyttring av fastighet ska kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet (45 kap. 3 § IL).

Vid tillämpning av bestämmelserna om kapitalvinstberäkning vid avyttring av del av fastighet ska som en fastighet anses varje taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i 45 kap. 4 § IL behandlas som en enda taxeringsenhet (45 kap. 23 § IL).

Fastigheter och fastighetsdelar med samma ägare och belägna inom samma kommun utgör en taxeringsenhet (4 kap. 3 § FTL).

Även avyttring av en hel registerfastighet kan alltså i vissa fall utgöra avyttring av en del av en taxeringsenhet. Är anskaffningsutgift, förbättringsutgifter etc. för den avyttrade registerfastigheten kända eller möjliga att utreda, ger en kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln vid delavyttring samma resultat som om fastigheten i fråga utgjort en egen taxeringsenhet och kapitalvinstberäkningen gjorts för denna.

Vid avyttring av ideell andel av en fastighet erhålls omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen genom ren proportionering efter andelstalet av det för hela fastigheten framräknade omkostnadsbeloppet (RÅ 1986 ref. 110).

Kapitalvinst	Kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet ska beräknas enligt bestämmelserna i 45 kap. IL. För fysisk person och dödsbo ska 90 % av kapitalvinsten beskattas. Juridiska personer exklusive dödsbon ska beskattas för hela kapitalvinsten (45 kap. 33 § IL).
Kapitalförlust	Av en kapitalförlust är 63 % avdragsgillt för fysiska personer och dödsbon och 100 % för andra juridiska personer än dödsbon.
Handelsbolag	För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag är 90 % av handelsbolagets kapitalvinst skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill. För andra juridiska personer än dödsbon gäller 100 % beträffande såväl vinst som förlust (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 558).
Återföring	Vid avyttring av näringsfastighet ska gjorda skogsavdrag m.m. återföras till beskattning som inkomst av näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL).

Avyttring av näringsverksamhetens hela fastighetsbestånd

- gjorda skogsavdrag ska i sin helhet återföras som inkomst av näringsverksamhet.

Avyttring av ideell andel av fastighetsbeståndet

- motsvarande andel av gjorda skogsavdrag ska återföras som inkomst av näringsverksamhet.

Annan delavyttring av fastighetsbeståndet

- skogsavdrag ska återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Se vidare Återföring av skogsavdrag (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

Värdenedgång

Har fastigheten minskat i värde ska i motsvarande mån återföring inte göras av skogsavdrag m.m. (26 kap. 5 § IL). I stället ska anskaffningsutgiften vid kapitalvinstberäkningen minskas med de belopp som på grund av värdenedgången inte ska återföras i näringsverksamheten (45 kap. 16 § IL).

61.3.6.2 Avyttring av markområde (delavyttring)

Med avyttring av markområde avses även det fall att avyttring sker av en hel registerfastighet som ingått i ett större bestånd av skogsfastigheter vilka tillsammans utgjort en taxeringsenhet.

Då en del av en fastighet avyttrats, och fråga inte är om en ideell andel, kan kapitalvinstberäkningen göras antingen utifrån en huvudregel eller en alternativregel (45 kap. 19–20 §§ IL).

**Huvudregeln,
metod 1**

Kapitalvinst

Enligt huvudregeln i 45 kap. 19 § IL ska kapitalvinsten vid avyttring av en del av en fastighet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade delen. I omkostnadsbeloppet ska beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som belöper på just den del av fastigheten som avyttrats, d.v.s. det omkostnadsbelopp som framräknas ska uteslutande avse den avyttrade delen. Frågan om beloppsgränsen för förbättringsutgifter, d.v.s. 5 000 kr, ska dock avgöras med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten.

Denna metod är knappast praktiskt tillämpbar i andra fall än där den avyttrade egendomen förvärvats för sig för att ingå i ett större fastighetsbestånd och sedan också avyttras för sig. I princip krävs samma kännedom om anskaffningsutgift m.m. avseende den avyttrade delen, som när kapitalvinst ska beräknas vid avyttring av en hel taxeringsenhet.

Återföring

Vid avyttring av del av fastighet ska belopp som ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL).

I lagtexten används alltså i princip samma ordalydelse för att precisera både kapitalvinsten (och därmed också omkostnadsbeloppet) och det belopp som ska återföras.

Gjorda skogsavdrag ska återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Med "... den avyttrade delen/fastighetsdelen ..." kan inte avses annat än den avyttrade del, för vilken kapitalvinstberäkningen görs. Hänvisningen till "... förhållandena på den avyttrade delen/fastighetsdelen" torde innebära att belopp som ska återföras måste avse ianspråket avdragsutrymme som utgör en del av anskaffningsutgiften för den tillgång som avyttrats och för vilken samma anskaffningsutgift konsumeras vid kapitalvinstberäkningen.

För att värdeminskningssavdrag avseende t.ex. en driftsbyggnad ska återföras till beskattning måste byggnaden i fråga vara belägen på den avyttrade delen av fastigheten. Vid kapitalvinstberäkningen konsumeras därvid den del av anskaffningsutgiften för hela fastigheten som belöper på den avyttrade byggnaden och marken.

Som framgår ovan ska enligt 26 kap. 2 § IL vid avyttring av näringsfastighet återföras belopp motsvarande gjorda avdrag för bl.a. värdeminskning och skogsavdrag.

Till fastighet hör bl.a. på rot stående träd (2 kap. 1 § JB).

Vid kapitalvinstberäkning av delavyttring enligt huvudregeln konsumeras den del av hela fastighetens anskaffningsutgift som belöpte på den avyttrade marken med vid anskaffningstillfället befintlig skog. Under innehavet tidigare gjorda skogsavdrag ska därför återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

Alternativregeln, metod 2 Kapitalvinst

Enligt alternativregeln i 45 kap. 20 § IL ska, om den skattskyldige begär det, omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen, i stället för att beräknas enligt huvudregeln, beräknas till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet som ersätt-

ningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Ett för hela fastigheten framräknat omkostnadsbelopp ska alltså fördelas på den avyttrade och den kvarvarande delen av fastigheten utifrån värdet på respektive fastighetsdel vid avyttringen.

Återföring

Det belopp som ska återföras vid avyttring av markområde ska enligt 26 kap. 7 § IL beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Reglerna för återföring har i sak getts samma utformning och ordalydelse som reglerna för kapitalvinstberäkning vid tillämpning av huvudregeln.

Enligt 26 kap. 7 § IL finns vad gäller återföring således ingen motsvarighet till alternativregeln vid kapitalvinstberäkning. Av prop. 1989/90:110, s. 662, framgår vidare klart att någon proportionering av belopp att återföra på grundval av ersättningen för den avyttrade delen respektive hela fastighetens marknadsvärde inte får göras. Återföring av skogsavdrag m.m. ska alltså ske med samma belopp oavsett om huvudregeln i 45 kap. 19 § IL eller alternativregeln i 20 § av samma kapitel har tillämpats för att räkna fram kapitalvinsten.

Detta innebär att även när beräkningen av omkostnadsbeloppet görs enligt alternativregeln utifrån förhållandena på hela fastigheten ska likväl beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten göras utifrån förhållandena på endast den avyttrade fastighetsdelen.

Exempel

A har en skogsfastighet som han anskaffat för 1 000 000 kr och på vilken han utnyttjat skogsavdrag med hela avdragsutrymmet 500 000 kr.

A säljer ett markområde med växande skog för en ersättning som utgör 40 % av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Den avyttrade delen motsvarar 25 % av fastighetens skog och produktiva skogsmark vid förvärvstillfället.

Vid tillämpning av huvudregeln bör 25 % av omkostnadsbeloppet anses konsumerat och 25 % av skogsavdraget återföras.

Vid tillämpning av alternativregeln bör 40 % av omkostnadsbeloppet anses konsumerat och 25 % av skogsavdraget återföras.

Värdenedgång Vid bedömningen om den avyttrade delen av fastigheten gått ned i värde, ska ersättningen för den avyttrade delen jämföras med den avyttrade delens omkostnadsbelopp beräknat enligt huvudregeln (26 kap. 7 § IL). Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om avyttring av fastigheter.

61.3.6.3 Marköverföring

Med avyttring av fastighet likställs enligt 45 kap. 5 § IL överföring av mark genom fastighetsreglering och uppdelning i lotter genom klyvning om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Avstående av mark genom inlösen anses också som avyttring.

Kapitalvinst Vid beräkning av kapitalvinst på grund av marköverföring m.m. gäller i tillämpliga delar de regler som beskrivits vid 61.3.6.2. Den skattepliktiga delens storlek påverkas vidare av hur stor del av ersättningen som utgått i kontanter (45 kap. 5 § IL).

Återföring Med avyttring likställs marköverföring m.m. (26 kap. 6 § IL).

Särskilt om klyvning Vid uppdelning i lotter genom klyvning ska respektive delägares ideella andel anses utslockna och motsvarande äganderätt övergå till att avse en på marken preciserad och konkret del i den fastighet det gäller. Eftersom klyvningen lantmäteritekniskt oftast inte kan göras så att lotterna blir exakt lika värdemässigt, utjämnas olikheterna genom kontant kompensation mellan parterna. Sådan kontant kompensation ses i beskattningshänseende som tillköp respektive avyttring av utslocknad ideell andel och bestäms till sitt belopp i samband med lantmäteriförrättningen.

Den som betalar sådan kontant kompensation får ett belopp motsvarande denna betraktad som anskaffningsvärde enligt 21 kap. 13 § andra stycket IL. Den som tar emot sådan kompensation ska reducera sitt anskaffningsvärde och sitt avdragsutrymme enligt 21 kap. 17 § IL.

Exempel

A och B köpte för ett antal år sedan tillsammans fastigheten X för 3 000 tkr. Fastigheten består enbart av ett samägt skogsskifte.

Genom klyvning delas fastigheten nu på det sättet att A:s lott arealmässigt blir 49 % av den ursprungliga fastigheten och B:s lott blir 51 %. Skogsförrådet fördelar sig efter ett antal avverkningar på olika delar av

fastigheten på så sätt att A:s lott värderas till 2 000 tkr och B:s lott till 3 000 tkr. A ska för sitt avstådda värde erhålla kontant ersättning av B med 500 tkr. Värdet på respektive ideell andel är alltså 2 500 tkr. A är mottagare av penninglikvid (säljare) och B utgivare (köpare). Fastigheten X släcks ut och upphör att existera och lotterna som A och B erhåller bildar två nya självständiga skogsfastigheter.

A:s avyttring avser i sin helhet avyttring av fastighet även om avyttringen endast avsåg en del av hans andel. Vid avyttring ska samtliga värdeminskingsavdrag återföras eftersom den ideella andelen i ursprungsfastigheten utslocknat. B har som utgivare av penninglikvid förvärvat fastighet. B ska återföra sina skogsavdrag när han slutavyttrar den fastighet som bildades genom klyvningen och som han då blev ägare till. Vid klyvningen inte återförda skogsavdrag måste nämligen anses hänföra sig till innehavet av denna nybildade fastighet även om avdragen gjordes under ett samägande av fastigheten X.

A:s kapitalvinstberäkning

Kapitalvinsten blir 1 000 000 (2 500 000 = hälften av värdet av fastigheten - 1 500 000 (anskaffningsutgift) kr. Av kapitalvinsten ska

$$\frac{(500\,000 - 5\,000) \times 1\,000\,000}{(2\,500\,000 - 5\,000)}$$

eller 198 396 kr tas upp.

Kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (ersättningsfond) ska i sin helhet tas upp till beskattning. Kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget kapital ska för en näringsfastighet tas upp till 90 %.

A har tidigare gjort skogsavdrag med 400 tkr. Hela detta avdrag ska återföras.

A ska vidare enligt 21 kap. 17 § IL minska sitt anskaffningsvärde 1 500 tkr med 500/2 500 eller 20 % till kvarstående 1 200 tkr. A:s nya avdragsutrymme beräknas till 50 % eller 600 tkr.

B gör vid klyvningen ett förvärv av skog och produktiv skogsmark och kan öka sitt anskaffningsvärde med 500 tkr och sitt avdragsutrymme med 250 tkr. B ska inte

beskattas för någon kapitalvinst till följd av klyvningen och inte heller vid detta tillfälle göra någon återföring av sina eventuella gjorda skogsavdrag (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368325-11/111).

Fastighetsreglering

Fastighetsreglering innebär att en eller flera fastigheter ombildas genom överföring av mark mellan fastigheterna. Det kan vara fråga om såväl stora som mindre förändringar i fastighetsstrukturen med gränsjusteringar.

För exempel på återföring av skogsavdrag m.m. i samband med fastighetsreglering se Värdeminskningsavdrag i samband med fastighetsreglering (Skatteverket 2011-11-15, dnr 131 368322-11/111).

Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked 2012-03-19, SRN 76-10/D, besvarat vissa frågor om skogsavdrag i samband med fastighetsreglering.

Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om avyttring av fastigheter, fastighetsreglering, klyvning och inlösen.

61.3.6.4 Allframtidsupplåtelse

Många ägare av lantbruksenheter hamnar någon gång i situationen att staten eller någon annan offentlig aktör tar deras mark i anspråk för utbyggnad av samhällsgemensam infrastruktur. Upplåtelser av mark och andra inskränkningar i förfoganderätten för s.k. all framtid får i praktiken lika långtgående verkningar som en faktisk försäljning och medför i regel en bestående värdenedgång på fastigheten.

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid (allframtidsupplåtelse) jämföras i kapitalvinsthänseende med fastighetsavyttring.

Reglerna om detta gäller bl.a. engångsersättningar som fastighetsägaren uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt miljöbalken eller annan författning (45 kap. 6–7 §§ IL).

Kapitalvinst

Vid allframtidsupplåtelse ska så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för upplåtelsen (45 kap. 6 § IL).

Som en konsekvens härav ska så stor del av det för fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet anses belöpa på den upplåtna delen som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid upplåtelsestillfället (45 kap. 24 § IL). Denna regel är

konstruerad på samma sätt som alternativregeln (metod 2) vid delavyttringar och är vidare den enda regel som gäller för upplåtelsefallen. Någon motsvarighet till huvudregeln vid delavyttringar finns inte.

Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om avyttring av fastigheter, allframtidsupplåtelse.

Återföring

Vad gäller återföring är särskilt stadgat att med avyttring likställs allframtidsupplåtelse mot engångsersättning (26 kap. 6 § IL).

Som framgått ovan anses vid allframtidsupplåtelse en del av fastigheten ifråga avyttrad (45 kap. 6 § IL).

Vid avyttring av del av fastighet ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL). Denna regel om återföring avser alltså samtliga fall då del av fastighet avyttras eller anses avyttrad.

Trots att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen alltid ska beräknas med utgångspunkt i hela fastighetens marknadsvärde ska beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten alltid göras på grundval av förhållandena på den upplåtna fastighetsdelen.

61.3.6.5 Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidsupplåtelse

I vissa fall ingår i engångsersättningen för allframtidsupplåtelse även ersättning för skog som växer på den upplåtna marken. Sådan ersättning beskattas också enligt kapitalvinstreglerna.

61.3.6.6 Ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse

Vanligen ingår inte skog i upplåtelsen. Upplåtaren (fastighetsägaren) beskattas då som för intäkt av näringsverksamhet för den skog som han säljer från det upplåtna markområdet. Här finns emellertid en valmöjlighet.

Avverkningsrätt Skogsprodukter

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige begär det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i sådant fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (21 kap. 19 § och 45 kap. 8 § IL). Skogslikviderna ifråga måste härröra från avverkningar på den mark som berörs av allframtidsupplåtelsen.

**Samma
beskattningsår**

Detta gäller endast om ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna ska tas upp till beskattning under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtids-upplåtelsen (45 kap. 8 § IL).

61.3.6.7 Vilka skogsavdrag ska återföras?

För att återföring av skogsavdrag ska komma ifråga måste avdragsutrymme ha tagits i anspråk som hänför sig till den mark som avyttrats eller upplåtits.

Kan den skattskyldige visa att för gjorda skogsavdrag har avdragsutrymme tagits i anspråk som inte till någon del hänför sig till det markområde eller den fastighet som avyttrats eller upplåtits kan inte någon återföring ske.

Om tidigare begärt skogsavdrag enbart tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade eller upplåtna fastigheten eller fastighetsdelen ska naturligtvis hela skogsavdraget återföras.

Om begärt skogsavdrag tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till såväl den ena som den andra delen av fastigheten eller taxeringsenheten ska den skattskyldige visa hur stor del av tidigare begärda skogsavdrag som tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till den avyttrade eller upplåtna delen av fastigheten. I skogsbruksplaner löpande och noggrant förda noteringar beträffande när och var avverkningar skett, uttagna kvantiteter, priser m.m. kan därvid ge viss ledning. Vid längre innehav kan ur en jämförelse mellan de skogsbruksplaner som upprättats under innehavstiden framkomma uppgifter som styrker eller sätter ifråga riktigheten i den utredning som lämnas.

