

## 16 Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst

---

prop. 1989/90:110, s. 295, 300, 304-308, 314-364, 649-655 och 673, SkU30

prop. 1993/94:90 s. 39-51, 54-94, 101-107, SkU10

SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2 Bet. 2000/2001:SkU9

---

### 16.1 Vad som räknas till inkomstslaget tjänst

Reglerna för beskattning av inkomst av tjänst finns i 10 - 12 kap. IL. Framställningen är disponerad på följande sätt:

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

Endast fysiska personer och vissa dödsbon kan beskattas för inkomst av tjänst. Inkomstslaget tjänst fungerar till viss del som en uppsamlingspost för en del inkomster som inte hänförs till kapital eller näringsverksamhet. Någon uppdelning i olika förvärvskällor görs inte.

Beträffande beskattningstidpunkten gäller den s.k. kontantprincipen. Denna innebär att inkomster ska tas upp som intäkt för det år då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Betr. vissa undantag se avsnitt 16.4.1. Utgifter är som huvudregel avdragsgilla för det år de betalats. Betr. undantag se avsnitt 16.4.2.

Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av tjänst medges avdrag för underskottet från intäkt av tjänst närmast följande beskattningsår (s.k. rullning). Rullning av underskott görs normalt så länge förvärvskällan finns kvar. Till inkomst av tjänst hänförs också inkomst av hobbyverksamhet, se vidare avsnitt 19.14.

**Intäkter som ska hänföras till tjänst**

Särskild begränsning gäller för rullning av underskott av hobbyverksamhet.

En förutsättning för att inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst är att den inte är skattefri enligt 8 eller 11 kap. IL eller är hänförlig till något annat inkomstslag. Vid bedömning av om en inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst eller till något annat inkomstslag kan de exempel på skattepliktiga inkomster och förmåner som räknas upp i 10 kap. IL ge ledning.

*I 10 kap. 1 § 1 st. IL finns den grundläggande regeln:*

"Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

Med tjänst avses

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

## **16.2 Vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst**

Till inkomstslaget tjänst räknas inte (10 kap. 4 § IL)

1. räntor på skulder för utbildning eller på andra skulder för tjänsten. Sådan ränta är avdragsgill under inkomst av kapital och
2. vad delägare i ett svenskt handelsbolag fått i lön från detta. Sådan ersättning hänförs till inkomst av näringsverksamhet eller, i vissa fall, inkomst av kapital. Se vidare del 2 avsnitt 5.3.

## **16.3 Definitioner**

I 10 kap. 5-6 §§ IL finns definitioner av vad som menas med pension, periodiskt understöd och försäkring tagen i samband med tjänst.

**Pension**

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

1. som inkomstpension, tilläggs pension, premiepension och premiepension till efterlevande enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension,
2. som garantipension enligt lagen (1998:702) om garantipension,
3. på grund av lagen (1962:381) om allmän försäkring i form av folkpension och tilläggs pension,

## Grundläggande bestämmelser för inkomstlaget tjänst 201

4. på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring, eller
5. på grund av pensionsförsäkring eller återköp av sådan försäkring.

Med pension avses också ersättningar som betalas ut från pensionssparkonto

1. till pensionsspararen,
2. till förmånstagare på grund av förmånstagarförordnande,
3. till den som fått rätten till pension genom bodelning,
4. till make eller bröstarvinge på grund av att ett förmånstagarförordnande jämkats, eller
5. vid återbetalning enligt 13 kap. 4 § äktenskapsbalken.

### Periodiskt understöd

Som periodiskt understöd behandlas varje utbetalning eller förmån från stiftelser vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster för all framtid eller viss tid ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer (10 kap. 6 § IL).

### Försäkring tagen i samband med tjänst

En sjuk- eller olycksfallsförsäkring anses ha tecknats i samband med tjänst om arbetsgivaren ska betala premierna för försäkringen och anmälan görs till försäkringsbolaget om att försäkringen tecknats i samband med tjänst (10 kap. 7 § IL).

