

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Dokumentet motsvarar SKV 301 utgåva 19 och SKV 302 utgåva 17.
Utgiven i mars 2000 av Skatteverket.

Till fullständig innehållsförteckning

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Avsnittsförteckning:

1. <u>Principer för inkomstbeskattningen m.m.</u>	19. <u>Aktiebolag och ekonomiska föreningar</u>
2. <u>Ackumulerad inkomst</u>	20. <u>Inkomster från handelsbolag</u>
3. <u>Självdeklaration</u>	21. <u>Överlåtelse av andel i handelsbolag</u>
4. <u>Inkomst av tjänst</u>	22. <u>Fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag</u>
5. <u>Inkomst av kapital</u>	23. <u>Ideella föreningar och stiftelser</u>
6. <u>Beskattning av fastigheter</u>	24. <u>Särskilda branscher</u>
7. <u>Beskattning av bostadsrätter</u>	25. <u>Byte företagsform</u>
8. <u>Andelsbyten</u>	26. <u>Tillskott av egendom till bolag</u>
9. <u>Förmögenhet</u>	27. <u>Underprislagen</u>
10. <u>Allmänt om näringsverksamhet</u>	28. <u>Fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser</u>
11. <u>Intäkter i näringsveksamhet</u>	29. <u>Andelsöverlåtelser inom koncerner</u>
12. <u>Kostnader i näringsveksamhet</u>	30. <u>Samordning mellan olika uppskovsregler</u>
13. <u>Inkomstuppdelning mellan makar och lön till barn</u>	31. <u>Förhandsbesked</u>
14. <u>Pensionskostnader</u>	
15. <u>Balansposter</u>	

16. Räntefördelning

17. Expansionsmedel

18. Periodiseringsfonder

32. Inkomstbeskattning vid konkurs

och ackord

33. Övriga skatter och avgifter

34. Övergångsbestämmelser

Till fullständig

innehållsförteckning

Förord

Denna utgåva av handledningen ska användas vid 2000 års taxering.

Av naturliga skäl saknas rättspraxis inom många områden. RSV:s ambition har dock varit att så långt det är möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor. Av handledningen framgår i vilka avseenden framförda uppfattningar grundar sig på praxis eller på RSV:s egna överväganden.

Kapitlet om ideella föreningar och stiftelser har tagits bort ur denna handledning. Regler om ideella föreningar och stiftelser behandlas i stället i Handledning för stiftelser och ideella föreningar (RSV 327 Utgåva 2).

I denna utgåva är kapitel 8 om andelsbyten nytt. Kapitlen 26B30 är nyskrivna och har tillkommit som en följd av de nya reglerna om beskattningen vid omstruktureringar. Kapitlen behandlar tillskott av egendom till bolag (kap. 26), underprislagen (kap. 27), fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (kap.28), andelsöverlåtelser inom koncerner (kap. 29) samt samordning mellan olika uppskovsregler (kap. 30).

Avsnittet om sjöinkomst har flyttats från kapitlet om övriga skatter och avgifter och finns nu under inkomst av tjänst (avsnitt 4.6).

Handledningen är främst avsedd att användas inom skattemyndigheterna i samband med taxering och vid utbildning. I dessa situationer är skatte- och taxeringsförfattningarna (RSV 300 Utg. 22) ett absolut nödvändigt arbetsredskap. Lagtext har därför återgetts i handledningen, endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns i RSV-NYTT.

Solna i mars 2000

Mats Sjöstrand

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Fullständig innehållsförteckning

- [Huvudsidan](#)
- [Förord](#)
- [Förkortningslista](#)
- [Sökordsregister](#)

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

1 [Principer för inkomstbeskattningen](#)

1.1 [Skattelagar](#)

1.2 [Vilka inkomster ska beskattas?](#)

1.2.1 [Ej skattepliktiga intäkter](#)

1.3 [Inkomstslag och förvärvskällor](#)

1.3.1 [Inkomstslag](#)

1.3.2 [Gränsdragningar](#)

1.3.2.1 [Tjänst eller näringsverksamhet ?](#)

1.3.2.2 [Kapital eller näringsverksamhet ?](#)

1.3.2.3 [Tjänst eller kapital?](#)

1.3.3 [Förvärvskällor](#)

1.4 [Hur ska inkomsten beräknas?](#)

1.4.1 [Översikt](#)

1.4.2 [Beräkning inom varje inkomstslag](#)

1.4.3 [Allmänna avdrag](#)

1.4.3.1 [Periodiskt understöd](#)

1.4.3.2 [Egenavgifter, socialförsäkringsavgifter i EU/EES, m.m.](#)

1.4.3.3 [Pensionssparande](#)

1.4.4 [Avdrag för allmän pensionsavgift, grundavdrag och särskilt grundavdrag och särskilt grundavdrag](#)

1.4.4.1 [Avdrag för allmän pensionsavgift](#)

1.4.4.2 [Grundavdrag](#)

1.4.4.3 [Reducerat grundavdrag](#)

1.4.4.4 Särskilt grundavdrag för folkpensionärer

1.5 När har inkomsten uppstått?

1.6 Vem skall beskattas?

1.7 Var skall inkomsten beskattas?

1.8 Särskilt om dödsbobeskattning

1.8.1 Civilrätt

1.8.2 Allmänt om taxering av dödsbo och dödsbodelägare

1.8.3 Taxering för dödsåret

1.8.4 Taxering för senare år än dödsåret

1.8.4.1 Inländska dödsbon

1.8.4.2 Utländska dödsbon

1.9 Socialavgifter och särskild löneskatt

1.9.1 Arbetsgivaravgifter

1.9.2 Egenavgifter i tjänst

1.9.3 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

1.9.4 Särskilt om royalty

1.10 Lagen mot skatteflykt

1.10.1 Allmänt

1.10.1.1 Lagens tillkomst och giltighet

1.10.1.2 Lagens målsättning

1.10.1.3 Förfarandet

1.10.2 Tillämpningsområde

1.10.3 Förutsättningar

1.10.3.1 Rättshandlingen

1.10.3.2 Skatteförmånen

1.10.3.3 Övervägande skälet för förfarandet

1.10.3.4 Lagsitftningens syfte

1.10.4 Konsekvenser

2 Ackumulerad inkomst

2.1 Ackumulerad inkomst

2.1.1 Lagens tillkomst

2.1.2 Lagens syfte

- 2.1.3 Vem kan få särskild skatteberäkning?
- 2.1.4 Vad menas med ackumulerad inkomst?
- 2.1.5 Inkomst av kapital
- 2.1.6 Inkomst av tjänst
- 2.1.7 Inkomst av näringsverksamhet
- 2.1.8 Fördelningstid
- 2.1.8.1 Huvudregeln
- 2.1.8.2 Kompletteringsreler
- 2.1.9 Beräkning av den ackumulerade inkomsten
- 2.1.9.1 Huvudregel
- 2.1.9.2 Spärregler
- 2.1.10 Skatteberäkningen
- 2.1.11 Förfarandet

3 Självdeklaration

- 3.1 Allmänna bestämmelser
- 3.2 Deklarationsskyldighet för fysiska personer
- 3.3 Deklarationsskyldighet för juridiska personer
- 3.4 Förenklad självdeklaration
- 3.5 Särskild självdeklaration
- 3.6 Tillhandahållande av deklarationsblanketter
- 3.7 Tidpunkter för avlämnande av deklaration m.m.
- 3.8 Sätt för avlämnande av deklaration
- 3.9 Föreläggande att fullgöra deklarationsskyldighet
- 3.10 Skyldighet att föra anteckningar
- 4 Inkomst av tjänst

4.1 Inkomstberäkning

- 4.1.1 Översikt
- 4.1.2 Beskattningsår m.m.
- 4.1.3 Vilka intäkter skall hänföras till tjänst?
- 4.1.3.1 Intäkter samband med tjänst m.m.
- 4.1.4 Vilka kostnader får dras av ?

4.2 Kontanta intäkter

- 4.2.1 Sjukpenning, studiestöd, avtalsförsäkringar, skadestånd m.m.
- 4.2.2 Pensioner m.m.
- 4.2.3 Livräntor

- 4.2.4 [Stipendier och utbildningsbidrag](#)
- 4.2.5 [Hyresersättning från arbetsgivare](#)
- 4.2.6 [Traktamentesersättningar m.m.](#)
- 4.2.7 [Diverse övriga intäkter](#)
- 4.2.8 [Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m.](#)
- 4.2.9 [Semesterersättning](#)

4.3 [Förmåner](#)

- 4.3.1 [Allmänt om förmåner](#)
- 4.3.2 [Skattefria förmåner](#)
 - 4.3.2.1 [Fri gruppliv- resp. gruppsjukförsäkring](#)
 - 4.3.2.2 [Fri försäkring under tjänsteresa](#)
 - 4.3.2.3 [Fri hälso- och sjukvård m.m.](#)
 - 4.3.2.4 [Arbetsredskap och arbetskläder](#)
 - 4.3.2.5 [Datorutrustning för privat bruk](#)
 - 4.3.2.6 [Gåvor](#)
 - 4.3.2.7 [Rabatter](#)
 - 4.3.2.8 [Utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling](#)
 - 4.3.2.9 [Personalvårdsförmåner](#)
 - 4.3.2.10 [Fria resor i vissa fall](#)
 - 4.3.2.11 [Fri flyttning vid byte av verksamhetsort](#)
- 4.3.3 [Skattepliktiga förmåner](#)
 - 4.3.3.1 [Värdering](#)
 - 4.3.3.2 [Kostförmån](#)
 - 4.3.3.3 [Bostadsförmån](#)
 - 4.3.3.4 [Förmån av fri semesterbostad](#)
 - 4.3.3.5 [Hälso-och sjukvård, tandvård och läkemedel](#)
 - 4.3.3.6 [Reseförmån](#)
 - 4.3.3.7 [Rabatt, bonus eller annan liknande förmån](#)
 - 4.3.3.8 [Förmån i form av varor](#)
 - 4.3.3.9 [Vinster i pristävlingar](#)
 - 4.3.3.10 [Bilförmån](#)
 - 4.3.3.11 [Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel](#)
 - 4.3.3.12 [Bilförmånshavarens m.fl. avdragsrätt för resor med förmånsbilen](#)
 - 4.3.3.13 [Ränteförmåner](#)
 - 4.3.3.14 [Anställdas förvärv av värdepapper](#)
 - 4.3.3.15 [Övriga skattepliktiga förmåner](#)

4.4 **Avdrag**

4.4.1 **Allmänt**

4.4.2 Resekostnader

4.4.2.1 Resor till och från arbetsplatsen

4.4.2.2 Bilkostnader vid tjänsteresor

4.4.3 Ökade levnadskostnader

4.4.3.1 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

4.4.3.2 Ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete och dubbel bosättning

4.4.3.3 Hemresor vid arbete utom bostadsorten

4.4.3.4 S.k. inställelseresor

4.4.3.5 Intervjuresor

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

4.4.4 Dagbarnvårdare m.m.

4.4.4.1 Dagbarnvårdare i familjedaghem

4.4.4.2 Vård i familjehem

4.4.4.3 Kontaktpersoner/-familjer

4.4.4.4 Feriehem

4.4.4.5 Övervakare inom kriminalvården

4.4.5 Arbetsrum

4.4.6 Arbetsbiträde, kläder, arbetsredskap, facklitteratur

4.4.7 Idrottsutövarens kostnader

4.4.8 Medlemsavgifter och vissa andra avgifter m.m.

4.4.9 Representationskostnader

4.4.10 Kostnader för sjukvård, glasögon, hörapparat m.m.

4.4.11 Diverse övriga kostnader

4.5 **Särskilt om hobbyverksamhet**

4.5.1 Utvidgning av inkomstslaget tjänst

4.5.2 Gränsdragningar

4.5.3 Verksamheter av hobbykaraktär

4.5.3.1 Kulturell verksamhet

4.5.3.2 Hästsport och hästuppfödning

4.5.3.3 Biodling

4.5.3.4 Idrottslig utövning

4.5.4 Anteckningsskyldighet

4.5.5 Speciellt om kostnader i hobby

4.5.6 Sociala avgifter

4.5.7 Mervärdesskatt vid hobbyverksamhet

4.6 Sjöinkomst

4.6.1 Allmänt

4.6.1.1 Sjöinkomstavdrag/skattereduktion

4.6.1.2 Vem får sjöinkomstavdrag/skattereduktion?

4.6.1.3 Preliminär skatt på sjöinkomst

4.6.1.4 Jämkning

4.6.2 Taxering av sjömän

4.6.2.1 Inkomst ombord

4.6.2.2 Förmåner m.m. allmänt

4.6.2.3 Kostförmån

4.6.2.4 Resor vid på- och avmönstring

4.6.2.5 Fritt logi

4.6.2.6 Avdrag i deklarationen

4.6.2.7 Särskild inkomstskatt

4.6.2.8 Utländskt fartyg

4.6.2.9 Kontrolluppgift om sjöinkomst

5 Inkomst av kapital

5.1 Inkomstberäkning

5.1.1 Allmänt

5.1.2 Beskattningsår m.m.

5.1.3 Beskattningsort

5.2 Vad hänförs till inkomst av kapital ?

5.2.1 Intäkter

5.2.2 Avdrag

5.3 Löpande intäkter

5.3.1 Ränta

5.3.2 Utdelning

5.3.2.1 Vad beskattas som utdelning ?

5.3.2.2 Utdelningsförfarandet

5.3.2.3 Utskiftning m.m.

5.3.3 Övriga intäkter av kapital

5.4 Löpande utgifter

5.4.1 Omkostnader

- 5.4.2 Ränta
- 5.4.2.1 Vad hänförs till utgiftsränta ?
- 5.4.2.2 Vem får göra avdraget ?
- 5.4.3 Övriga kostnader

5.5 Skattskyldighetens inträde

5.6 Reavinst m.m. -allmänt

- 5.6.1 Vad beskattas som reavinst i inkomstslaget kapital ?
- 5.6.2 När ska beskattning ske ?
 - 5.6.2.1 Beskattningsutlösande händelse/Avyttring
 - 5.6.2.2 Skattskyldighetens inträde - Avyttringstidpunkten
- 5.6.3 Beräkning av skattepliktig reavinst/avdragsgill reaförlust
 - 5.6.3.1 Beräkningen
 - 5.6.3.2 Anskaffningsvärdet
 - 5.6.3.3 Hur stor del är skattepliktig/avdragsgill ?

5.7 Reavinst - aktier o.d.

- 5.7.1 Egen dom som beskattas enligt 27 § SIL
- 5.7.2 När ska reavinstbeskattning ske ?
- 5.7.3 Beräkning av skattepliktig reavinst och avdragsgill reaförlust
 - 5.7.3.1 Beräkningssättet
 - 5.7.3.2 Skattepliktig/avdragsgill andel
- 5.7.4 Konvertibla skuldebrev och optionsrätter
 - 5.7.4.1 Konvertibla skuldebrev
 - 5.7.4.2 Optionslån
 - 5.7.4.3 Aktieindexobligationer
- 5.7.5 Andela i värdepappersfonder
 - 5.7.5.1 Vilka slag av värdepappersfonder finns ?
 - 5.7.5.2 Beskattningen

5.8 Reavinst - fordringar i svenska kronor o.d.

- 5.8.1 Vilken egendom beskattas enligt 29 § SIL ?
- 5.8.2 Beskattningstidpunkten
- 5.8.3 Beräkning av skattepliktig reavinst och avdragsgill reaförlust
 - 5.8.3.1 Beräkningssättet
 - 5.8.3.2 Skattepliktig/avdragsgill del

5.9 Reavinst - utländsk valuta o.d.

- 5.9.1 Egendom som beskattas enligt 30 § SIL

- 5.9.1.2 Notering av euro-valuta
- 5.9.2 När ska reavinstbeskattning ske ?
- 5.9.2.1 Beskattningsutlösande händelser - fordringar och valuta
- 5.9.2.2 Beskattningsutlösande händelser - skulder
- 5.9.2.3 Beskattningstidpunkt
- 5.9.3 Hur beräknas skattepliktig vinst och avdragsgill förlust ?
- 5.9.3.1 Beräkningssättet - fordringar och valuta
- 5.9.3.2 Beräkningssättet - skulder
- 5.9.3.3 Skattepliktig/avdragsgill del

- 5.10** **Reavinst - annan lös egendom**
- 5.10.1 Vilken egendom beskattas enligt 31 § SIL
- 5.10.2 När ska reavinstbeskattning ske ?
- 5.10.3 Hur beräknas skattepliktig reavinst och avdragsgill reaförlust ?
- 5.10.3.1 Egendom som inte innehafts för personligt bruk
- 5.10.3.2 Egendom som innehafts för personligt bruk

- 5.11** **Optioner och terminer**
- 5.11.1 Optioner
- 5.11.1.1 Definitioner
- 5.11.1.2 Beskattning av innehavaren
- 5.11.1.3 Beskattning av utfärdaren
- 5.11.2 Terminer
- 5.11.3 Kvitteringsregler
- 5.11.3.1 Förluster på optioner och terminer
- 5.11.3.2 Förluster på den underliggande egendomen
- 5.11.4 Exempel på svenska, standardiserade optioner
- 5.11.4.1 Aktieoptioner
- 5.11.4.2 OMX-optioner

- 5.12** **Blankningsaffär**
- 5.12.1 Vad menas med blankning ?
- 5.12.2 Beskattningen

- 5.13** **Begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst på aktier och andelar i onoterade företag**
- 5.13.1 Allmänt
- 5.13.2 Reglernas tillämpningsområde
- 5.13.2.1 Vem omfattas av reglerna ?
- 5.13.2.2 Lättnadskvalificerad aktie och andel

- 5.13.3 Beskattning av utdelning
- 5.13.3.1 Underlag för beräkning av lättnadsbelopp
- 5.13.3.2 Sparad lättnad
- 5.13.3.3 Beskattning av reavinst och reaförlust

5.14 Avkastningsskatt på utländska livsförsäkringar

6 Beskattning av fastigheter

6.1 Fastighetsbegreppet i sammanhang

6.2 Näringsfastighet eller privatbostadsfastighet ?

- 6.2.1 Begreppsdefinitioner
- 6.2.2 Gränsdragningar
- 6.2.3 Inkomstskattemässig klyvning

6.3 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet

- 6.3.1 Intäkter
- 6.3.2 Avdrag

6.4 Löpande beskattning av näringsfastighet

- 6.4.1 Indelning i förvärvskällor
- 6.4.2 Bostadsförmån
- 6.4.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.
- 6.4.4 Värdeminskning av byggnad, markanläggningar m.m. på näringsfastighet
 - 6.4.4.1 Fastighetsdelar som får skrivas av som inventarier
 - 6.4.4.2 Avskrivning på byggnad
 - 6.4.4.3 Markanläggningar
 - 6.4.4.4 Exempel på beräkning av värdeminskning för byggnad, inventarier och markanläggning
 - 6.4.4.5 Direktavdrag för bygginvesteringar
 - 6.4.4.6 Substansminskning av naturtillgångar
 - 6.4.4.7 Schema över reglerna för värdeminskningssavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar m.m.
- 6.4.5 Hysesfastigheter m.m.
 - 6.4.5.1 Allmänt
 - 6.4.5.2 Exempel på intäkter av hyresfastighet
 - 6.4.5.3 Exempel på kostnader för hyresfastighet
- 6.4.6 Fastighet som tillhör bostadsrättsförening m.m.

- 6.4.6.1 [Äkta och oäkta bostadsföretag](#)
- 6.4.6.2 [Beskattning av äkta bostadsföretag](#)
- 6.4.6.3 [Beskattning av medlem i äkta bostadsföretag](#)
- 6.4.6.4 [Beskattning av oäkta bostadsföretag](#)
- 6.4.6.5 [Beskattning av medlem i oäkta bostadsföretag](#)
- 6.4.7 [Deläggande och andelshus](#)

6.5 [Reavinst. Uppskov](#)

- 6.5.1 [Gemensamma principer](#)
 - 6.5.1.1 [I vilket inkomstslag beskattas vinsten](#)
 - 6.5.1.2 [Fastighet utomlands](#)
 - 6.5.1.3 [Avyttring](#)
 - 6.5.1.4 [Rätt beskattningsår](#)
 - 6.5.1.5 [Förluster](#)
 - 6.5.1.6 [Dold äganderätt](#)
 - 6.5.1.7 [Flera taxeringsenheter](#)
 - 6.5.1.8 [Fastighet som består av delar med olika karaktär](#)
- 6.5.2 [Privatbostadsfastigheter](#)
 - 6.5.2.1 [Huvudregel: halva vinsten skattepliktig](#)
 - 6.5.2.2 [Indexreglerna](#)
- 6.5.3 [Näringsfastigheter](#)
 - 6.5.3.1 [Allmänt](#)
 - 6.5.3.2 [Återläggning](#)
 - 6.5.3.3 [Beräkning av vinst eller förlust](#)
 - 6.5.3.4 [Underskott i förvärvskälla](#)
- 6.5.4 [Delavyttring](#)
 - 6.5.4.1 [Allmänt](#)
 - 6.5.4.2 [Metod 1](#)
 - 6.5.4.3 [Metod 2](#)
 - 6.5.4.4 [Metod 3](#)
 - 6.5.4.5 [Konsumeringsavskattning av ingångsvärde](#)
- 6.5.5 [Uppplåtelse av nyttjanderätt m.m.](#)
- 6.5.6 [Marköverföring genom fastighetsreglering](#)
- 6.5.7 [Uppskov med beskattningen av realisationsvinst](#)
 - 6.5.7.1 [Ursprungsbostaden](#)
 - 6.5.7.2 [Vinsten](#)
 - 6.5.7.3 [Ersättningsbostaden](#)
 - 6.5.7.4 [Dispensmöjligheter saknas](#)
 - 6.5.7.5 [Hur behandlas uppskovet vid taxeringen då vinsten deklarerats?](#)

- 6.5.7.6 Vad medför uppskovsavdraget vid taxeringen året därpå?
- 6.5.7.7 Vad händer när ersättningsbostaden avyttras?

6.6 Fastighetsskatt

- 6.6.1 Vilka fastigheter beskattas?
- 6.6.2 Vem skall betala fastighetsskatten?
- 6.6.3 Underlag för fastighetsskatten
- 6.6.4 Värdeår
- 6.6.5 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet
 - 6.6.5.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter
 - 6.6.5.2 Flerfamiljshus på lantbruksenheter
 - 6.6.5.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus
- 6.6.6 Hyreshusenheter
 - 6.6.6.1 Bebyggda hyreshusenheter
 - 6.6.6.2 Obebyggda tomter avsedda för hyreshus
- 6.6.7 Nedsättning
- 6.6.8 Olika räkningsår
- 6.6.9 Avdrag vid inkomsttaxeringen
- 6.6.10 Förfarandet

7 Beskattning av bostadsrätter

7.1 Bostadsrättsbegreppet

7.2 Är bostadsrätten en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet?