61.3.6.8 Slutförsäljning

**Konsumerat om-
kostnadsbelopp**

Tidigare delavyttringar, markupplåtelser och marköverföringar m.m. ska – när återstoden av fastigheten sedermera avyttras – beaktas vid beräkning av omkostnadsbeloppet (45 kap. 25 § IL).

Hjälpregel

Om den andel av omkostnadsbeloppet som avser tidigare avyttrad fastighetsdel inte går att utreda får en hjälpregel användas. Denna andel av omkostnadsbeloppet ska i så fall anses ha motsvarat halva den erhållna ersättningen för fastighetsdelen, dock högst ett belopp som inte överstiger omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart innan fastighetsdelen avyttrades (45 kap. 25 § IL).

Återföring

Om begärda skogsavdrag inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. tyder detta på att dessa visats inte ha tagit i anspråk avdragsutrymme som var att hänföra till dessa delar av taxeringsenheten. Omvänt måste därför dessa avdrag ha tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till återstoden av fastigheten, d.v.s. den del av fastigheten som ingår i slutförsäljningen.

Tidigare begärda skogsavdrag ska således återföras vid slutförsäljningen i den mån de inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. Återföringen påverkas inte av vilken metod som använts för att beräkna omkostnadsbeloppet vid slutförsäljningen.

Vid värdenedgång på fastigheten begränsas återföringen i inkomstslaget näringsverksamhet och i stället påverkas omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Se Rättslig vägledning (skatteverket.se), avsnittet om avyttring av fastigheter, beräknad återföring vid värdenedgång.

62 Byggnadsrörelse m.m.

62.1 Inledning

I det här avsnittet behandlas bl.a.

- när föreligger byggnadsrörelse och handel med fastigheter
- fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse
- värdering av lagertillgångar
- pågående arbeten
- aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag
- byggnadsarbete på egen fastighet
- tomrörelse

62.2 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

62.2.1 Inledning

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler för både byggnadsrörelse och handel med fastigheter (27 kap. IL). Bestämmelserna kvarstår i huvudsak oförändrade efter 1990 års skattereform. Byggnadsrörelse och handel med fastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådana verksamheter utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Vid försäljning av lagerfastigheter beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt värde. Lagerfastigheter värderas enligt de allmänna reglerna för lagervärdering men utan rätt till schablonmässig nedskrivning enligt alternativregeln i 17 kap. 4 § IL. Lagerfastigheter får således tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (17 kap. 3 § IL). Fastigheter som inte utgör lagertillgångar utan kapitaltillgångar tas upp till anskaffningsvärdet.

62.2.2 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?

62.2.2.1 Inledning

Det finns inte någon definition av vad som avses med byggnadsrörelse eller handel med fastigheter i skattelagstiftningen. För att avgöra om någon bedriver sådana verksamheter får man i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i 13 kap. IL. Det finns vidare omfattande praxis som behandlar frågan (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 348).

Sammanfattning av praxis

Den tidigare praxis som finns avseende byggnadsrörelsebegreppet har av företagsskatteberedningen sammanfattats på följande sätt (SOU 1977:86 s. 302 f.).

Självständigt företag, egna maskiner, eget material

Om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom råder inte något tvivel om att verksamheten är att anse som byggnadsrörelse. Även vid byggnation i egen regi är det många gånger odiskutabelt att verksamheten utgör byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning.

Byggnadsrörelse kan bedrivas genom att byggnadsentreprenören i sin helhet för utförda arbeten anlitar underentreprenörer (RSV/FB Dt 1982:1, SRN 2010-09-30, dnr 53-10/D). Den avgörande frågan vid bedömning om byggnadsrörelse bedrivs eller inte är avtalsparternas verkliga roll samt deras skyldigheter/förpliktelser.

Inte yrkesmässigt från början

En som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, kan bebygga en eller två fastigheter för personligt bruk (t.ex. en permanentbostad och ett fritidshus) utan att för den skull anses bedriva byggnadsrörelse. Fortsätter emellertid denna person att förvärva och bebygga fastigheter sedan de första färdigställts och sker försäljning av någon eller några av dessa fastigheter, är det inte osannolikt att vinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Sannolikheten för att fastigheterna ska anses utgöra lager i byggnadsrörelse ökar om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

Byggnader för egen förvaltning

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, anses inte driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastigheterna, blir beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet

**Byggnadsrörelse
= tomtrörelse**

inte aktuell (RÅ 1928 ref. 58, I och II). Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomt-rörelse. Redan enstaka tomtförsäljning kan bli föremål för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (27 kap. 3 § IL). Dessutom föreligger det en presumtion för att den som driver byggnadsrörelse även bedriver yrkesmässig handel med fastigheter.

För den som driver en renodlad entreprenadverksamhet bör det vara möjligt att köpa och sälja en eller annan fastighet utan att yrkesmässig handel med fastigheter anses föreligga (RÅ 1951 ref. 22, RÅ 1969 Fi 1723).

62.2.2.2 Rättsfall

Nedan återges vissa rättsfall som belyser den praxis som gäller frågan om byggnadsrörelse och handel med fastigheter föreligger.

Det bör observeras att rättsfallen inte generellt sett kan användas för att bedöma om en fastighet, förvärvad under beskattningsår som taxerats 1984 eller senare, ska anses vara en lagerfastighet. I princip är den lagstiftning som införts fr.o.m. 1984 års taxering dock en kodifiering av tidigare praxis.

**Fastighet
anskaffad för
vidareförsäljning**

En person som anskaffar fastigheter och med vinstsyfte vidare-säljer dessa efter upprustning har i ett flertal fall ansetts bedriva byggnadsrörelse.

En f.d. mejerist hade låtit uppföra och sälja tre bostadshus och skulle uppföra en sommarstuga. Han hade anlitat byggmästare och själv utfört bara grov- och handräckningsarbete. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att vinsten måste anses utgöra inkomst av byggnadsrörelse. Gällande praxis får anses innebära att byggnadsrörelse som regel får anses föreligga så snart det av omständigheterna kan konstateras att fastigheterna så gott som uteslutande anskaffats för vidare försäljning (RÅ 1939 ref. 39).

I ett annat fall ansågs byggnadsrörelse föreligga där den skattskyldige under vart och ett av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört villafastigheter och även sålt dessa. Fastigheterna hade han använt som bostad. Förutom ett villabygge 1959 hade fram till 1962 endast rivningsverksamhet bedrivits (RÅ 1974 A 1007).

Det har vidare ingen betydelse vad som sägs om anledningen till att verksamheten påbörjats. En stadskamrer hade övertagit en byggnadsfirmas rättigheter och skyldigheter på grund av ett borgensåtagande. Han ansågs bedriva byggnadsrörelse genom den övertagna verksamheten (RÅ 1966 Fi 855).

En person S förvärvade tillsammans med två andra personer två fastigheter som bebyggdes och såldes. S hade ej varit aktiv i denna verksamhet utan hans medverkan hade bestått i att tillskjuta kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg bl.a. att med beaktande av den korta tid som förflutit mellan de redovisade fastighetstransaktionerna får S anses ha bedrivit byggnadsrörelse. Vinsten vid försäljningen av S andel av fastigheterna ska då redovisas som inkomst av rörelse (RÅ 1982 1:60).

Även om en byggnadsrörelse kan konstateras föreligga är det inte alltid givet när den kan anses påbörjad. E hade till och med utgången av år 1975 varit anställd som byggnadssnickare. Den 1 juni 1975 hade han köpt en fastighet på vilken han hade uppfört en villa. Villan hade blivit klar för inflyttning i augusti 1976. Under 1977 hade E startat en byggnadsrörelse. Den hade registrerats i januari 1977 och verksamheten hade kommit igång vid månadskiftet februari/mars samma år. Från det att fastigheten färdigställts till dess verksamheten kommit igång hade E varit arbetslös. Byggnadsrörelse ansågs påbörjad redan genom uppförandet av villan (RSV/FB Dt 1982:8).

Genomsyn av bolags- konstruktion

Att byggnadsrörelse bedrivs i form av aktiebolag kan medföra att aktieägare personligen anses driva sådan verksamhet genom bolaget. Detta blir i regel fallet om aktieägaren varit verksam i byggnadsbolaget.

A och B, tidigare anställda i olika byggnadsföretag, var sedan samma år anställda i ett byggnadsaktiebolag, som de ägde till hälften vardera. A var direktör och B arbetschef. De ansågs utöva byggnadsrörelse genom bolaget. Någon tvekan om att byggnadsrörelse bedrivs föreligger inte då aktieägarna äger hälften vardera av aktierna (RN 1958 nr 1:10).

C ägde 1/3 av aktierna i ett byggnadsaktiebolag i vilket hon även var styrelsesuppleant och anställd som kontorist på deltid. Hennes make ägde återstoden av aktierna och var företagsledare i bolaget. På en av C ägd fastighet hade bolaget utfört ombyggnads- och reparationsarbeten. C ansågs med hänsyn till omständigheterna driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1980:18).

En skattskyldig som ägde 1 % av aktierna och var VD i ett byggnadsaktiebolag, i vilket resterande 99 % av aktierna ägdes direkt eller indirekt, av den skattskyldiges hustru och svärmor, ansågs driva byggnadsrörelse. Även om den skattskyldige själv innehar endast ett mindre antal aktier men är aktiv i verksamheten och närstående personer äger ett större antal aktier, kan således byggnadsrörelse anses föreligga (RSV/FB Dt 1982:18).

Det kan t.o.m. vara så att den skattskyldige själv inte äger några aktier överhuvudtaget. D, som var förman och styrelsesuppleant men inte aktieägare i sin fars byggnadsaktiebolag, ägde en fastighet, på vilken bolaget utfört omfattande arbeten under Ds arbetsledning. D ansågs bedriva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1982:19).

När det är fråga om mindre aktieinnehav och delägarens aktiva insats är ringa eller ingen alls är det mera tveksamt om delägaren ska anses bedriva byggnadsrörelse. I ett fall ägde två minderåriga barn vardera 1/4 av aktierna med endast 1/10 röstvärde. Resten av aktierna ägdes av fadern som var byggnadsingenjör, samt av en civilingenjör. Barnen ägde inte annan fastighet än den för försäljning aktuella. De hade inte heller annars ägnat sig åt byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet. Trots att barnens aktieinnehav i bolaget visserligen var betydande ansågs det inte ge dem något väsentligt inflytande i företaget, varför de inte ansågs bedriva byggnadsrörelse (RN 1968 nr 6:3).

Byggmästares dotter, som ägde 36 % av aktierna i ett av fadern grundat byggnadsbolag och var ledamot i dess styrelse, har ansetts själv driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1983:33).

Handel med fastigheter

Vid yrkesmässig handel med fastigheter beskattas verksamheten som näringsverksamhet. Fastigheterna utgör lagertillgångar. Gränsdragningen mot inkomstslaget kapital sker utifrån frekvensen av försäljningar. Härvid är den praxis som utvecklats av stor betydelse.

Handel med fastigheter förekommer inte sällan i kombination med byggnadsrörelse. Men naturligtvis finns verksamheter som endast omfattar handel med fastigheter.

En fastighetsmäklare bebyggde och sålde åren 1922–1926 tillsammans med en byggmästare cirka 10 fastigheter. Åren 1927–1948 köpte han, delvis tillsammans med andra personer, 12 och sålde 9 fastigheter, i många fall för att hjälpa kunder i trångmål. Han sålde dessutom sin villafastighet 1957. Han

ansågs bedriva handel med fastigheter med hänsyn till dessa köp och försäljningar (RÅ 1967 Fi 1446).

En person hade från 1956 köpt 20 fastigheter, varav 18 de senaste sju åren. Under 1960–1966 sålde han 10 fastigheter, varav 6 till utomstående och 4 till sitt eget aktiebolag, som hade till uppgift att förvalta, köpa och sälja fastigheter. Han ansågs bedriva handel med fastigheter (RÅ 1971 Fi 1609).

En person, som under aktuellt beskattningsår, 1973, sålt sex fastigheter och köpt fyra samt under tiden 1973–1976 sålt 19 fastigheter och köpt minst lika många har ansetts idka handel med fastigheter redan fr.o.m. 1973 (RRK K 80 1:4).

En person som mellan 1969 och 1981 köpt och sålt 13 fastigheter, alla utom tre innehavda kortare tid än två år, har från och med 1977 ansetts bedriva handel med fastigheter. Personen hävdade att syftet med hans verksamhet uteslutande varit att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltningsverksamhet (RÅ 1987 ref. 46).

En fastighetsmäklare arbetade förutom med mäklerrörelse även med fastighetsförvaltning. Dessutom var mäklaren hälftenägare till ett tomtexploateringsbolag. Under 15 år hade 22 fastigheter förvärvats och 3 sålts. Handel med fastigheter ansågs föreligga (RSV/FB Dt 1982:14).

En fastighetsmäklare köpte under tiden 1961–1972 fem fastigheter och sålde tre av dem, därav en 1969 och två 1972. Försäljningarna avsåg två fastigheter vilka mäklaren innehaft som familjebostad under tiden 1961–1969 respektive 1969–1972 samt en fastighet som förvärvats 1971 sedan en genom mäklerrörelsen förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Mäklaren ansågs inte ha bedrivit handel med fastigheter (RÅ 1980 1:11).

62.2.3 Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse

62.2.3.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång

Huvudregel

Huvudregeln innebär att man utgår från att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse köper fastigheter för byggnadsrörelsens räkning, s.k. byggmästarsmitta (27 kap. 4 § IL). Fastighet förblir därefter lagertillgång i samma ägares hand och kan inte byta karaktär till kapitaltillgång. Presumtionen är alltså att om den skattskyldige genom oneröst fång förvärvat fastighet för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den så ska fastigheten anses utgöra lagertillgång (jfr RÅ 2003

not. 46). Fastigheter som förvärvas genom benefikt fång omfattas inte av denna huvudregel (prop. 1980/81:68 s. 154).

Byggmästarsmittan omfattar däremot inte fastigheter som den skattskyldige innehar redan vid tiden för rörelsens påbörjande samt fastigheter som han erhåller i arv eller gåva. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar ändrar inte karaktär bara därför att de ärvs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en ärvd fastighet utgjort lagertillgång hos arvlåtaren gäller dock de bestämmelser som finns i 27 kap. 18 § IL (mer härom nedan).

Genom att lagtexten använder uttrycket ”förvärvas” i stället för ”äges” eller ”innehas” medför detta att smittan träffar endast fastigheter förvärvade under beskattningsår som har taxerats 1984 och senare och som har avyttrats beskattningsåret 1983 eller senare.

Från huvudregeln finns två undantag.

Undantagsregel I

Det första undantaget finns i 27 kap. 5 § punkt 1 IL och avser de fall då det är uppenbart att fastigheten förvärvats för att stadigvarande användas i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare.

Syftet med förvärvet är av betydelse

En fastighet som anskaffas för att stadigvarande användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen omfattas av denna undantagsregel och behandlas därför som anläggningstillgång. Den omständigheten att den skattskyldige avser att i egen regi utföra byggnadsarbete på fastigheten har ingen avgörande betydelse i detta sammanhang. Detta är en förändring jämfört med vad som före taxeringsår 1984 tillämpats i praxis. Tidigare har en sådan fastighet ansetts som lagertillgång för den händelse fastigheten ombyggs eller bebyggs i byggnadsrörelsen (prop. 1980/81:68 s. 154, 163 f.).

Omfattningen av byggnadsarbete spelar dock fortfarande en viss roll, nämligen vid fastställande av syftet med förvärvet av fastigheten (prop. 1980/81:68 s. 154). Det ska sålunda vara uppenbart att fastigheten inte förvärvats för att bebyggas eller renoveras och därefter säljas vidare.

Driftfastighet som har förvärvats före beskattningsår som taxerades år 1984 förblir lagertillgång (om den hänförts dit enligt gamla regler). En driftfastighet ändrar således inte karaktär därför att nya regler infördes fr.o.m. taxeringsåret 1984.

Undantagsregel II	Det andra undantaget finns i 27 kap. 5 § punkt 2 IL och gäller endast skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse. Skattskyldig som bedriver handel med fastigheter omfattas således inte av undantagsregeln. Undantaget gäller de fall då förvärvet uppenbart saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. Vid tillämpning av denna undantagsregel måste hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör läggas t.ex. vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen (prop. 1980/81:68 s. 155, RÅ 1984 Aa 46). Se även SRN 2010-10-27, dnr 80-10/D, där ett byggnadsföretags förvärv av andelar i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag med hyresfastigheter på den ort, där byggnadsföretaget tidigare uppfört småhus, ansetts uppenbarligen helt sakna samband med rörelsen. Kraven på utredning som ska medföra undantagande enligt denna punkt är stränga. Det ska vara fråga om uppenbara fall.
Kombinerad användning	Det förekommer att en fastighet kan ha förvärvats för flera olika ändamål. I sådana fall bör den förvärvade fastigheten behandlas som lagertillgång, såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för ändamål som omfattas av undantagsreglerna. En fastighet som dels används i den skattskyldiges byggnadsrörelse, dels hyrs ut, bör behandlas som kapitaltillgång endast om minst 75 % av fastigheten kan anses avsedd för användning i byggnadsrörelsen. Med huvudsaklig del menas således minst 75 % (prop. 1980/81:68 s. 155).
Närståendes fastighetsinnehav	Fastigheten kan förvärfas även av någon anhörig till näringsidkaren eller av något företag som näringsidkaren eller någon honom anhörig äger. I 27 kap. 4 § IL anges även omfattningen av smittan i detta hänseende.
Makar	Av andra meningen i 27 kap. 4 § första stycket IL framgår att makes fastighetsförvärv ska jämföras med fastighetsförvärv av näringsidkaren själv. På grund av den ekonomiska gemenskapen som i regel råder inom äktenskapet har detta ansetts tala för att makarna ska behandlas som en ekonomisk enhet i detta fall. Förvärvet innebär att maken själv blir näringsidkare om a. fastigheten förvärfas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (förvärv genom t.ex. gåva eller bodelning under

äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan), och

- b. fastigheten inte används för något av de undantagna ändamålen.