## 16.4 Beskattningstidpunkten

Huvudregel är den s.k. kontantprincipen. Denna innebär att inkomster ska tas upp till beskattning när de blir tillgängliga för lyftning eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del, medan utgifter dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnad för dem.

### 16.4.1 Intäkter

#### Huvudregel

Huvudregeln är, som ovan angetts, att inkomster ska tas upp det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL). Om lön för flera år uppburits retroaktivt under ett senare år ska hela beloppet tas till beskattning för sistnämnda år och inte fördelas på de år lönen avser (RÅ 1952 Fi 1392). Jfr dock kapitel 13 om skatt på ackumulerad inkomst.

#### Undantag

I vissa situationer gäller dock delvis andra regler.

#### Tågresor

Förmån av inrikes tågresor som värderas enligt 61 kap. 14 § IL, dvs. årskort för inrikes tågresor, ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den skattskyldige disponerar över årskortet (10 kap. 9 § IL). Innebörden är att ett sådant årskort som en skatt-

skyldig får t.ex. i mitten av år 1 komma att föranleda beskattning såväl år 1 som år 2.

**Drivmedel**

Förmån av drivmedel ska räknas till månaden efter den då förmånen kommit den skattskyldige till del. (10 kap. 10 § IL). En förmån som erhållits i slutet av ett år kommer med andra ord att hänföras till det efterföljande årets inkomster.

**Semesterersättning**

Semesterersättning utgör skattepliktig inkomst och ska tas upp till beskattning för det beskattningsår då ersättningen lyfts. Inom framför allt byggbranschen förekommer det att arbetsgivaren betalar in semesterersättning till en särskild semesterkassa i stället för att betala direkt till den anställde. I samband med den anställdes semester betalar semesterkassan ut semesterersättning. I sådana fall är det tidpunkten för utbetalningen från semesterkassan som avgör vilket år som inkomsten ska tas upp.

Skatteavdrag görs av semesterkassan vid utbetalningstillfället. Kassan lämnar även kontrolluppgift och betalar även arbetsgivaravgifter på semesterersättningen.

**Trohetsrabatt, m.m.**

Skattepliktig rabatt, bonus och annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande (t.ex. så kallade frequent- flyer-rabatter) och där arbetsgivaren stått för kostnaden. En sådan förmån kan, beroende på när den anställde utnyttjar den, komma att hänföras till ett senare år än när rättigheten till den tjänats in.

**Förvärv av värdepapper/ personaloptioner**

Den som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker (10 kap. 11 § 1 st. IL).

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, ska förmånen tas upp till beskattning det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Upphör den skattskyldige att vara obegränsat skattskyldig ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas (10 kap. 11 § 2 st. IL). Tidpunkten för beskattning av förmån av värdepapper respektive personaloptioner samt värderingen av sådana förmåner behandlas närmare i avsnitt 17.2.12 och 17.2.13.

**Särskilt om förmåner i annat än pengar**

Skatteplikten för förmåner i annat än pengar inträder i regel när förmånen har utnyttjats. Efter förslag av utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1992:57 och SOU 1993:44) infördes en bestämmelse att förmån normalt ska ha ”åtnjutits” för att skatteplikt ska inträda. - I IL används i stället uttrycken ”utnyttjats” eller ”kommit till del”. Utredningen konstaterade dock att det inte kunde

anges någon klar för alla fall gemensam tidpunkt för skattepliktens inträdande. I prop. 1993/94:90, s. 82 anfördes bl.a. följande: "Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen. /.../ Med tanke på de tillämpningsproblem i detta avseende som ofta uppstår med olika slag av förmåner vore det i och för sig önskvärt om det i lagtext klart kunde anges hur olika fall ska bedömas. Det förekommer emellertid en mängd olika situationer och det uppstår efterhand nya förmåner. En fullständig reglering är därför inte möjlig utan man får nöja sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis. Som utredningen föreslagit bör uttrycket åtnjuta kunna användas i sammanhanget".