7.3 Löpande inkomstbeskattning

- 7.3.1 Bostadsrätter som är privatbostäder
 - 7.3.1.1 Beskattning av innehavet av bostaden
 - 7.3.1.2 Beskattning av andra intäkter av bostaden
- 7.3.2 Bostadsrätter som ingår i näringsverksamhet

7.4 Reavinstbeskattning

- 7.4.1 Gemensamma principer
- 7.4.2 Bostadsrätter som är privatbostäder
 - 7.4.2.1 Allmänt
 - 7.4.2.2 Vinstberäkningsregel
- 7.4.3 Bostadsrätter i näringsverksamhet
 - 7.4.3.1 Återläggning
 - 7.4.3.2 Beräkning av vinst eller förlust

8	<u>Andelsbyten</u>
8.1	<u>Allmänt om andelsbyten</u>
8.2	<u>Uppskovstekniken</u>
8.3	<u>Villkor för uppskov</u>
8.4	<u>Övriga bestämmelser</u>
8.5	<u>Anskaffningsvärdet hos det köpande företaget</u>
8.6	<u>Partiella andelsbyten</u>
8.7	<u>Handelsbolag</u>
8.8	<u>Fåmansföretag</u>
8.9	<u>Skatteflykt</u>
8.10	<u>Förhållandet till andra regler</u>
9	<u>Förmögenhet</u>
9.1	<u>Taxeringsår, beskattningsår, deklarationsskyldighet m.m.</u>
9.2	<u>Skattepliktig förmögenhet</u>
9.2.1	<u>Allmänt om skattepliktig och ej skattepliktig förmögenhet</u>
9.2.2	<u>Regler om skatteplikt för och värdering av tillgångar</u>
9.2.3	<u>Aktier och andra värdepapper</u>
9.2.4	<u>Särskilt om värdering enligt 14 § 1 st. SFL</u>
9.2.5	<u>Avdrag för skulder</u>
9.3	<u>Skattskyldighet för förmögenhet</u>
9.3.1	<u>Ägarens skattskyldighet</u>
9.3.2	<u>Skattskyldighet för den som är likställd med ägare</u>
9.3.3	<u>Äganderätt vid beskattningstidpunkten</u>
9.3.4	<u>Sambeskattning</u>
9.4	<u>Skatteskalor</u>
9.5	<u>Näringsverksamhet</u>
9.5.1	<u>Sammanfattning av reglerna</u>
9.5.2	<u>Beskattningsår</u>
9.5.3	<u>Värderingsprinciper</u>
9.5.3.1	<u>Allmänt</u>
9.5.3.2	<u>Tillgångar</u>
9.5.3.3	<u>Skulder</u>
9.5.4	<u>Värdering av onoterade aktier och andelar</u>
9.5.4.1	<u>Värdering av aktier</u>

10 **Allmänt om näringsverksamhet**

10.1 **Företagsformer - civilrättsliga och skatterättsliga regler**

10.1.1 Enskild firma

10.1.2 Enkelt bolag

10.1.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

10.1.4 Aktiebolag

10.1.5 Ekonomiska föreningar

10.1.6 Näringsverksamhet bedriven i annan form

10.2 **Redovisningsregler**

10.2.1 Lag om självdeklaration och kontrolluppgifter

10.2.2 Bokföringslagen

10.2.2.1 Kretsen bokföringsskyldiga

10.2.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd

10.2.2.3 Löpande bokföring

10.2.3 Särskild redovisningslagsstiftning för aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag

10.2.4 Årsbokslut, räkenskapsår m.m.

10.2.5 Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m.

10.2.6 SRU

10.3 **Inkomstberäkning - översikt**

10.3.1 Fysiska personer och dödsbon

10.3.2 Juridiska personer utom dödsbon och handelsbolag

10.4 **Inkomstberäkning för fysiska personer och dödsbon**

10.4.1 Begreppet näringsverksamhet

10.4.2 Indelning i förvärvskällor

10.4.2.1 Huvudreglerna

10.4.2.2 Vad är aktiv/passiv näringsverksamhet

10.4.2.3 Indelningen görs stegvis

10.4.2.4 Förvärvskälleindelning vid handelsbolag

10.4.2.5 Ändrad karaktär

10.4.3 Underskott

10.4.3.1 Allmänt

10.4.3.2 Kvittning och rullning

10.4.3.3 Kvittning mellan olika förvärvskällor

10.4.3.4 Underskott vid konkurs och ackord

10.4.3.5 När har förvärvskälla upphört?

10.4.3.6 Ändrad karaktär

10.5 Inkomstberäkning för juridiska personer utom dödsbon

10.5.1 Bergreppet näringsverksamhet

10.5.2 Underskott

10.6 Särskilt om inkomstberäkning för delägare i handelsbolag och EEIG

10.7 Statslåneräntan

11 Intäkter i näringsverksamhet

11.1 Itäcksbergreppet för näringsidkare

11.2 Avyttring av olika slag av tillgångar

11.2.1 Allmänt

11.2.2 Försäljning av omsättningstillgångar

11.2.3 Försäljning av maskiner och andra inventarier

11.2.4 Försäljning av patenträtt o.d.

11.2.5 Försäljning av goodwill m.m.

11.2.6 Försäljning av hyresrätt m.m.

11.2.7 Försäljning av fastigheter

11.2.8 Försäljning av andel och fodran i kooperativ, ekonomisk förening

11.2.9 Försäljning av andel i handelsbolag

11.3 Uttag ur näringsverksamhet

11.3.1 Allmänt om uttagsbeskattning

11.3.2 När uttagsbeskattning skall ske

11.3.2.1 Uttag av tillgång ur enskild näringsverksamhet och handelsbolag

11.3.2.2 Uttag av tillgången i bolagssektorn

11.3.3 Uttag av tjänst

11.3.4 Värdering av uttag

11.3.5 Undantag från huvudregeln om uttagsbeskattning

11.3.6 Exempel på uttagsbeskattning

11.3.7 Beskattning av ägare vid underprisöverlåtelse som föranleder uttagsbeskattning

11.3.8 Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett

- 11.4** **Intäkt i form av royalty**
- 11.5** **Intäkter från bankkonton, värdepapper och o.d.**
- 11.6** **Återföring av värdeminskningssavdrag**
- 11.7** **Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader**
- 11.8** **Bidrag från stat, kommun och EG m.fl.**
- 11.9** **Försäkringsersättningar**
- 11.10** **Diverse intäkter**
- 11.11** **Överlåtelse av näringsverksamhet**
 - 11.11.1 Försäljning av enskild näringsverksamhet
 - 11.11.2 Försäljning av handelsbolag
 - 11.11.3 Äganderättsövergång genom bodelning, gåva och arv
- 12** **Kostnader i näringsverksamhet**
 - 12.1** **Allmänt**
 - 12.2** **Personalkostnader**
 - 12.2.1 Allmänt
 - 12.2.2 Lönder och andra ersättningar och förmåner
 - 12.2.3 Vinstandelsstiftelse
 - 12.2.4 Personalvård
 - 12.2.5 Lönebikostnader
 - 12.2.6 Kostnader för anställdas pensionering
 - 12.3** **Representation**
 - 12.4** **Ökade levnadskostnader**
 - 12.5** **Organisationskostnader m.m.**
 - 12.5.1 Allmänt
 - 12.5.2 Icke avdragsgilla organisationskostnader
 - 12.5.3 Avdrag i efterhand
 - 12.5.4 Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader

- 12.5.5 Speciellt om forskning och utveckling
- 12.5.6 Speciellt om datorprogram m.m.

- 12.6** **Flyttningskostnader m.m.**
- 12.7** **Kostnader för råvaror**
- 12.8** **Studie- och konferensresor samt kurser**
- 12.9** **Sponsring**
- 12.10** **Kapitalförlustbegreppet**
- 12.11** **Nedskrivning av fordringar**
- 12.12** **Kursförluster**
- 12.13** **Skadestånd**
- 12.14** **Böter, skatter, rättegångskostnader m.m.**
- 12.15** **Föreningsavgifter**

- 12.16** **Bilkostnader**
- 12.16.1 Bil som utgör tillgång i näringsverksamheten
- 12.16.2 Leasingbil
- 12.16.3 Privatbil som används i näringsverksamhet
- 12.16.4 Resor till och från arbetsplatsen

- 12.17** **Lokalkostnader**
- 12.17.1 Förhyrd arbetslokal
- 12.17.2 Lokal i egen näringsverksamhet
- 12.17.3 Lokal i privatbostad
- 12.17.4 Näringsverksamhet i särskilt inrättad del i bostad
- 12.17.5 Ej särskild inrättad del i bostad

- 12.18** **Värdeminskning, inventarier**
- 12.18.1 Bakgrund
- 12.18.2 Inventariebegreppet
- 12.18.2.1 Allmänt
- 12.18.2.2 Inventarier eller lager?
- 12.18.3 Förutsättningar för avskrivningsrätt
- 12.18.4 Inventariet anskaffat för verksamheten?
- 12.18.5 Hur beräknas avskrivningsunderlaget?
- 12.18.5.1 Huvudregeln
- 12.18.5.2 Nedsättning av avskrivningsunderlaget
- 12.18.5.3 Reparation av inventarier
- 12.18.5.4 Tillförda privata tillgångar

- 12.18.5.5 Arv och gåva
- 12.18.5.6 Skatteflyktsregeln
- 12.18.6 Omedelbar avskrivning
- 12.18.6.1 Korttidsinventarier (treårsinventarier)
- 12.18.6.2 Inventarier av mindre värde
- 12.18.7 Räkenskapsenlig avskrivning
- 12.18.7.1 Vem får tillämpa räkenskapsenlig avskrivning?
- 12.18.7.2 Alternativ I (huvudregeln)
- 12.18.7.3 Alternativ II (Kompletteringsregeln)
- 12.18.7.4 Jämförelse mellan alternativ I och alternativ II
- 12.18.7.5 Försäljning av inventarier under inköpsåret
- 12.18.7.6 Överavskrivning
- 12.18.7.7 För högt avskrivningsunderlag
- 12.18.8 Restvärdeavskrivning
- 12.18.9 Patenträtt, hyresrätt, goodwill o.d.
- 12.18.10 Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

13 Inkomstuppdelning mellan makar och lön till barn

13.1 Bakgrund

13.2 Grundläggande begrepp

13.3 Medhjälpfall

13.3.1 Allmänt

13.3.2 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

13.4 Gemensam verksamhet

13.5 Hur sker fördelning?

13.6 Lön till barn

14 Pensionskostnader

14.1 Allmänt

14.2 Avgifter för pensionsförsäkringar och individuellt pensionssparande avseende näringsidkare

14.3 Arbetsgivares avdragsrätt för pensionskostnader för anställda

- 14.3.1 Uttryck och termer
- 14.3.2 Kvalitativa regler
- 14.3.3 Kvantitativa regler - äldre regler
- 14.3.4 Övergångsregler

14.4 Tjänstepensionsförsäkringar

14.5 Avsättning till konto "avsatt till pensioner"

- 14.5.1 Kvalitativa regler
- 14.5.2 Kvantitativa regler
- 14.5.3 Minskning av konto "avsatt till pensioner"
- 14.5.4 Övertagande av pensionsutfästelser m.m.
- 14.5.5 Fusioner
- 14.5.6 Utbetalning av pensioner
- 14.5.7 Upplyningsplikt i deklarationen

14.6 Avsättning till pensionsstiftelse

- 14.6.1 Vad är en pensionsstiftelse?
- 14.6.2 Hur fungerar en pensionsstiftelse?
- 14.6.3 Gottgörelse ur stiftelsens medel

14.7 Direktpension

14.8 Pension vid företagsöverlåtelser

14.9 Nya förenklade avdragsregler

- 14.9.1 Allmänt om de nya reglerna
- 14.9.2 Huvudregel
- 14.9.3 Kompletteringsregel
- 14.9.4 Indexering
- 14.9.5 Begränsningar av avdragsrätt
- 14.9.6 Byte av tryggandeform
- 14.9.7 Övertagande av pensionsansvar
- 14.9.8 Disponibla pensionsmedel
- 14.9.9 Kostnadsutjämning
- 14.9.10 Gottgörelse
- 14.9.11 Dispensregler

14.10 **Personalstiftelser**

14.10.1 Allmänt

14.10.2 Avsättning till personalstiftelse

14.10.3 Gottgörelse ur personalstiftelse

14.10.4 Stiftelsens inkomstbeskattning

14.10.5 Stiftelsens förmögenhetsbeskattning

14.10.6 Förmånstagarens beskattning

14.10.7 Arbetsgivaravgifter / särskild löneskatt

14.10.8 Kontrolluppgift / preliminärskatt

14.10.9 Särskild löneskatt på pensionskostnader

14.10.10 Mervärdesskatt

14.10.11 Upplysningsplikt i deklaration

15 **Balansposter**

15.1 **Bokföringsmässiga grunder**

15.2 **Fordringar m.m.**

15.2.1 Varufordringar

15.2.2 Varu- och driftskostnadsskulder

15.2.3 Reservering för framtida utgifter

15.2.4 Avsättning för garantirisker

15.2.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

15.2.5.1 Allmänt

15.2.5.2 Värderingen

15.2.5.3 Beskattning av valutakursreserv

15.3 **Egenavgifter och särskild löneskatt**

15.4 **Varulagen**

15.4.1 Bakgrund

15.4.2 Lagerbegreppet

15.4.2.1 Allmänt

15.4.2.2 Inneliggande lager

15.4.2.3 Konsignationslager

15.4.2.4 Fakturerings

15.4.3 Inventering

15.4.4 Värdering

15.4.4.1 Huvudregeln

15.4.4.2 Inkurans

- 15.4.4.3 [Förnödenheter](#)
- 15.4.4.4 [Vissa särskilda lagervärderingsfrågor](#)
- 15.4.4.5 [Alternativregeln](#)
- 15.4.5 [Kontraktnedskrivning](#)

15.5 [Ersättningsfonder](#)

16 [Räntefördelning](#)

16.1 [Allmänt](#)

16.2 [Fysiska personer och dödsbon](#)

16.3 [Positiv räntefördelning](#)

16.4 [Negativ räntefördelning](#)

16.5 [Sparat utrymme](#)

16.6 [Inkomsten](#)

16.7 [Fördelningsunderlaget i enskild näringsverksamhet](#)

- 16.7.1 [Tillgångar](#)
- 16.7.2 [Värdering](#)
- 16.7.3 [Värdering av fastigheter](#)
- 16.7.4 [Skulder](#)
- 16.7.5 [Skatter](#)
- 16.7.6 [Underskott från föregående år](#)
- 16.7.7 [Expansionsmedel](#)
- 16.7.8 [Tilskott föregående år](#)
- 16.7.9 [Sparat utrymme](#)
- 16.7.10 [Övergångsposten](#)
- 16.7.11 [Överlåtelse av övergångsposten](#)
- 16.7.12 [Makar](#)

16.8 [Fördelningsunderlaget i handelsbolag](#)

- 16.8.1 [Justerat ingångsvärde/skattemässigt värde](#)
- 16.8.2 [Tillskott](#)
- 16.8.3 [Ränteförmånligt lån](#)
- 16.8.4 [Sparat utrymme](#)

- 16.8.5 Övergångsposten
- 16.8.6 Överlåtelse av övergångsposten
- 16.8.7 Makar

- 16.9** **Jämkning vid långa och korta räkenskapsår**

- 16.10** **Flera förvärvskällor**
- 17** **Expansionsmedel**
- 17.1** **Syftet**
- 17.2** **Fysiska personer och dödsbon**
- 17.3** **Avsättning**
- 17.4** **Inkomsten**
- 17.5** **Tak i enskild näringsverksamhet**
- 17.6** **Tak för delägare i handelsbolag**
- 17.7** **Återföring**
- 17.8** **Överlåtelse av expansionsmedel**
- 17.8.1 Överlåtelse av enskild näringsverksamhet genom gåva e.d.
- 18.8.2 Överlåtelse av andel i handelsbolag genom gåva e.d.

- 18** **Periodiseringsfonder**

- 19** **Aktiebolag och ekonomiska föreningar**

- 19.1** **Allmänt**
- 19.1.1 Inkomstslag och förvärvskälla
- 19.1.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar
- 19.1.2.1 Investmentföretag
- 19.1.2.2 "Äkta" bostadsföretag
- 19.1.3 Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på aktier m.m.
- 19.1.4 Avdrag för gamla underskott
- 19.1.4.1 Beloppsspärren
- 19.1.4.2 Koncernbidragsspär
- 19.1.4.3 Olika spärrsituationer
- 19.1.4.4 Möjligheter att kringgå koncernbidragsspärren genom kapitaltillskott
- 19.1.4.5 Spärregler vid fusion
- 19.1.4.6 Lex Kockum

19.1.5 Avdrag för gamla underskott vid ägarförändringar, fusioner och ombildningar före den 1 januari 1994

19.1.6 Allmänt om dubbel- och kedjebeskattning

19.2 Utdelningsbegreppet

19.3 Skattskyldighet för utdelningar från andra aktiebolag eller ekonomiska föreningar

19.3.1 Allmänt

19.3.2 Skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier

19.3.3 Skattepliktig utdelning på lageraktier

19.3.4 Skattepliktig utdelning på kapitalplaceringsaktier

19.3.5 Indirekt ägda aktier

19.3.6 Lundintransaktioner

19.3.7 Skattefrihet vid utdelning av aktier i vissa omstruktureringsfall, "Lex ASEA"

19.3.8 Förvaltningsföretag

19.3.9 Investmentföretag

19.4 Utskiftande medel

19.4.1 Allmänt

19.4.2 Nedsättning av aktiekapitalet

19.4.3 Likvidation

19.4.4 Konkurs

19.4.5 Utskiftning från ekonomisk förening m.m.

19.5 Kooperativa föreningars avdragsrätt för lämnad utdelning

19.5.1 Allmänt

19.5.2 Kooperativ förening

19.5.3 Avdragsrätt för lämnade utdelningar

19.5.4 Övrig förutsättning för avdrag

19.6 Koncernbidrag

19.6.1 Allmänt om koncernbidrag

19.6.2 Krav för koncernbidrag

19.6.3 Utredningskrav

16.6.4 Dispensregel

19.7 Kommissionärsföretag

- 19.7.1 [Allmänt](#)
- 19.7.2 [Skattemässiga regler](#)

19.8 [Låneförbudet](#)

- 19.8.1 [Allmänt](#)
- 19.8.2 [Beskattning av förbjudna lån](#)
- 19.8.3 [Civilrättsliga regler](#)
- 19.8.4 [Dispens](#)
- 19.8.5 [Förteckning](#)
- 19.8.6 [Lån från pensionsstiftelse](#)

19.9 [Aktieägartillskott](#)

19.10 [Vissa övriga koncernfrågor](#)

- 19.10.1 [Avdrag för förlust på vissa aktier och andelar](#)
- 19.10.2 [Begreppet koncern och intressegemenskap](#)
- 19.10.3 [Förlustregeln](#)
 - 19.10.3.1 [Allmänt](#)
 - 19.10.3.2 [Ny teknik](#)
 - 19.10.3.3 [Förutsättningar för förlustregelns tillämpning](#)
 - 19.10.3.4 [När medges avdraget ?](#)
 - 19.10.3.5 [Turordningsregler](#)
 - 19.10.3.6 [Skattemässigt anskaffningsvärde m.m. hos det köpande företaget](#)
 - 19.10.3.7 [Övergångsregler](#)

20 [Inkomster från handelsbolag](#)

20.1 [Allmänt](#)

20.2 [Civilrättsliga regler](#)

- 20.2.1 [Allmänt](#)
- 20.2.2 [Bildande av handelsbolag](#)
- 20.2.3 [Handelsbolagets rättsliga status](#)
- 20.2.4 [Delägarnas inbördes ekonomiska mellanhavanden](#)
- 20.2.5 [Skillanden mellan handelsbolag och kommanditbolag](#)
- 20.2.6 [Vem får företräda handelsbolaget ?](#)
- 20.2.7 [Likvidation av handelsbolaget](#)

20.3 [Skatterättsliga regler](#)

- 20.3.1 Delägarna beskattas
- 20.3.2 Inkomstslag - fysiska personer och dödsbon
- 20.3.2.1 Handelsbolagets inkomstslag är avgörande
- 20.3.2.2 Inkomstslag för handelsbolagets inkomster
- 20.3.3.1 Förvärvskällor - fysiska personer och dödsbon
- 20.3.3.2 Underskottsavdrag - fysiska personer och dödsbon
- 20.3.4 Inkomstslag, förvärvskällor, underskottsavdrag - juridiska personer
- 20.3.5 Näringsverksamhet enligt 21 § KL
- 20.3.5.1 Allmänt
- 20.3.5.2 Handelsbolagets intäkter och kostnader
- 20.3.5.3 Delägarnas intäkter och kostnader
- 20.3.6 Fastigheter, värdepapper m.m.
- 20.3.6.1 Fastigheter och bostadsrätter
- 20.3.6.2 Värdepapper o.d.
- 20.3.7 Resultatfördelning
- 20.3.7.1 Delägarna är inte närstående
- 20.3.7.2 Fördelning mellan närstående
- 20.3.8 Beskattningsort
- 20.3.9 Beskattningsår
- 20.3.10 Utskiftning av uttag av tillgångar
- 20.3.11 Förmögenhet
- 20.3.12 Deklarationer och kontrolluppgifter
- 20.3.12.1 Handelsbolagets deklaration
- 20.3.12.2 Handelsbolagets uppgiftsskyldighet
- 20.3.12.3 Delägarnas deklarationer

21 Överlåtelse av andel i handelsbolag

21.1 Försäljning av andelar eller inkråm

21.2 Allmänt

21.3 Beräkning av ingångsvärdet

21.3.1 Huvudregeln

21.3.2 Övergångsbestämmelse

21.4 Beskattning av negativt ingångsvärde

21.5 När sker reavinstbeskattning ?

- 21.6** **Särskilda regler då fysiska personer och dödsbon överlåter andelar i handelsbolag**
 - 21.6.1 Allmänt
 - 21.6.2 Förutsättningar för tillämpningen av lagen
 - 21.6.3 Reavinsten beskattas som inkomst av näringsverksamhet
 - 21.6.4 Årets resultat i bolaget delas upp mellan överlåtare och förvärvare
- 21.7** **Redovisning av ingångsvärde i deklarationen**
- 22** **Fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag**
 - 22.1** **Inledning**
 - 22.2** **Begrepp och definitioner**
 - 22.2.1 Begreppet fåmansföretag
 - 22.2.2 Begreppet fåmansägt handelsbolag
 - 22.2.3 Begreppet företagsledare
 - 22.2.4 Begreppet närstående
 - 22.2.5 Begreppet delägare
 - 22.3** **Beskattning av lön och andra förmåner samt ersättningar från handelsbolag**
 - 22.3.1 Löner och liknande ersättningar
 - 22.3.2 Förmåner m.m.
 - 22.3.2.1 Allmänt
 - 22.3.2.2 Bilförmåner och avdrag för bilkostnader
 - 22.3.3 Tantiemavsättningar
 - 22.3.4 Personalstiftelse
 - 22.4** **Köp och föräljning av egendom**
 - 22.4.1 Allmänt om reglerna
 - 22.4.2 Näringsfrämmande egendom från utomstående
 - 22.4.3 Näringsfrämmande egendom från delägare
 - 22.4.4 Felaktig prissättning vid införsäljning
 - 22.4.5 Införsäljning av fastighet eller bostadsrätt
 - 22.4.6 Felaktig prissättning vid utköp
 - 22.4.7 Utköp från handelsbolag