Om maken anses bedriva byggnadsrörelse enligt ovan anses rörelsen existera så länge lagerfastigheten finns kvar, således även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smittas såvida inte byggnadsrörelsen dessförinnan upphört genom att omsättningsfastigheten överlåtits (prop. 1980/81 s. 158).

**Fåmansföretag/
företagsledare**

27 kap. 4 § andra stycket IL reglerar smitta mellan fåmansföretag och företagsledare. Här framgår att den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag inte ska kunna göra skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets byggnadsrörelse. Anskaffar företagsledaren själv en fastighet blir denna således en lagertillgång för det fall att fastigheten skulle ha utgjort lagertillgång om den i stället förvärvats av bolaget, se HFD 2012 not. 2. Detsamma gäller om fastigheten förvärvats av företagsledarens make.

Byggmästarsmitten från ett fåmansföretag kan dock överföras till företagsledaren eller dennes make endast om fastigheten förvärvas genom oneröst fång.

Den av företagsledaren eller maken förvärvade fastigheten blir inte heller smittad av bolagets byggnadsrörelse om inte fastigheten skulle ha blivit lagertillgång om rörelsen bedrivits direkt av förvärvaren. Köper företagsledaren exempelvis en villa för permanentboende, blir inte denna en lagertillgång, eftersom en sådan fastighet utgör privatbostad och inte kan ingå i näringsverksamheten (prop. 1980/81:68 s. 159).

Som framgår av lagtexten omfattas inte barn av närstående-begreppet i detta sammanhang.

62.2.3.2 Fastigheter förvärvade genom benefikt fång

Med benefikt fång av fastighet menas att denna erhållits genom arv, gåva, bodelning i anledning av makes död eller på därmed jämförbart sätt.

Gåva

Om en person som äger en lagerfastighet, skänker bort denna behandlas gåvan i regel som ett uttag ur byggnadsrörelsen. Givaren är därför skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i byggnadsrörelsen. Det bör dock observeras

att en benefik överlåtelse av hela näringsverksamheten ofta inte utlöser någon beskattning hos överlåtaren (jfr RÅ 2004 ref. 42). Övertagaren presumeras i detta fall fortsätta överlåtarens näringsverksamhet, vilket medför att övertagna fastigheter blir lagerfastigheter hos denne. Detta gäller även om den ursprungliga näringsverksamheten (byggnadsrörelse eller handel med fastigheter) upphört långt tidigare och övergått till att enbart avse fastighetsförvaltning (RÅ 1989 ref. 112).

**Gåva andel i HB
var hel närings-
verksamhet**

En f.d. byggmästare hade som enda tillgång i näringsverksamhet kvar andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag (lager). Andelen överläts genom gåva till mottagare som sedan tidigare innehade andelar i handelsbolaget som utgjorde kapitaltillgångar. Gåvan ansågs omfatta hela verksamheten och äldre praxis för gåva av hel förvärvskälla ansågs tillämplig. Uttagsbeskattning skulle därför inte ske hos givaren. Hos gåvomottagarna ansågs hela deras innehav i handelsbolaget utgöra lager efter mottagandet av lagerandel, d.v.s. även tidigare innehav ansågs byta karaktär till lager (HFD 2013-10-21, mål nr 136-13).

**Arv, testamente
m.m.**

Enligt 27 kap. 18 § IL gäller att en lagerfastighet som förvärvas genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död även anses utgöra lagertillgång hos den som förvärvat egendomen bara om följande två förutsättningar är uppfyllda.

Förutsättning I

Den skattskyldige bedriver vid tidpunkten för förvärvet näringsverksamhet i vilken tillgången skulle ha utgjort lagertillgång om den förvärvats genom oneröst fång (RÅ 2003 ref. 23).

Förutsättning II

Den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet.

I ett förhandsbesked 2006-08-31 ärvde barn och barnbarn som bedrev fastighetsförvaltning fastigheter som utgjort lagertillgång hos arvlåtaren. Fastigheterna ansågs utgöra kapitaltillgångar hos förvärvarna (Skatteverkets rättsfallssammanställning 25/06).

I en ansökan om förhandsbesked hade maka genom bodelning och arv efter sin make erhållit lagerfastigheter samt samtliga aktier i makens byggaktiebolag år 2009. Maken hade varit företagsledare i byggaktiebolaget t.o.m. år 2000 då makarnas son blev företagsledare. Frågan gällde om fastigheterna utgjorde kapitaltillgångar i makans hand. SRN ansåg det och motiverade detta med att hon inte hade ställning som företagsledare i byggaktiebolaget, 27 kap. 18 § första stycket jämfört

med 4 § i samma kapitel. Inte heller situationen i 18 § första stycket 2 ansågs föreligga. HFD ändrade förhandsbeskedet. Fastigheterna ansågs behålla sin karaktär av lagertillgångar eftersom makan ansågs fortsätta sin avlidne makes näringsverksamhet enligt 27 kap. 18 § första stycket 2 IL. HFD motiverade detta på följande sätt: ”Aktieinnehavet innebär att hon har ett bestämmandeinflytande i bolaget. Hon får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening därigenom anses ha för avsikt att fortsätta sin avlidne makes näringsverksamhet i den mening som avses i bestämmelsen” (HFD 2012 ref.37).

I det fastställda förhandsbesked som kommenterats ovan vid kantrubrik ”Gåva av andel i HB var hel näringsverksamhet” var också fråga om karaktären på mottagen andel om förvärvet i stället skulle ske genom arv. Hos mottagarna bedömdes andelarna inte ingå i en faktiskt bedriven byggnadsrörelse som mottagarna avsåg att fortsätta i bestämmelsens mening. Andelarna skulle därför behandlas som kapitaltillgångar om de förvärvades genom arv (HFD 2013-10-21, mål nr 136-13).

62.2.4 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

62.2.4.1 Inledning

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning. Fastigheter som ingår i sådan näringsverksamhet är normalt att anse som lagertillgångar.

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kan dock välja att placera sitt fastighetsinnehav i ett särskilt bolag. Frågan inställer sig då hur aktierna (andelarna) i det fastighetsförvaltande företaget ska behandlas skattemässigt. En ytterligare fråga är om de av företaget ägda fastigheterna ska anses som lagertillgångar eller anläggningstillgångar.

62.2.4.2 Lagbestämmelser

Skattelagstiftningen har före 1984 saknat regler i situationer som dessa. Praxis har fått styra. De regler som infördes i KL (21 § anv. p. 4 femte stycket KL) och som numera finns i 27 kap. 6 § IL är i stort sett en kodifiering av tidigare rättspraxis. Lagen gäller endast aktier och andelar som förvärvats efter ingången av 1983. Tidigare förvärv omfattas inte av lagen.

Av lagtexten i 27 kap. 6 § IL framgår att aktie eller andel i vissa fall ska behandlas som lageraktie (lagertillgång) i det fall fastigheterna vid ett direktäggande skulle ha varit lagertill-

gångar. Reglerna tar sikte på aktie- och andelsinnehav som kan ses som ett alternativ till direkt innehav av lagerfastigheter. Av ordalydelsen i bestämmelsen framgår att andelarna bara är lagerandelar om de ägs direkt. Om ett bolag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, X AB, äger ett dotterbolag som inte har någon egen verksamhet, Y AB, som i sin tur äger ett dotterbolag som förvaltar egna fastigheter, Z AB, är andelarna i Y AB inte lagerandelar för X AB (RÅ 2000 not. 24).

Fastighetsförvaltande företag

Lagtexten tar sikte på fastighetsförvaltande företag. Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Vinst eller förlust vid avyttring av fastighet som utgör kapitaltillgång i näringsverksamhet beräknas för såväl fysiska som juridiska personer enligt reglerna i 45 kap. IL. Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och omkostnadsbeloppet. För juridiska personer redovisas resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer gäller däremot att resultatet av fastighetsavyttringen utgör inkomst av kapital.

Till viss del kan dock intäkten för fysiska personer även bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet. Medgivna värdeminskningsskatt, avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska under vissa förutsättningar tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL).

Exempelvis kan ett företag vid sidan av fastighetsförvaltning även bedriva annan näringsverksamhet, utan inriktning på fastigheter. Ska ett sådant företag anses som fastighetsförvaltande? Av specialmotiveringen i prop. 1980/81:68 (s. 209) framgår att här ska förstås företag vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Några uttalanden om vad som menas med väsentlig del och hur denna ska fastställas framgår inte.

Efter vilka grunder ska jämförelsen ske? Gäller det antal anställda, omsättning, resultat eller balansomslutning vid en sådan jämförelse? Detta får klarläggas genom rättspraxis.

**Fastigheterna
skulle ha utgjort
lagertillgångar vid
direktinnehav**

Närmast till hands ligger att omsättningssummorna kombinerade med en helhetsbedömning läggs till grund för bedömningen.

I lagen anges som en grundläggande förutsättning att aktieägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för att en aktie ska kunna få karaktären av lageraktie. Vidare måste bedömas om någon fastighet i företaget skulle ha fått karaktären av omsättningstillgång om aktieägaren själv förvärvat den.

I det fall någon av fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget skulle ha utgjort lagertillgång vid ett tänkt direktförvärv är denna grundläggande förutsättning uppfylld.

Den omständigheten att det fastighetsförvaltande företaget innehar både fastigheter, som skulle ha utgjort lagertillgångar om de innehafts direkt av ägaren, och andra fastigheter förändrar inte bedömningen. Så länge *en* fastighet finns som skulle utgjort lagertillgång i aktieägarens hand, är aktierna lagertillgångar (prop. 1980/81:68 s. 161).

Regeln kan synas sträng. En skattskyldig som har ett betydande aktie- eller andelsinnehav torde dock i allmänhet ha möjlighet att påverka sammansättningen av de av det fastighetsförvaltande företaget ägda fastigheterna.

62.2.4.3 Förutsättningar

I lagen har angetts tre förutsättningar för att lageraktie/andel ska anses föreligga (27 kap. 6 § IL). Det krävs att någon av de tre förutsättningarna är uppfylld.

**Fåmansföretag/
företagsledare**

Det första fallet är att företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.

Vad som menas med fåmansföretag och företagsledare i sådant företag anges i 56 kap. IL.

**Intresse-
gemenskap**

Det andra fallet är att intressegemenskap på annat sätt råder mellan den skattskyldige och företaget. Med intressegemenskap avses att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” torde menas ett inflytande motsvarande det som följer av koncernförhållande enligt ABL (d.v.s. i regel mer än 50 % av röstetalet) men där en annan än ett aktiebolag är ägare. Man

kan anta att lagertillgång föreligger om man direkt eller indirekt disponerar mer än 50 % av röstetalet.

Utövar någon ett bestämmande inflytande, trots att han inte har röstmajoritet, får sådan intressegemenskap också anses föreligga att det är fråga om aktier som är lagertillgångar, se även avsnitt 85.2.

Andel i handelsbolag

Det tredje fallet är att andel blir lagertillgång om företaget är ett handelsbolag.

Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir alltså lagertillgångar om bolagets fastigheter skulle ha utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. En andel i handelsbolag kan redan enligt det föregående fallet få karaktär av lagertillgång.

Till skillnad från de två föregående fallen utgör andelar i handelsbolag alltid lagertillgångar om de ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Storleken av andelsägarens inflytande har inte någon betydelse. Andelen blir en lagertillgång oavsett hur ringa andelen i bolaget är. I detta fall omfattas alltså inte bara handelsbolag som är fåmansägt utan även handelsbolag med ett stort antal delägare. Andelarna betraktas således regelmässigt som en ersättning för direkt ägda fastigheter. Av detta följer att andelen i ett fastighetsförvaltande handelsbolag som innehas av maken till en byggmästare behandlas som lagertillgång i näringsverksamhet (prop. 1980/81:68 s. 162).

Fastighet i handelsbolag

Det är inte bara andelen i ett handelsbolag som anses som lagertillgång. Även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra lagertillgångar. I 27 kap. 7 § IL anges följande

”I sådana fall som avses i 6 § 3 ska inte bara andelen i handelsbolaget utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av bolagets fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren.”

De av handelsbolaget ägda fastigheterna behandlas som lagertillgångar och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning. Om sådan regel inte fanns skulle försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna endast beskattas i inkomstslaget kapital. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en del av den verkliga vinsten i byggnadsrörelsen skulle kunna undgå beskattning (prop. 1980/81:68 s. 162).

En bolagsman som driver byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sin andel av det fastighetsförvaltande handelsbolagets inkomst då den fastighet säljs, som skulle ha utgjort lagertillgång för delägaren. Detta gäller även om annan bolagsmans del av vinsten kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening

Ett fastighetsförvaltande aktiebolags/ekonomisk förenings fastigheter är anläggningstillgångar. Eventuell vinst vid försäljning beskattas såsom all övrig inkomst för den juridiska personen i inkomstslaget näringsverksamhet. Den risk för skattelättnad som anses kunna uppkomma för handelsbolag föreligger inte för aktiebolag/ekonomisk förening.

62.2.4.4 Skattepliktig utdelning på lageraktier

Som framgår av 24 kap. 13–17 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos bl.a. företag som bedriver byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelningar på lageraktier alltid är skattepliktiga är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattning.

Byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter

En allmän definition av begreppet lagerandelar ges i 27 kap. 6 § IL för byggnadsrörelse och företag som bedriver handel med fastigheter.

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Utgångspunkten är att andelarna ska behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Andelarna ska alltså behandlas som lagertillgångar om fastigheterna skulle ha varit lagergångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett andelsinnehav som inte kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter bör behandlas enligt vanliga regler. En mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag kan aldrig vara lagerandelar även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse (prop. 1980/81:68 s. 160).

För byggnadsföretag kan det föreligga svårigheter att avgränsa lagerandelar mot andelar som innehas som ett led i organisationen. När ett byggnadsföretag äger andelar i bolag som i sin tur äger fastigheter måste man fastställa om fastigheterna i det ägda bolagets hand ska behandlas som en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Om det ägda bolaget själv driver eller drivit byggnadsrörelse och fastigheterna hos detta bolag är lagertillgång blir de ägda aktierna hos byggnadsföretaget att betrakta som näringsbetingade andelar (kapitaltillgång). Om däremot det ägda bolagets fastigheter utgör kapitaltillgång och vinstberäkningen vid försäljning sker enligt kapitalreglerna blir aktierna lagertillgång.

Sammanfattningsvis gäller i princip att karaktären på andelarna bestäms utifrån den ställning fastigheten har i det bolag som byggnadsbolaget äger andelarna i. Är minst en fastighet i det ägda företaget att betrakta som lagertillgång är andelarna kapitaltillgångar hos byggnadsföretaget. Om fastigheterna i det ägda företaget däremot utgör kapitaltillgångar är andelarna lagerandelar hos byggnadsföretaget. Andelarna behåller sin karaktär av lagertillgång även efter det att samtliga fastigheter avyttrats (RÅ 2003 ref. 17).

62.3 Värdering av lager och pågående arbeten

De lagertillgångar som återfinns i byggnadsrörelser och näringsverksamhet avseende handel med fastigheter bör hänföras till någon av följande kategorier

- lager av fastigheter,
- lager av andelar i fastighetsförvaltande företag,
- lager av material
- pågående arbeten

62.3.1 Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag

Huvudregel är att de allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller både för juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav. Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip, d.v.s. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde avses detsamma

som i 4 kap. 9 § Årsredovisningslagen (ÅRL). I anskaffningsvärdet för lagerfastigheter som bebyggts i egen regi ska direkta kostnader för produktionen inräknas. Enligt ÅRL finns valfrihet att även beakta skälig andel av indirekta kostnader. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt 22, behandlas varulager.

**Alternativregel
– 97 %**

Den särskilda alternativregeln som innebär att vanligt lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för lagerfastigheter, lagerandelar och liknande tillgångar (17 kap. 4 § IL).