RR har avgjort ett mål, som belyser ovanstående (RÅ 1992 ref. 108). Frågan var om en person, som var vegetarian, skulle påföras värde av kostförmån när hon hade haft möjlighet att erhålla fri kost men där det var ostridigt att hon inte utnyttjat denna möjlighet. RR fann att det under sådana förhållanden inte förelåg grund för att beskatta för kostförmån. Genom domen är det klarlagt att enbart arbetsgivarens tillhandahållande inte ska medföra beskattning. I vissa fall kan dock redan dispositionsmöjligheten utlösa beskattning. Detta torde exempelvis gälla förmån av bostad eller semesterbostad som står till mottagarens förfogande utan inskränkning.

När det gäller skatteplikts- och värderingsfrågan åligger det i första hand utgivaren av förmånen, som i regel är den egna arbetsgivaren, att avgöra om förmånen är skattepliktiga och i så fall värdera den. Bedöms förmånen som skattepliktiga ska den redovisas från första kronan.

**Avskattning  
pensionsförsäkring  
pensionssparkonto**

Beträffande tidpunkten för avskattning i vissa fall av pensionsförsäkring resp. pensionssparkonto finns särskilda bestämmelser (58 kap. 19 § resp. 58 kap. 33 § IL), se vidare kapitel 20.

**Fri skatt**

Arbetsgivaren och den anställda kan avtala om s.k. nettolön, dvs. att lön ska utgå med visst belopp efter skatt. Beskattningen ska dock ske för bruttolöppet. Detta innebär att man ska räkna ut hur stor bruttolönen skulle ha varit för att – efter avdrag för skatt – ge den avtalade nettolönen. Frågan har prövats i rättsfallet RÅ 1987 ref. 61. RR konstaterade att bruttolönen var en odelbar enhet och att förmån av fri skatt ska, oberoende av vad parterna har avtalat i den frågan, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen. Värdet av förmånen ska bestämmas med denna utgångspunkt.

Motsatt utgång blev det i RÅ 1991 not 53, där det hade avtalats om en särskild rörlig ersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Frågan var om ersättningen skulle innefatta ett avtal om fri skatt att beskattas samma år som löneförmånerna. RR fann dock att det inte varit fråga om att genom den rörliga ersättningen tillförsäkra den skattskyldige en i förväg bestämd nettolön. I stället syftade avtalet till att, sedan de slutliga beskattningskonsekvenserna lagts fast genom taxeringen, i viss utsträckning kompensera den anställde i den mån han i Sverige fått vidkännas högre skatt än i sitt hemland. Skattskyldighet för denna kompensation för skatt inträder enligt kontantprincipen, dvs. det år kompensationen betalats ut till den anställde.

#### 16.4.2 Kostnader

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

Avsteg från kontantprincipen sker enligt praxis vid anskaffning av dyrare redskap och inventarier för tjänsten. I sådana fall medges avdrag vanligen i form av årliga *försättningsavdrag*. Avdragen fördelas på det antal år som inventariet beräknas kunna användas på samma sätt som vid planenlig avskrivning. Restvärdeavskrivning får inte användas. Vid en försäljning tillämpas kapitalvinstreglerna.

#### Årskort

Kostnad för årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas, är inte avdragsgill för det beskattningsår då betalningen skett (RÅ85 1:3 och RÅ 1988 ref. 17) utan för det beskattningsår då resorna företagits. Att det numera beträffande årsskiftesbetalningar tillämpas en strikt kontantprincip i inkomstlaget tjänst förändrar inte detta synsätt (se i RÅ 1988 ref. 17 återopad litteratur).

#### Hobbyverksamhet

När det gäller hobbyverksamhet finns det ytterligare bestämmelser om beskattningstidpunkten (10 kap. 13 § jämfört med 12 kap. 37 § IL). Enligt dessa ska i en sådan verksamhet avdrag göras även för något av de fem föregående beskattningsårens kostnader till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Avdrag får inte göras med högre belopp än vad som återstår av intäkterna efter avdrag för beskattningsårets kostnader. Om hobbyverksamhet, se vidare 19.14.

#### Särskild skatt

Sådan särskild skatt eller avgift som ingår i slutlig skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) ska dras av som kostnad det beskattningsår då skatten debiteras (10 kap. 14 § IL).