- 22.4.8 [Avyttring av hyresrätt och patenträtt m.m.](#)
- 22.4.9 [Tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom](#)

22.5 [**Ersättning från fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag vid upplåtelse av lokal**](#)

- 22.5.1 [Allmänt](#)
- 22.5.2 [Upplåtarens beskattning](#)
- 22.5.2.1 [Uthyrning av lokal i privatbostad och privatbostadsfastighet](#)
- 22.5.2.2 [Uthyrning av lokal i näringsfastighet](#)
- 22.5.3 [Företagets avdragsrätt](#)

22.6 [**Lån m.m.**](#)

- 22.6.1 [Förbjudna lån](#)
- 22.6.2 [Nedskrivning av lån](#)
- 22.6.3 [Förmån av räntefria lån m.m.](#)
- 22.6.4 [Vinstandelslån](#)
- 22.6.5 [Ränta från fåmansföretag](#)

22.7 [**Underskott av näringsverksamhet**](#)

22.8 [**Utdelning och reavinst m.m.**](#)

- 22.8.1 [Allmänt](#)
- 22.8.2 [Reglernas tillämpningsområde](#)
- 22.8.2.1 [Delägare i fåmansföretag](#)
- 22.8.2.2 [Kvalificerad aktie](#)
- 22.8.2.3 [Verksam i betydande omfattning](#)
- 22.8.3 [Beskattning av utdelning på aktier m.m.](#)
- 22.8.3.1 [Underlag för beräkning av gränsbelopp](#)
- 22.8.3.2 [Alternativt underlag \(kapitalunderlagsregeln\)](#)
- 22.8.3.3 [Löneunderlag](#)
- 22.8.3.4 [Sparad utdelning m.m.](#)
- 22.8.3.5 [Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering \(Förmögenhetsregeln\)](#)
- 22.8.4 [Reavinst vid försäljning av kvalificerade aktier](#)
- 22.8.4.1 [Reavinst vid försäljning av andel i handelsbolag](#)
- 22.8.5 [Särskild skatteberäkning inom familjen](#)
- 22.8.6 [Undantagsregler](#)
- 22.8.6.1 [Utomstående regeln](#)
- 22.8.6.2 [Basbeloppsregeln](#)
- 22.8.7 [Exempel](#)

- 22.8.8 [Uppskov](#)
- 22.8.9 [Ackumulerad inkomst](#)

22.9 [Uppgifts- och anteckningsskyldighet m.m.](#)

- 22.9.1 [Allmänt](#)
- 22.9.2 [De särskilda uppgiftsreglerna](#)

23 [Ideella föreningar och stiftelser](#)

24 [Särskilda brancher](#)

24.1 [Jord- och skogsbruk](#)

- 24.1.1 [Allmänt](#)
 - 24.1.1.1 [Inledning](#)
 - 24.1.1.2 [Vad är jord- och skogsbruk?](#)
 - 24.1.1.3 [Vem skall beskattas för jord- och skogsbruk?](#)
 - 24.1.1.4 [Avgränsning näringsverksamhet \(jord- och skogsbruk\)-andra inkomstslag](#)
 - 24.1.1.5 [Räkenskaper](#)
- 24.1.2 [Intäkter](#)
 - 24.1.2.1 [Allmänt](#)
 - 24.1.2.2 [Förmåner](#)
 - 24.1.2.3 [Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader](#)
- 24.1.3 [Kostnader](#)
 - 24.1.3.1 [Allmänt](#)
 - 24.1.3.2 [Personalkostnader](#)
 - 24.1.3.3 [Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad](#)
 - 24.1.3.4 [Ränteutgifter m.m.](#)
 - 24.1.3.5 [Bilkostnader m.m.](#)
 - 24.1.3.6 [Avdrag för förlust](#)
- 24.1.4 [Värdeminskning](#)
 - 24.1.4.1 [Allmänt](#)
 - 24.1.4.2 [Markanläggning](#)
 - 24.1.4.3 [Byggnads- och markinventarier](#)
 - 24.1.4.4 [Byggnader](#)
 - 24.1.4.5 [Värdeminskning av fastighet som ändrat karaktär](#)
- 24.1.5 [Lager och lagervärdering](#)
 - 24.1.5.1 [Allmänt](#)
 - 24.1.5.2 [Vad är lager?](#)

- 24.1.5.3 [Lagervärdering av djur](#)
- 24.1.6 [Skyldighet att avveckla fastighetsinnehaver för dödsbo](#)

24.2 [Skogsavdrag och skogskonton](#)

- 24.2.1 [Skogsavdrag](#)
 - 24.2.1.1 [Anskaffningsvärde](#)
 - 24.2.1.2 [Minskning i anskaffningsvärde vid delöverlåtelse](#)
 - 24.2.1.3 [Skogsavdragets storlek](#)
 - 24.2.1.4 [Avdrag vid rationaliteringsförvärv](#)
 - 24.2.1.5 [Lägsta avdragsbelopp](#)
 - 24.2.1.6 [Exempel på avdragsberäkning](#)
- 24.2.2 [Skogskonto och skogsskadekonto](#)
 - 24.2.2.1 [Allmänt](#)
 - 24.2.2.2 [Gemensamma bestämmelser](#)
 - 24.2.2.3 [Beskattning vid uttag m.m.](#)

24.3 [Byggnadsrörelse och handel med fastigheter](#)

- 24.3.1 [När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter](#)
 - 24.3.1.1 [Allmänt](#)
 - 24.3.1.2 [Sammanfattning av praxis](#)
 - 24.3.1.3 [Rättsfall](#)
- 24.3.2 [Fastigheter som omsättningstillgångar i byggnadsrörelse \(även aktier och andelar\)](#)
 - 24.3.2.1 [Fastigheter förvärvade genom oneröst fång](#)
 - 24.3.2.2 [Fastigheter förvärvade genom benefikt fång](#)
- 24.3.3 [Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag](#)
 - 24.3.3.1 [Allmänt](#)
 - 24.3.3.2 [Lagbestämmelser](#)
 - 24.3.3.3 [Förutsättningar](#)
 - 24.3.3.4 [Skattepliktig utdelning på lageraktier](#)
- 24.3.4 [Värdering av lagertillgångar](#)
 - 24.3.4.1 [Allmänt](#)
 - 24.3.4.2 [Lager av fastigheter samt av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag](#)
 - 24.3.4.3 [Lager av material](#)
- 24.3.5 [Byggnadsarbete på egen fastighet](#)
- 24.3.6 [Vinstberäkning av omsättningsfastighet](#)
- 24.3.7 [Övergångsbestämmelser](#)

24.4 [Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m.](#)

- 24.4.1 Definition av pågående arbeten
- 24.4.1.1 Allmänt
- 24.4.1.2 Pågående arbeten på fastighet
- 24.4.1.3 Vad är pågående arbeten
- 24.4.2 Företag som berörs
- 24.4.2.1 Byggnads- , hantverks- och anläggningsföretag
- 24.4.2.2 Konsultföretag
- 24.4.2.3 Blandad verksamhet
- 24.4.3 Gränsdragning mellan arbeten på löpande räkning och arbete till fast pris
- 24.4.4 Löpande räkning
- 24.4.5 Fast pris
- 24.4.5.1 Byggnads- , hantverks- eller anläggningrörelse
- 24.4.5.2 Konsultrörelse
- 24.4.5.3 Jämkningsregeln
- 24.4.6 Reodvisningsfrågor
- 24.4.6.1 Särredovisning av pågående arbeten
- 24.4.6.2 Redovisning av pågående arbeten i resultat- och balansräkning
- 24.4.7 Direkta och indirekta tillverkningskostnader
- 24.4.8 Reservering för garantirisker

24.5 Tomtrörelse

- 24.5.1 Kapital eller näringsverksamhet?
- 24.5.2 Kvalificerad tomtrörelse
- 24.5.3 Enkel tomtrörelse
- 24.5.3.1 Allmänt
- 24.5.3.2 Undantag
- 24.5.3.3 Lagrets ingångsvärde
- 24.5.3.4 Lagervärdering
- 24.5.3.5 Slutförsäljning av tomtlager
- 24.5.4 När upphör tomtrörelse?
- 24.5.5 Övergångsbestämmelser
- 24.5.6 Exempel, tomtförsäljning

24.6 Konstnärlig, litterär och övrig kulturell verksamhet

- 24.6.1 Allmänt
- 24.6.2 Vissa intäkter
- 24.6.3 Vissa kostnader
- 24.6.4 Lagervärdering
- 24.6.5 Underskott

24.6.6 Upphovsmannakonto

24.6.6.1 Allmänt

24.6.6.2 Uppskov

24.6.6.3 Uttag

24.6.6.4 Återföring

25 Byte av företagsform

25.1 Ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag

25.1.1 Överföring av tillgångar

25.1.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

25.1.3 Överföring av fonder och obeskattade reserver

25.1.4 Expansionsmedel

25.1.5 Underlag för räntefördelning

25.1.6 Underskott

25.2 Ombildning av handelsbolag till enskild firma

25.2.1 Överföring av tillgångar

25.2.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

25.2.3 Överföring av fonder och obeskattade reserver

25.2.4 Expansionsmedel

25.2.5 Underlag för ränteutdelning

25.2.6 Underskott

25.3 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

25.3.1 Överföring av tillgångar

25.3.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

25.3.3 Överföring av fonder och obeskattade reserver

25.3.4 Expansionsmedel

25.3.5 Underlag för ränteutdelning

25.3.6 Underskott

25.4 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild firma eller handelsbolag

25.4.1 Inkomstbeskattning med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

25.4.2 Skatteregler för aktiebolag med aktiekapital understigande 100 000 kr när "avvecklingslagen" är tillämplig

25.4.2.1 När ett avregistrerat aktiebolags verksamhet drivs vidare

- 25.4.2.2 Vilka aktiebolag omfattas av "avvecklingslagen"?
- 25.4.2.3 Krav för att "avvecklingslagen" skall tillämpas
- 25.4.2.4 Övertagarens beskattning
- 25.4.2.5 Värderingar av tillgångar och skulder
- 25.4.2.6 Reserveringar m.m.

25.5 Ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag

26 Tillskott av egendom till bolag

27 Underprislagen

27.1 Allmänt

27.2 Överväganden som ligger bakom lagen

27.3 Tillämpningsområdet

27.4 Vissa definitioner som används i UPL

27.5 Egendom som kan överlåtas

27.6 Villkor för undantag från uttagsbeskattning

- 27.6.1 Överlåtare och förvaltare (18 § UPL)
 - 27.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person
 - 27.6.1.2 Överlåtare är ett företag
 - 27.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag
- 27.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren (19 § UPL)
- 27.6.3 Koncernbidragsrätt saknas (20 § UPL)
- 27.6.4 Underskott hos förvärvaren (21 - 25 §§ UPL)
 - 27.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person (21 § UPL)
 - 27.6.4.2 Förvärvaren är ett företag (22 § UPL)
 - 27.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag (23 § UPL)
- 27.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m. (26 - 31 §§ UPL)
 - 27.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag
 - 27.6.5.2 Underprisöverlåtelse mellan ett handelsbolag och en fysisk person eller ett företag
 - 27.6.5.3 Underprisöverlåtelse mellan företag
 - 27.6.5.3.1 Underprisöverlåtelse från företag där någon andel är kvalificerad till ett företag

27.6.5.3.2 Underprisöverlåtelser från företag där någon andel är kvalificerad, till handelsbolag

27.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m.

27.7 Om uttagsbeskattning inte sker

28 Fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser

28.1 Fusion

28.1.1 Vad innebär fusion?

28.1.2 Fusion med helägt dotterbolag m.m.

28.1.3 Skatterättsligt

28.1.4 Vissa definitioner m.m.

28.1.5 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

28.1.6 Innebörden av undantaget från omedelbar beskattning

28.1.7 Underskott

28.1.8 Kostnader i samband med fusion

28.1.9 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget

28.1.10 Ikraftträdande m.m.

28.2 Fissioner

28.3 Verksamhetsöverlåtelser

28.3.1 Definitioner och villkor

28.3.2 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

28.3.3 Innebörden av undantaget från omedelbar beskattning

28.3.4 Anskaffningsvärde på vederlagsandelarna

28.3.5 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.

28.3.6 Ikraftträdande m.m.

29 Andelsöverlåtelser inom koncerner

29.1 Allmänt

29.2 Ny teknik

29.3 Förutsättningar för uppskov

29.4 När beskattas vinsten?

- 29.4.1 Den överlåtna andelen upphör att existera
- 29.4.2 Den överlåtna andelen upphör att existera genom fusion
- 29.4.3 Den överlåtna andelen innehas inte längre av ett koncernföretag
- 29.4.4 Efterföljande andelsbyte
- 29.4.5 Efterföljande Lex ASEA- utdelning
- 29.4.6 Det säljande företaget upphör att existera
- 29.4.7 Det säljande företaget får hemvist i ett annat land

29.5 Turordningsregler m.m.

- 29.5.1 Turordning
- 29.5.2 Uppdelning av uppskovsbelopp m.m.
- 29.5.3 Uppgiftsskyldighet m.m. vid uppskov enligt KÖL

29.6 Skattemässigt anskaffningsvärde

- 29.6.1 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det köpande företaget när KÖL tillämpas
- 29.6.2 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det köpande företaget när den koncerninterna överlåtelsen skett före den 1 januari 1999 och vidareöverlåtelsen gjorts efter detta datum

29.7 Övergångsregler

30 Samordning mellan olika uppskovsregler

- 30.1 Underprislagen
- 30.2 Andelsbyteslagen
- 30.3 Fusionslagens bestämmelser om fusion
- 30.4 Fusionslagens bestämmelser om verksamhetsöverlåtelser
- 30.5 Förlustregeln
- 30.6 Koncernöverlåtelserlagen
- 30.7 Lex ASEA
- 31 Riskkapitalavdrag
- 32 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord

32.1 Konkurs

- 32.1.1 Allmänt
- 32.1.2 Konkursgäldenärens ställning
- 32.1.3 Konkursboets juridiska status
- 32.1.4 Konkursförvaltarens skyldigheter gentemot skattemyndigheten
- 32.1.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.

- 32.1.4.2 [Deklarationsskyldighet](#)
- 32.1.4.3 [Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian](#)
- 32.1.5 [Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot skattemyndigheten](#)
- 32.1.6 [Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs](#)
- 32.1.6.1 [Allmänt](#)
- 32.1.6.2 [Konkursboets skattskyldighet](#)
- 32.1.6.3 [Betydelsen av att konkursboet inte ansetts skattskyldig till inkomstskatt](#)
- 32.1.6.4 [Konkursgäldenärens skattskyldighet](#)
- 32.1.7 [Räkenskapsårets längd](#)
- 32.1.8 [Av- eller nedskrivning av fordran vid konkurs](#)
- 32.1.9 [Behandlingen av fonder vid konkurs](#)
- 32.1.10 [Underskottsavdrag vid konkurs](#)
- 32.1.11 [Rörelsekostnader som avser tid före konkursen](#)
- 32.1.12 [Förlust på konkursaktier](#)
- 32.1.13 [Mervärdesskatt](#)

32.2 Ackord

- 32.2.1 [Allmänt](#)
- 32.2.2 [Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord](#)
- 32.2.3 [Avdrag för ackordsförlust](#)
- 32.2.4 [Underskosttsavdrag vid ackord](#)

33 Övriga skatter och avgifter

- 33.1 [Särskild löneskatt på pensionskostnader](#)
- 33.1.1 [Allmänt](#)
- 33.1.2 [SLP för kostnader på utfäst tjänstepension](#)
- 33.1.3 [Några speciella frågor kring SLP](#)
- 33.1.4 [SLP-E](#)
- 33.2 [Avkastningsskatt på pensionsmedel](#)
- 33.2.1 [Skattskyldiga](#)
- 33.2.2 [Skatteberäkning](#)
- 33.2.2.1 [Kapitalunderlaget](#)
- 33.2.2.2 [Skatteunderlaget](#)
- 33.2.2.3 [Skattesatsen](#)
- 33.2.3 [Vissa särbestämmelser](#)

34 **Övergångsbestämmelser**

34.1 Återföring av skatteutjämningsreserv

34.1.1 Återföring

34.1.2 Obligatorisk omedelbar återföring

34.1.3 Speciellt om handelsbolag

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Förkortningslista

Till innehållsförteckningen

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
ADB	Automatisk databehandling
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Anv.	Anvisningar till
AST	Allmänt avlöningsavtal
ATP	Allmän tilläggspension
AvL	Lag (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen)
AvP	Avkastningsskatt på pensionsmedel
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
BFL	Bokföringslag (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
Ds	Departementsstencil
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
ErFL	Lag (1990:663) om ersättningsfonder
ExmL	Lag (1993:1537) om expansionsmedel
FD	Förenklad självdeklaration
Fhb	Förhandsbesked
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FTN	Fastighetstaxeringsnämnd
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen)
GD	Gemensamma distriktet
GSFL	(Gamla) Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HL	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
JB	Jordabalk
JBL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
JO	Justitieombudsmannen
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid

beskattning av ägare i fåmansföretag

KB Kommanditbolag

KFM Kronofogdemyndigheten

KL Kommunalskattelag (1928:370)

KonkL Konkurslag (1987:672)

KR Kammarrätt

KU Kontrolluppgift

KupK Kupongskattekungörelse (1971:49)

KupL Kupongskattelag (1970:624)

KÖL Lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andels-
överlåtelser inom koncerner (koncernöverlåtelaselagen)

LAF Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring

LAL Lag (1994:1920) om allmän löneavgift

LAU Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i
näringsverksamhet

LBV Lag (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv

LEEIG Lag (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupper
ringar

LIP Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

LOK Lokalt skattekontor

LR Länsrätt

LSK Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

LST Länsstyrelse

LÅR Lag (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

LÅRF Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

LÅRK Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och
värdepappersbolag

LÄK Länsskattekontor

ML Mervärdesskattelag (1994:200)

NJA Nytt Juridiskt Arkiv

Not. Notismål nr

PGI Pensionsgrundande inkomst

Prop. Proposition

PFL Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder

PRV Patent- och registreringsverket

PTK Privattjänstemannakartellen

RE Rättsenhet

Ref. Referatmål nr

RFL Lag (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning

RFV Riksförsäkringsverket

RIA Rättsinformation serie A

RN Riksskattenämnden

RR Regeringsrätten

RRK Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna

RSV Riksskatteverket

RÅ Regeringsrättens årsbok

SAIL Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad
inkomst

SAL Lag (1981:691) om socialavgifter

SBL Skattebetalningslag (1997:483)

SBF Skattebetalningsförfordning (1997:750)
SD Särskild självdeklaration
SFL Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS Svensk författningssamling
SHBL Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM Skattemyndighet
SkN Skattenämnd
SkU Skatteutskottet
SL Stiftelselagen (1994:1220)
SLF Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP Särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR Statslåneränta
SN Skattenytt
SNO Skattenämndsordförande
SOU Statens offentliga utredningar
SRN Skatterättsnämnden
SRU Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv Skatteutjämningsreserv
SurvL Lag (1990:654) om skatteutjämningsreserv
SvSkT Svensk skattetidning
TF Taxeringsförfordning (1990:1236)
Ti Taxeringsintendent
TL Taxeringslag (1990:324)
TrL Lag (1967:533) om trygghande av pensionsutfästelser
TSM Tillsynsmyndighet
UAL Lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad
UBA Lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen)
UBL Uppbördslag (1953:272)
Umk Upphovsmannakonto
UmKL Lag (1979:611) om upphovsmannakonto
UPL Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
VPC Värdepapperscentralen
ÅRL Årsredovisningslag (1995:1554)
ÅSurvL Lag (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv
ÄB Ärvdabalk
ÄktB Äktenskapsbalk

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering Sökordsregister

Till sökorden : [A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [X](#) [Y](#) [Z](#) [Å](#) [Ä](#) [Ö](#)

[Till avsnittsförteckningen](#) >> [Till fullständig innehållsförteckning](#) >>

Information

Handledningens sökordsregister är mycket omfattande med fler än tusen ord. Vi har därför valt att inte dra länkar från alla sökord. Du kan dock utnyttja registret med de tre stegen nedan. I steg **1** och **3** använder du lämpligen **Sök** i din webbläsare (tangenterna **Ctrl+F** eller Redigera/Sök) för att hitta lättare.

- 1) Leta upp ett sökord. Se vilken sida som hänvisning sker till.
- 2) Klicka i avsnittsförteckningen för att komma till önskat avsnitt.
- 3) Gå till sökordets placering i dokumentet.

Exempel: Sök upp ordet "Hittelön" i sökordsförteckningen. Hänvisning sker till sidan 41. Gå till avsnittsförteckningen. Där ser du att ordet finns i dokument 1 - "Principer för inkomstbeskattningen" (sidorna 35-120). Klicka på rubriken.

I det dokumentet använder du sökrutan (Ctrl+F) för att komma direkt till ordet "Hittelön".