**Vad avses med
egna fastigheter?**

Till egna fastigheter bör räknas både färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på annans mark samt obebyggda tomter, råmarksområden och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

Anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom köpeskilling, lagfartskostnad och eventuella rivningskostnader, även direkta och i vissa fall indirekta byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Nedlagda kostnader för projekteringsarbeten ska i regel aktiveras och inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten. I anskaffningsvärdet ska vidare inräknas sådana reparationskostnader för vilka direkt avdrag inte har medgetts till följd av bestämmelserna om begränsad rätt till direktavdrag för delägare i andelshus och för reparationer som utförs i samband med ombyggnad för vilken statligt räntebidrag beviljats (19 kap. 3 och 24–25 §§ IL).

Även kostnader för allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör bör inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

**Skattemässigt
anskaffningsvärde
avviker från
anskaffningsvärde
i redovisningen**

Vid värdering av lagerfastigheter är huvudregeln att beräkning av anskaffningsvärde och värdering av tillgången ska följa god redovisningssed. I vissa fall ska dock skattemässigt anskaffningsvärde bestämmas på särskilt sätt. Flera undantag vad gäller anskaffningsvärde finns reglerade i 17 kap. 33 § IL, exempelvis vid underprisöverlåtelser, beskattningsinträde och nedskrivningssituationer enligt 27 kap. 6 a § IL. När direktavdrag medges för reparationer som omfattas av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet men utgiften i bokföringen lagts till fastighetens anskaffningsvärde uppkommer också differens mellan skattemässigt och bokfört anskaffningsvärde (19 kap. 2 § IL). Differens kan uppstå under innehavstiden även av andra orsaker. Se exempelvis avsnitt 62.3.1.1 om begränsning i avdragsrätt för värdenedgång som inte är verklig.

Dessutom finns enligt praxis situationer där avvikelse uppstår mellan skattemässigt och bokfört anskaffningsvärde. Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att den skattemässiga värderingen av lagertillgångar i samband med förvärv av hel näringsverksamhet genom gåva – vad beträffar anskaffningsvärdet i samband med förvärvet – är frikopplad från den redovisningsmässiga värderingen (HFD 2011 ref. 64). Det innebär att det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet i sådant fall inte påverkar det skattemässiga resultatet vid förvärvstillfället.

62.3.1.1 Värdenedgång på lagerandelar

Krav verklig förlust fr.o.m. 1 januari 2012

En generell bestämmelse har införts som innebär att förlust på lagerandel får dras av bara om den är verklig (17 kap. 8 § IL). Om en lagerandel har gått ned i värde, får andelen i vid årets utgång inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av om andelen i stället hade avyttrats. Bestämmelsen har trätt i kraft 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar av andelar efter 1 januari 2012 (SFS 2011:1510, prop. 2011/12:17).

I förarbetena anges att det är en rimlig grundprincip att en förlust, för att få dras av, måste ha substans och inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust. Principen gäller redan för kapitaltillgångar och det finns en omfattande praxis på området. Det bedömdes inte finnas några hinder att utvidga principen till att gälla generellt även för lagerandelar. Den nya regeln för lagertillgångar motsvarar den som redan finns för kapitaltillgångar i 44 kap. 23 § IL.

Verklig förlust och bokföringsmässigt – skattemässigt värde på andelar

För att avgöra om avdrag får göras för nedskrivning av värdet på andelarna ska det göras en bedömning utifrån en fiktiv avyttring. Om bedömningen är att förlust från en fiktiv avyttring inte skulle få dras av, får värdet på andelen inte heller skrivas ned skattemässigt. Effekten av att en nedskrivning inte får göras är att den resultatpåverkan som uppkommer i bokslutet inte får dras av samt att det utgående skattemässiga värdet på lagerandelarna kommer att vara högre än det bokföringsmässiga värdet. En uppjustering eller återföring av nedskrivningen i bokföringen ska som en konsekvens av detta inte tas upp (prop. 2011/12:17 s. 17).

**Värdenedgång
efter underpris-
överlåtelse**

Möjligheten till avdrag för nedskrivning och avdrag för förlust på lagerandelar i fastighetsförvaltande företag som gått ned i värde till följd av underprisöverlåtelser har under en tid varit begränsad (27 kap. 6 a § IL). Reglerna har upphört att gälla 2 jan 2012 och ersatts av den generella bestämmelsen med krav på verklig förlust som beskrivits i stycket ovan. Äldre bestämmelser är fortfarande tillämpliga på vissa brutna räkenskapsår.

Lagrummets första och andra stycke förhindrar att lagerandelar kan tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet på grund av underprisöverlåtelser. Reglerna gäller andelar som ägs direkt eller indirekt av ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

I lagrummets tredje stycke regleras förluster som uppkommit vid avyttring av lagerandelar och där en underprisöverlåtelse har skett av en tillgång före eller samtidigt med avyttringen av andelen. Förlusten får inte dras av till den del den motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Bestämmelserna om nedskrivning i 27 kap. 6 a § första och andra stycket IL tillämpas där underprisöverlåtelse skett efter 17 april 2008. Tredje stycket tillämpas i fråga om förluster som uppkommer på grund av avyttring av lagerandelar som sker efter den 17 april 2008 under förutsättning att den åsyftade överlåtelserna utan ersättning eller mot ersättning understigande marknadsvärdet skett efter den 30 juni 2003 (SFS 2008:1063, prop. 2008/09:37). Reglerna upphörde att gälla 2 januari 2012.

62.3.2 Lager av material

Anskaffningsvärde

Lager av material ska värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet (17 kap. 3 och 4 §§ IL). Det innebär att dessa lagertillgångar får tas upp enligt alternativregeln till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt 22, behandlas varulager.

Till lager av material räknas bl.a. bearbetat eller obearbetat material som ännu inte installerats i fastighet på sådant sätt att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål. Sådant lager består främst av hjälpmaterial, förbrukningsmaterial och eventuellt visst byggnadsmaterial som hålls i förråd. Löpande leveranser av byggnadsmaterial direkt till arbetsplats räknas normalt som kostnad i produktionen (källa: Byggföretagets årsredovisning – en vägledning från Sveriges Byggindustrier).

62.3.3 Pågående arbeten, 17 kap. 23–32 §§ IL

62.3.3.1 Allmänt

För vissa branscher finns särskilda värderingsregler för pågående arbeten i IL. De gäller för byggnads-, anläggnings-, hantverks- och konsultyrrelser. Huvudregel är att den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i IL (17 kap. 23–32 §§ IL).

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget har inte slutfakturerats.

Reglerna om värdering och beskattningstidpunkt skiljer sig för pågående arbeten på löpande räkning och pågående arbeten till fast pris. De två typerna av arbeten behandlas i avsnitt 62.3.3.2 respektive 62.3.3.3.

Företag som omfattas

Till byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag räknas i princip alla företag som utför arbeten på byggnader, anläggningar eller mark. Hit hör t.ex. företag som uppför eller utför arbeten på byggnader, anläggningar eller utför rivning, schaktning eller grundarbeten. Till denna kategori räknas även byggnadshantverksföretag, t.ex. värme- och sanitetsinstallationsföretag, plåtslageriföretag, elinstallationsföretag, golvlaggnings- och plattsättningsföretag, måleriföretag, kylinstallationsföretag, puts- och fogföretag samt glasmästeri-, taklaggnings- och isoleeringsföretag.

Även konsultyrrelser omfattas av reglerna om pågående arbete. Frågor gällande konsultyrrelse behandlas dock inte närmare i avsnittet om byggnadsrörelse.

Vad är pågående arbete

Byggnadsföretag m.fl. ska ta hänsyn till såväl värdet av varulager som till värdet av pågående arbeten. Hur bör man se på det material som redan monterats i byggnaden? Detta material kan inte användas för annat ändamål, varför det inte kan anses vara oförbrukat och utgör därmed inte ordinär lagertillgång. Materialet kan inte heller anses vara förbrukat, d.v.s. anses utgöra en kostnad, eftersom någon slutfakturerings inte har skett. Materialet ska behandlas som en tillgång och ska därför redovisas i balansräkningen. Tillgångsposten intar där ett slags mellanställning mellan lager och fordringar och ska redovisas vid posten Pågående arbeten under rubriken Varulager m.m.

Kostnaderna ska inte påverka resultatet förrän arbetet är slutfakturerat.

Av samma skäl ska inte dellikvider, s.k. a conto-betalningar, påverka resultatet förrän vid slutfaktureringen.

Arbeten på egen fastighet

Med pågående arbete på fastighet avses normalt endast arbete på fastighet som ägs av annan person. Arbeten på egen fastighet kan emellertid med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet vara att jämföra med pågående arbete. Så får anses vara fallet om det av avtal eller annat liknande förhållande kan anses uppenbart att fastigheten kommer att avyttras omedelbart efter det att byggnaden har färdigställts. Sådana arbeten på egen fastighet bör dock inte behandlas som pågående arbeten vid senare tidpunkt än då arbetet senast skulle ha resultatavräknats om arbetet hade utförts för annans räkning (SKV A 2005:2).

62.3.3.2 Löpande räkning

Definition

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris (17 kap. 25 § IL).

En enskild näringsidkare som normalt har en årlig nettoomsättning under 3 miljoner kr och som upprättar förenklat bokslut får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris (17 kap. 24 § andra stycket IL).

Gränsdragningen mellan löpande räkning och fast pris behandlas i allmänt råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultverksamhet, SKV A 2005:02 och SKV M 2005:4. Det som utmärker ett arbete på löpande räkning är att uppdragstagaren inte står för något mer omfattande ekonomiskt risktagande. Begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” bör innebära att minst 90 % av ersättningen ska ha bestämts med utgångspunkt från ett pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material och dylikt. Så kallat löpande räkningsarbete med tak bör anses utfört på löpande räkning om det är uppenbart eller så gott som uppenbart att taket normalt sett inte kommer att uppnås.

Beskattning i takt med faktureringen

Vid beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning behöver värdet av pågående arbeten inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL). Det innebär att intäkt redovisas i takt med faktureringen och att samtliga driftkostnader får dras av på vanligt sätt.

Högsta Förvaltningsdomstolen har prövat fråga om förhållandet att ett bolag har tagit upp värdet av utförda men ännu inte fakturerade arbeten på löpande räkning som tillgång, och därmed även som intäkt, skulle få genomslag vid beskattningen. HFD ansåg att endast fakturerade belopp skulle tas med i inkomst som togs upp till beskattning (HFD 2011 ref. 20).

I ett tidigare rättsfall var frågan om nedlagda utgifter för arbeten som utförts på löpande räkning, men ännu inte fakturerats, skulle tas upp som tillgång eller dras av löpande. HFD slog fast att Inkomstskattelagens regler innebär att bolaget vid beskattningen bara behöver ta upp det belopp som har fakturerats under året. Vidare angavs att det därför saknades anledning att gå in på frågan vad god redovisningssed kräver. Nedlagda utgifter fick därför dras av löpande (RÅ 2006 ref. 28).

Fakturering enligt god redovisningssed

Fakturering bör ske i överensstämmelse med vad som är att anse som god redovisningssed inom branschen. Om fakturering sker med ledning av arbetad tid eller på annat därmed jämförligt sätt, bör fakturering normalt anses ha kunnat ske löpande. Senareläggning av fakturering bör godtas endast om underlaget för faktureringen till följd av t.ex. ofullständiga uppgifter om arbetad tid, kostnader för material eller av annan liknande anledning inte har kunnat fastställas. Enbart den omständigheten att fakturering tidigare år har senarelagts eller att sådan senareläggning av fakturering förekommer hos andra företag, innebär inte i sig att detta förfarande är att anse som gängse affärssed inom branschen.

A conto-belopp

Till fakturerade belopp räknas även a conto-belopp och därmed jämförliga betalningar. Däremot är inte sedvanligt förskott att jämställa med sådan betalning.

Med a conto-belopp avses betalning som står i viss proportion till redan utförda arbeten medan förskott utgör överenskommen betalning innan den avtalade prestationen har utförts.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras ska som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (17 kap. 31 § IL).

Frågan om tillägg för ofakturerade belopp har prövats i RÅ 1990 not. 101. I målet ansågs ett företag som utförde uppdrag på löpande räkning, skyldigt att som intäkt redovisa ett belopp som svarade mot det under beskattningsåret nedlagda arbetet.

62.3.3.3 Fast pris

Huvudregel

Pågående arbeten som utförs till fast pris ska värderas enligt bestämmelserna i 17 kap. 27 § IL. Pågående arbeten får därmed värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (lägsta värdets princip).

Huvudregeln innebär att varje pågående projekt ska värderas för sig och tas upp till antingen anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet om detta är lägre än anskaffningsvärdet. Summan av de olika projektens värden, anskaffningsvärdet eller verkliga värdet är det värde, som de pågående arbetena lägst får tas upp till.

Alternativregel

Som alternativ till huvudregeln får pågående arbeten värderas till lägst 97 % av summan av de pågående arbetenas anskaffningsvärde (17 kap. 27 § andra stycket IL). Observera att alternativregeln inte får tillämpas i konsultrörelse.

Värdering

Vid redovisning av pågående arbeten till fast pris ska vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna a conto-betalningar och förskott tas upp som skuld.

I anskaffningsvärde för pågående arbete ska räknas in kostnader som är direkt hänförliga till produktionen. Skäliga indirekta tillverkningskostnader får i vissa fall räknas in (4 kap. 9 § och 3 § tredje stycket ÅRL). De redovisningsnormer som företaget valt att tillämpa styr om de indirekta kostnaderna kan räknas in. Overhead-kostnader av allmän natur är omedelbart avdragsgilla.

Egen arbetsinsats i – enskild firma

Driver den skattskyldige sin näringsverksamhet i enskild firma ska värdet av den egna arbetsinsatsen inte inräknas i anskaffningsvärdet. Inte heller ska värdet av det arbete som utförts av den skattskyldiges make och barn under 16 år aktiveras (17 kap. 29 § första stycket IL).

– handelsbolag	Är uppdragstagaren ett handelsbolag (kommanditbolag) ska värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget inte beaktas i anskaffningsvärdet (17 kap. 29 § andra stycket IL).
– aktiebolag	När det är fråga om aktiebolag ska ersättningen till företagsledare och personer som tillhör ägarkretsen, i likhet med löner till övriga anställda, aktiveras i den mån de har karaktären av kostnader för det pågående arbetet.
När ska resultatavräkning ske	Ett arbete bör slutredovisas när det är avslutat. Arbetet bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtaganden föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående (SKV A 2005:02 avsnitt 4). Skatteverkets uppfattning om vinstavräkningstidpunkt för pågående arbeten till fast pris har utvecklats närmare i meddelandet SKV M 2005:04 samt i ställningstagandet 2004-10-20, dnr 130 596337-04/111.
Successiv vinstavräkning	I HFD:s dom RÅ 1998 ref. 18 skulle sökande av förhandsbesked redovisa pågående arbeten genom successiv vinstavräkning. Arbetena resultatredovisades efter hand som arbetena färdigställdes. HFD ansåg att det redovisade resultatet skulle läggas till grund för beskattningen.
Åtgärd vid underlåten resultatavräkning	Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att resultatavräkna projekt trots att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats ska den skattskyldige som intäkt påföras de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (17 kap. 31 § IL). Regeln är tillämplig både på arbeten på löpande räkning och på arbeten till fast pris.
Tvist/osäkerhet	Om slutlig ekonomisk uppgörelse inte har träffats med uppdragsgivaren på grund av tvist eller annan osäkerhet mellan parterna bör resultatavräkning ändå ske. För den förlustrisk som belöper på fordringen kan reservering ske om det står i överensstämmelse med god redovisningssed.
Intresse-gemenskap	De allmänna bestämmelser som finns i 17 kap. 27–29 §§ IL är inte tillämpliga om – den skattskyldige och uppdragsgivaren är i intressegemenskap, – arbetet utförts till fast pris och

- det kan antas att värderingsreglerna utnyttjats för att bereda någon av parterna obehörig skatteförmån (17 kap. 30 § IL).

Intressegemenskap anses föreligga mellan företag som ingår i samma koncern och även mellan företag under i huvudsak gemensam ledning. Se vidare om begreppet intressegemenskap i avsnitt 85.2.2.

**Obehörig
skatteförmån**

Med obehörig skatteförmån avses att den skattskyldige och uppdragsgivaren lyckats uppnå större skattekrediter än vad de hade kunnat få om de utgjort en enda skattskyldig (se prop. 1980/81:68 s. 147 och s. 222).

Jämningsregel

Ett beräknat värde av pågående arbeten som utförs till fast pris får jämkas om det görs sannolikt att uppdragstagaren inte kommer att få samtliga sina kostnader täckta (17 kap. 32 § IL). Av prop. 1980/81:68 s. 148 framgår att så får bl.a. ske om summan av de direkta kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna och det kan anses oförenligt med god redovisningssed att redovisa samtliga kostnader som tillgång av pågående arbeten. Huruvida denna totalsyn av samtliga projekt gäller i och med att s.k. post-för-post-värdering ska ske framgår inte av förarbetena till skattereformen.

62.3.3.4 Reservering för garantirisker

För arbeten som är förenade med garanti får avdrag ske för att täcka framtida garantiutgifter. Detta gäller endast arbeten som har resultatavräknats eller slutfakturerats under beskattningsåret eller tidigare och för vilka garantiförpliktelse fortfarande gäller vid beskattningsårets utgång.