**Kostnad för  
förvärv av  
värdepapper/  
personaloptioner**

Om en skattskyldig, som på grund av sin tjänst på förmånliga villkor förvärvat en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, har betalat en ersättning för förmånen, ska utgiften dras av som kostnad det år då förmånen ska tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL). Tidpunkten för rätt till avdrag för erlagd premie för förvärv av värdepapper respektive personaloptioner behandlas närmare i avsnitt 17.2.12 och 17.2.13.

**Återbetalning  
av lön m.m.**

Det händer ibland att det i efterhand framkommer att lön, pension, ersättning från försäkringskassa m.m. har betalats ut med för stort belopp under något tidigare inkomstår. Mottagaren kan i ett sådant fall bli skyldig att under ett senare år betala tillbaka vad han har uppburit för mycket. Det är härvid i allmänhet fråga om belopp som mottagaren tidigare har blivit inkomstbeskattad för.

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

RR har i några fall ansett att avdrag bör medges vid taxeringen för det beskattningsår då återbetalning skett, nämligen i RÅ 1959 not. Fi 975, RÅ 1970 not. Fi 1413 och RÅ 1974 ref. 5. Dessa fall avser återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställde tillträtt tjänst hos annan arbetsgivare. RR har i dessa fall ansett att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten. Samma resonemang fördes i ett icke överklagat förhandsbesked. Sökanden hade fått skadestånd för inkomstbortfall vilket medförde skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd som tidigare erhållits för samma tid. SRN fann med hänsyn till det nära samband som förelåg mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att återbetalat belopp var avdragsgillt återbetalningsåret.

Har återbetalning skett av annan anledning torde korrigering få göras vid taxeringen för det år då inkomsten uppburits. Något avdragsresonemang bör ej föras i dessa fall. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1927 not. Fi 28, där RR förklarade att ett återbetalat tantiembelopp "icke utgjort för klaganden beskattningsbar inkomst". RR har också i ett stort antal liknande fall genom resning korrigerat taxeringen för utbetalningsåret (se t.ex. RÅ 1950 not. Fi 167, RÅ 1956 not. Fi 1855, RÅ 1988 not. 34 och RÅ 1991 not. 285).

En särskild fråga är om det för nedsättning av taxeringarna krävs att den skattskyldige faktiskt gjort återbetalningen eller om det räcker med att ett krav om återbetalning riktats mot denne.

Man får här skilja på det fall då avdrag ska medges vid taxeringen för återbetalningsåret och det fall då den återbetalningspliktiga inkomsten ska undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret.

I det förstnämnda fallet, där återbetalningen behandlas som en omkostnad för intäkternas förvärvande, torde kontantprincipen kräva att faktisk återbetalning gjorts under det aktuella beskattningsåret.

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

#### **Kvittning på kontrolluppgift**

Det bör uppmärksammas att återbetalningar som ska ske enligt en återbetalningsplan kan komma att kvittas mot senare utbetalningar och att nettobeloppet sedan anges på kontrolluppgiften. Om det förmodas att så har skett bör uppgiftslämnaren eller den skattskyldige kontaktas så att uppgifter kan erhållas om bruttobeloppet.

### **16.5 Resultatet**

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

Om det uppkommer ett underskott vid beräkningen ska detta dras av som kostnad mot överskott i inkomstslaget tjänst det följande beskattningsåret (10 kap. 16 § IL). Om det skulle uppstå underskott även detta och senare beskattningsår får detta underskott i sin tur utnyttjas nästa år etc. Möjligheten till s.k. rullning av underskott i inkomstslaget tjänst infördes vid 1990 års skattereform mest för att åstadkomma ett enhetligt system för underskott gällande alla slag av förvärvsinkomster. Det är dock mycket sällsynt att det uppkommer underskott i inkomstslaget tjänst, vilket också är förklaringen till att möjligheten till rullning inte har beaktats vid utformningen av deklarationsblanketterna. I fråga om hobbyinkomster gäller särskilda regler för uppkomna underskott (12 kap. 37 § IL).