Avsnittsförteckning:	Motsvarar sidorna :		Motsvarar sidorna :
1. Principer för inkomstbeskattningen m.m.	35 - 120	15. Balansposter	965 - 1000
2. Ackumulerad inkomst	121 - 146	16. Räntefördelning	1001 - 1026
3. Självdeklaration	147 - 161	17. Expansionsmedel	1027 - 1040
4. Inkomst av tjänst	161 - 390	18. Periodiseringsfonder	1041 - 1046
Avsnitt 4.1- 4.2.9	161 - 196	19. Aktiebolag och ekonomiska föreningar	1047 - 1132
Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9	196 - 264	20. Inkomster från handelsbolag	1133 - 1178
Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1	265 - 315	21. Överlåtelse av andel i handelsbolag	1179 - 1200
Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10	316 - 368	22. Fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag	1201 - 1284
Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9	369 - 390	23. Ideella föreningar och stiftelser	1285 - 1286
5. Inkomst av kapital	391 - 524	24. Särskilda branscher	1287 - 1372
Avsnitt 5.1-5.7.3.1	391 - 458		
Avsnitt 5.7.3.2-5.14	459 - 524		

6. Beskattning av fastigheter	525 - 638	25. Byte företagsform	1373 - 1408
7. Beskattning av bostadsrätter	639 - 654	26. Tillskott av egendom till bolag	1409 - 1412
8. Andelsbyten	655 - 666	27. Underprislagen	1413 - 1438
9. Förmögenhet	667 - 726	28. Fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse	1439 - 1456
10. Allmänt om näringsverksamhet	727 - 768	29. Andelsöverlåtelse inom koncerner	1457 - 1473
11. Intäkter i näringsverksamhet	769 - 808	30. Samordning mellan olika uppskavsregler	1474 - 1480
12. Kostnader i näringsverksamhet	809 - 866	31. Förhandsbesked	1481 - 1482
13. Inkomstuppdelning mellan makar och lön till barn	867 - 874	32. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord	1483 - 1506
14. Pensionskostnader	875 - 964	33. Övriga skatter och avgifter	1507 - 1534
		34. Övergångsbestämmelser Till fullständig innehållsförteckning	1535 - 1538 > >

Till sökorden : [A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [X](#) [Y](#) [Z](#) [Å](#) [Ä](#) [Ö](#)

Absorption 1439

Ackord 430

- allmänt 1501

- avdrag för ackordsförlust 1502

- skattskyldighet till inkomstskatt 1502

- underskott 759

- underskottsavdrag 1504

Akkumulerad inkomst 121

- ackordsöverskott 125

- arkitekter, advokater 128

- avgångsvederlag 125

- beräkning 138

- bostadsrätt 129

- del av förvärvskälla 132

- engångsbelopp p.g.a. personskada 124

- engångsersättning 131

- expansionsmedel 133

- expropriation 130

Kapitalförlust 836

Kapitalförsäkring 39

Kapitalplacersaktier 1056

Kapitalunderlagsregeln 1253

Kaxholmsmålet 900

Kedjebeskattnings 1070

Kommanditbolag 1136

- civilrättsliga regler 694

- skatterättsliga regler 695

Kommersiella lån 1112

Kommisionärsföretag 1105

- skatterättsliga regler 1106

Kommittentföretag 1106

Kommunalt bostadstillägg 42

Kommunlån 1111

Koncernbidrag

- allmänt 1097

- bidrag mellan koncernbolag i övriga fall 1104

- dispensregel 1104

- fåmansföretagsinkomster 124
- förfarandet 144
- författare 128
- försäkringsersättning 130
- ingenjörer 128
- inkomst av kapital 124
- inkomst av näringsverksamhet 126
- inkomst av tjänst 124
- inventarier 132
- kompletteringsregler 135
- konstnärer 128
- lön från fåmansföretag 125
- periodiseringsfonder 134
- reavinst på fåmansföretagsaktier 124
- semesterersättning 126
- skadestånd 131
- skadestånd vid uppsägning 126
- skatteberäkningen 140
- spärregler 139
- upplåtelse av nyttjanderätt 130
- utdelning från fåmansföretag 124
- vad menas 123
- vetenskaplig verksamhet 128
- vinstandelsstiftelse 126
- värdeminskning fastighet 129
- återförda avdrag 129
- återföring av fonder 133
- överlåtelse av hyresrätt 129
- Advokatkostnader 369
- AGS 168
- Aktiebolag 696, 1047
- aktier 1051
- aktieägartillskott 1115
- allmänt 1048
- avdrag för gamla underskott 1057
- bokföringsmässig grund 1050
- civilrättsliga regler
- dubbelbeskattning 1069
- förvärvskälla 1048
- inkomstberäkning i vissa fall 1050
- inkomstslag 1048
- inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på 1055
- investmentföretag 1052
- kedjebeskattnings 1070
- koncernbidragsspärr 1061
- Lex ASEA 1082
- Lex Kockum 1068
- låneförbudet 1108
- krav 1099
- moder- och dotterföretag, mellan dotterföretag 1100
- utredningskrav 1104
- Koncernbidragsspärr 1061
- Koncernfrågor 1118
- Koncernlån 1112
- Koncernöverlåtelselagen 1457, 1478
- andel 1460
- fusion 1461
- förutsättningar för uppskov 1459
- handelsbolag 1459
- juridisk person 1459
- koncern 1459
- när beskattas vinsten? 1462
- realisationsvinst 1460
- skattemässigt anskaffningsvärde 1468
- turordningsregler 1467
- övergångsregler 1471
- Konferensresor 256
- Konkurs- och ackordskostnader 842
- Konkurs 429, 758
- allmänt 1483
- av- eller nedskrivning av fordran 1496
- behandlingen av fonder 1497
- förlust på konkursaktier 1500
- konkursboets juridiska status 1486
- konkursförvaltarens skyldighet 1487
- konkursgäldenärens skattskyldighet 1492
- konkursgäldenärens skyldigheter 1489
- konkursgäldenärens ställning 1484
- rörelsekostnader som avser tid före konkursen 1500
- skattskyldighet till inkomstskatt 1490
- underskottsavdrag 1498
- Konstnärlig verksamhet 1367
- allmänt 1367
- arbetslokal 1368
- gräns mot anställning 1368
- gräns mot hobby 1368
- intäkter 1368
- kostnader 1368
- lagervärdering 1369
- resor 1368
- stipendier 1368

- lägre aktiekapital än 100 000 kr 1392
- reavinst på fastigheter och bostadsrätter 1050
- resultat från handelsbolag 1049
- skatterättsliga regler 697
- skattskyldighet för utdelningar 1076
- särskild inkomstberäkning 1052
- underskott 1049
- utdelning från utländska företag 1086
- utdelning på kapitalplaceringsaktier 1080
- utdelning på lageraktier 1079
- utdelningsbegreppet 1070
- utskiftade medel 1088
- Aktiefond 470
- Aktieindexobligation 398, 444, 470
- Aktiekapitalets storlek 1391
- Aktieoptioner 504
- Aktieägartillskott 1115
- gåvoskatt 1118
- ovillkorligt 1116
- redovisningsfrågor 1118
- ränta 1117
- villkorligt 1116
- Aktiv näringsverksamhet 749
- Allemanssparande 397
- Allmän löneavgift 817
- Allmän pensionsplan 886
- Allmän investeringsreserv 1379, 1385, 1389
- Allmän pensionsavgift 364
- avdrag 74
- Allmänna avdrag 53
- AMF 1521
- Andelsbyte
- allmänt om 655
- anskaffningsvärdet hos det köpande företaget 662
- fåmansföretag 663
- förhållandet till andra regler 665
- handelsbolag 663
- partiella andelsbyten 662
- skatteflykt 665
- uppskovstekniken 656
- villkor för uppskov 658
- övriga bestämmelser 659
- Andelsbyteslagen 1474
- underskott 1369
- Konstnärsbidrag 179
- Kontaktlinser 368
- Kontantprincipen 162
- Konvertibla vinstandelsbevis 462
- Konvertibla skuldebrev 398, 444, 460
- Kooperativ förening 1094
- kooperativ utdelning 1095
- utdelningar på medlemsinsatser och förlagsinsatser 1096
- öppenhet 1094
- Kostförmån 232
- Kostnader för att söka tjänst 168
- Kostnader i näringsverksamhet 809
- allmän löneavgift 817
- anställdas pensionering 818
- arbetsgivaravgifter 817
- bidrag till personalsammanslutningar 816
- bilförmån 813
- böter 840
- datorprogram 829
- flyttningskostnader 829
- forskning och utveckling 827
- fri bostad 813
- fri hemdator 813
- föreningsavgifter 843
- förmåner 813
- förvaltningskostnader 824
- gåvor till anställda 812
- hälso- och sjukvård 811
- kapitalförlust 835
- kursförlust 838
- lokalkostnader 845
- löner 811
- nedskrivning av fordringar 837
- nettoinkomstbeskattning 810
- organisationskostnader 824
- pensionskostnader 875
- pensionskostnader för anställda 885
- personalkostnader 810
- personalvård 816
- representation 819
- resekostnadsersättningar 813
- råvaror 830
- rättegångskostnader 840
- skadestånd 838
- skatter 840
- sponsring 832
- studie- och konferensresor 831

Andelsöverlåtelse inom koncerner 1457
Anståndsrenta 416
Anställds förvärv av värdepapper 298
Arbetsbiträde 357
Arbetsgivaravgifter 92, 817
Arbetskläder 214, 358
Arbetslöshetskassa 363
Arbetsmarknadsutbildning 183
Arbetsredskap 212, 358
Arv 38
Assistansersättning 42
ATP 876
Avbetalningstillägg 413
Avdrag
- för förlust på aktier och andelar 1118
Avgångsbidrag 170
Avgångsersättning 170
Avgångsvederlag 171
Aviseringsavgift 412
Avkastningsskatt 522
Avkastningsskatt på pensionsmedel 1526
Avsatt till pensioner 910
Avstående från lön 166
Avtalspension 901, 1516
Avvecklingslagen 1392

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Balansposter 965
Bankfacksavgift 412
Bankgaranti 413, 417
Barnbidrag 41
Barnpension 41, 77
Basbeloppsregeln 1273
Basårutbildning 39
Begreppen koncern och intressegemenskap 1125
Belöningsresor 255
Benefika barnreverser 400
Beskattningsort 81
Beskattningsår 162
Betalkort 304
Bidrag vid adoption 42
Bilavdrag 310
Bilförmån 265, 813, 844
- arbetsredskap 283

- traktamentsersättningar 813
- vinstandelsstiftelse 814
- värde av eget arbete 811
- värdeminskning på inventarier 848
- ökade levnadskostnader 822
Kottar 43
Kreditförsäkring 912
Kulturell verksamhet 1367
Kundfordringar 837, 968
Kursförlust 838
Kvalificerad aktie 1241
Kvalificerat koncernförhållande 1100
Kvarskatteavgift 416
Kvittning
- på kontrolluppgift 164
Kvittningsregler 502
Köp- eller säljoption 444
KBförsäkring 59

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Lageraktier 1337
Leasingbil 845
Ledarhund 368
Lex ASEA 1082, 1479
Lex Kockum 1068
Likvidation 429
Litterär verksamhet 1367
Livräntor 173
Lokalkostnader 845
Lotterivinst 38, 409
Lundintransaktioner 1081
Lån från pensionsstiftelse 1115
Lån
- räntefria 400
Lånefordringar 838
Låneförbudet 1108
- beskattning av förbjudna lån 1108
- civilrättsliga regler 1110
- dispens 1114
- lån från pensionsstiftelse 1115
- skatterättsliga regler 1108
- undantag 1111
Läkemedel 208, 253
Lättnad i dubbelbeskattningen 510
Lättnadsbelopp 517
Lättnadskvalificerad aktie 512
Lättnadskvalificerad ägare 511
Lättnadsreglerna 510
Lättnadsunderlag 518

- avdragsrätt för resor 290
- begreppet 266
- beräkning av förmånsvärde 276
- bilar i taxinäring 285
- byte av bil 280
- delad äganderätt 280
- delvis fri bil 279
- förmån under del av året 280
- i inkomstslaget näringsverksamhet 266
- jämkning 281
- lätta lastbilar 283
- miljöbilar 287
- nybilspris 272
- testbilar 286
- Bilkostnader vid tjänsteresor 316
- Bilkostnader 844
- Bilkostnadsersättning 195
- Biltelefon 360
- Biodling 378
- Blankning
 - beskattningen 507
 - vad menas 506
- Bokföringslagen 737
- Bokföringsmässiga grunder 966
- Bokföringsskyldighet 737
 - bokföringsskyldiga 738
 - innebörd 739
 - löpande bokföring 739
- Bonus 259
- Borgenslån 418
- Bostadsbidrag 42
- Bostadsförmån 241, 538
- Bostadsrätt
 - begreppet 640
 - beskattning 639
 - en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet? 640
 - i näringsverksamhet 650, 865
 - löpande inkomstbeskattning 641
 - reavinstbeskattning 643
 - vinstberäkningsregel 646
- Bostadstillägg 42, 877
- Bygginvesteringar
- Byggnadsinventarier 1304
- Byggnadsrörelse 1320
 - allmänt 1322
 - byggnadsarbete på egen fastighet 1341
 - fastigheter som

Lön till barn 867, 873
Löner 811
Löpande räkning 1351

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Mangårdsbyggnad 1289
Marie Curie-stipendium 178
Markanläggning 553, 1302
Markinventarier 1305
Marköverföring 607
Medhjälparfall 870
Medlemsavgifter 42, 362 Miljöbilar 286
Minnesgåva 219
Minskning av lön 166
Mjölkkvoter 1292
Motion 225
Musikinstrument 359
Mätningsavgift 370

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Naturtillgångar

- substansminskning 556

Nedsättning av aktiekapitalet 1089
Nedsättning av reservfond 1089
Nedsättning av överkursfond 1089
Nettning 500
Nilfiskmålet 900
Nollkupongare 402
Nybilspris 272
Nytt pensionssystem 877
Nyttjanderätt

- upplåtelse av 606

Näringsbetingade aktier 1056
Näringsbidrag 43, 1292
Näringsfastighet 587

- avskrivning på byggnad 547
- avskrivningsprocent 550
- avskrivningstid 550
- begreppsdefinitioner 527
- beräkning av vinst eller förlust 593
- bostadsförmån 538
- ersättningsfond 595
- indelning i förvärvskällor 537
- löpande beskattning 537
- ny-, till och ombyggnad 540
- reparation 540
- underhåll 540
- värdeminskning av byggnad 544

omsättningstillgångar 1327
- lagbestämmelser 1333
- värdering av lagertillgångar 1340
Byggnadstillbehör 526
Byte av företagsform 1373
Bär 43
Böter 840

[Till avsnittsförteckningen > >](#)

Certifikatförlustförsäkring 367
Courtage 412

Dagbarnvårdare 347
Daghem 189
Dagpenning 169
Dagtraktamente
- inrikes resa 193
- utrikes resa 194
Dataanläggning 359
Datorprogram 829
Datorutrustning för privat bruk 215
Deklarationsblanketter 156
Deklarationshjälp 369, 842
Deklarationspliktsgränser 148
Deklarationsskyldighet
- dödsbon 149
- folkpensionärer 150
- fysiska personer 148
- handelsbolag 152
- ideell förening 152
- juridiska personer 151
- kommun 152
- landsting 152
- makar 149
- sjömän 149
- staten 152
- stiftelse 152
Delavyttring 602
Delrätter 444
Delägare
- begreppet 1209
Depåavgift 412
Depåbevis 443
Direktavdrag 556
Direktpension 925
Diskonteringspapper 401
Dispens
- kommissionärsförhållande 1107
- koncernbidrag 1104

- återläggning 588
Näringsverksamhet 696
- aktiebolag 696
- aktiv 749
- allmänt 727
- anteckningsskyldighet 736
- dödsbo 699
- ekonomiska föreningar 698
- enkelt bolag 728
- europeiska ekonomiska
intressegrupperingar (EEIG) 694
- företagsformer 727
- försäkringsföretag 736
- handelsbolag 694
- ideell förening 736
- inkomstberäkning 746
- intäkter 769
- kommanditbolag 694
- kommuner 736
- kostnader 809
- kvittning 753
- passiv 749
- pensionskostnader 875
- redovisningsregler 736
- rullning 753
- staten 736
- stiftelse 736
- underskott 752
- uttag 778
- överlåtelse 802
Närstående
- begreppet 1208

[Till avsnittsförteckningen > >](#)

Obligationsöverkurs 397
Ombildning av aktiebolag till enskild
firma eller handelsbolag
- aktieägarnas beskattning 1391
- bolagets beskattning 1390
Ombildning av handelsbolag till
enskild firma
- expansionsmedel 1385
- underlag för räntefördelning 1386
- underskott 1387
- överföring av fonder, obeskattade
reserver 1384
- överföring av skulder och vissa
ersättningar 1384
- överföring av tillgångar 1383

Djurbidragrätter 1292
Drickspengar 187
Driftkostnadsskuld 969
Dubbelbeskattning 1069
Dödsbo 79
- civilrätt 82
- enmansdödsbo 85
- inländska 87
- skifte 85
- taxering 84
- utländska 88
- överlåtelse av andel i dödsbo 86

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

EEIG 1139
Efterlevandepension 945
Egenavgifter 58, 94, 172, 363, 978
Egendomslivränta 40, 176, 803
Ekonomisk förening 1047
- aktier 1051
- allmänt 1048
- avdrag för gamla underskott 1057
- bokföringsmässig grund 1050
- civilrättsliga regler 698
- dubbelbeskattning 1069
- förvärvskälla 1048
- inkomstberäkning i vissa fall 1050
- inkomstslag 1048
- inskränkningar i rätten att utnyttja förluster 1055
- investmentföretag 1052
- kedjebeskattnings 1070
- koncernbidragsspärr 1061
- kooperativ förening 1094
- Lex Kockum 1068
- reavinst på fastigheter och bostadsrätter 1050
- resultat från handelsbolag 1049
- skatterättsliga regler 699
- skattskyldighet för utdelningar 1076
- särskild inkomstberäkning 1052
- underskott 1049
- utdelning från utländska företag 1086
- utdelning på kapitalplacersingsaktier 1080
- utdelning på lageraktier 1079
- utdelningsbegreppet 1073

Ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag 1407
Ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag
- överföring av fonder och obeskattade reserver 1377
- överföring av skulder och vissa ersättningar 1374
- överföring av tillgångar 1373
Ombildning av handelsbolag till aktiebolag
- expansionsmedel 1389
- underlag för räntefördelning 1389
- underskott 1389
- överföring av fonder, obeskattade reserver 1388
- överföring av skulder och vissa avsättningar 1388
- överföring av tillgångar 1387
Omprovning 164
Omsättningsfastighet 1345
OMXOptioner 506
Option 493
- beskattning av innehavaren 495
- beskattning av utfärdaren 496
Optionslån 464
Organisationskostnader 824
Oäkta bostadsföretag 563
- beskattning 565

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Pantlåneavgift 417
Passiv näringsverksamhet 750
Patenträtt 864
Pensioner 173
Pensionsavsättning
- civilrättsligt 893
- huvudregel 893
- ITP-planen 894
- skatterättsligt 893
Pensionsförsäkringar 878
Pensionsförsäkringspremie 420
Pensionskostnader 875
- allmän pensionsplan 886
- anställda 885
- avsatt till pensioner 910
- avsättning till pensionsstiftelse 919
- begränsningar av avdragsrätt 948
- byte av tryggandeform 950

- utskiftning 1093

Engångsbelopp vid personskada 42

Enkelt bolag

- civilrättsliga regler 728
- skatterättsliga regler 729

Enskild firma

- civilrättsliga regler 727
- skatterättsliga regler 727

Ersättningsbostad 580

Ersättningsfastighet 580

Ersättningsfond 996, 1378, 1385, 1388

- dispens 999
- inskränkning i förfoganderätten 996
- tidpunkt 997
- tillgångar 997
- återföring 998
- övertagande 999

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) 695

Expansionsmedel 1027, 1380

- avsättning 1028
- dödsbon 1028
- fysiska personer 1028
- inkomsten 1030
- syftet 1028
- tak för delägare i handelsbolag 1033
- tak i enskild näringsverksamhet 1031
- återföring 1035
- överlåtelse 1037
- överlåtelse av andel i handelsbolag genom gåva 1039
- överlåtelse av enskild näringsverksamhet genom gåva 1038

Extrautrustning 274

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Fackliga stipendier 180

Facklitteratur 360

Familjedaghem 187, 347

Familjehem 187, 189, 350

Fast pris 1353

Fastighet 525, 1320

- begreppet 525

Fastighetsförvaltande företag 1334

- direktpension 925
- disponibla pensionsmedel 951
- idrottsmännens pensioner 927
- intjänandetid 890
- intjänandetidsfaktor 891
- kapitalvärde 888
- nya förenklade avdragsregler 938
- pension vid företagsöverlåtelse 928
- pensionslöfte 886
- pensionsreserv 888
- pensionsutfästelse 886
- personalstiftelse 953
- premiebaserad pensionsplan 886
- riksdagstaket 886, 896
- skatterättslig lagstiftning 878
- tjänstepensionsförsäkring 905
- tjänstetid 890
- tjänstetidsfaktor 890
- trygghet 891
- villkor för avdragsrätt 892
- övertagande av pensionsansvar 951
- övertagande av pensionsutfästelser 916

Pensionslöfte 886

Pensionsreserv 888

Pensionssparande 59, 878

Pensionssparkonto

- avskattning 191

Pensionsstiftelse 919, 1517

Pensionssystem nytt 877

Pensionsutfästelse 886

Pensionsålder 899

Periodiseringsfond 1041, 1377, 1388

- ackumulerad inkomst 1044
- avveckling av aktiebolag 1046
- fusion 1046
- handelsbolag 1042
- vem 1041
- återförs när? 1043
- övertagande av fond 1044

Periodiskt understöd 54, 190

Personalkostnader 810

Personaloptioner 301

Personalrabatter 220

Personalrestaurang 239

Personalsammanslutningar 816

Personalstiftelse

- arbetsgivaravgifter 962
- avsättning 955
- bokföringsskyldighet 955

Fastighetsskatt 616	- civilrättslig lagstiftning 953
- avdrag vid inkomsttaxeringen 637	- förbjudna ändamål 957
- flerfamiljshus på lantbruksenheter 625	- företagsanknuten stiftelse 953
- förfarandet 637	- förmånstagares beskattning 962
- hyreshusenheter 619, 626	- förmögenhetsbeskattning 961
- industrienheter 619	- förvaltningskostnader 961
- lantbruksenhet 619	- gottgörelse 959
- nedsättning 634	- inkomstbeskattning 960
- obebyggda tomter avsedda för hyreshus 634	- kontrolluppgift 962
- obebyggda tomter avsedda för småhus 625	- likvidation 959
- olika räakenskapsår 635	- mervärdesskatt 962
- småhusenhet 624	- preliminärskatt 962
- småhusenheter 619	- realstiftelse 954
- taxeringsenhet 619	- särskild löneskatt 962
- underlag 622	- särskild löneskatt på pensionskostnader 962
- vem skall betala 620	- tillsyn 954
- värdeår 623	- upplysningsplikt i deklarationen 963
Fastighetstillbehör 526	- återlån 954
Felaktig prissättning 1225, 1226	- ändamål 956
Felräkningspengar 364	Personalvård 816
Feriehem 355	Personalvårdsförmåner 224
Fission 1439, 1450	Porto 412
Fjällstuga 251	Poängbevis 261
Flyttningskostnad 166, 347	Premiebaserade pensionsplaner 886
Flyttningskostnader 829	Premieobligation 398
Folkpension 876	Pristävlingar 261
Fordringar 967	Privatbostad 529
- avsättning för garantirisker 972	Privatbostadsfastighet
- driftkostnadsskulder 969	- avdrag 536
- i utländsk valuta 974	- begreppsdefinitioner 527
- reservering för framtida utgifter 970	- garantiregel 587
- varufordringar 967	- huvudregel: halva vinsten skattepliktig 574
- varuskulder 969	- indexreglerna 581
Forskning och utveckling 827	- intäkter 535
Framtida utgift 970	- löpande beskattning 535
Fri kost för svensk FN-personal 239	- vinstberäkningsreglerna 574
Fri hemdator 813	Proteser 368
Fri bostad 813	Psykoanalys 367
Fri kost på allmänna transportmedel 236	Pågående arbete 1346
Fri kost för vårdpersonal 238	- blandad verksamhet 1349
Fri skatt 165, 304	- byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag 1348
Fri frukost på hotell och liknande 237	- definition 1347
Fri lunch för elever 239	- direkta och indirekta tillverkningskostnader 1358
Fri resa	- fast pris 1353
	- jämkningsregel 1355
	- konsultföretag 1349