Avdrag för sådan reservering beräknas enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL. Inom byggsektorn bör erhållna garantierättigheter från underentreprenörer reducera avdraget för garantiriskreservering.

62.3.4 Uttagsbeskattning vid byggnadsarbete på egen fastighet

**Värdet av eget
arbete tas upp**

För att byggnadsarbeten som utförts i byggnadsrörelse på egna anläggningsfastigheter inte ska undgå byggmästarbeskattning har regler om uttagsbeskattning införts. Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren driver, direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen (27 kap. 8 § IL). Reglerna om

	uttagsbeskattning har ersatt äldre praxis där fastigheten kunde ändra karaktär till lagertillgång om arbeten hade utförts.
Värdering till marknadsvärde	Värdet av arbetet tas upp som intäkt av näringsverksamhet och beräknas enligt 22 kap. 7 § och 61 kap. 2 § IL till marknadsvärdet. Detta gäller såväl kostnader för varor, material, löner som den skattskyldiges arbetsinsats i normalfallet.
Vinstpåslag	Uttagsbeskattning aktualiseras när byggnadsarbete utförs i byggnadsrörelse som bedrivs av ägaren till fastigheten, eller av HB som ägs av fastighetsägaren, och arbetena avser fastighet som utgör kapitaltillgång och ingår i byggnadsrörelsen. Det kan exempelvis vara fråga om en driftsfastighet eller en fastighet som är förvärvat innan ägaren började driva byggnadsrörelse. Nedlagda direkta och indirekta kostnader, ränta på eget kapital nedlagt i produktionsapparaten samt värdet av eget arbete är marknadsvärdets beståndsdelar. Detta gäller oavsett i vilken företagsform byggnadsrörelsen bedrivs. Beräkning av värdet av uttag bör enligt vad som uttalades i förarbetena till bestämmelsen (prop. 198/81:68 s. 165) samordnas med reglerna om uttagsbeskattning av mervärdesskatt. Det innebär att något tillägg för vinstpåslag inte bör göras på de olika delar som ingår i beräkningen av värdet.
Fysisk person – varor av ringa värde	När en fysisk person driver byggnadsrörelsen, direkt eller indirekt genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av eget arbete endast tas upp som intäkt om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet (27 kap. 8 § andra stycket IL). Av RÅ 1996 ref. 93 framgår att vid tillämpning av bestämmelsen är en förutsättning för att varor ska anses uttagna ur rörelsen att inköpen haft en naturlig anknytning till rörelsen. Ett anknytningsmoment skulle kunna vara att rabatter utnyttjats som normalt förekommer bara när inköp görs i och för byggnadsrörelsen.
Egen byggnadsrörelse eller genom HB en förutsättning	För uttagsbeskattning med stöd av 27 kap. 8 § IL krävs att den som utfört arbetet själv driver en byggnadsrörelse eller att den drivs genom handelsbolag. Fråga om uttagsbeskattning har prövats av kammarrätt i fall där fåmansbolagsägare bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag. På sin fritid arbetade han ca 800 timmar under två år på sin egen villafastighet. Hans aktiebolag fakturerade honom för material m.m. med ca 96 000 kr. Kammarrätten konstaterade att fastigheten inte utgjorde lagertillgång. Enbart den omständigheten att bolaget utfört arbete på fastigheten kunde inte, utan uttryckligt stöd i gällande praxis, medföra att fåmansbolagsägaren skulle anses ha bedrivit

en egen självständig byggnadsrörelse vid sidan av aktiebolaget. Med hänsyn härtill förelåg inte förutsättningar att ta upp värdet av fåmansbolagsägarens eget arbete på fritiden som intäkt i byggnadsrörelse (KRSU, dom 1995-04-20, mål nr 7272-1992).

**Uttagsbeskattning
– konsekvenser**

Uttagsbeskattat belopp för utförda byggnadsarbeten får med stöd av allmänna principer behandlas som utgift för fastigheten. Det innebär att om arbeten avsett ny, till- eller ombyggnad på fastighet i näringsverksamhet så ska beloppet läggas till anskaffningsutgiften och ingå i underlag för värdeminskningsskatt. Om arbeten avsett reparationer som är direkt avdragsgilla ska beloppet i princip dras av direkt. Uttagsbeskattningen möts då av direktavdrag med samma belopp.

Om uttagsbeskattning skett hos fysisk person med byggnadsrörelse och arbetena avsett privatbostadsfastighet får det belopp som uttagsbeskattats behandlas som utgift för förbättring eller reparation och beaktas på vanligt sätt vid en senare avyttring av fastigheten.

**Uttagsbeskattning
– allmänna regler**

Beskattningskonsekvenser när ett fåmansaktiebolag utför byggnadsarbeten på en fastighet som tillhör delägare i bolaget eller honom närstående, och marknadsmässig ersättning för arbetena inte har betalats, är inte särskilt reglerat för byggnadsrörelser. Allmänna regler om uttagsbeskattning vid uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL och om marknadsmässigt pris i 61 kap. IL är tillämpliga

Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats bör räknas med endast om denna kostnadsförts i bolaget. Värdet av uttaget tas upp som inkomst i bolaget. I gengäld är bolaget berättigat till avdrag såsom för lön till mottagaren. En förutsättning för detta är att mottagaren är anställd i bolaget. Är så inte fallet men denna är delägare blir det i stället fråga om utdelning. I praxis har prövats fall där byggmästare vid uppförande av villa åt sig mot betalning anlitat ett av honom helägt byggnadsaktiebolag. Han har själv på fritiden utfört arbeten på villan. Värdet av hans arbetsinsats ansågs inte utgöra skattepliktig inkomst av tjänst (RÅ 1983 1:48).

Vid uttagsbeskattning enligt allmänna regler när ett bolag utfört byggnadsarbeten på företagsledares eller delägars fastighet till pris som understiger marknadspriset ska vinstpåslag ingå i det marknadspris som läggs till grund för uttagsbeskattningen. I rättsfallet RÅ 1983 1:65 hade ett byggmästarbolag byggt en villa på en tomt som tillhörde aktieägaren (tillika VD). Vid beräkning

av den skattepliktiga förmånen ansågs, att i entreprenadkostnaden bort inräknas entreprenadarvode.

**Försäljning
i framtiden**

När den skattskyldige en gång i framtiden säljer sin fastighet får värdet av det uttagsbeskattade arbetet beaktas vid kapitalvinstberäkningen på samma sätt som andra förbättringskostnader.

**62.3.5 Löpande beskattning och försäljning av
lagerfastighet**

Oavsett om en fastighet är en kapitaltillgång eller en lagertillgång ska den löpande inkomstberäkningen ske på samma sätt. Intäkter och kostnader på grund av t.ex. uthyrning av fastigheten ska på vanligt sätt redovisas som inkomst av näringsfastighet. Reglerna för lagervärdering behandlas i avsnitt 62.3.1

**Värdeminskningss-
avdrag**

Avdrag för värdeminskning på lagerfastighet får göras på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är anläggningstillgångar. Värdeminskningssavdrag för byggnad som görs genom en skattemässig justering (ej bokfört) är inte samordnat med avdrag för nedskrivning av lagertillgång. Det innebär att avdrag för nedskrivning medges fullt ut vid beskattningen även om skattemässigt avdrag för värdeminskning yrkas samtidigt (SOU 2005:99 s. 248).

**Återföring av
värdeminskningss-
avdrag**

Har en fastighet som utgör lagertillgång avyttrats ska medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet, 26 kap. 12 § IL.

I vissa avseenden ska inte bara andelen i ett handelsbolag, utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen, anses som lagertillgångar hos delägaren (27 kap. 7 § IL). Fråga kan därför uppkomma om avyttring av andel i handelsbolag ska likställas med avyttring av fastighet i fråga om återföring av värdeminskningssavdrag. HFD har i RÅ 2003 ref. 46 slagit fast att regeln om återföring av värdeminskningssavdrag inte ska tillämpas när andelar i ett handelsbolag avyttras.

**Yrkande förut-
sättning för
återföring**

Vid försäljning av en lagerfastighet ska tidigare medgivna värdeminskningssavdrag återföras till beskattning (RÅ 1985 1:93 och RÅ 1985 1:88). Om den skattskyldige har upprättat värdeminskningssplan, men avstått från att yrka värdeminskningssavdrag något eller några år som planen omfattar, ska återföring inte ske för det eller de år då avdrag inte har yrkats.

62.4 Tomtrörelse

62.4.1 Kapital eller näringsverksamhet?

I fråga om fysiska personer och dödsbon föreligger det ibland avgränsningsproblem vad gäller vilket inkomstslag en viss verksamhet ska räknas till. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte. Försäljning av mark ska normalt redovisas i inkomstslaget kapital. Säljs däremot många tomter eller då verksamheten drivs yrkesmässigt hänförs dock försäljningarna till näringsverksamhet. För juridiska personer redovisas alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan om tomtrörelse föreligger har emellertid betydelse även för vinstberäkningen samt för frågan om fastigheterna utgör lagertillgångar. För att delvis underlätta gränsdragningsproblem vid försäljning av tomter har i lagstiftningen angivits vissa uttryckliga regler för när näringsverksamhet föreligger (27 kap. 9–18 §§ IL). Man skiljer på kvalificerad och enkel tomtrörelse.

62.4.2 Kvalificerad tomtrörelse

Kvalificerad tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller liknande eller när förvärvet har avsett mark som är avsedd för bebyggelse (27 kap. 10§ IL).

27 kap. 10 § IL syftar främst på tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Enbart det förhållandet att ägaren till en fastighet är en juridisk person innebär dock inte att eventuella tomtförsäljningar ska räknas till kvalificerad tomtrörelse.

Detaljplan

I vissa fall kan förhållandena vid en enskild persons förvärv tyda på att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Så är normalt fallet när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en detaljplan för fastigheten som utvisar att fastigheten är avsedd för bebyggelse. Det planlagda området får i sådant fall inte vara alltför obetydligt. Vid bedömningen av om en detaljplan fanns vid fastighetsförvärvet eller inte, är man inte bunden av köpekontraktets dag. I de fall byggnadstomt säljs av byggnadsföretag eller liknande anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten (27 kap. 3 § IL).

När har rörelsen börjat? Vid kvalificerad tomtrörelse ansågs i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1979:3 att rörelsen hade börjat redan i och med förvärvet av markområdet även om den första försäljningen skedde först sju år efter anskaffningsåret.

62.4.3 Enkel tomtrörelse

62.4.3.1 Allmänt

**Tio år
Femton tomter** Bestämmelserna om enkel tomtrörelse i 27 kap. 11–15 §§ IL syftar till att rörelsebeskattning inte ska ske vid mera sporadiska försäljningar av tomtmark. Rörelsebeskattning inträder således först vid försäljning av den femtonde tomten under en tioårsperiod. Vid beräkningen ska avyttringar av byggnadstomter på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet räknas samman till en tomtrörelse bara om tomterna med hänsyn till inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse.

En och samma tomtrörelse Förhandsbesked med fråga om två olika markområden på samma ort men 3 km från varandra skulle anses ingå i en och samma tomtrörelse har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. I avgörandet uttalas att förarbeten till bestämmelsen ger uttryck för att det krävs ett relativt långt avstånd mellan områdena för att olika tomtrörelser ska uppkomma särskilt då fråga är om mer koncentrerad tomtförsäljning. I fallet var avståndet mellan områdena ca 3 km. Med hänsyn till detta och då omständigheterna i övrigt inte tydde på annat än att områdena bör ses som ett naturligt tomtområde ansågs de vid avyttring ingå i en och samma tomtrörelse (HFD 2012-11-06, mål nr 1813-12).

Gemensamt ägda tomter Varje avyttring som en skattskyldig gör oavsett om den avser en helägd byggnadstomt eller en tomt som ägs tillsammans med annan anses som en avyttring vid beräkning av antalet avyttrade byggnadstomter, se RÅ 2010 not. 50.

En enhet Fastighet innehållande ett flertal utarrenderade byggnadstomter som skulle överlåtas i ett sammanhang till en köpare har vid prövning om enkel tomtrörelse uppkommer ansetts utgöra endast en enhet, se SRN 2010-03-05, dnr 151-09/D.

Upplåtelse Även upplåtelse av mark t.ex. genom 49-årskontrakt räknas som försäljning vid bestämmande av antalet försålda tomter 27 kap. 13 § IL. Om en upplåten tomt senare säljs räknas däremot inte denna sista försäljning in vid bedömning av när tomtrörelsen har börjat. Detsamma gäller arrendatorsbyten som äger rum inom tio års perioden. Bestämmelsen tar endast sikte

på förstagångsupplåtelser av tomter och omfattar därför inte senare arrendatorsbyten (RÅ 2010 not. 50).

Anställda

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som kvalificerad tomtrörelse eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 14 § IL).

Undantag

Vissa andra försäljningar eller upplåtelser ska inte heller medräknas vid tillämpningen av 15-tomtersregeln. Undantag görs för följande slag av försäljningar eller upplåtelser

- när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,
- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet,
- expropriation och liknande tvångsförsäljningar. Hit räknas också försäljningar som skett som ett led i jordbrukets yttre rationalisering eller på grund av flygbuller. Föreligger redan tomtrörelse beskattas dessa försäljningar som inkomst av näringsverksamhet,
- tomt som givits som gåva eller upplåtits utan vederlag. Om tomt däremot ges bort sedan rörelse påbörjats i IL:s mening, är fråga om uttag av tillgång ur rörelsen, för vilket beskattning ska ske.

Byggnadstomt

Vad avses med byggnadstomt? Med byggnadstomt menas ett område som är så stort att det lämpar sig att bebyggas med t.ex. en villa, en sportstuga, en fabriksbyggnad. Med byggnadstomt avses också ett större område, om det säljs för sig, trots att området kan inrymma flera tomter. Försäljning av ett stort markområde kan därför räknas som *en* tomtförsäljning men endast så länge inte avstyckning inom området skett eller tomtindelning föreligger. Hur försäljningen rubricerats i köpekontraktet har ingen betydelse. Man kan i detta sammanhang bortse från försäljning som avser endast några få kvadratmeter, eftersom ett sådant obetydligt markområde inte kan anses utgöra byggnadstomt i egentlig mening.

RÅ 1990 not. 474

Ett bolag har sedan lång tid (från tiden före 1952) ägt en större fastighet och på denna bedrivit en verksamhet som bestod av uthyrning av småhus för fritidsändamål. År 1984 fastställdes en byggnadsplan samt avstäckades 40 ungefär lika stora fastigheter, av vilka 15 var bebyggda. Sju av de bebyggda fastigheterna såldes under åren 1985–1986. Bolaget avsåg nu att sälja återstoden av de avstäckade fastigheterna, d.v.s. åtta bebyggda fastigheter och 25 tomter. Bolaget ville genom förhandsbesked få klarlagt hur en sådan försäljning skulle behandlas. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg till skillnad mot rättsnämnden att bolaget inte bedrev handel med fastigheter och fann vidare att inte heller kvalificerad tomtrörelse förelåg. Det betydde att rörelsebeskattning kunde ske bara inom ramen för reglerna om enkel tomtrörelse. En särskild fråga var då om en sådan beskattning kunde komma att omfatta de *bebyggda* fastigheterna. Av rättsfallet framgår även att bebyggd fastighet kan ingå i enkel tomtrörelse beroende på köparens syfte med förvärvet.

Se rättsfallen RSV/FB Dt 1985:24, RSV/FB Dt 1985:30, RÅ 1979 1:49, RÅ 1982 1:61, RÅ 1982 1:80. och RÅ 1993 ref. 51. Se även förhandsbesked 2004-11-25 i Skattenytt 2005 s. 81 under punkt 6.1.

Dödsbo

Försäljning som görs av dödsbo, ska behandlas på samma sätt som om den avlidne sålt tomterna (4 kap. 1 och 2 §§ IL).

Dödsboet skiftat

Om dödsboet skiftas och arvingarna själva säljer tomterna beskattas försäljningen som inkomst av näringsverksamhet endast under vissa förutsättningar enligt 27 kap. 18 § IL. Se avsnitt 62.2.3.2 om fastigheter förvärvade genom benefikt fång.

62.4.3.2 Avskattning vid karaktärsbyte

Från kapital till närings- verksamhet

Reglerna om avskattning vid karaktärsbyte omfattar situationen då en enkel tomtrörelse påbörjas i samband med försäljningen av den femtonde tomten. Avskattning innebär att om det inträffar något som gör att ägaren av en tillgång, för det fall han skulle avyttra den, inte längre ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet, ska tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärde (41 kap. 6 § IL). Bestämmelser om vilket anskaffningsvärde tillgången ska ha i näringsverksamhet finns i 14 kap. 16 § IL.

**Marknadsvärde
överstiger
omkostnadsbelopp**

Om tillgångens marknadsvärde överstiger dess omkostnadsbelopp ska den – om det skattskyldiga begär det – inte avskattas.