- för sjömän 227
- till eller från anställningsintervju 227

Fri hemresa

- för svensk FN-personal 227

Fri telefon 303

Fri kost vid representation 237

Fri kost för lärare 238

Friskvård 211, 225

Fritt vivre 249

Fusion 429, 1439

- beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget 1449
- kostnader 1448
- lagervärdering 1446
- räkenskapsenlig avskrivning 1446
- skatterättsligt 1441
- undantag från omedelbar beskattning 1443
- underskott 1447
- vad innebär fusion? 1439
- vissa definitioner 1442

Fusionslagen 1475, 1476

Fåmansföretag 1201

- ackumulerad inkomst 1278
- avyttring av hyresrätt och patenträtt 1230
- begreppet 1203
- beskattning av lön och andra förmåner 1210
- delägare 1209
- företagsledare 1207
- kontrolluppgiftsskyldighet 1279
- köp och försäljning av egendom 1218
- lån 1235
- närstående 1208
- reavinst 1237
- tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom 1230
- underskott av näringsverksamhet 1237
- upplåtelse av lokal 1230
- uppskov 1277
- utdelning 1237

Fåmansägt handelsbolag 1201

- avyttring av hyresrätt och patenträtt 1230
- begreppet 1206
- beskattning av lön och andra

- konsulttrörelse 1355
 - löpande räkning 1351
 - på fastighet 1347
 - redovisningsfrågor 1356
 - reservering för garantirisker 1359
- PBförsäkring 59
- PBsparkonto 59

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Rabatt 220, 259

Realränteobligation 402

Realstiftelse 954

Reavinst 424

- aktier 442, 443
- annan lös egendom 487
- anskaffningsvärdet 435
- anstånd 425
- avyttringstidpunkten 432
- beräkning 452
- beräkningen 434
- fordringar i svenska kronor 476
- fusion 451
- hur stor del är skattepliktig/avdragsgill? 440
- inlösen 450
- konkurs 447
- likvidation 447
- när 446
- optioner 451
- tvångsinlösen 448
- upplösning 450
- uppskov 425, 568, 608
- utländsk valuta 479
- utskriftning 449

Redovisningsregler 736

- aktiebolag 741
 - ekonomiska föreningar 741
 - försäkringsföretag 741
 - handelsbolag 741
 - kreditinstitut 741
 - värdepappersbolag 741
- Redovisningstekniska frågor
- aktieägartillskott 1118
- Regressfordran 419
- Rehabilitering 206, 208
- Representation
- allmänt 819
 - demonstrationer 821
 - i form av gåvor 822

förmåner 1210	- i hemmet 822
- kontrolluppgiftsskyldighet 1279	- intern 821
- tillskott av kapitalbeskattad	- invigning 820
reavinstegendom 1230	- jubileum 820
- upplåtelse av lokal 1230	- lyxbetonad representation 821
Fältinventarier 1307	- personalfester 822
Förbjudna kretsar	- styrelsesammanträde 822
- för penninglån 1110	Representationskostnader 364
Förebyggande behandling 206, 208	Resekostnader 307
Föreningsavgifter 843	Resekostnadsersättningar 813
Företagsform	Reservdelar 857
- byte 1373	Resestipendier 178
- enskild firma till handelsbolag eller	Resor till och från arbetsplatsen 307,
aktiebolag 1373	845
Företagshälsovård 204, 208	Respirränta 416
Företagsledare	Restvärdeavskrivning 864
- begreppet 1207	Ridhäst 1296
Förlustregeln 1128, 1477	Riksdagstaket 896
Förmyndararvode 412	Riksgäldskonto 398
Förmån	Riskkapitalavdrag 1481
- allmänt 196	Rotpostförsäljning 1292
- anställdas förvärv av värdepapper	Royalty 97
298	Rån, stöld av kontanter 842
- arbetsgivarens avdragsrätt 206	Råvaror 830
- arbetskläder 215	Räkenskapsenlig avskrivning 857
- avdrag i näringsverksamhet 811	- alternativ I 857
- arbetsredskap 212	- alternativ II 858
- beskattningstidpunkt 230	- huvudregeln 857
- bilförmån 265	- kompletteringsregeln 858
- bostadsförmån 241	Räkenskapsår 742
- datorutrustning 215	- omläggning 743
- delvis fri 199	Ränta 397
- fri flyttning 228	- anståndsrenta 416
- fri försäkring under tjänsteresa	- på skattekonto 416
201	- på studielån 416
- fri gruppliv- resp.	- på villkorligt ägartillskott 1117
gruppsjukförsäkring 200	- respirränta 416
- fri semesterbostad 250	- ränta eller avdragskonstruktion 415
- fria resor 227	- ränta eller levnadskostnad? 415
- friskvård 225	- räntebegreppet 414
- förebyggande behandling 206	- vid avbetalningsköp 416
- företagshälsovård 204	Räntebidrag 397
- hälso- och sjukvård 201, 253	Ränteersättning 399
- indirekt förmån 230, 258	Räntefria lån 400
- kontrolluppgiftsskyldighet 199	Räntefördelning
- kostförmån 233	- allmänt 1001
- läkemedel 254	- dödsbon 1002
- motion 225	- expansionsmedel 1015
- personalvårdsförmåner 224	- flera förvärvskällor 1025
- rehabilitering 206	- fysiska personer 1002
	- fördelningsunderlaget i enskild

- reseförmån 255
- ränteförmåner 293
- skattefri 197, 200
- skattepliktiga 197, 228
- tandvård 201, 253
- uniform 215
- utbildning 222
- vaccination 204
- värdering 198, 231
- övriga skattepliktiga 303

Förmögenhet

- aktier 675
- andel i bostadsföretag 669
- avdrag för skulder 680
- beskattningsår 667
- byggnadsminne 669
- deklarationsskyldighet 667
- fastighet 669
- fordringar 670
- kontobehållning 672
- livförsäkring 672
- livränta 673
- marknadsvärdet 669
- näringsverksamhet 688
- pengar 672
- räntelös onoterad fordran 671
- sambeskattnings 687
- skattepliktig förmögenhet 668
- skatteskalor 688
- skatteskulder 682
- skattskyldighet 683
- taxeringsår 667
- tomträtt 669
- villkorlig fordran 671
- värdepapper 675
- värdering av tillgångar 669
- värderingen av skulder 682
- äganderätt 686
- övrig lös egendom 674

Förmögenhetsregeln 1263

Förnödenheter 985, 993

Förskottsrenta 422

Försäkringspremiefond 471

Försäljningsvinster 255, 261

Förteckning

- över dispenslån 1115

Förvaltararvode 412

Förvaltningsföretag 1084

Förvaltningskostnader 824

Förvaltningskostnad i fonder 411

näringsverksamhet 1006

- fördelningsunderlaget i handelsbolag 1020

- inkomsten 1005

- justerat ingångsvärde 1021

- jämkning vid långa och korta

räkenskapsår 1023

- makar 1018, 1023

- negativ 1004

- positiv 1003

- ränteförmånligt lån 1021

- skattemässigt värde 1021

- skatter 1015

- skulder 1013

- sparat utrymme 1004, 1016, 1022

- tillgångar 1006

- tillskott 1021

- tillskott föregående år 1016

- underskott från föregående år 1015

- värdering 1008

- värdering av fastighet 1009

- övergångsposten 1017, 1023

- överlåtelse av övergångsposten

1018, 1023

Ränteförmån 293

Räntegaranti 418

Räntekompensation 398, 417, 423

Rättegångskostnader 369, 841

[Till avsnittsförteckningen >>](#)

Sakskadeförsäkring 40

Sanktion

- mot penninglån 1111

Sanktionsavgifter 840

Semesterbostad i utlandet 251

Semesterersättning 196

Semesterlöneskuld 969

Sjuk- och olycksfallsförsäkring 39

Sjukförsäkringar 1516

Sjukpenning 43, 168

Sjukvård 366

Självdeklaration

- allmänna bestämmelser 147

- anstånd 157

- föreläggande 159

- förenklad 153

- särskild 155

- tidpunkter för avlämnande 157

- var skall deklaration lämnas? 158

Förvärv av aktier
- penninglån 1114
Förvärvskällor 44, 50
Föräldrapenning 169

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Garantirisk 972
Gemensam ledning
- för företag 1126
Glasögon 368
God redovisningssed 737, 967, 970
God-mansarvode 412
Goodwill 864
Granskningsavgift 370
Gratifikationer 166
Grundavdrag 74
Grupplivförsäkring 200
Gruppsjukförsäkring 201, 1516
Gåvor 218
- jubileumsgåva 219
- julgåva 219
- minnesgåva 219
Gåvoskatt
- ovillkorligt aktieägartillskott 1118

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Handel 1320
Handel med fastigheter 1326
- allmänt 1322
- lagbestämmelser 1333
- värdering av lagertillgångar 1340
Handelsbolag
- ackord 1146, 1148
- aktier 1142
- allmänt 1134
- arbetsgivaravgifter 1139, 1150
- arvode 1140
- avskrivningar 1149
- beskattning av negativt
ingångsvärde 1190
- beskattningssort 1169
- beskattningsår 1169
- bildande av 1135
- bilförmån 1151
- borgensansvar 1152
- bostadsrätter 1142, 1153
- civilrättsliga regler 694, 1134
- deklaration 1175
- delägarna 1136

Sjöinkomst 381
- ettårsregeln 389
- fritt logi 387
- förmåner 386
- inkomst ombord 385
- jämkning 385
- kontrolluppgift 389
- kostförmån 386
- preliminär skatt 385
- resor vid på- och avmönstring 386
- sexmånadersregeln 389
- sjöman bosatt i utlandet 388
- särskild inkomstskatt 388
- utländskt fartyg 388
Sjöinkomstavdrag/skattereduktion
383
Sjömän 41
Skadestånd vid uppsägning 171
Skadestånd 838
Skatteavdrag 193
Skatteflyktslagen 98
Skattelagar 35
Skatter 841
Skattesparkonto 397
Skatteutjämningsreserv 1378, 1385,
1388
- återföring 1535
Skogsavdrag
- anskaffningsvärde 1308
- avdrag vid rationaliseringsförvärv
1312
- lägsta avdragsbelopp 1313
- skogsavdragets storlek 1312
Skogsbruk
- arrende 1290
- fiske 1290
- försäljning av fastighet 1290
- grus 1290
- gåva 1291
- intäkter 1290
- jakt 1290
- körslor 1291
- nyttjanderätt 1290
- uttag från skogskonto 1291
- växande gröda 1290
Skogskonto 1308, 1315, 1378
- avdragets storlek 1317
- beskattning vid uttag 1319
- ett konto per år 1317
Skogsplantering 1297

- delägarnas deklarationer 1176
- delägarnas intäkter och kostnader 1150
- EEIG 1139
- ersättningsfond 1149
- expansionsmedel 1152
- fastigheter 1142, 1153
- fastighetsskatt 1150, 1152
- fåmansägda 1157
- förmögenhet 1174
- förmögenhetsskatt 1139
- försäljning av andelar eller inkråm 1180
- förvärvskällor 1143, 1147
- hobby 1150
- hyresrätt 1141
- ingångsvärdet 1184
- inkomster 1133
- inkomstskatt 1138
- inkomstslag 1139, 1141, 1147
- intäkter och kostnader 1149
- kommanditbolag 1136
- konkurs 1146, 1147
- lagervärdering 1149
- likvidation 1137
- lön 1140
- mervärdesskatt 1139
- näringsverksamhet 1148
- omstruktureringar 1150
- patenträtt 1141
- pensionsskatter 1150, 1152
- periodiseringsfond 1152
- reaförluster 1142
- reavinstbeskattning 1191
- reavinster 1142
- redovisning av ingångsvärdet 1199
- resor till och från arbetet 1151
- resultatfördelning 1163
- ränta 1140
- räntefördelning 1152
- rättslig status 1135
- sjukpenning 1150
- skatterättsliga regler 695, 1138
- skattesatser 1142
- skattskyldighet 1138
- skogskonto 1153
- skuldsanering 1146
- sociala avgifter 1142
- surv 1149
- särskilda regler för fysiska

- Skogsskadekonto 1315
- avdragets storlek 1317
- beskattning vid uttag 1319
- ett konto per år 1317
- två förutsättningar 1315
- Skogsvägar 1303
- Skrivmaskin 359
- Skulder
- i utländsk valuta 974
- Skuldsanering 759
- Skyddskläder 357
- Småaktieägarlån 1113
- Socialbidrag 42
- Socialförsäkringsavgifter inom EU/EES 58
- Sommarstuga 251
- Sparobligation 397
- Sponsring 832
- SRU 745
- Standardiserade optioner 493
- Statslåneräntan 766
- Stiftelser 1285
- Stipendier 38, 39, 177, 179
- Studie- och konferensresor 831
- Studieresa 256
- Studiestöd 41, 169
- Stämpelkostnader 825
- Stängning 501
- Substansminskning 556
- Svamp 43
- Särskild löneskatt på förvärvsinkomster 95, 978
- Särskild löneskatt på pensionskostnader 1507
- Särskilt grundavdrag 76
- Särskilt pensionstillägg 42

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

- Tandvård 253, 366
- Teckningsoption 444
- Teckningsrätter 443
- Termin 444, 500
- Terminalglasögon 304
- Testbilar 286
- TFA 169
- TGL 1522
- Tidning 303
- Tidskrift 303
- Tillskott av egendom till bolag 1409

personer och dödsbon 1192
- underskott 1153
- underskottsavdrag 1144, 1147
- uppgiftsskyldighet 1175
- upphovsmannakonto 1153
- utköp från 1229
- utskiftning och uttag av tillgångar 1171
- uttag 1151
- valutakursreserv 1149
- värdepapper 1157
- överlåtelse av andel 1179
Handikappersättning 42
Hemortskommun 80
Hemresor 257, 340
Hemsjukvårdsbidrag 42
Hittelön 41
Hobby 370
- biodling 378
- hästsport 376
- hästuppfödning 376
- idrottslig utövning 378
- kostnader 379
- kulturell verksamhet 376
- mervärdesskatt 381
- sociala avgifter 380
- tjänst/kapital 374
- tjänst/näringsverksamhet 373
HVBBhem 190
Hyresersättning från arbetsgivare 183
Hyresfastighet
- intäkter 561
- kostnader 561
Hyresrätt 864
Hälso- och sjukvård 201, 253
Hörapparat 368

[Till avsnittsförteckningen > >](#)

Ideella föreningar och stiftelser 1285
Idrottsutövare 191
Idrottsutövares kostnader 361
Indextillägg 397
Industritillbehör 526
Inkassokostnader 412
Inkomst av kapital 391
- avdrag 395
- beskattningsort 394

Tjänstebil 268 Tjänstekort 255
Tjänstepensionsförsäkring 61, 905, 1515
Tjänsteställe 321
Tomträttsavgäld 416
Tomtrörelse 1360
- enkel 1361
- kvalificerad 1360
- lagervärdering 1364
- lagrets ingångsvärde 1363
- reavinstregler 1364
- övergångsbestämmelser 1365
Traktamentsersättningar 184, 813
TV-licens 303
Täckdike 1303
Tävlingsvinst 38, 192

[Till avsnittsförteckningen > >](#)

Underprislagen
- allmänt 1413
- egendom som kan överlåtas 1419
- koncernbidragsrätt saknas 1424
- tillämpningsområde 1415
- underprisöverlåtelse fysisk person och företag 1431
- underprisöverlåtelse från företag 1434
- underprisöverlåtelser mellan handelsbolag och fysisk person 1432
- underprisöverlåtelse mellan företag 1432
- underskott hos förvärvaren 1426
- villkor för undantag från uttagsbeskattning 1420
- vissa definitioner 1417
Underprislagen 1473
Ungdomsbosparande 397
Uniform 215
Unit-linked-försäkringar 908, 946
Upphovsman 1370
Upphovsmannakonto
- allmänt 1370
- uppskov 1371
- uttag 1372
- återföring 1372
Uppskov 608
Uppskov med beskattning av reavinst 1457
- förutsättningar för uppskov 1459

- beskattningsår 394
- inkomstberäkning 392
- intäkter 394
- löpande utgifter 411
- omkostnader 411
- skattskyldighetens inträde 421
- Inkomst av tjänst 161
- allmänna avdragsregler 167
- avdrag 306
- intäkter 164, 168
- kostnader 167
- nödvändiga kostnader 167
- speciella avdragsregler 167
- Inkomst av näringsverksamhet 727
- Inkomstberäkning
- avdragsgilla kostnader 52
- dödsbon 748
- EEIG 765
- fysiska personer 748
- gamla förluster 53
- handelsbolag 765
- inom varje inkomstslag 51
- juridiska personer 763
- underskott 52
- Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord 1483
- Inkomstbeskattningen
- när har inkomsten uppstått? 80
- principer 35
- var skall inkomsten beskattas? 80
- vem skall beskattas? 80
- vilka inkomster skall beskattas? 37
- Inkomstfördelning
- hur sker fördelning? 872
- Inkomstslag 44
- aktiebolag 45
- dödsbon 46
- fysiska personer 46
- gränsdragningar 46
- handelsbolag 45
- kapital eller näringsverksamhet? 48
- tjänst eller kapital? 49
- tjänst eller näringsverksamhet? 47
- Inkomstuppdelning
- gemensam verksamhet 872
- medhjälpafallet 870
- mellan makar 867
- Inställelseresor 342
- Interimsbevis 443
- samordning av reglerna 1473
- Utbildning 222
- Utbildningsbidrag 177
- Utbildningsstipendier 179
- Utdelning 406
- annat än i kontakter 404
- fondemission 407
- från aktiebolag 403
- fåmansföretag 404
- förtäckt utdelning 407
- inköpsrätter 404
- på aktier och andelar 403
- teckningsrätter vid nyemission 407
- utländsk 424
- värdepappersfonder 404
- Utköp av varor 166
- Utländsk valuta 974
- Utländska försäkringar 1516
- Utomståenderegeln 1271
- Utredningskrav
- koncernbidrag 1104
- Utskiftade medel 1088
- Utskiftning 408, 1088
- ekonomisk förening 1093
- konkurs 1092
- likvidation 1090
- nedsättning av aktiekapitalet 1089
- nedsättning av reservfonden eller överkursfonden 1089
- Uttagsbeskattning
- avskattning 783
- benefik överlåtelse 782
- bilförmån 780
- bokföringsunderlag 780
- byggnadsarbeten 780
- exempel 788
- fusion 787
- förvärvarens anskaffningsvärde 792
- förvärvaren är en fysisk person 1427
- förvärvaren är ett företag 1427
- förvärvaren är ett handelsbolag 1430
- gåva 781
- koncernbidragsrätt saknas 1424
- när ? 779
- skattskyldighet för förvärvaren 1423
- undantag från huvudregeln 787
- underprislagen 787
- underprisöverlåtelse fysisk person

Intervjuresa 41, 342
Intressegemenskap 1125
Introduktionsersättning 42
Intäkt
- ej skattepliktig 38
Intäkt av näringsverksamhet
- avyttring av inventarier, patenträtter 771
- bankkonton 795
- bidrag från stat, kommun och EG 798
- bostadsrätt 775
- diverse intäkter 802
- ersättning vid expropriation 771
- försäkringsersättningar 800
- försäljning av andel i handelsbolag 777
- försäljning av andel och fordran 777
- försäljning av fastigheter 776
- försäljning av goodwill 774
- försäljning av hyresrätt 774
- försäljning av maskiner och andra inventarier 773
- försäljning av omsättningstillgångar 772
- försäljning av patenträtt 773
- försäljning av privat lösöre 771
- reavinst på andel 771
- royalty 794
- uttag 778
- värdepapper 795
- återföring av värdeminskingsavdrag 797
- överlåtelse av verksamhet 770
Intäktsränta 398
Inventarier 849
- anskaffat för verksamheten? 852
- av mindre värde 856
- avskrivningsrätt 850
- avskrivningsunderlag 862
- avskrivningsunderlaget 853
- begreppet 849
- byggnadsinventarier 852
- försäljning 860
- hyra - leasing 852
- inventarier eller lager? 850
- korttidsinventarier 855
- reparation 854
- reservdelar 857

och företag 1431
- underprisöverlåtelse från företag 1434
- underprisöverlåtelse handelsbolag och fysisk person 1432
- underprisöverlåtelser mellan företag 1432
- underskott hos förvärvaren 1426
- upphörande av verksamhet 784
- utdelning från ekonomisk förening 787
- uttag av bränsle 787
- uttag av inventarier 780
- uttag av livsmedel 780
- uttag av tillgång 779, 784
- uttag av tjänst 785
- uttagsbeskattning sker inte 1436
- uttag vid bodelning 783
- uttag vid ombildning till AB 783
- villkor avseende kvalificerade andelar 1430
- värdering av uttag 786
- överföring till annan förvärvskälla 781
- överlåtare och förvärvare 1420 - överlåtare är en fysisk person 1421
- överlåtare är ett företag 1421
- överlåtare är ett handelsbolag 1422

Till avsnittsförteckningen >>

Vaccinationer 204, 208
Valutakursreserv 975
Varufordringar 967
Varulager 983
- fakturering 987
- förnödenheter 985, 993
- inkurans 993
- inneliggande lager 985
- inventering 987
- konsignationslager 987
- kontraktsnedskrivning 995
- lagerbegreppet 984
- vissa särskilda lagervärderingsfrågor 994
- värdering 988
Varuskuld 969
Verksamhetsöverlåtelse 1439, 1451
- definitioner och villkor 1451
- undantag från omedelbar

- restvärdeavskrivning 864
- räkenskapsenlig avskrivning 857
- tillförda privattillgångar 854
- treårsinventarier 855
- överavskrivning 860

Investmentföretag 1086

- avskattning 1053
- definition 1054

ITP-plan 894

ITP 1522

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Jord- och skogsbruk

- allmänt 1287
- avdrag för förlust 1302
- bilkostnader 1300
- byggnads- och markinventarier 1304
- förmåner 1293
- gåvor 1293
- kostnader 1296
- lager 1306
- lagervärdering 1306
- lagervärdering av djur 1307
- lantmäteriförrättning 1301
- markanläggning 1302
- ny-, till- eller ombyggnad 1293
- nybyggnad 1298
- ombyggnad 1298
- personalkostnader 1297
- reparation 1293, 1298
- räkenskaper 1289
- ränteutgifter 1299
- skogsavdrag 1308
- skogskonto 1315
- skogsskadekonto 1315
- skogsvägar 1303
- tillsynsresor 1301
- täckdike 1303
- undantagsförmån 1301
- underhåll 1298
- uttag av varor 1293
- värdeminskning 1302
- värdeminskning på byggnader 1305

Jordbruk

- arrende 1290
- fiske 1290
- försäljning av fastighet 1290

beskattning 1452

Villkorligt aktieägartillskott 398, 1116

Vinnarkonto 398

Vinstandelsbevis 444

Vinstandelslån 398, 1236

Vinstandelsstiftelse 95, 192, 814

Vittnesersättning 41

Vuxenutbildning 182

Vårdbidrag 190

Väg-, bro- eller färjeavgift 268

Värdekuponger 234

Värdeminskning

- inventarier 848

Värdepappersfond 470

- beskattningen 472

Växande gröda 1307

[Till avsnittsförteckningen](#) > >

Yrkesskadelivränta 41

Årsbokslut 742

Årskort 255

Årsredovisning 745

Årsskiftesbetalningar 421

Återbetalning av lön 163

Återföring av skatteutjämningsreserv 1535

Äkta bostadsföretag 563, 1055

- beskattning 564

Ökade levnadskostnader 320, 823

- dubbel bosättning 334

- kurser 343

- studieresor 343

- tillfälligt arbete 333

- tremånadersregeln 323

- vid tjänsteresor 320

Överlåtelse

- enskild näringsverksamhet till aktiebolag 1381

- enskild näringsverksamhet till handelsbolag 1380

Övervakare 355

Övriga koncernfrågor 1118

- grus 1290
- gåva 1291
- intäkter 1290
- jakt 1290
- nyttjanderätt 1290
- växande gröda 1290

Jubileumsgåva 219

Julgåva 219

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 1 - Principer för inkomstbeskattningen m.m.

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Sammanfattning

Kapitlet ger en översikt över de grundläggande regler som gäller för inkomstbeskattningen. Reglerna för beskattning av dödsbon samt bestämmelserna om allmänna avdrag, grundavdrag och särskilt grundavdrag beskrivs mera detaljerat.

En intäkt, som inte är undantagen från skatteplikt, hänförs till något av inkomstslagen tjänst, kapital eller näringsverksamhet.

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, avdrag för allmänna egenavgifter och grundavdrag. För inkomst av kapital tas endast ut statlig inkomstskatt. 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, (kapitel 23). Särskilda regler gäller för beskattning av dödsbon (avsnitt 1.8).

Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder medan kontantprincipen gäller för inkomst av tjänst och kapital.

Bosättningen avgör om skattskyldigheten är obegränsad eller begränsad för fysisk person. Både juridiska och fysiska personer taxeras i hemortskommunen.

1.1 Skattelagar

Skattelagstiftningen består av många olika lagar avseende förfaranderegler, regler om skattebetalning (uppbörd) och materiella regler. Förfaranderegler finns i bl.a. taxeringslagen och regler om skattebetalning i skattebetalningslagen. Materiella regler för inkomstskatt finns i bl.a.

Inkomstskatt

- Kommunalskattelagen
- Lagen om statlig inkomstskatt
- Lagen om ackumulerad inkomst
- Lagen om återföring av skatteutjämningsreserv
- Lagen om räntefördelning vid beskattning
- Lagen om expansionsmedel
- Lagen om periodiseringsfonder
- Lagen om ersättningsfonder
- Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet
- Lagen om uppskovsavdrag vid byte av bostad
- Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Övriga skatter m.m

Materiella regler för övriga skatter finns i särskilda lagar. Exempel på sådana är

- Lagen om förmögenhetsskatt
- Lagen om statlig fastighetsskatt
- Lagen om mervärdesskatt
- Lagen om kupongskatt
- Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
- Lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader.

Socialavgifter

För socialavgifter m.m. finns materiella regler i

- Lagen om allmän försäkring
- Lagen om inkomstgrundad ålderspension (fr.o.m. 1999 års inkomster)
- Lagen om socialavgifter
- Lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
- Lagen om allmän pensionsavgift.

KL och SIL

För fysiska personer och dödsbon beskattas inkomst av tjänst och näringsverksamhet statligt och kommunalt enligt regler i KL medan inkomst av kapital beskattas statligt enligt regler i SIL. Regler om juridiska personers beskattning finns i SIL som hänvisar till KL betr.

bestämmelser som är gemensamma för statlig och kommunal beskattning. För en juridisk person återfinns därför en stor del av bestämmelserna i KL trots att beskattningen endast är statlig. Utöver KL och SIL finns speciallagar (se ovan).

KL och SIL har i stora drag indelats på följande sätt

Kommunalskattelagen (KL)

3 § Taxeringsår, beskattningsår

4B5 §§ Fastighet

17 § Inkomstslag

18 § Förvärvskällor i näringsverksamhet

19 § Ej skattepliktiga inkomster

20 § Ej avdragsgilla utgifter

21B27 §§ Näringsverksamhet

31B34 §§ Tjänst

41 § Beskattningstidpunkt

42 § Värdering av förmåner

46B52 §§ Underskottsavdrag och övriga allmänna avdrag, grundavdrag, sjöinkomstavdrag, beskattningsbar förvärvsinkomst m.m.

53B70 §§ Skattskyldighet, beskattningsort

m.m.

Lagen om statlig inkomstskatt (SIL)

1 § Inkomstslag

2 § Hänvisningar till KL, särskilda regler för
jur. personer m.m.

3 § Inkomst av kapital

4 § Allmänna avdrag m.m.

5 § Taxerad förvärvsinkomst

6B7 §§ Skattskyldighet

8B14 §§ Grundavdrag, sjöinkomstavdrag,
beskattningsbar förvärvsinkomst,

skattesatser, beskattningssort m.m.

16B23 §§ Dubbelbeskattning m.m.

24 § Reavinst: Allmänt

25 § Fastighet

26 § Bostadsrätt

27 § Aktier m.m.

28 § Andel i handelsbolag

29 § Fordringar

30 § Utländsk valuta

31 § Annan egendom

Lagen mot skatteflykt

Lagen (1995:575) mot skatteflykt gäller rättshandlingar fr.o.m. den 1 juli 1995. Se avsnitt 1.10.

1.2 Vilka inkomster skall beskattas?

All inkomstbringande *verksamhet* som inte är uttryckligt undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av tjänst eller som inkomst av näringsverksamhet. Intäkter som härrör från *egendom*, materiell eller immateriell, är skattepliktiga som inkomst av kapital, om inte intäkterna avser näringsverksamhet. Intäkter från egendom är bl.a. löpande avkastning och vinster vid avyttring m.m. I 19 § KL anges sådana intäkter som inte är skattepliktiga. Angående indelning i inkomstslag och förvärvskällor, se avsnitt 1.3.

1.2.1 Ej skattepliktiga intäkter

I detta avsnitt behandlas ett antal av de intäkter - i vid mening -som enligt 19 § KL inte är skattepliktiga.

Arv och gåva

Vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva utgör inte skattepliktig inkomst.

**Begreppet
gåva**

En gåva är till sin natur benefik. Den är då fri från inkomstskatt. Detta innebär att den inte får utgöra ersättning för någon arbetsprestation. S.k. gratifikation till anställd utgör således inte gåva, eftersom den har ett inslag av ersättning för utfört arbete och dessutom utbetalas på grund av tjänsten.

Lotterivinst

Vinst i svenskt lotteri, på svensk premieobligation eller på svenskt tips utgör inte skattepliktig inkomst. Vinst i utländskt lotteri eller tips och vinst på utländsk premieobligation är skattepliktig om vinsten överstiger 100 kr.

Tävlingsvinst

Tävlingsvinster är vanligen skattepliktiga om det inte rör sig om lotterier. Tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag är under följande förutsättningar inte skattepliktig. Vinsten skall utgå i annan form än kontant eller därmed jämförbar ersättning. Om den avser annat än minnesföremål får värdet inte överstiga vad som motsvarar 0,03 prisbasbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor, vid 2000 års taxering = 1 100 kr.

Stipendier

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning är skattefria. Detta gäller dock inte sådana ersättningar som kan anses utgöra inkomst av arbete även om de kallas stipendier. Stipendier till anställda eller uppdragstagare är alltid skattepliktiga, oavsett om stipendiet avser mottagarens utbildning eller inte. Stipendier som är avsedda för andra ändamål än utbildning är också skattefria om de inte utgår periodiskt och inte heller är ersättning för arbete som har utförts

eller skall utföras för utgivarens räkning.

Forskarstipendier från EU (Marie Curie stipendier är skattepliktiga fr.o.m. 1999 års taxering (se prop. 1996/97:173 s. 48B49).

Inkomstslaget tjänst omfattar alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation och inte avser näringsverksamhet. För stipendier och liknande bidrag som enligt praxis varit skattefria finns det ett undantag från skatteplikt.

**Basårsutbildning
inom komvux
m.m.**

Stipendier som lämnas enligt förordningen (1998:52) om stipendium efter genomfört basår inom kommunal vuxenut-bildning är skattefria.

**Fackliga stipen-
dier m.m.**

Stipendier för att delta i fackliga kurser kan vara både skattepliktiga och inte skattepliktiga. Om mottagaren har ett fackligt förtroendeuppdrag och kursen är inriktad på den fackliga verksamheten bedöms stipendiet som skattepliktigt. Om kursen däremot är av mera allmänbildande karaktär anses skatteplikt inte föreligga.

Se vidare avsnitt 4.2.4 Stipendier och utbildningsbidrag.

**Kapital-
försäkring**

Belopp som erhålles p.g.a. kapitalförsäkring (livförsäkring som inte är pensionsförsäkring) är skattefritt. Detta gäller även återbäring på sådan försäkring, återköp eller vinstandel.

Sjuk- och olycks- fallsförsäkring

Ersättning som grundas på *annat än* förvärvsinkomst och utbetalas enligt lagen om allmän försäkring, lagen om yrkesskadeförsäkring eller lagen om arbetsskadeförsäkring är skattefri om inte annat är stadgat.

Samma bestämmelser gäller ersättning enligt annan lag eller särskild författning som har utgått till någon

- vid sjukdom eller olycksfall i arbete,
- under militärtjänst,
- i fall som avses i lagen om statligt personskadeskydd,
- i fall som avses i lagen om krigsskadeersättning till sjömän.

Bestämmelserna gäller även ersättning enligt lagen om ersättning åt smittbärare.

Ersättning av annat slag än pension eller livränta som vid sjukdom eller olycksfall utgår till följd av annan försäkring än de ovan angivna är skattefri (undantag, se nedan). Detta gäller dock inte om försäkringen har tagits i samband med tjänst. I sådant fall är ersättningen skattepliktig med undantag för ersättning för vårdkostnader inom icke offentligt finansierad sjukvård. En sjuk- och olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst betalas helt av arbetsgivaren och "sambandet med tjänsten" skall ha anmälts till försäkringsbolaget.

Ersättning som utgår i form av pension eller livränta är skattepliktig om inte annat anges i 32 § 1 och 2 mom. KL. Detta gäller i normalfallet även ersättning till följd av

- trafikförsäkring eller

- annan ansvarighetsförsäkring eller

- skadeståndsförsäkring, i den mån ersättningen avser förlorad inkomst av skattepliktig natur.

Föräldrapenning och vårdbidrag (i den mån bidraget inte utgör ersättning för merkostnader) är alltid skattepliktiga (32 § anv. p. 12 st. 2 KL). Detsamma gäller ersättning för närståendevård och ersättning från försäkringskassan enligt 20 § lagen om sjuklön vid tvist om sjuklön.

Beträffande beskattning av ersättning i samband med personskada, se avsnitt nedan vid kantrubriken "Engångsbelopp vid personskada".

Vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått p.g.a. personförsäkring, som inte är pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, är skattefri.

Egendoms- livräntor

I fråga om egendomslivräntor är beskattningsreglerna olika för avtal som har ingåtts före den 1 juli 1984 och sådana som har ingåtts fr.o.m. detta datum (avsnitt 6.5.2.1).

Sakskade- försäkring

Försäkringsbelopp som faller ut vid sakskada är vanligen skattefritt. Skattefriheten gäller dock inte det fall att, om den försäkrade egendomen i stället skulle ha försålts, köpeskillingen skulle ha utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. I sådant fall är försäkringsersättningen skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där annars köpeskillingen skulle ha beskattats. Detta gäller även om ersättningen motsvarar någon annan skattepliktig intäkt eller

avdragsgill omkostnad i näringsverksamhet (avsnitt 11.9).

Försäkringsersättning för skada på annan byggnad än privatbostad och ersättning för markanläggning är skattepliktig (avsnitt 11.9).

Skadestånd och andra skadeersättningar vid sakskada behandlas skattemässigt på samma sätt som utfallande skadeförsäkringsbelopp.

Vinstandel, som utgått p.g.a. skadeförsäkring och premieåterbetalning p.g.a. sådan försäkring, är inte skattepliktig om rätt till avdrag för premien inte har förelegat.

Sjömän

Alla sjömän som är bosatta i Sverige beskattas fr.o.m. inkomståret 1998 för sina sjöinkomster enligt KL och SIL. Sjömansskattelagen (1958:295), som gällde t.o.m. inkomståret 1997, upphävdes genom lagen (1996:1330) om upphävande av lagen (1958:295) om sjömansskatt. Tidigare gällde att lön eller gottgörelse för vilken sjömansskatt skulle betalas inte var skattepliktig enligt KL eller SIL. Se vidare avsnitt 4.6.

Studiestöd

Studiestöd enligt studiestödslagen, internatbidrag, studielån, resekostnadsersättning och särskilt bidrag som utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning är inte skattepliktiga. De kostnader som bidragen avser att täcka är inte avdragsgilla.

**Vittnes-
ersättning**

Ersättning som fastställts av domstol eller betalats av allmänna medel till den som inställt sig inför domstol eller annan myndighet och inte gör detta i sin yrkesutövning utgör inte skattepliktig intäkt. Skattefriheten gäller reseersättning, traktamente och ersättning för tidsspillan.

Hittelön m.m.

Hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott är inte skattepliktig.

S.k. intervjuresa

Förmån av fri resa till eller från en anställningsintervju, en s.k. intervjuresa, eller kostnadsersättning för en sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom eller mellan EU/ EESBländerna räknas inte som skattepliktig intäkt. Skattefriheten gäller kostnadsersättningen till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil den schablon som gäller för resor mellan bostad och arbetsplats. Se vidare avsnitt 4.3.2.10 och 4.4.3.5.

**Vissa andra
ersättningar
och bidrag**

Vissa andra ersättningar och bidrag är inte skattepliktiga, t.ex.

- sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk

- allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag

- barnpension enligt AFL till den del pensionen för varje månad den avser inte överstiger en tolfedel av 40 % (80 % vid

pension efter båda föräldrarna) av
basbeloppet den månad pensionen avser

- yrkesskadelivränta i form av
efterlevandelivränta till barn till den del
livräntan föranlett minskning av sådan del
av barnpension som inte är skattepliktig
- bidrag enligt förordningen (1995:667)
om bidrag till vissa funktionshindrade
elever i gymnasieskolan
- handikappersättning enligt AFL
- ersättning enligt AFL m.fl. lagar för
merutgifter för resor till och från arbetet
som utgår i stället för sjukpenning
- särskilt pensionstillägg till folkpension för
långvarig vård av sjukt eller handikappat
barn
- hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag
som utgår till vårdbehövande från
kommun och landsting
- assistansersättning enligt lagen
(1993:389) om assistansersättning och
ekonomiskt stöd till kostnader för
personlig assistans enligt lagen
(1993:387) om stöd och service till vissa
funktionshindrade
- bostadstillägg enligt lagen (1994:308)
om bostadstillägg till pensionärer
- kommunalt bostadstillägg till
handikappade
- bostadsbidrag som avses i lagen
(1988:786) om bostadsbidrag och lagen
(1993:737) om bostadsbidrag
- bidrag vid adoption av utländska barn
- introduktionersättning för flyktingar och
vissa andra utlänningar

- bidrag enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn

- ersättning som lämnas av kommunen enligt lagen (1997:1268) om kommuners ansvar för ungdomar mellan 20 och 24 år.

Om ersättning för förlorad arbetsförtjänst betalas ut till en organdonator torde denna ersättning inte kunna innefattas i "sedvanlig ersättning" till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk. Ersättning för förlorad arbetsförtjänst skall sålunda beskattas i vanlig ordning.

Även i anvisningarna till 19 § KL räknas upp olika slag av ersättningar som kan vara antingen skattefria eller skattepliktiga, t.ex.

Socialbidrag m.m.

Socialbidrag, bistånd enligt lagen (1994:137) om mottagande av asylsökande m.fl., begravningshjälp, underhåll till någon som är intagen på kriminalvårdsanstalt eller sjukhus och andra liknande ersättningar är inte skattepliktiga.

Medlems- avgifter

Medlemsavgifter som betalas av medlemmarna i en förening är inte avdragsgilla för medlemmarna och inte skattepliktiga för föreningen.

**Engångsbelopp
vid
personskada**

Engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, kan utgöra ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst. I sådana fall är 60 % av beloppet skattepliktigt. Den skattefria delen får för en och samma personskada inte överstiga 15 basbelopp enligt AFL.

**Sjukpenning
vid
arbetsgivar-
inträde**

Enligt 3 kap. 16 § st. 2 och 3 AFL kan arbetsgivaren ha rätt att uppbära arbetstagarens sjukpenning från försäkringskassan, s.k. arbetsgivarinträde. I stället betalar arbetsgivaren ut lön till den anställda under dennes sjukdomstid. Denna lön är givetvis skattepliktig, medan den anställda inte är skattskyldig för den sjukpenning som arbetsgivaren uppburit. Se avsnitt i 4.2.1 om sjukpenning m.m.

**Vissa andra
bidrag från
stat och
kommun**

Statliga bidrag, som avser kostnader och som utgått i samband med utbildning eller omskolning är inte skattepliktiga. Detsamma gäller statliga bidrag som avser kostnader och som har utgått till arbetslösa eller partiellt arbetsföra. Skattefriheten gäller dock endast i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag, t.ex. bidrag för resor till och från utbildningsorten och för dagliga resor där samt för kursavgifter och undervisningsmateriel. Skatteplikt föreligger inte heller för flyttningsbidrag som lämnas av en arbetsmarknadsmyndighet.

Avdrag medges inte för den kostnad som sådant skattefritt bidrag är avsett att täcka.

Näringsbidrag

Med näringsbidrag avses statligt och kommunalt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. I vissa fall kan även ett stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet anses som näringsbidrag. Angående beskattning av näringsbidrag se avsnitt 11.8.

Ersättning till handikappad för att anskaffa motorfordon

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från allmän försäkringskassa till handikappade eller föräldrar till handikappade barn för anskaffning eller anpassning av motorfordon. Om avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats beräknas med ledning av faktiska kostnader tas hänsyn till bidraget. Utgår bidraget till näringsidkare för näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag.

Plockning av bär, svamp och kottar

Intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat är skattefria till den del de under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kr. Detta gäller emellertid inte om intäkterna kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse som den skattskyldige driver. Det gäller inte heller om intäkterna utgör lön eller liknande förmån för någon som i en anställning plockar bär, svamp och kottar.

Beloppet 5 000 kr gäller de totala intäkterna av försäljning av bär, svamp och kottar.

Skattefriheten gäller således också för jordbrukare för den plockning de själva utför. Den gäller även för den som varaktigt eller tillfälligt plockar bär, svamp och kottar på ett sådant sätt att verksamheten är att anse som sådan

inkomstgivande verksamhet av tillfällig eller varaktig natur som enligt 31 § st. 1 KL annars är att hänföra till tjänst.

Enligt 20 § st. 2 KL får avdrag inte göras för kostnader för plockningen till den del de inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 § KL.

Exempel

Om någon säljer plockade bär för t.ex. 8 000 kr och har omkostnader på 6 000 kr blir 3 000 kr av bruttoinkomsten skattepliktig (8 000B5 000). Avdrag får bara ske med 1 000 kr (6 000B5 000) eftersom avdrag inte får göras i den mån inkomsterna är skattefria. Nettointäkten som skall beskattas blir således 2 000 kr.

Intäkt av försäljning till läkemedelsföretag av pollenrika vilda blommor, som den skattskyldige själv plockat, har av RR ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst. (RÅ 1992 not. 513.)

1.3 Inkomstslag och förvärvskällor

17 § och 18 § KL
1 § 2 och 3 mom. SIL
2 § 1 mom. SIL
prop. 1989/90:110 s. 586B589, SkU30 s. 107B108
prop. 1993/94:50 s. 220 f och 242 f, SkU15
SOU 1989:33 del I s. 73B74, 179B182
SOU 1989:34 s. 250B253, 319B320
Ds 1993:28

Sammanfattning

Indelningen i inkomstslag och förvärvskällor är av avgörande betydelse bl.a. för rätten till kvittning av underskott.

För aktiebolag m.fl. juridiska personer

hänförs all inkomst till inkomst av näringsverksamhet. För denna kategori görs ingen indelning i olika förvärvskällor.

Fysiska personer (inkl. delägare i handelsbolag) och dödsbo kan ha inkomst av tjänst, inkomst av kapital samt inkomst av näringsverksamhet. All enskild näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av fysisk person eller dödsbo räknas som en och samma förvärvskälla. All näringsverksamhet som bedrivs genom ett handelsbolag räknas som en och samma förvärvskälla hos varje delägare (fysisk person eller dödsbo). En person som bedriver näringsverksamhet dels enskilt, dels genom ett handelsbolag har således två förvärvskällor i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessutom gäller att självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet räknas som en särskild förvärvskälla.

1.3.1 Inkomstslag

Aktiebolag m.fl. juridiska personer (exkl. handelsbolag och dödsbon)

All inkomst som beskattas hos juridiska personer hänförs till ett enda inkomstslag - näringsverksamhet. Endast statlig inkomstskatt tas ut (1 § 3 mom. SIL).

Vid avyttring av fastigheter och aktier m. m. som utgör anläggningstillgångar *beräknas* dock inkomsten enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital.

Handelsbolag

Handelsbolag är en juridisk person men ingår inte i ovannämnda krets då inkomst från ett handelsbolags verksamhet beskattas hos delägarna.

Om inkomst från handelsbolag beskattas hos *juridisk person* är inkomsten hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet hos

den juridiska personen.

Om inkomst från handelsbolag beskattas hos *fysisk person* eller *dödsbo* skiljer man på reavinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt och annan inkomst från handelsbolaget.

Reavinsten i fråga beskattas hos delägaren i inkomstslaget kapital medan all annan inkomst från handelsbolaget hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

I likhet med vad som gäller för andra juridiska personer *beräknas* dock vinst vid handelsbolags avyttring av anläggningstillgångar i form av aktier m. m. enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta gäller oavsett om inkomst ska beskattas hos fysisk eller juridisk person.

Fysiska personer och dödsbon

För fysiska personer och dödsbon sker beskattning av inkomst i tre olika inkomstslag

- Inkomst av tjänst
- Inkomst av näringsverksamhet
- Inkomst av kapital

Inkomst av kapital beskattas endast statligt.

Inkomst av tjänst och näringsverksamhet beskattas både statligt och kommunalt.

1.3.2 Gränsdragningar

En intäkt som inte enligt 19 § KL eller på annan grund är undantagen från skatteplikt beskattas i något av inkomstlagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. Eftersom juridiska personer

(exkl. dödsbon) endast kan ha inkomst av näringsverksamhet berörs de inte på samma sätt av gränsdragningen mellan olika inkomstslag.

Till *tjänst* räknas enligt 31 § KL inkomst av anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur om inkomsten inte är hänförlig till näringsverksamhet eller kapital.

Till *kapital* räknas enligt 3 § 1 mom. SIL löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet.

Till *näringsverksamhet* räknas enligt 21 § KL intäkt av yrkesmässigt och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav av och avyttring av rätt till avverkning av skog.

I kapitel 4, 5 resp. 11 ges en mer detaljerad beskrivning av vilka intäkter som skall hänföras till respektive inkomstslag.