**Från närings-
verksamhet till
kapital**

För fastigheter/tomter som utgör lager gäller som grundprincip att de behåller sin karaktär av lager under hela innehavstiden om det inte finns särskilt reglerat att annat gäller (prop. 1980/81:68 s. 208 f.). Se avsnitt 62.4.4 om när tomtrörelse kan upphöra.

Att tomtrörelse upphör innebär att kvarvarande lager av byggnadstomter byter karaktär från att skattemässigt vara lager till att vara kapitaltillgångar. Det är inte reglerat om eventuella nedskrivningar under den tid tomterna utgjort lager ska återföras i samband med karaktärsbytet eller vid senare försäljning av tomterna.

62.4.3.3 Lagrets ingångsvärde

Tomtmarkens ingångsvärde vid enkel tomtrörelse bestäms på så sätt att den ursprungliga anskaffningskostnaden och förbättringskostnaderna sammanläggs för fastigheten eller för den del av fastigheten som räknas till rörelsen (14 kap. 16 § IL). Har avskattning skett enligt 41 kap. 6 § IL anses anskaffning ha skett till marknadsvärdet, 14 kap. 16 § IL.

Sådana kostnader för grundförbättring som läggs ned på marken efter det att rörelsen påbörjats, t.ex. kostnader för exploatering, får läggas till lagervärdet.

Proportionering

Vid försäljning av tomter medges avdrag med så stor del av lagervärdet som den försålda arealen utgör av områdets hela areal.

62.4.3.4 Lagervärdering

**Allmänna
regler gäller**

I skattelagstiftningen finns inte några särskilda värderingsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas även för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller för både juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav.

62.4.3.5 Slutförsäljning av tomtlager

Kapitalvinstregler

Då en skattskyldig som driver enkel tomtrörelse avyttrar återstående delen av lagret tillämpas i vissa fall kapitalvinstreglerna vid denna sista försäljning (27 kap. 16 § IL). Om lagret i sådant fall har skrivits ned så att det bokförda värdet för beskattningsåret före avyttringen är lägre än anskaffnings-

värdet för byggnadstomterna ska mellanskillnaden tas upp till intäkt i tomtrörelsen.

Beskattning enligt kapitalreglerna vid slutavyttring får inte tillämpas för del av vinst som avser mark inom detaljplan. Avyttringen får inte heller antas ha skett för att ge en obehörig skatteförmån till säljaren, förvärvaren eller någon som ingår i samma intressegemenskap som dessa.

62.4.4 När upphör tomtrörelse?

Kvalificerad tomtrörelse

Kvalificerad tomtrörelse upphör i och med att tomtlagret har sålts slut oavsett när försäljningen av den sista tomten äger rum. En kvalificerad tomtrörelse kan alltså i princip inte avbrytas.

Enkel tomtrörelse

Även enkel tomtrörelse upphör när den sista tomten säljs. Den enkla tomtrörelsen upphör också om någon försäljning inte gjorts under de senaste tio kalenderåren, 27 kap. 17 § IL. Detta gäller dock inte avyttringar av byggnadstomter inom detaljplan. Det gäller inte heller om avyttringarna sker under sådana förhållanden att en tomtrörelse på nytt ska anses påbörjad, se 27 kap. 17 § andra stycket IL. Karaktärsbyte behandlas i avsnitt 62.4.3.2.

62.4.5 Övergångsbestämmelser

I fråga om fastigheter som förvärvats före det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984 och som inte är privatbostadsfastigheter gäller – om inte annat följer av 40 § – i stället för bestämmelserna i 27 kap. 4, 5 och 18 §§ IL att de är lagertillgångar om de var att anse som sådana vid 1983 års taxering eller, om taxering inte skedde då, vid 1982 års taxering, enligt vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

62.4.6 Exempel, tomtförsäljning

En lantbrukare sålde under år 14 tre tomter från sin jordbruksfastighet. Under åren 1–13 har lantbrukaren inom samma område sålt eller upplåtit följande tomter

År	Antal	Ändamål
1	1	Fritidsbebyggelse
2	-	-
3	2	Fritidsbebyggelse
4	-	-
5	1	Kommunal badplats
6	2	En tomt till anställd i jordbruket för egnahemsbebyggelse En tomt till idrottsplats
7	-	-
8	2	Egnahemsbebyggelse
9	3	Utarrenderade för fritidsbebyggelse
10	2	Kommunalkontor, församlingshem
11	4	Fritidsbebyggelse
12	1	Expropriation efter framställning från kommunen
13	2	Egnahemsbebyggelse
14	3	Den första tomten för fritidsbebyggelse hade tidigare utarrenderats Två tomter för egnahemsbebyggelse

Vid beräkning av om 14 tomter sålts under en tioårsperiod ska följande tomter medräknas:

5	0	Medräknas inte på grund av försäljning för annat än bebyggelse
6	0	Ingen av tomterna medräknas på grund av dels försäljning till annat än bebyggelse, dels försäljning till anställd i jordbruket
7	-	-
8	2	Ska medräknas på grund av försäljning för bebyggelse
9	3	- ” -
10	2	- ” -
11	4	- ” -
12	0	Medräknas inte på grund av tvångsförsäljning
13	2	Ska medräknas på grund av försäljning för bebyggelse
14	2	Endast två tomter medräknas eftersom en tomt tidigare medräknats som utarrenderad

S:a 15 st.

En av försäljningarna år 14 ska redovisas enligt rörelse-reglerna. De andra två tomterna ska redovisas enligt kapital-vinstreglerna. Det är fritt val för den skattskyldige vilken av tomterna som ska redovisas enligt rörelse-reglerna.

Lantbrukaren måste år 14 ta ställning till om hela återstående innehavet av tomter ska avskattas till marknadsvärde i inkomstslaget kapital innan de byter karaktär till lager. Vid yrkande att avskattning inte ska ske behåller tomterna sina tidigare anskaffningsvärden.

Sakregister

Ackumulerad inkomst, 183, 184
Advance Pricing Arrangement (APA), 637
Advokat, 190
Aktiebolag, 136, 190, 287
Aktiebyten, 726
Aktier och andelar i
 fastighetsförvaltande företag, 913
 – andel i handelsbolag, 916
 – byggnadsarbete på egen fastighet, 927
 – fastighet i handelsbolag, 916
 – fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening, 917
 – fåmansaktiebolag, 929
 – fåmansföretag/företagsledare, 915
 – intressegemenskap, 915
 – lager av fastigheter/andelar i fastighetsförvaltande företag, 918
 – lager av material, 921
 – slumrande byggnadsrörelse, 928, 930
 – uttagsbeskattning, 927
 – vinstberäkning av lagerfastighet, 930
 – vinstpåslag, 930
Aktieägartillskott, 117, 327, 330
 – omvandling, 330
 – ovillkorligt, 329
 – ränta på, 331
 – villkorligt, 329
Aktivering, 671
Allmänna råd, 57

Alternativregeln, 716
Andelshus, 153, 767, 782, 785
 – bostadsförmån, 783
 – hyror, 782
 – intäkt, 782
 – reparationer och underhåll, 782
 – underskott, 782
Anläggning på allmän mark, 788
Anskaffningsvärde, 718
 – byggnad, 771
 – byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m., 773
 – byggnad som uppförts av den skattskyldige, 773
 – byggnads allmänna användning, 771
 – byggnadsförbättringar m.m, 776
 – byggnadsinventarier, 771
 – direkta kostnader, 719
 – egentillverkade, 718
 – indirekta kostnader, 719
Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag, 777
Anstånd, 96
Anteciperad utdelning, 306
Arbete i bostaden, 689
 – näringsidkarens privatbostadsfastighet, 690
 – privatbostad tillhörig annan än näringsidkaren, 690
Arbete i byggnadsrörelse, 776
Arkitekt, 190
Armlängdsprincipen, 502, 516, 523
Arvsavtal, 423
Avdrag för substansminskning, 791

- Avgifter till arbetsgivarorganisationer, 678
- Avgifter till arbetslöshetskassa, 689
- Avgångsvederlag, 186, 187
- Avkastningsskatt, 427, 681
- Avskattning, 149
- Avsättning till personalstiftelse, 678
- Avverkningsrätter, 878
- Avyttring av andelar, 241
- Avyttring av andelar i handelsbolag
 - avyttring av andelar eller inkråm, 242
 - avyttringsbegreppet, 244
 - begränsat skattskyldig, 255
 - beräkning av omkostnadsbeloppet, 247
 - beskattning i kapital, 243
 - beskattning i näringsverksamhet, 244
 - beskattning i tjänst, 243
 - den justerade anskaffningsutgiften, 246
 - expansionsfonder, 252
 - kapitalförluster, 245
 - kapitalvinster, 245
 - negativ justerad anskaffningsutgift, 253
 - negativ räntefördelning, 251
 - periodiseringsfonder, 253
 - redovisning i deklarationen, 254
 - tidpunkten för beskattning, 245
 - tillskott, uttag, 248
 - verklig förlust, 245
 - överföring av expansionsfonder, 252
- Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall
 - fördelning av handelsbolagets resultat, 263
 - närståendekrets, 264
 - särskilda bestämmelser, 258
 - särskilt bokslut, 263
 - vinst tas upp i näringsverksamhet, 260
- Avyttring av fastighet, 891
- Barn, 156
- Bed & Breakfast, 459
- Begränsad skattskyldighet
 - avyttring av andelar i handelsbolag, 255
- Begränsat skattskyldig
 - särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 29
- Benefikt bidrag, 820
- Beskattning av fastigheter
 - industrienhet, 151
 - lantbruksenhet, 151
- Beskattningsinträde
 - anskaffningstidpunkt, 497
 - anskaffningsutgift, 495, 497
 - anskaffningsvärde, 495, 497
 - arv, gåva m.m., 498
 - CFC-bolag, 496
 - delägarätter, 500
 - fast driftställe, 496
 - gränsöverskridande fusion, 497
 - handelsbolag, 496
 - inventarier, byggnader m.m., 497
 - kapitaltillgångar, 498
 - kostnadsposter, 496
 - lagertillgångar, 497
 - obeskattade reserver, 500
 - resultatberäkning, 499
 - skulder och förpliktelser, 499
 - stiftelser, ideella föreningar m.fl., 500
 - täckdiken och skogsvägar, 498
 - uttagsbeskattade tillgångar, 498
- Bestämmande inflytande
 - etableringsfrihet, 83
- Bidrag och avgifter, 677
- Bilförmån, 655
- Bilkostnad, 687
 - leasingbil, 688

- Bokföringslagen, 276
- Bokföringsmässiga grunder, 477
- Bokslut, 479
 - ändrat bokslut, 479
- Borgen, 626
- Bostadsförmån, 783, 786
- Bostadsrätt, 154, 646
 - bostadsförening, bostadsaktiebolag, 154
 - likvidation, 155
 - reparationer och underhåll, 786
 - äkta bostadsföretag, 154
- Brandförsäkringar, 682
- Brottslig verksamhet, 440
- Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag, 777
- Byggnadsinventarier och ledningar, 771
- Byggnadsrörelse, 903
 - arv, testamente m.m., 912
 - byggnader för egen förvaltning, 904
 - fåmansföretag/företagsledare, 911
 - genomsyn av bolagskonstruktion, 906
 - gåva, 911
 - handel med fastigheter, 907
 - makar, 910
 - praxis, 904
 - rättsfall, 905
 - tomtrörelse, 905
- CFC-regler, 399
 - andelsinnehav, 401
 - beskattningsår, 408
 - filialregel, 406
 - huvudregel, 401
 - kompletteringsregel, 403, 405
 - periodiseringsfond, 407
 - rederiverksamhet, 406
 - utdelning, 409
- Civil law, 418
- Common law, 417, 418
- Cost Contribution Arrangement, CCA, 583
- Datorprogram, 670
- Delägarbeskattad utländsk juridisk person, 397
 - avyttring av andel, 398
 - underskott, 398
 - utdelning, 398
- Direkt effekt, 72
 - ovillkorlig, 72
 - till nackdel, 72
- Diskriminering
 - andra skattefördelar, 78
 - dold (indirekt), 76
 - effektiv skattekontroll, 78
 - rättfärdigande grunder, 77
 - skattesystemets inre sammanhang, 78
 - skydd för statens skatteintäkter, 78
 - öppen (direkt), 76
- Djur, 725
- Djurskötsel, 195
- Doktrin, 59
- Dokumentation, 628
- Dotterföretag, 123
- Dubbelbeskattning, 297, 636
- Dödsbo, 142, 169, 184, 199
- EEIG, 411
- EES-området, 135
- Efterbeskattning, 96
- Egenavgifter, 97, 161, 653, 689
- Egenproducerade rättigheter, 736
- Egna aktier
 - avyttring av, 311
 - förvärv av, 310
- Egna uppfinningar, 645
- EGTS, 412
- Ekonomisk förening, 287
- Enfamiljshus, 141
- Enkelt bolag, 282, 451
 - civilrättsliga regler, 282
 - skatterättsliga regler, 282

Enskild firma, 451
 – försäljning av, 451
 Enskild näringsverksamhet, 280
 – civilrättsliga regler, 280
 – försäljning av enskild näringsverksamhet, 280
 – skatterättsliga regler, 280
 Equity, 417
 Ersättningsetablering, 645
 Ersättningsfond, 196
 Etableringsfrihet, 80
 – nyetablering, 80
 – primäretablering, 80
 – sekundäretablering, 80
 EU Joint Transfer Pricing Forum, 578, 635
 EU-domstolen, 43, 66
 – curia.eu.int, 44
 – EU-rätten, 43
 EUF-fördraget, 63
 EU-kommissionen, 66
 Europabolag, 413
 – inkomstbeskattning, 414
 Europakooperativ, 415
 – beskattning, 416
 Europaparlamentet, 65
 Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), 411
 Europeisk gruppering för territoriellt samarbete, 412
 Europeiska centralbanken, 66
 Europeiska rådet, 65
 Europeiska unionens domstol
 – förhandsavgörande, 66
 Europeiska unionens råd, 65
 EU-rätten, 67, 97
 – primärrätt, 67
 – sekundärrätt, 67
 EUTPD, 635
 Exemptavtal, 255
 Expansionsfond, 197
 Fairness opinion, 301
 Familjetrust, 428

Fast driftställe, 161, 462
 – affärsverksamhet, 463
 – avveckling, 471
 – beroende representant, 465
 – byggentreprenad, 473
 – förberedande eller biträdande verksamhet, 467
 – huvudregel, 462
 – inkomstberäkning, 468, 469
 – internprissättning, 470
 – kapitalförvaltning, 464
 – korrigeringsregeln, 470
 – kärnverksamhet, 463
 – oberoende representant, 466
 – plats, 462
 – registrering, 473
 – självständig förvaltning, 472
 – stadigvarande, 462
 – tjänsteleverantörer, 473
 – överföring av inventarier, 470
 Fast pris
 – a conto-betalning, 925
 – alternativregel, 925
 – egen arbetsinsats, 925
 – förskott, 925
 – huvudregel, 925
 – jämningsregel, 927
 – obehörig skatteförmån, 927
 – resultatavräkning, 926
 – successiv vinstavräkning, 926
 – tvist/osäkerhet, 926
 – underlåten resultatavräkning, 926
 Fastighet, 137
 Fastigheter, byggnader
 – begreppet byggnad, 763
 Fastighetsförvaltande företag, 914
 – andel i handelsbolag, 916
 – fastighet i handelsbolag, 916
 – fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening, 917

- fåmansföretag/företagsledare, 915
- intressegemenskap, 915
- lagertillgång vid ett tänkt direktförvärv, 915
- Fastighetstillbehör, 138
- Fastighetsägare, 141
- Fideikommissarisk substitution, 423
- FIFU-metoden, 717
- Filial, 472
 - bokföring, 474
 - registrering, 472
- Finansiella instrument, 723
- Fiskevårdsområde, 455
- Flyttningskostnader m.m., 705
- Fordringar i intresseföretag m.m., 295
- Fordringar och skulder i utländsk valuta
 - terminskontrakt, 480
- Forskning och utveckling, 673
 - aktivering, 674
 - motprestation, 673
 - samband, 674
 - vidareförmedling, 673
- Framtida garantiutgift, 665
 - schablonregeln, 665
 - utredningsregeln, 665
- Framtida garantiutgifter, 927
- Fri rörlighet för arbetstagare, 79
 - hinder, 80
- Fri rörlighet för kapital, 81
- Frihet att tillhandshålla tjänster, 81
- Frukt- och bäroddlingar, 791
- Funktionsanalys, 520
- Fusioner och fissioner, 727
 - försäkringsföretag, kreditinstitut, värdepappersbolag, 727
 - investmentföretag, 727
 - värdepappersfonder, 727
- Fusionsdirektivet, 68
- Fysiska personer, 184
 - inkomstskatt, 131
- Fåmansbolag, 122
- Förarbeten, att hitta i, 42
 - riksdagen.se, 39, 42
- Förbjudna lån, 317
 - borgenärsbyte, 321
 - dispens, 326
 - eftergift, 320
 - förteckning, 327
 - gäldenärsbyte, 320
 - kommersiella lån, 324
 - kommunlån, 322
 - koncernlån, 322
 - pensionsstiftelse, 327
 - småaktieägarlån, 325
 - synnerliga skäl, 317
- Förbättringskostnad, 652
- Fördelningstid, 197
- Fördragsbrott, 75
- Fördragsmissbruk, 71
- Föreningsavgifter, 708
 - avdragsgilla föreningsavgifter, 709
 - avgift till branschförening, 708
 - rättspraxis, 709
- Föreningsavgäld, 328
- Föreskrifter, 56
 - bemyndiganden, 56
 - konsekvensutredning, 57
 - Skatteverkets föreskrifter (SKVFS), 57
 - Skatteverkets författningssamling (SKVFS), 57
 - verkställighetsföreskrifter, 56
- Företrädesrätt till teckning, 122
- Förfarandemissbruk, 70
- Författare, 191
- Förhandsavgörande, 66, 73
 - Högsta förvaltningsdomstolen, 74
 - Skatterättsnämnden, 74
- Förhandsbesked, 46
 - Allmänna ombud, 46
 - fastställelse av förhandsbesked, 47