I vissa fall kan det vara svårt att dra någon gräns och avgöra till vilket inkomstslag en intäkt skall hänföras. En intäkt som inte är undantagen från skatteplikt och som inte kan hänföras till näringsverksamhet och inte heller till kapital beskattas i allmänhet i inkomstslaget tjänst. Inkomstslaget tjänst fungerar som en uppsamlingspost. Om intäkten undantagsvis inte heller kan hänföras till inkomstslaget tjänst beskattas den inte.

1.3.2.1 Tjänst eller näringsverksamhet?

Om en inkomst skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet har betydelse bl. a. för hur inkomstberäkningen sker. Det har också betydelse för beräkningen av pensionsgrundande inkomst, hur sociala avgifter skall betalas, om mervärdesskatt skall redovisas och om inkomsttagaren skall ha A-skatt eller F-skatt. I inkomstslaget näringsverksamhet finns bl. a. möjlighet till uppdelning av inkomst mellan makar samt till vissa avdrag som saknar motsvarighet i inkomstslaget tjänst.

**Kriterier -
närings-
verksamhet**

Näringsverksamhet föreligger enligt 21 § KL när verksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt menas varaktigt och med vinstsyfte. Kriterierna för näringsverksamhet, varaktighet, självständighet och vinstsyfte, är således desamma som gällde för inkomst av rörelse t.o.m. 1991 års taxering. Självständighets- och vinstkriterierna är avgörande vid en bedömning av om inkomsten skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet.

**Självständig
verksamhet?**

Antal uppdragsgivare har betydelse vid bedömning av självständigheten. Någon gräns finns inte i detta avseende i lagtexten utan bedömningen får göras utifrån den praxis som råder på området.

Självständigheten framgår ofta av arbetsavtalet. Som exempel på självständighet kan nämnas valfrihet beträffande arbetstiden, och att den som åtar sig uppdrag håller sig med egna redskap och verktyg. Samma sak kan sägas gälla om avtalet innebär en begränsning i tiden eller avser en viss bestämd arbetsuppgift. Li-kadant kan det förhålla sig om ett fast pris avtalats som omfattar både arbete och material. Den som regelmässigt åtar sig byggnadsentreprenader får anses bedriva

näringsverksamhet även om ersättningen utgår i form av timpenning.

Rättsfall

- RÅ 1963 Fi 727. Stadsläkare vars intäkter endast till 15 % erhöles från arbetsgivaren beskattades såsom för tjänst för denna inkomst.

- RÅ 1964 ref. 15. Konsulterande arkitekt beskattades för inkomst av rörelse.

- RÅ 1970 Fi 1178. Distriktsläkare som även hade inkomst av egen praktik. Även inkomsten från praktiken hänfördes till tjänst.

- RÅ81 1:17. Bolag ägt av läkare åtog sig företagshälsovård åt ett större företag. RR fann att avtalet med företaget innebar att läkaren personligen hade åtagit sig att utöva företagshälsovård och att ersättningen för detta skulle beskattas hos läkaren som tjänst.

- RÅ83 1:40. Ersättning till ett av en konsult helägt bolag beskattades hos bolaget trots att bolaget företrädesvis haft en enda uppdragsgivare.

- RÅ 1993:55. Ersättning som enligt avtal utbetalats till ett aktiebolag (fåmansbolag) för tjänster som dess hos bolaget anställde ägare under viss begränsad tid utfört som bl.a. verkställande direktör ("företagsdoktor") i andra aktiebolag har beskattats hos det förstnämnda bolaget och således inte hos dess ägare.

- RÅ 1993 ref. 104. En person drev konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag. I verksamheten redovisades inkomster av vissa uppdrag som avsåg honom såsom ledamot av styrelserna i flera större aktiebolag. Styrelsearvodena har ansetts skola

beskattas som intäkt av tjänst hos honom.

Vinstsyfte

Om vinstsyfte saknas skall inkomsten hänföras till tjänst. Med hänsyn till den utvidgning som gjorts av inkomstslaget tjänst fr.o.m. 1992 års taxering har vinstsyftet fått större betydelse vid gränsdragningen tjänst B näringsverksamhet. Vinstsyftet har tidigare markerat gränsdragningen hobby B rörelse. Denna motsvarar nu gränsdragningen tjänst B näringsverksamhet, varför ledning kan sökas i tidigare praxis.

Hobby- verksamhet

Hobbyverksamhet bedrivs ofta självständigt och varaktigt men utan vinstsyfte (se vidare avsnitt 4.5.).

1.3.2.2 Kapital eller näringsverksamhet?

Frågan om viss inkomst skall hänföras till kapital eller näringsverksamhet bedöms med ledning av den underliggande egendomens art och användning och verksamhetens grad av yrkesmässighet och varaktighet. Vad som skall beskattas som kapital framgår av 3 § SIL. Gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet har betydelse för juridiska personers (utom dödsbo) *beräkning* av inkomsten oavsett att den helt redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Enskilda näringsidkare

För enskild näringsidkare skall löpande avkastning och annan intäkt från egendom beskattas i inkomstlaget kapital i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet (3 § 1 mom. SIL). I 21 § anv. p. 1B5 KL ges exempel på intäkter som skall hänföras till näringsverksamhet. Vinst vid icke yrkesmässig försäljning av fastighet och bostadsrätt hänförs alltid till kapital. Med undantag för avyttring av näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar beskattas vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och andelar m.m. i inkomstlaget kapital.

Av det ovan anförda framgår att skattereformen inför 1992 års taxering inte medfört någon förändring av den tidigare uppfattningen beträffande gränsdragningen mellan kapital och näringsverksamhet i fråga om handel med värdepapper bedriven av en fysisk person. Sådan verksamhet som bedrivs enbart för egen räkning kan normalt inte bli näringsverksamhet.

Delägare i handelsbolag

För fysisk person som är delägare i handelsbolag beskattas en icke yrkesmässig avyttring av handelsbolags fastighet och bostadsrätt i inkomstlaget kapital hos delägaren. All övrig inkomst av handelsbolagets verksamhet hänförs till inkomstlaget näringsverksamhet. I likhet med vad som gäller för aktiebolagen *beräknas* dock realisationsvinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier m.m. enligt de regler som gäller för kapital.

Fastigheter och bostadsrätter

Beträffande gränsdragningar vid beskattning av fysiska personer och dödsbon för fastigheter och bostadsrätter, se avsnitt 6 och 7.

Handel med fastighet / tomt-rörelse

Hos fysiska personer och dödsbon beskattas försäljning av fastighet som inkomst av kapital. Är försäljningen av viss större omfattning betraktas dock verksamheten som näringsverksamhet. För att underlätta gränsdragningen mellan de båda inkomstlagen anges i 21 § anv. p. 3 KL att näringsverksamhet skall anses föreligga vid fastighetsförsäljning om en markägare under en tioårsperiod säljer minst 15 tomter. I de fall fastighet förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning föreligger alltid näringsverksamhet. För personer som driver byggnadsverksamhet gäller att försäljning av fastigheter bebyggda i egen regi i regel utgör intäkt av näringsverksamhet (avsnitt 24.3).

1.3.2.3 Tjänst eller kapital?

Utdelning och reavinst som härrör från försäljning av aktier i fåmansföretag skall i vissa fall beskattas som inkomst av tjänst (avsnitt 22.8). Vid hobbyverksamhet skall i vissa fall avyttring eller avkastning av egendom beskattas i inkomstlaget kapital i stället för i inkomstlaget tjänst (se vidare avsnitt 4.5.2.2).

1.3.3 Förvärvskällor

Inkomstberäkningen sker för inkomst av tjänst, kapital och näringsverksamhet för sig. Om det i näringsverksamhet finns flera förvärvskällor beräknas inkomsten för varje förvärvskälla för sig. Om en inkomstberäkning resulterar i underskott, får detta vanligen inte avräknas från annan inkomst (avsnitt 1.4.2).

Tjänst/kapital

Endast fysiska personer och dödsbon kan ha inkomst av tjänst och kapital. Inkomstlagen tjänst och kapital delas inte upp i förvärvskällor. Däremot kan i vissa fall inkomstberäkning av viss verksamhet, t.ex. hobby, ske separat.

Näringsverksamhet

Aktiebolag m.fl. juridiska personer

All skattepliktig inkomst hos aktiebolag m. fl. juridiska personer hänförs till inkomstlagen näringsverksamhet. Någon indelning i förvärvskällor görs inte (1 § 3 mom. och 2 § 1 mom. SIL).

Fysiska personer och dödsbon

För fysiska personer (inkl. delägare i handelsbolag) och dödsbon delas inkomstlagen näringsverksamhet i vissa fall upp i olika förvärvskällor. Indelningen beror inte på verksamhetens art utan om den bedrivs enskilt eller genom handelsbolag (avsnitt 10.4).

Handelsbolag

Inkomst från handelsbolag beskattas hos delägarna. Om delägaren är juridisk person görs ingen indelning i förvärvskällor. Ett aktiebolags inkomst av handelsbolag ingår således i aktiebolagets näringsverksamhet. Aktiebolagets sammanlagda inkomster hänförs till inkomstlagen näringsverksamhet.

Om handelsbolagets inkomst ska beskattas hos fysisk person eller dödsbo är inkomsten från handelsbolaget en särskild förvärvskälla för personen eller för dödsboet (avsnitt 10.4 och 20.3).

1.4 Hur skall inkomsten

beräknas?

1.4.1 Översikt

Fysiska personer och dödsbon

För fysiska personer och dödsbon görs beräkning av beskattningsbar inkomst stegvis.

1. Först beräknas en inkomst separat för varje förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet (all enskild näringsverksamhet resp. varje handelsbolag samt självständig verksamhet utomlands) samt en inkomst för vart och ett av inkomstlagen tjänst och kapital. Härfter görs separata beräkningar för förvärvsinkomster (tjänst och näringsverksamhet) och kapitalinkomster.

Förvärvs- inkomster

2. Överskott i inkomstslaget näringsverksamhet läggs ihop med överskott i inkomst av tjänst. Underskott får normalt inte räknas av mot överskott av andra förvärvskällor (undantag finns dock, avsnitt 1.4.2). Underskottet får i stället sparas och utnyttjas under kommande år. De på detta sätt sammanlagda överskotten minskas i förekommande fall med allmänna avdrag. Vad som återstår efter allmänna avdrag utgör *taxerad förvärvsinkomst* (47 § KL och 5 § SIL).

Den taxerade förvärvsinkomsten minskas med sjöinkomstavdrag (se avsnitt 4.6) och avdrag för allmänna egenavgifter och grundavdrag (se avsnitt 1.4.4). Det belopp som härfter återstår utgör *beskattningsbar förvärvsinkomst* (50 § KL och 9 § SIL). Både statlig och kommunal inkomstskatt tas ut för beskattningsbara förvärvsinkomster.

Kapital-inkomster

3. För inkomst av kapital tas endast statlig inkomstskatt ut. Varken allmänt avdrag eller grundavdrag medges från inkomst av kapital. I undantagsfall kan avdrag för pensionsförsäkringspremier ske i inkomstslaget kapital. I den mån underskott av kapital uppkommer medges avdrag vid skatteberäkningen i form av skattereduktion (se avsnitt 1.4.2). Ett underskott av kapital som inte kunnat utnyttjas får inte sparas till kommande år.

Juridiska m.fl. personer

För juridiska personer (exkl. dödsbon) är den beskattningsbara inkomsten normalt lika med inkomsten av näringsverksamhet, eftersom juridisk person inte kan beskattas i annat inkomstslag och B med undantag för ideella föreningar B medges inget grundavdrag.

1.4.2 Beräkning inom varje inkomstslag

Beräkning av inkomst görs separat för inkomstslagen tjänst och kapital samt för varje förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. enskilt bedriven näringsverksamhet, av handelsbolag bedriven näringsverksamhet och självständig näringsverksamhet utomlands. En mer detaljerad beskrivning av hur inkomst av varje inkomstslag skall beräknas lämnas i särskilda avsnitt. Här tas endast de allmänna principerna för inkomstberäkningen upp. Beträffande indelning i inkomstslag och förvärvskällor, se avsnitt 1.3.

Hur inkomsten skall beräknas i de olika inkomstslagen behandlas i 21B27 §§ KL (näringsverksamhet), 31B34 §§ KL (tjänst), 3 § SIL (kapital), samt 24B31 §§ SIL (beräkning av reavinst).

Avdragsgilla kostnader

20 § KL innehåller en huvudregel om vad som är avdragsgillt, ett generellt stadgande att "den skattskyldiges levnadskostnader" inte får dras av samt en uppräkningslista av vissa kostnader som inte är avdragsgilla.

Enligt huvudregeln skall vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

Uppräkningen av icke avdragsgilla kostnader är inte uttömmande. Finns kostnaden inte angiven i 20 § KL eller i de för resp. inkomstslag relevanta paragraferna och fråga inte är om levnadskostnad blir det avgörande vid bedömningen om kostnaden enligt huvudregeln i 20 § KL kan anses vara en omkostnad för intäkternas förvärvande och/eller bibehållande.

Underskott

Huvudprincipen är att underskott av tjänst eller i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet inte får kvittas mot annan inkomst under året. För underskott av kapital medges vid skatteberäkningen en skattereduktion med 30 % av underskottet på högst 100 000 kr. Om underskottet är större än 100 000 kr beräknas reduktionen till 30 % av 100 000 kr och 21 % av beloppet därutöver. Underskott av tjänst och av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet rullas vidare till nästa taxeringsår och utnyttjas som ett avdrag i samma förvärvskälla det senare året. Rullning av underskott görs normalt så länge förvärvskällan finns kvar. Från ovannämnda principer finns ett antal undantag.

1. Underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänt avdrag fr.o.m 1997 års taxering. Verksamheten skall ha påbörjats efter utgången av år 1995 (avsnitt 1.4.3 och 10.4.3.3).
2. Underskott av aktiv konstnärlig, litterär och därmed jämförlig verksamhet får i vissa fall dras av som allmänt avdrag (avsnitt 1.4.3, 10.4.3.3 och 24.6.5).
3. Underskott av förvärvskälla där andelshus ingår får dras av till 70 % från inkomst av kapital till den del underskottet avser andelslägenheten (avsnitt 6.4.7).
4. Om det finns underskott i en förvärvskälla där näringsfastighet och/eller sådan bostadsrätt som inte är privatbostad ingår, skall när fastigheten eller bostadsrätten avyttras, underskottet kvittas mot ev. reavinst som uppkommer vid avyttringen (avsnitt 6.5.3.4).
5. Avdrag medges i form av reaförlust för underskott som finns kvar då en förvärvskälla upphör (avsnitt 10.4.3.3)
6. Särskild begränsning gäller för rullning av underskott av hobbyverksamhet (avsnitt 4.5.1).
7. För juridiska personer (exkl. dödsbon) får förlust vid avyttring av aktier, andelar och andra finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL dras av endast mot vinst vid avyttring av egendom av samma slag. Om underskott uppkommer får detta endast dras av från överskott som uppkommer vid avyttring av samma slags egendom närmast följande beskattningsår (2 § 14 mom. SIL).

Gamla förluster

Avdrag enligt övergångsbestämmelser om förlustavdrag medges inte fr.o.m. 1998 års taxering.

1.4.3 Allmänna avdrag

31 § anv. p. 1 KL

41 § KL

46 § 2 mom. och anv. p. 5, 6 och 7 KL

3 § 5 mom. SIL

4 § SIL

prop. 1975/76:31, SkU 20

prop. 1979/80:60,

prop. 1989/90:110 s. 364B366, SkU30

prop. 1991/92:43, SkU7

prop. 1993/94:85, SkU 16, SFS 1993:1542

prop. 1993/94:50 s. 250B253, SkU15

prop. 1994/95:25 s. 65

prop. 1994/95:203 s. 41-45 och s. 51

prop. 1995/96:231 s. 44 f

SOU 1989:33 del III s. 123B126

SOU 1975:21, Ds 1993:28

Sammanfattning

Underskottsavdrag

Allmänt avdrag kan medges med högst 100 000 kr för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet, om räkenskapsåret påbörjades efter utgången av år 1995, och för underskott av aktiv konstnärlig, litterär och därmed jämförlig näringsverksamhet (avsnitt 10.4.3.3 och betr. konstnärlig verksamhet m.m. även avsnitt 24.6.5).

Övriga allmänna avdrag

Fysiska personer och dödsbon medges vissa allmänna avdrag från den sammanlagda förvärvsinkomsten. Härfter återstår taxerad förvärvsinkomst. Avdrag får ske för

- vissa periodiska understöd
- vissa socialavgifter
- pensionssparande, dvs. avgifter för pensionsförsäkringar och inbetalning till individuellt pensionssparande (IPS).

Om man inte varit bosatt i Sverige hela beskattningsåret medges dessa avdrag för den tid bosättningen varat.

Kontant- principen

För allmänna avdrag gäller kontantprincipen. Avdrag får alltså göras för det år utgiften faktiskt betalats. Några särskilda regler om årsskiftesbetalningar finns inte. För socialavgifter gäller dock att avdrag medges för det år avgiften debiterats.

1.4.3.1 Periodiskt understöd

Allmänt avdrag eller kostnad i förvärvskälla

Avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning får göras antingen såsom kostnad i förvärvskälla eller i form av allmänt avdrag.

Avdrag för periodiskt understöd i förvärvskälla kan ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är härvid fråga om periodiska understöd eller liknande periodiska utbetalningar till personal som varit anställd i verksamheten eller på fastighet i verksamheten. I fråga om avdrag för periodiskt understöd som allmänt avdrag gäller följande regler.

Vem får göra avdrag?

Avdrag får göras av skattskyldig som varit bosatt i riket under beskattningsåret (46 § 2 mom. KL).

Förutsättningar för avdrag

I 46 § anv. p. 5 st. 2 KL anges grundförutsättningarna för avdrag. Understödet får inte ha utgått till

- mottagare i givarens hushåll
- mottagare under 18 år (såvida understödet inte utgör skadestånd) eller
- mottagare vars utbildning inte är avslutad.

Dessa regler blir inte så ofta aktuella numera sedan avdragsrätten för s.k. frivilliga periodiska understöd slopades fr.o. m. 1984 års taxering.

Legala och frivilliga understöd

Periodiska understöd brukar indelas i legala och frivilliga understöd. Med legala understöd avses då sådana som nämns i 46 § anv. p. 5 st. 2 KL med ikraftträdandebestämmelser (1984:498), dvs. periodiska utbetalningar

- till make eller förutvarande make sedan underhållsskyldigheten reglerats
- till tidigare anställd
- som utgör skadestånd. Vid personskada endast belopp som avser förlorad inkomst eller förlorat underhåll
- p.g.a. föreskrift i testamente
- från juridisk person, undantag

egendomslivränta

- som utgör egendomsivränta från fysisk eller juridisk person om utbetalningarna utgör vederlag p.g.a. förvärv före den 1 juli 1984.

Med make avses även registrerad partner.

Övriga periodiska understöd, dvs. av annat slag än enligt ovanstående uppräknning, *kallas* frivilliga.

De legala understöden enligt ovan är avdragsgilla. För andra understöd, dvs. frivilliga periodiska understöd, medges inte avdrag. För frivilliga periodiska understöd som utgår på grund av bindande förpliktelser som tillkommit före den 9 november 1973 gäller dock alltså äldre bestämmelser, dvs. bestämmelserna före den 1 januari 1974 (prop. 1973:181). Dessa innebär i korthet att utgivaren fick avdrag för hela det utgivna beloppet, medan mottagaren beskattades för samma belopp.

Bosättning i Sverige endast del av året

Det kan förekomma att den som har betalat ut det periodiska understödet har varit bosatt i Sverige under endast en del av beskattningsåret. I sådant fall medges avdrag bara för den del av understödet som avser den tid då utbetalaren var bosatt i Sverige. Detta gäller även om själva betalningen skedde då utbetalaren inte var bosatt i Sverige. Betalningen måste dock ha skett under beskattningsåret.

Periodicitet

En första förutsättning för avdrag är att understödet har utgått med någon periodicitet. Detta innebär att utbetalningen av understödet återkommit vid flera tillfällen. Understödet skall således ha haft en viss varaktighet.

Varken lagstiftning eller rättspraxis ger ett klart svar på frågan hur många gånger utbetalningen måste återkomma eller under hur lång tid den måste utgå för att kravet på periodicitet skall kunna anses uppfyllt. RR har i en dom (RÅ78 Aa 169) ansett att ett understöd som utgetts under endast tre månader inte haft sådan varaktighet att det utgjort periodiskt understöd. I RÅ79 Aa 239 ansågs kravet på periodicitet uppfyllt när utbetalningarna hade skett månadsvis under ett helt år.

Vad är understöd?

I lagstiftningen har inte heller lämnats besked om vad man bör förstå med begreppet understöd. Det har ibland framhållits att begreppet understöd, enligt vanligt språkbruk, innebär en hjälp som, efter behovsprövning, lämnas en person med bristande förmåga till egen försörjning. Rättspraxis ger dock inte stöd för en sådan tolkning av begreppet. Understödet skall inte vara kopplat till något krav på direkt motprestation av den behövande.

Bindande förpliktelse

En bindande förpliktelse bör i regel vara skriftlig. Som bindande kan normalt räknas åtaganden som är domfästa eller som på annat sätt har getts i civilrättsligt hänseende betryggande former.

Rättspraxis

Från rättspraxis B gällande bindande förpliktelse före den 9 november 1973 B kan följande två fall nämnas.

I RÅ78 1:88 gällde målet periodiskt understöd från en fader till en son. Fadern hade i ett brev, daterat den 23 december 1971, förpliktat sig att så länge han levde, dock längst intill år 1984, årligen utge 25 000 kr till sonen. RR ansåg att faderns utfästelse utgjorde sådan bindande förpliktelse som medförde avdragsrätt för honom.

Rättsfallet RÅ79 1:102 gällde en fader som till sin vuxna dotter, bosatt i utlandet, hade utbetalat ca 15 000 kr under beskattningsåret. Dottern var i behov av understödet p.g.a. sjukdom. Fadern hade i skilda brev i början av år 1973 utfäst sig att på detta sätt stödja dottern. Han hade i målet även åberopat föräldrabalkens krav att föräldrar skall stödja sjuka barn. RR fann att bindande förpliktelse *inte* förelåg, bl.a. på grund av att utfästelsen inte var bestämd till sitt belopp.

Understöd mellan makar Dom, avtal

Det vanligaste fallet av avdragsgillt periodiskt understöd gäller understöd till make eller förutvarande make sedan underhållsskyldigheten reglerats. Normalt torde sådan reglering ske genom domstols dom eller genom skriftligt avtal. (RÅ85 Aa 58). Sedan underhållsskyldigheten reglerats är det fråga om ett legalt, inte ett frivilligt, understöd. Detta gäller även om avtalet mellan parterna ingåtts frivilligt.