- prövningstillstånd, 46
- Skatterättsnämnden (SRN), 46
- Förluster av kontanta medel, 682
- Förluster i handelsbolag, 121
- Förnödenheter, 713, 722
- Förskottsränta, 120
- Försäkringsersättning, 651
 - expropriation, 193
 - för byggnad, 193
 - ledareförsäkring, 652
 - skada på byggnad, 652
 - skada på inventarier, 651
- Försäkringsföretag, 373
 - livförsäkringsföretag, 374
 - skadeförsäkringsföretag, 374
- Förvärv genom arv, gåva m.m., 777
- Gatukostnadsersättning, 764, 770, 777, 787
- Gemensam beräkning, 483
- Gemensam verksamhet, 493
- Genomsyn, 54
- God redovisningssed, 277
- Goodwill, 745
- Goodwill m.m., 645
- Grundavdrag, 204
- Grupplivförsäkring, 651, 687
 - gruppjsjukförsäkring, 651
- Handelsbolag, 184, 190, 199, 241, 333, 371
 - ackord, 348, 350
 - aktiv och passiv näringsverksamhet, 345
 - arbetsgivaravgifter, 340
 - avdrag mot vissa kapitalvinster, 346
 - avyttring av bostadsrätter, 356
 - avyttring med kapitalförlust, 371
 - begreppet näringsverksamhet, 338
 - begränsning i avdragsrätten, 354
 - beskattning när delägarna är juridiska personer, 348
 - beskattningssort, 368
 - beskattningstidpunkten, 340
 - bilförmåner, 343
 - bostadsförmåner, 344
 - bostadsrätter, 355
 - civilrättsliga bestämmelser, 334
 - deklaration, 370
 - delägare med begränsat ansvar, 347, 350
 - delägare, endast en, 337
 - delägarnas deklaration, 370
 - delägarrätter, 359
 - EEIG, 371
 - egen bil, 343
 - egenavgifter, 344
 - enkla bolag, 335
 - ersättningsfonder, 341
 - expansionsfonder, 344
 - fastigheter, 354
 - fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar, 351
 - fastighetsskatt, 341
 - fordringar, 360
 - fåmanshandelsbolag, 370
 - förbjudna lån, 341, 349
 - fördelning av resultatet, 336
 - företrädare, 336
 - handel med värdepapper, 359
 - inkomstbeskattningen, 338
 - kapitalförlust, 352
 - kommanditbolag, 336
 - kommanditdelägare, 347, 349
 - konkurs, 348, 350
 - likvidation, 337
 - mervärdesskatt, 341
 - nystartad verksamhet, 346
 - näringsverksamhet, 487
 - omstruktureringar, 365
 - optioner, 360
 - pensionsförsäkringar, 344
 - periodiseringsfonder, 344
 - personliga tillgångar, 360
 - resultatfördelning, 366

- rullning, 346
- ränta på eget kapital, 342
- ränta på lån till bolaget, 342
- räntefördelning, 344
- sjukpenning, 343
- självständig näringsverksamhet utomlands, 487
- skattereduktion, 348
- skogskonto, 344
- skulder i utländsk valuta, 360
- skuldsanering, 348
- teckningsrätter, 359
- underskott, 346
- uppgiftsskyldighet, 370
- uppskjuten avdragsrätt, 353
- utländsk valuta, 360
- utskiftning och uttag, 363
- uttagsbeskattning, 364
- verksamhet i utlandet, 345
- verksamheten avslutas, 347
- återföring av avdrag, 356
- ägarbyte under året, 367
- Helhetsbedömning, 54
- Hemortskommun, 131
 - dödsbo, 132
 - utländsk stats beskickning m.m., 132
- Husbåt, 139
- Hyres- eller bostadsrätt, 690
- Hyresfastigheter m.m.
 - fiktiv värdeminskning, 798
- Hyreshusenhet, 152
- Hyresrätt, 191, 645
- Hälso- och sjukvård m.m., 683
- Hästhållning, 437
- Hästleasing, 439
- Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), 44
- Indirekt effekt, 72
- Industribyggnader, 771
- Industritillbehör, 139
- Ingenjör, 191
- Inkomst av tjänst, 185
 - engångsbelopp, 185
- Inkråmsförvärv, 745
- Inlösen, 310
- Insatsemission, 297
- Internprissättning
 - affärsmässiga skäl, 510
 - armlängdsprincipen, 502, 516, 523
 - avtal om kostnadsfördelning, 583
 - bevisbörda, 506
 - borgen, 626
 - Cost Contribution Arrangements, CCA, 583
 - dokumentation, 628, 629
 - dubbelbeskattning, 636
 - ekonomisk intressegemenskap, 502
 - EUTPD, 635
 - funktionsanalys, 520
 - immateriella tillgångar, 562, 569
 - jämförbarhetsanalys, 544, 551
 - jämförelsefaktorer, 519
 - kompenserande transaktioner, 512
 - kostnadsplusmetoden, 530
 - lån, 620
 - marknadsprismetoden, 527
 - nettomarginalmetoden, 532
 - omstrukturering, 589, 611
 - principal, 589
 - prismetoder, 524, 541
 - ränta, 621
 - service providers, 589
 - stödbrev, 626
 - tjänster, 575, 578
 - vinstdelningsmetoden, 537
 - återförsäljningsprismetoden, 528
- Inventarier, 195, 201
- Inventarier och immateriella rättigheter
 - anläggningsregister, 734

- anläggningstillgångar, 733
- anskaffningsvärde, 744
- anskaffningsvärde efter karaktärsbyte, 747
- arv, gåva, bodelning, 746
- avdrag för anskaffning, 738
- bostadsrätt, 737
- byggnadsinventarier, 733
- finansiell leasing, 740
- för högt anskaffningsvärde, 748
- förenklat årsbokslut, 746
- förnödenheter, 734
- goodwill, 735, 737, 745
- gränsdragning, 731
- hyra – leasing, 740
- immateriella rättigheter, 735
- inkråmsförvärv, 745
- inventarier eller lager?, 733
- justering av anskaffningsvärde, 747
- konst, 741
- korttidsinventarier, 743
- markinventarier, 733
- maskiner och andra inventarier, 732
- mindre värde, 742
- nyinvestering, 738
- nyttjanderättshavares avdragsrätt, 743
- näringsbidrag, 745
- omedelbart avdrag, 742
- reparation och underhåll, 737
- reservdelar, 734
- räkenskapsenlig avskrivning, 749
- skattemässigt värde, 746
- särskilda situationer, 746
- utgifter för nedmontering, 750
- uttagsbeskattning, 751
- Inventering, 715
- Investeringsfond, 255, 383
- Investmentföretag, 292, 378
 - avskattning, 382
 - karaktärsbyte, 381
 - löpande intäkter, 381
- Jord- och skogsbruk
 - allframtidssupplåtelse, 849, 898, 899
 - andelar i producentföreningar, 813
 - arrendators utgifter, 826
 - arrende, 812
 - A-skattsedel, 815
 - avdrag för förlust, 831
 - avgränsning andra inkomstslag, 811
 - avgångsvederlag, 816
 - avverkningsrätt, 842, 847, 878, 880
 - avverkningsuppdrag, 879
 - avyttring av hel fastighet eller ideell andel av, 891
 - beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto, 888
 - bilkostnader, 829
 - biotopskydd, 848
 - bokföringsmässiga grunder, 881
 - brunn, 828
 - bränsle, 823, 843
 - byggnader, 836
 - byggnadsinventarier, 834
 - dator, 829
 - delavyttring, 893
 - dikning, 851
 - dödsbo, 839
 - efterlikvid och återbäring, 813
 - eget behov, 822
 - elström – privat, 822
 - EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket, 817
 - fastighet som ändrar karaktär, 836
 - fordringar, 845
 - fyrehjuling, 852

- förskott, 847
- försäkringsersättningar, 844
- försäljning av fastighet, 811
- grus m.m., 812
- gåva av produkter, 815
- gåvor o.d., 822
- hela kostnaden fördelas, 828
- husvagnar, 852
- indexuppräkning, 850
- inmätning, 846
- insatsemission, 813
- insättning på skogskonto, 882
- insättning på skogsskadekonto, 885
- intäkter i skogsbruk, 842
- inventarier, 827
- jakt och fiske, 812
- kost till anställda, 826
- kostnader, 825, 850
- körslor m.m., 816
- lager, 838, 845
- lagervärdering av djur, 839
- leveransrotköp, 879
- lånekostnader, 829
- mangårdsbyggnad, 810, 843
- markanläggning, 828, 833
- marknadsvärde, 822
- markupplåtelser, 848
- marköverföring, 896
- medlemsinlåning till producentföreningar, 813
- mjölkkvoter och djurbidragsrätter, 820
- naturvårdsavtal, 848
- ny-, till- eller ombyggnad, 822
- när blir virke lager, 847
- periodisering av engångsbelopp, 812
- personalkostnader, 825
- produktuttag, 842
- reparation, 822
- resor, 830
- ridhäst, 823
- rotpost eller stämpling, 879
- räakenskaper, 811
- räntekostnader, 829
- räntor, 850
- samägda jordbruksfastigheter, 840
- sjukpenning, 845
- skogskonto, 882
- skogsplantering, 851
- skogsprodukter, 842
- skogsvägar, 834
- slutförsäljning, 900
- snöskoter, 852
- särskilda skatter, 829
- telefonkostnader, 824
- tillsynsresor, 830
- treårsinventarier, 852
- täckdike, 834
- undantagsförmån, 831
- utdelning från samfällighet, 814, 844
- utställningspremier, 821
- uttag, 821
- uttag av varor och produkter, 821
- uttag från skogskonto, 843
- uttag för användning i näringsverksamhet, 843
- utvidgat reparationsbegrepp, 827
- vad är inkomst av skogsbruk?, 841
- vem ska beskattas, 810
- värdeminskning, 833
- värdering av uttag, 822, 842
- växande gröda, 811, 825, 838
- återföring, 892, 895, 899, 900, 901
- återväxtåtgärder, 853
- överlåtelse av arrenderätt m.m., 813
- överlåtelse av näringsfastighet, 820

Jordbruksfastighet utomlands, 782
 Juridisk person, 135
 – beskattningsbar inkomst, 134
 – taxerad inkomst, 134
 Justering av anskaffningsvärdet, 776
 Jämförbarhetsanalys, 544, 551
 Jämförelsefaktorer, 519
 Kapitalandelsbevis, 295
 Kapitalförlust
 – näringsverksamhet, 290
 Kapitalförsäkring, 119
 Kapitalrabatt, 304
 – konvertibellån, 304
 – optionslån, 304
 Kapitaltillskott, 620
 Kapitalvinst, 188
 – fåmansföretag, 188
 – näringsverksamhet, 290
 Karaktärsbyte, 777
 – anskaffningsvärde, 480
 Kedjebeskattnings, 298
 Kommanditbolag, 289
 – underskott, 289
 Kommissionärsavtal, 116
 Kompensationsinvändningar, 510
 Komplementhus, 145
 Koncernbidrag, 115, 117
 Konkurs, 314
 Konsignationslager, 715
 Konstnär, 191
 Kontinuitetsprincipen, 478
 Kontraktsnedskrivning, 728
 Konvertibel, 122
 Kooperativ förening, 384
 Korrigeringsregeln, 502
 Kostnader för anställdas pensionering,
 705
 Kostnadsplusmetoden, 530
 Kreditinstitut, 137
 Kreditinstitut och värdepappersbolag,
 728
 Kringgående av skattelag, 87

Kupongskatt
 – bulvanregeln, 430
 Lager, 711
 Lager i jordbruk, 201
 Lagerandelar, 295
 Lagerbevis, 714
 Lagerfastighet, 648
 Lagerreserv, 717
 Lagtolkning, 39
 – den objektiva metoden, 40
 – den subjektiva metoden, 40
 – departementspromemoria (Ds),
 41
 – EU-rättskonformt, 41
 – förarbetsuttalanden, 40
 – förutsebarhetsskäl, 41
 – kommittébetänkande, 41
 – kontext, 40
 – lagstiftningens systematik, 40
 – teleologiska metoden, 40
 – ändamålstolkning, 40
 Lantbruksenhet, 152
 Lantmäteriförrättningsutgift, 709
 Legalitetsprincipen, 69
 Lex Asea, 725
 Likabehandlingsprincipen, 69
 Likvida medel, 650
 Likvidation, 312
 Lissabonfördraget, 63
 Livförsäkringsföretag, 374
 Lojalitetsprincipen, 70
 Lokalkostnader, 706
 – förhyrd arbetslokal, 706
 – lokal i egen näringsverksamhet,
 707
 Lundintransaktion, 308
 Låneförbudet, 316
 Lön eller utdelning, 303
 Lönebikostnad, 704
 Lönekostnader
 – allmän löneavgift, 704
 – arbetsgivaravgifter, 704
 – avgiftsunderlag, 704

- skattebetalning, 705
- SLF, 705
- Löneunderlag, 123
- Löpande beskattning av lagerfastighet, 930
 - värdeminskningssavdrag, 930
 - återföring av värdeminskningssavdrag, 930
- Löpande räkning
 - a conto-belopp, 924
 - beskattning i takt med faktureringen, 924
 - definition, 923
 - fakturering enligt god redovisningssed, 924
 - förskott, 924
- Makar, 189, 199, 493
- Makar och sambor, 156
- Markanläggning, 787
 - anskaffningsvärdet, 789
 - arv, gåva m.m., 789
 - avdrag för anskaffning av markanläggning, 788
 - karaktärsbyte, 790
 - nyttjanderättshavares anskaffningar, 789
 - reparation och underhåll, 788
- Markinventarier, 790
 - ledningar, 790
- Marknadsföringsbidrag, 638
- Marknadsprismetoden, 527
- Medhjälpande maken, 190
- Medhjälpfall, 493
- Mervärdesskatt, 680
- Ministerrådet, 65
- Minskning av aktiekapitalet, 309
- Minskning av reservfond, 310
- Missbruk av rättigheter, 87
- Mobilmaster, 764
- Moder-dotterbolagsdirektivet, 68
- Nationella domstolar, 44
 - förvaltningsrätterna, 44
 - Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), 44
 - kammarrätterna, 44
- Nedläggning av verksamhet, 190, 198
- Nedskrivning av fordran, 658
 - direkt eller indirekt nedskrivning, 661
 - lånefordran, 661
- Negativ goodwill, 745
- Negativ särbehandling
 - hinder, 86
 - objektivet jämförbar situation, 86
 - skatteavtal, 86
- Nettoförsäljningsvärde, 720
 - inkurans, 721
- Nettomarginalmetoden, 532
- Nullitet, 424
- Ny-, till- eller ombyggnad, 766
- Nyttjanderättshavares förbättringar, 778
 - fastighetsägarens beskattning, 779
 - nyttjanderättshavares beskattning, 778
- Närhetsprincipen, 69
- Näringsbidrag, 722
 - skattepliktigt, 819
- Näringsbostadsrätt, 192
- Näringsfastighet, 144, 152, 648
 - andelshus, 782, 785
 - bostadsförmån, 783, 786
 - förmånsvärde, 783
- Näringskriterier, 432
 - förvärvssyfte, 432
 - självständighet, 433
 - yrkesmässighet, 433
- Näringsverksamhet
 - beskattningstidpunkt, 283
 - beskattningsår, 285
 - EU-rätt, 486
 - fysisk person, 484
 - i utlandet delägarbeskattad juridisk person, 488

- juridisk person, 492
- självständig näringsverksamhet utomlands, 485
- svenskt handelsbolag, 487
- taxeringsår, 285
- underlag för skatt, 284
- utländsk juridisk person, 288
- vem ska beskattas?, 283
- Näringsverksamhet bedriven i annan form, 282
 - dödsbo, 283
 - staten, kommuner m.fl., 283
- Närstående, 158
- OECD:s modellavtal, 419
- OECD:s riktlinjer, 514
 - armlängdsprincipen, 516
 - avtal om kostnadsfördelning, 583
 - Cost Contribution Arrangements, CCA, 583
 - dokumentation, 628
 - immateriella tillgångar, 563
 - jämförbarhetsanalys, 544
 - kostnadsplusmetoden, 530
 - nettomarginalmetoden, 532
 - omstrukturering, 590
 - prismetoder, 524
 - tjänster, 575
 - vinstdelningsmetoden, 537
 - återförsäljningsprismetoden, 528
- Offentliga utredningar, 37
 - departementspromemoria (Ds), 38
 - direktiv, 37
 - kommitté, 38
 - Statens Offentliga Utredningar (SOU), 38
 - särskilt förordnad utredare, 38
- Officialprincipen, 71
 - individuella rättigheter, 72
- Olovlig utdelning, 299
- Ombyggnad, 146
- Omdisponering, 146
- Omfakturerings, 581
- Omfångsfrågan, 279
- Omräkningstal, 784
- Organisationsutgifter, 666
 - aktivering, 669
 - avdrag i efterhand, 668
 - bevisbördan, 668
 - förvaltningskostnad, 667
 - icke avdragsgilla organisationskostnader, 667
 - stämpelkostnad, 667
 - utgifter för fusion eller fission, 666
- Osäker fordran, 659
- Pactum turpe, 424
- Partnerleasingavtal, 121
- Passiv näringsverksamhet, 160
- Patenträtt, 194, 644
- Penninglån, 316
- Pension, 198
- Pensionsförsäkring, 121
- Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton, 689
- Pensionskostnader, 705
- Pensionsstiftelse, 653
- Periodiseringsfond, 196
- Periodiseringsfrågan, 279
- Periodiskt understöd, 115, 428
- Personalkostnader, 698
 - bilförmån, 700
 - fri hemdator, 700
 - fri och delvis fri bostad, 700
 - gåvor till anställda, 699
 - kontant lön, 698
 - kostnader för hälso- och sjukvård, 699
 - resekostnadsersättningar, 700
 - rätt beskattningsår, 701
 - värde av eget arbete m.m., 698
 - övriga förmåner, 701
- Personalstiftelse, 653

- Personalvård, 703
 - bidrag till
personalsammanslutningar, 703
- Personskada, 185
- Post för post, 717
- Prejudikat, 47
 - notis, 47
 - plenum, 48
 - referat, 47
 - rättsverkan, 47
- Prisbasbelopp, 161
- Prismetoder, 524, 541
- Prissättningsbesked, 637
- Privat lösöre, 643
- Privatbostad, 141
- Privatbostadsfastighet, 144
 - dödsbon, 142
 - enfamiljshus, 141
 - slottsregeln, 152
 - tröghetsregel, 148
 - tvåfamiljshus, 142
- Privatbostadsföretag, 154, 292, 383, 388
 - äkta bostadsföretag, 388
- Privatbostadsrätt, 155
- Proportionalitetsprincipen, 69
- Propositioner, 38
 - allmänna delen, 38
 - lagrådet, 38
 - lagrådsremiss, 38
 - riksdagsprotokollet, 39
 - riksdagsskrivelse (rskr), 39
 - Skatteutskottets betänkanden (SkU), 39
- Prövningstillstånd, 45
 - av vikt för ledning av
rättstillämpningen, 46
 - synnerliga skäl, 46
- Publicering av lagförslag och
författningar, 39
 - Internet, 39
 - kammarens protokoll, 39
 - kommittédirektiv, 39
 - lagrummet, se, 39
 - motioner, 39
 - propositioner, 39
 - riksdagen.se, 42
 - riksdagsskrivelser, 39
 - riksdagstrycket, 39
 - Svensk författningssamling
(SFS), 39
 - utskottsbetänkanden, 39
- Pågående arbeten, 728
 - arbeten på egen fastighet, 923
 - företag som omfattas, 922
 - löpande räkning, fast pris, 729
- Pågående arbeten i byggnads- och
konsultföretag m.m.
 - a conto-belopp, 924
 - fast pris, 925
 - intressegemenskap, 926
 - löpande räkning, 923
 - resultatavräkning, 926
- Rabatt, pristillägg, 454
- Realisationsförlust, 115
- Registrerat partnerskap, 156
- Reklam och sponsring, 691
 - FoU-kostnad, 695
 - gränsdragning mot gåva, 693
 - motprestationens art, 694
 - personalkostnader, 695
 - reklam- eller PR-kostnad, 694
 - representationskostnad, 695
 - rättspraxis, 691
- Reklamgåva, 665
- Reparation och underhåll samt vissa
ändringsarbeten, 764
 - ny-, till- eller ombyggnad, 766
 - utvidgade reparationsbegrepp,
764
 - ändringsarbeten på en byggnad,
764
- Representation, 661
 - demonstrationer och visningar,
663

- i form av gåvor, 664
- i hemmet, 664
- intern, 663
- jubileum, invigning av anläggning m.m., 663
- lyxbetonad, 663
- personalfest, 663
- styrelsesammanträde m.m., 664
- Reservfond
 - nedsättning, 310
- Reseskyddsförsäkringar, 687
- Resultat från handelsbolag, 288
- Revisionsrätten, 67
- Rotvärdet, 858
- Royalty, 455
 - administrativ kostnad, 709
- Räkenskapsenlig avskrivning, 749
 - avyttringar, 755
 - förenklat årsbokslut, 752
 - huvudregel, 751
 - kompletteringsregeln, 752
 - kontraktsnedskrivning, 761
 - lågt verkligt värde, 755
 - mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget, 760
 - nedskrivning, 756
 - restvärdesavskrivning, 753
 - skattemässig överavskrivning, 756
 - särskilt hög utgift, 755
 - övergång till räkenskapsenlig avskrivning, 759
- Ränte- och royaltydirektivet, 68
- Rättfärdigandegrunder, 77
 - administrativa skäl, 78
 - effektiv skattekontroll, 78
 - skattesystemets inre sammanhang, 78
 - skydd för statens skatteintäkter, 78
- Rättighet, 458
- Rättsfallssammanställningar, 44
 - Domstolsverket (DV), 44
 - meddelanden från Riksskatteverket serie I, 45
 - referatmål, 45
 - Regeringsrättens Årsbok (RÅ), 44
 - rättsfallsreferat från kammarrätterna (RK), 44
 - rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK), 44
 - Skattenytt, 45
 - Svensk Skattetidning, 45
- Rättsfallstolkning, 48
 - analogitolkningar, 50
 - bevisning, 49
 - EU-domstolens domar, 48
 - förhandsavgörande, 49
 - generaladvokatens yttranden, 48
 - generell norm, 50
 - motsatsslut, 50
 - preambeln, 49
 - språkversioner, 49
- Rättshandlingars verkliga innebörd, 50
- Rättspraxis, 48
 - underrättspraxis, 48
- Rättssäkerhetsprincipen, 69
- Rättvisande bild, 278
- Rörelse, 160
- Rörelsesmitta, 644
- Sambandet, 278
- Sambruksförening, 392
- Samfällighet, 392, 454, 652
- SCE, 415
- SE, 413
- Sekundärrätt, 67
 - direktiv, 67
 - förordningar, 67
- Semestersättning, 187
- Sjukpenning, 654
- Självständig näringsverksamhet
 - utomlands, 485
 - EU-rätt, 486

- passiv näringsverksamhet, 487
- Skadeförsäkringsföretag, 375
- Skadestånd, 654, 678
 - avtalsbrott o.d., 679
 - engångsbelopp, 679
 - livränta, 678
 - uppsägning, 187, 198
 - utomobligatoriskt skadestånd, 679
- Skalbolag, 115, 292
- Skatteavtal, 98, 163
- Skatteflykt, 93
- Skatteförmån, 100
- Skattelagstiftning och förarbeten, 35
 - de s.k. diskrimineringsförbuden, 37
 - delegation, 35
 - den primära rätten, 36
 - den sekundära rätten, 36
 - departementspromemoria (Ds), 38
 - direktiv, 36
 - EU:s rättsakter, 36
 - EU-domstolen, 37
 - EU-fördraget, 36, 37
 - EU-rätten, 36
 - fri rörlighet, 37
 - föreskrifter, 35
 - författningar, 35
 - förordningar, 35
 - grundlagstiftningen, 36
 - lagar, 35
 - lagrådsremiss, 38
 - normgivning, 36
 - normgivningsmakten, 35
 - regeringsformen, 35
 - restkompetensen, 36
 - riksdagens primärområde, 35
 - riksdagsprotokollet, 39
 - riksdagsskrivelse (rskr), 39
 - skatteutskottets betänkanden (SkU), 39
 - subdelegation, 35
 - Svensk författningssamling (SFS), 39
- Skattemässigt värde, 162
- Skatteverkets ställningstaganden, 58
- Skenrättshandling, 94
- Skiljemannakonvention, 636
- Skog, 194
- Skogsavdrag, 126, 856
 - allframtidsupplåtelse, 874
 - anskaffningsvärde del av fastighet, 870
 - arealförvärv, 871
 - avdrag endast under innehavstiden, 861
 - avdrag för handelsbolag, 861
 - avdragsbelopp, 859
 - avdragsgrundande skogsintäkt, 858
 - avdragsutrymme, 861
 - beskattningsår avdrag, 859
 - fastighetsreglering, 865, 873
 - förvärv efter övergången till 1981 års regler, 863
 - förvärv genom arv, gåva, 866
 - ideell andel, 870
 - klyvning, 873
 - koncernföretag, 874
 - koncernförhållanden, 870
 - köp eller arv, 867
 - lägsta avdragsbelopp, 860
 - rationaliseringsförvärv, 859
 - rätten till avdrag, 857
 - skogsavdragets storlek, 857
 - transaktion mellan makar, 867
 - äldre skogsinnehav, 862
- Skogsbruk, 198, 200, 840
 - rationaliseringsförvärv, 875
- Skogskonto, 882
- Skogsskadekonto, 885
- Slottsregeln, 152
- SLP, 681

- Småhusenhet, 152
- Solidaritetsprincipen, 72
- Sparandedirektivet, 68
- Sparbankernas säkerhetskassa, 392
- SRU, 278
- Statlig inkomstskatt
 - aktiebolag, 288
 - ekonomisk förening, 288
- Statliga räntebidrag, 777
- Statslåneränta, 161
- Studie- och konferensresor, 675
- Stödbrev, 626
- Svensk familjestiftelse, 428
- Svensk koncern, 137
- Svenska delägarätter, fordringsrätter, 255
- Svenska investeringsfonder, 136
- Sverige, 162
- Särskild löneskatt
 - pensionskostnader, 681
- Särskilda förluster, 707
 - advokat- och rättegångskostnad, 707
 - böter/avgifter, 707
 - deklarationshjälp m.m., 708
- Särskilda skatter och avgifter, 681
- Taxeringsenhet, 152
- Taxeringsvärde, 152
- Territorialitetsprincip, 70
- Testamente, 423
- Tillståndspliktig verksamhet, 440
- Tomtrörelse, 873
 - annat ändamål än bebyggelse, 933
 - anställda, 933
 - avskattning vid karaktärsbyte, 934
 - byggnadstomt, 933
 - detaljplan, 931
 - enkel tomtrörelse, 932
 - exempel, 936
 - expropriation, 933
 - från näringsverksamhet till kapital, 935
 - förstagångsupplåtelser, 933
 - gemensamt ägda tomter, 932
 - grustag, 933
 - kapital till näringsverksamhet, 934
 - kvalificerad tomtrörelse, 931
 - lagervärdering, 935
 - lagrets ingångsvärde, 935
 - marknadsvärde överstiger omkostnadsbelopp, 935
 - mindre markområden för sammanläggning, 933
 - när upphör tomtrörelse?, 936
 - rörelsen börjat?, 932
 - slutförsäljning av tomtlager, 935
 - tomt som gåva, 933
 - undantag, 933
 - övergångsbestämmelser, 936
- Transfer pricing, 501
- Treårsregeln, 198
- Tribunalen, 66
- Trust
 - appointment, 420
 - bare trust, 421
 - beneficiaries, 417
 - beskyddare, 418, 420
 - charitable, 418
 - completely constituted, 421
 - constructive trust, 421
 - declaration of trust, 421
 - discretionary trust, 421, 422
 - diskretionär, 421
 - equitable title, 420
 - equity, 419
 - express trust, 421
 - fixed trust, 421
 - förmånstagare, 417
 - förordnande, 420
 - grantor retained annuity trust, 418

- Haag-konvention, 418
- incompletely constituted, 421
- instruktionsbrev, 419
- inter vivos, 420
- interest in possession trust, 422
- irrevocable, 417, 421
- letter of wishes, 419
- living trust, 420
- oåterkallelig, 418
- private, 418
- protector, 418
- public, 418
- revocable, 421
- rule of perpetuities, 418
- settlor, 417
- simple trust, 421
- skatteavtal, 419
- special trust, 421
- stiftare, 417, 419
- testamentary, 420
- the legal owner, 420
- trust corpus, 420
- trust document, 418
- trustee, 417
- trustegendom, 419
- trusts under agreement, 420
- trustskund, 418
- will trust, 420
- åtnjutanderätt, 420
- ägare, 420
- Trustbildning
 - oåterkalleligt förordnande, 421
 - stiftarens inflytande, 424
- Tröghetsregeln, 143, 148
- Tvåfamiljshus, 142
- Undanröjande av dubbelbeskattning, 636
- Underskott, 116, 117, 120
 - aktiebolag, 289
 - ekonomisk förening, 289
 - kommanditbolag, 289
 - näringsverksamhet, 372
- Upplåtelse av nyttjanderätt, 192
- Uppskjuten beskattning, 429
- Utbildnings- och kurskostnader, 675
 - lönekostnader, 677
 - rekreationsinslag, 677
 - studieresor, 676
- Utdelning, 116, 306, 307, 308
 - från ekonomiska föreningar, 300
 - från kooperativ förening, 306
 - från utländska företag, 308
 - kapitalplaceringsandelar, 307
 - lagerandelar, 307
 - maximal, 299
 - näringbetingade andelar, 307
 - sakvärden, 299
 - till aktiebolag eller ekonomisk förening, 306
 - till förvaltningsföretag, 307
 - till investmentföretag, 308
- Utdelning på aktier, 917
- Utdelningsbegreppet, 298
- Utdelningsbolag, 121
- Utdelningsfonder, 121
- Utfästelse om gåva, 423
- Utländsk juridisk person, 393, 422, 428
 - lågbeskattade inkomster, 399
- Utländsk koncern, 123
- Utländsk lotterivinst, 650
- Utländsk valuta, 122
- Utländska investeringsfonder, 136
- Utländska motsvarigheter, 135
- Utländska skatter, 681
- Utländska tjänstepensionsinstitut, 374
- Utländskt bolag, 137, 395
- Utskiftade medel, 309
- Utskiftning från ekonomisk förening, 315
- Utsläppsrätter, 712
- Uttag, 655
- Uttagsbeskattning vid byggnadsarbete på egen fastighet, 927
 - allmänna regler, 929

- egen byggnadsrörelse eller genom ett HB, 928
- konsekvenser, 929
- varor av ringa värde, 928
- vinstpåslag, 928
- värdet av egen arbetsinsats, 929
- Varufordringar, 658
- Varulager, 712
- Verkliga värdet, 723
- Verksamhetens avveckling, 190
- Verksamhetsgren, 161
- Vetenskaplig, 190
- Viltvårdsområde, 455
- Vindkraftverk, 764
- Vinstandelslån, 116, 305
- Vinstandelsstiftelse, 187, 701
 - avdragsrätt, 702
 - rättsfall, 702
 - socialavgifter och vinstandelsmedel, 703
 - särskild löneskatt, 703
- Vinstbolag, 115
- Vinstdelningsmetoden, 537
- Värdeminskningsavdrag, 191, 645, 769
- Värdering av lager, 918
 - allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL, 918
 - anskaffningsvärdet, 919
 - lager av material, 921
 - skattemässigt anskaffningsvärde, 919
 - verklig förlust, 920
 - värdenedgång, 920
- Åberopat lagrum, 96
- Årsredovisningslagen, 276
- Återanskaffningsvärde, 721
- Återföring, 163
- Återföring av värdeminskningsavdrag
 - andelshus, 807
 - arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter, 803
 - arv, testamente, gåva, bodelning, 797
 - avskrivning med ersättningsfond, 801
 - begränsning vid värdenedgång, 800
 - bidrag och lån, 807
 - bostadsrätter, 802
 - delavyttring, 799
 - fiktiva värdeminskningsavdrag, 798
 - förbättrande reparation och underhåll, 799
 - handelsbolags avyttring av fastigheter, 797
 - lagertillgång eller kapitaltillgång, 797
 - lagertillgångar, 802
 - näringsfastighet blir privatbostadsfastighet, 800
- Återförsäljningsprismetoden, 528
- Ägarlägenhet, 139
- Ökade levnadskostnader, 695
 - resa högst tre månader, 696
 - yrkesfiskare, 697
- Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter, 657
- Överföring mellan företag, 301
- Överlåtelse av näringsverksamhet, 654