Muntligt avtal

Några formkrav för regleringen har emellertid inte ställts upp. I RÅ82 1:81 ansåg RR att även muntligt avtal om underhållsskyldighet kan godtas. RR menade dock att det ankommer på makarna att göra sannolikt

- att en överenskommelse ingåtts,
- vad överenskommelsen har innehållit,
- att den varit avsedd att vara lika fast som om den ingåtts i skriftligt form.

Övriga förutsättningar

Som villkor för att avdrag skall medges gäller att makarna lever åtskilda och att den ekonomiska gemenskapen stadigvarande har upphört. RSV anser inte att enbart den omständigheten att en av makarna måste vistas stadigvarande på sjukhem o.d., på grund av sjukdom eller ålderdom, bör medföra att makarna skall anses ha levt åtskilda. Förutom kravet på periodicitet gäller dessutom att underhåll betalats i enlighet med vad som har utfästs i dom eller avtal.

Understödet anses som legalt även om avtalet som sådant ingåtts frivilligt i den meningen att det innefattar en underhållsskyldighet utöver vad som skulle kunna dömas ut mot den underhållsskyldiges bestridande.

**F.d. sambo B
inte jämställd
med make**

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

**Understöd till
och från
juridisk person**

Periodiskt understöd till en juridisk person är inte avdragsgillt. Periodiskt understöd från en juridisk person utgör skattepliktig intäkt. Särskilda regler gäller dock om det utbetalade beloppet utgör vederlag på grund av att den juridiska personen har köpt något av mottagaren.

**Överlåtelse
av rätt till
periodiskt
understöd**

I 53 § 4 mom. 2 st. KL regleras det fall att en person, som enligt bindande förpliktelse äger rätt till periodiskt understöd, överlåter denna rätt på någon annan. Man ställer härvid frågan om han skulle ha haft rätt till avdrag för beloppet såsom för omkostnad eller periodiskt understöd om han själv hade utbetalt beloppet till den nye mottagaren. Om han skulle ha fått sådant avdrag (vilket torde höra till undantagsfallen) blir den nye mottagaren i stället skattskyldig för understödet. Om han däremot inte hade varit berättigad till sådant avdrag skall han även i fortsättningen vara skattskyldig för understödet. För den nye mottagaren blir understödet därvid inkomstskattefritt.

**1.4.3.2 Egenavgifter,
socialförsäkringsavgifter i EU/EES, m.
m.**

**Egen-
avgifter, m.m.**

Med egenavgifter m.m. avses här sådana avgifter som anges i 3 kap. 1 § SAL, dvs. sjukförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, föräldraförsäkringsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift samt allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

**Avdrag i
särskild
förvärvskälla**

Reglerna om avdrag för egenavgifter i inkomstslaget näringsverksamhet finns införda i 23 § anv. p. 19 KL. De finns närmare beskrivna i avsnitt 15.3. Vidare finns bestämmelser i 33 § anv. p. 7 KL om avdrag i inkomstslaget tjänst.

Allmänt avdrag

Allmänt avdrag kan undantagsvis bli aktuellt i de fall verksamhet upphört och avdrag på grund därav inte kan ske i förvärvskälla (46 § 2 mom. 1 st. 2) KL).

**Arbetsgivar-
avgifter**

Avdrag medges inte för avgifter som inte utgör kostnad i förvärvskälla, t.ex. för hembiträde eller för reparationsarbeten i privatbostad.

Socialförsäkringsavgifter inom EU/EES

Om en i Sverige bosatt skattskyldig arbetar i ett annat EU/EES-land kan han i vissa fall komma att där bli debiterad obligatoriska avgifter i enlighet med EG:s regler om social trygghet. Om personen inte är medborgare i EU/EES-land och arbetar i ett annat nordiskt land kan avgifter komma att påföras enligt den nordiska konventionen om social trygghet. Den avgiftsgrundande intäkten kan däremot komma att beskattas i Sverige.

Om den skattskyldige beskattas i Sverige för den avgiftsgrundande inkomsten har han rätt att göra avdrag för de socialförsäkringsavgifter som han skall betala i det andra landet. Avgiften skall vara slutligt debiterad. Det gör däremot inte någon skillnad om avgiften helt eller delvis inte har betalats under beskattningsåret.

Det kan i vissa fall vara svårt eller omöjligt för den skattskyldige att under taxeringsperioden få uppgift om avgifternas storlek. Om den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång har yrkat avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter blir det aktuellt med omprövning av taxeringen.

1.4.3.3 Pensionssparande

Avdrag medges för avgift för pensionsförsäkring (P-försäkring) och för inbetalning på pensionssparkonto (P-sparkonto) i det individuella pensionssparandet (IPS). P-försäkringen och P-sparkontot skall ägas av den skattskyldige. För den som har inkomst av tjänst görs avdraget inte under inkomst av tjänst utan som allmänt avdrag. För näringsidkare görs avdraget i näringsverksamheten. Avdrag kan också undantagsvis förekomma i inkomstslaget kapital.

Från vissa nedan berörda regler kan undantag medges efter ansökan från den skattskyldige. Sådan dispens medges (från 1 juli 1991) av skattemyndigheten. Tidigare fattades besluten av rättsnämnden inom RSV. Skattemyndighetens beslut får överklagas till RSV.

En försäkring som har tagits på någons liv kan enligt KL:s terminologi vara antingen en kapitalförsäkring (KBförsäkring) eller en P-försäkring. Med KBförsäkring förstås annan livförsäkring än P-försäkring. P-försäkring kan också avse någons arbetsförmåga, sjukpension.

KBförsäkring

Kostnaden för KBförsäkringspremier är inte avdragsgill. Å andra sidan är utfallande belopp skattefritt (19 § 1 st. KL).

P-försäkring

Kostnader för P-försäkringspremier är, i motsats till KBförsäkringarna, avdragsgilla vid taxeringen. Belopp som faller ut på P-försäkring beskattas alltid. Detta gäller även om den skattskyldige, på grund av begränsningsreglerna m.m. (se nedan), inte har fått avdrag för hela den P-försäkringspremie som han har betalat.

PBsparkonto

Kontot öppnas i ett pensionssparinstitut (banker m.fl.). Sparande, pension m.m. regleras av ett pensionssparavtal.

Kvalitativa regler

För att en försäkring skall betraktas som P-försäkring skall vissa villkor beträffande försäkringens karaktär vara uppfyllda. Bestämmelserna om dessa villkor utgör KL:s kvalitativa regler. Reglerna återfinns i 31 § anv. p. 1 KL. För PBsparkonto finns motsvarande regler i 31 § anv. p. 3 KL.

Kvantitativa regler

Vissa beloppsgränser gäller i fråga om avdragsrätten för premierna för P-försäkring och inbetalningar på PBsparkonto. Bestämmelserna om dessa gränser utgör KL:s kvantitativa regler. Dessa återfinns i 46 § anv. p. 6 och betr. PBsparkonto även i 46 § anv. p. 7 KL.

Årsskiftesbetalningar

Allmänt avdrag för premie för P-försäkring och inbetalning på PBsparkonto medges för det beskattningsår då premien har betalats. Några särskilda regler gäller inte för betalningar kring ett årsskifte. För avdrag i näringsverksamhet gäller andra regler, se avsnitt 14.2.

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

Kvalitativa regler

I 31 § anv. p. 1 st. 1B3 KL finns reglerna om vad som avses med

- pension,
- pensionsförsäkring,

- tjänstepensionsförsäkring,
- försäkringstagare,
- försäkrad.

Här finns också angivet vissa förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en P-försäkring skall anses föreligga. Motsvarande regler för P-sparkonto återfinns i 31 § anv. p. 3 KL.

P-sparkonto kan dock inte avse tjänstepension. Nedan följer en sammanfattning av reglerna.

Pension

Med pension avses

- belopp som utgår på grund av föregående tjänsteförhållande (på annat sätt än genom försäkring),
- belopp som på grund av lagen om allmän försäkring utgår i form av folkpension eller tilläggspension,
- belopp som utgår på grund av P-försäkring eller utbetalas från PBsparkonto.

Avtalets omfattning

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

Sjukpensionen har tidigare benämnts invalidpension.

Försäkrings- tagare, försäkrad

Försäkringstagare är den som har tecknat försäkringen. Den försäkrade är den på vars liv försäkringen tagits, eller, i fråga om sjukpension, den vars arbetsoförmåga försäkringen gäller.

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

- tjänstepensionsförsäkring,
- efterlevandepension till barn i vissa fall,
- vissa dödsbon som försäkringstagare.

I det sistnämnda fallet krävs för premieavdrag dispens från skattemyndigheten.

Tjänste- pensions- försäkring

För att en tjänstepensionsförsäkring skall anses föreligga skall den ha tagits i samband med tjänst (31 § anv. p. 1 st. 2 KL). Vidare skall den försäkrades arbetsgivare ha åtagit sig att svara för betalning av *hela* avgiften. Arbetsgivaren måste dock inte vara försäkringstagare utan den anställde och försäkrade kan själv vara detta. En försäkring till förmån för en anställds efterlevande som tagits efter det att den anställde avlidit utgör en tjänstepensionsförsäkring om arbetsgivaren har åtagit sig att betala hela avgiften.

**Verksamhet i
Sverige -
utländsk
försäkring
i vissa fall**

Huvudregeln är att P-försäkringen skall vara meddelad i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Försäkring som tecknats utomlands anses också B fr.o.m. 1998 års taxering B som pensionsförsäkring om den

- huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension

- tecknats när den försäkrade var bosatt utomlands och den försäkrade där medgivit avdrag eller motsvarande skattereduktion för premierna, *eller*

- är en försäkring som arbetsgivaren betalat premier för och som har samband med att den försäkrade hade sitt huvudsakliga förvärvsarbete utomlands och att arbetsgivarens betalning inte räknas som förmån för anställda vid beskattning i arbetslandet i fråga (om det inte ges ett motsvarande avdrag)

- tecknats år 1997 eller senare eller att den skattskyldige begär att en äldre försäkring skall bedömas enligt nu angivna regler.

Skattemyndigheten kan i andra fall förklara att en utländsk försäkring skall anses som en P-försäkring i skattehänseende (se kantrubriken "Utländska försäkringar" och därefter följande redogörelse för dispensreglerna). Utländsk försäkring som vid taxeringen ansetts som P-försäkring kan inte senare anses som KBförsäkring. PBsparkonto kan öppnas bara i svenskt pensionssparinstitut eller i utländskt instituts filial i Sverige.

Avtalets utformning

Bestämmelserna om hur ett svenskt försäkringsavtal skall vara utformat i fråga om en P-försäkring finns i 31 § anv. p. 1 st. 12 och 19 KL. Här anges att de försäkringsvillkor, som är avgörande för om försäkringen skall betraktas som en P-försäkring, skall tas in i försäkringsavtalet. Avtalet får inte innehålla något villkor som är oförenligt med KL:s kvalitativa krav. Motsvarande regler angående PBsparavtal återfinns i 31 § anv. p. 3 st. 10.

Ingen pantsättning P-försäkringsavtal får inte ändras till K-försäkring

Avtalet skall innehålla villkor om att försäkringen resp. sparkontot inte får pantsättas eller belånas. Avtalet skall vidare innehålla det villkoret att det inte får ändras så att det inte längre uppfyller KL:s kvalitativa krav. En försäkring som uppfyller kraven för en P-försäkring får emellertid anses som en KBförsäkring om detta har förbehållits i försäkringsavtalet då det tecknades. Dylikt förbehåll kan inte göras i ett PBsparavtal.

Överlåtelse

I 31 § anv. p. 1 st. 13B16 KL finns bestämmelser om överlåtelse och återköp av P-försäkringar. För PBsparkonto finns motsvarande regler i anv. p. 3 st. 11 resp. 5. En P-försäkring får överlåtas till följd av anställningsförhållande. Därvid skall försäkringen före eller efter överlåtelsen ha karaktär av tjänstepensionsförsäkring (se ovan). En P-försäkring eller ett PBsparkonto får överlåtas på grund av utmätning, ackord eller konkurs eller genom bodelning.

Återköp / Förtida utbetalning

Återköp resp. förtida utbetalning får i normalfallet ske endast om det tekniska återköpsvärdet resp. kontobehållningen inte överstiger ett prisbasbelopp, premie inte betalats på försäkringen resp. inbetalning inte skett till kontot under den senaste 10 årsperioden och försäkringen resp. kontot inte är förenat med ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande. Återköp av försäkring får också ske om det tekniska återköpsvärdet inte överstiger 30 % av prisbasbeloppet. Om behållningen på ett pensionsparkonto vid den tidpunkt pension får börja betalas ut inte överstiger 30 % av ett prisbasbelopp får kontot avslutas vid denna tidpunkt och behållningen betalas ut. Återköp resp. förtida utbetalning kan undantagsvis få ske även i andra fall. Därvid skall dock skattemyndigheten ha medgett dispens. Det krävs därvid *synnerliga skäl*. Dispensprövningen skall vara starkt restriktiv.

Återbetalning

Återbetalning får i visst fall ske enligt 13 kap. 4 § ÄktB av en försäkringstagares tillgodohavande. Denna bestämmelse som trädde ikraft den 1 januari 1988 gäller även försäkringar som tecknats före utgången av år 1975. Sådan återbetalning får även ske från PBsparkonto.

Ålderspension

Bestämmelserna om ålderspension finns i 31 § anv. p. 1 st. 4B7 KL resp. 31 § anv. p. 3 st 4 och 6 KL.

Åldersgräns

Ålderspension får inte börja betalas ut före 55 års ålder. Om det finns särskilda skäl får dock skattemyndigheten efter ansökan besluta att pension får börja utgå vid lägre ålder. Dispens behövs inte för den som har förtidspension enligt AFL. Det är därvid tillräckligt med en fjärdedels förtidspension. För person som har pension i form av sjukbidrag krävs dock dispens.

Livsvarig ålderspension Temporär ålderspension

Ålderspension får utgå så länge den försäkrade resp. pensionsspararen lever, livsvarig ålderspension. Den får också utgå under en viss tid, temporär ålderspension. En temporär ålderspension skall utgå i minst fem år. Om pensionsutbetalningarna skall upphöra när den försäkrade resp. pensionsspararen fyller 65 år räcker det med att pensionen skall utgå i minst tre år. Avlider den försäkrade upphör pensionsutbetalningarna. Det finns alltså inte någon form av rättighet för efterlevande att uppbära ett tillgodohavande i försäkringen. Jämför dock vad som sägs om efterlevandepension. Behållning på pensionssparkonto tillfaller dödsboet efter pensionsspararen om förmånstagarförordnande saknas. Kontobehållningen skall då avskattas av dödsboet. Det sker genom att värdet tas upp som inkomst av tjänst.

Inte sjunkande belopp

Pensionen får inte utgå med sjunkande belopp under de fem första åren men väl med stigande belopp. Beträffande fondförsäkringar (unit linked) bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingen på fondandelarna (31 § anv. p. 1 st. 23). Beträffande pensionssparkonton med sparande i fondpapper eller inlåning i utländsk valuta bortses från kursutvecklingen på papperen resp. valutan (31 § anv. p. 3 st. 13).

Förmånstagare

Förmånstagare får inte sättas in till någon annan ålderspensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare. Därvid skall förmånstagaren vara den försäkrade. PBsparkonto kan inte användas för tjänstepension.

Sjukpension

Bestämmelserna om sjukpension finns i 31 § anv. p. 1 st. 8 KL.

Sjukpension är en pension som utgår till en försäkrad som är arbetsoförmögen eller som har nedsatt arbetsförmåga. PBsparkonto saknar motsvarighet till sjukpension.

Varaktighet

Sjukpension får utgå högst så länge den försäkrade är arbetsoförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga. Sjukpensionen får upphöra tidigast fem år efter det att försäkringsavtalet träffats.

Periodiska utbetalningar

Under utbetalningstiden bör sjukpensionen utgå periodiskt. Det finns däremot inte något krav på att pensionen skall utgå med lika stora belopp vid varje utbetalningstillfälle. Pensionsbeloppen kan således minska efter hand.

Förmånstagare

I fråga om sjukpension skall den, vars arbetsoförmåga försäkringen avser, vara den försäkrade. Betr. förmånstagare gäller samma som för ålderspensionsförsäkring.

Efterlevandepension

Bestämmelserna om efterlevandepension finns i 31 § anv. p. 1 st. 9B11 KL och 31 § anv. p. 3 st. 7B9.

Vad avses med efterlevandepension?

Med efterlevandepension avses pension som efter den försäkrades resp. pensionsspararens död utgår till

1. den försäkrades resp. pensionsspararens make eller sambo,
2. barn till den försäkrade resp. pensionsspararen eller till dennes make eller sambo,
3. efterlevande på grund av försäkring som har tagits av dödsbo, om skattemyndigheten har medgett detta (se 31 § anv. p. 1 st. 3 KL)
4. efterlevande på grund av tjänstepensionsförsäkring som den avlidnes arbetsgivare har tagit (jfr 31 § anv. p. 1 st. 2 sista meningen KL).

Partnerskap

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

Make - sambo

När det gäller rätt till efterlevandepension avses med make resp. sambo person som försäkringstagaren är eller har varit gift med resp. bor eller har bott tillsammans med under äktenskapsliknande förhållanden eller under förhållanden som liknar registrerat partnerskap. I sambofallet krävs att sammanlevnaden inte är eller har varit av tillfällig natur men ett faktiskt sammanboende behöver inte upprätthållas när försäkringen tecknas resp. pensionsavtalet ingås.

Inte med sjunkande belopp

Under den första femårsperioden som efterlevandepensionen utbetalas får den inte utgå med sjunkande belopp. Det finns däremot inte något hinder mot att pensionsbeloppen redan under denna tid stiger efter hand. Beträffande fondförsäkringar (unit linked) bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingar på fondandelarna (31 § anv. p. 1 st. 23). Motsvarande regel finns för PBsparkonto betr. fondpapper och utländsk valuta (31 § anv. p. 3 st. 13).

Varaktighet

Efterlevandepension får utgå högst så länge den efterlevande lever. Å andra sidan får den inte heller utgå under alltför kort tid. Delvis skilda regler gäller därvid för make (sambo) och efterlevande barn.

Make eller sambo

Huvudregeln är att efterlevandepension som utgår till make eller sambo får inte upphöra tidigare än fem år efter dödsfallet. Om maken eller sambon ingår i äktenskap tidigare får efterlevandepensionen dock upphöra i samband därmed. Om det i försäkringsavtalet resp. pensionssparandet har angetts en viss tidpunkt då pensionsutbetalningarna skall upphöra, och dödsfallet inträffar mindre än fem år före detta datum, får avtalets datum ändå gälla.

Barn

Som barn räknas såväl biologiskt barn som adoptivbarn, styvbarn eller fosterbarn. Efterlevandepension till barn får inte upphöra tidigare än fem år efter dödsfallet om inte försäkringen resp. pensionssparavtalet annars skulle ha upphört inom kortare tid. Alternativt får pensionen upphöra när barnet fyller 20 år. Efterlevandepension kan alltså utgå även till vuxna barn.

Försäkring som gäller efterlevandepension till barn kan också tecknas på försäkringstagarens makes liv. Pensionen får i ett sådant fall inte utgå längre än till dess barnet fyller 20 år.

Förmånstagare vid efterlevandepension

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

Försörjnings- ränta

Fr.o.m. år 1994 får efterlevandepension till barn vid försäkringstagarens död avse även vuxna barn. Tidigare gällde en åldersgräns på 20 år. Det fanns dock vissa regler om s.k. försörjningsränta. Därigenom hade man möjlighet att få pension utbetald även om den försäkrade eller efterlevande make (sambo) avlidit innan avtalad tid för ålders- eller efterlevandepension hade gått till ända. Försörjningsräntan var således en form av garantiförsäkring. Kretsen av förmånstagare var densamma som för efterlevandepension men regeln om efterlevande barns ålder gällde inte vid försörjningsränta. Se i övrigt 31 § anv. p. 1 st. 11 KL om de villkor som gäller för försörjningsränta samt dessutom 31 § anv. p. 1 st. 23 betr. försörjningsräntans belopp vid fondförsäkring (unit linked) i den lydelse anvisningspunkten hade vid 1994 års taxering.

Utländska för- säkringar

Som ovan har nämnts är huvudregeln att en P-försäkring skall vara meddelad i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Detta innebär att alla utländska livförsäkringar anses som KBförsäkringar, om de inte enligt de nya regler som gäller fr.o.m. 1998 års taxering anses som P-försäkringar eller också fått dispens. Beträffande utländska försäkringar tecknade före år 1969 finns särskilda övergångsregler. Se kantrubriken "Äldre regler" nedan. För utfallande belopp på utländska försäkringar som anses som P-försäkringar enligt de nya reglerna fr.o.m. 1998 års taxering finns ett undantag från skatteplikten. Om och i den utsträckning den skattskyldige kan visa att han inte haft rätt till avdrag för sina inbetalningar alternativt förmånsbeskattats för arbetsgivares inbetalningar utan att medges ett motsvarande avdrag skall utfallande belopp inte beskattas.

Dispens från skatte- myndigheten

Skattemyndigheten kan ge dispens i det enskilda fallet, fr.o.m. 1998 års taxering i det fall de nya reglerna inte är tillämpliga. Bestämmelserna om dispens finns i 31 § anv. p. 1 st. 17 KL. Någon motsvarighet finns inte betr. PBsparkonto.

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

Enligt förarbetena skall dispensprövningen inriktas på tre huvudfrågor nämligen

- försäkringsvillkoren,
- sökandens personliga omständigheter,
- förhindrande av obehöriga skatteförmåner.

Försäkrings- villkoren

Försäkringsvillkoren skall vara sådana att de i huvudsak överensstämmer med KL:s kvalitativa krav. Om en utländsk försäkring innehåller vissa förmåner av KBförsäkringsnatur kan detta dock godtas. Som en allmän riktlinje gäller att minst 75 % av premierna skall avse förmåner som är förenliga med svensk P-försäkring. Det skall tillmätas betydelse om försäkringen får pantsättas, belånas eller återköpas men möjligheten härtill utgör inte något absolut dispenshinder om förhållandena i övrigt är sådana att dispens är starkt motiverad.

Personliga förhållanden

Försäkringen skall täcka ett verkligt pensioneringsbehov. Starka sakliga skäl skall tala för att den utländska försäkringen kommer att vidmakthållas under den skattskyldiges vistelse här i landet. Det skall vidare framstå som naturligt att sökanden har det pensionsskydd, som försäkringen avser, i utlandet och inte i Sverige.

Skattemyndigheten gör vid denna prövning en helhetsbedömning av sökandens situation. Sökandens ålder, medborgarskap, familjesituation, övriga pensionsskydd, anledningen till att försäkringen tecknats i utlandet, möjligheten att sätta försäkringen på fribrev och villkoren i samband därmed, m. m. påverkar således myndighetens bedömning. En person som på grund av sitt arbete har blivit placerad i Sverige för en kortare tid torde i regel kunna få dispens medan en person som avser att bo kvar i Sverige resten av sitt liv i flesta fall inte torde få dispens om inte försäkringen har samband med tjänst utomlands. I de flesta dylika fall behövs dock inte dispens numera. En i Sverige bosatt person som varken har varit bosatt eller arbetat i utlandet eller som nu arbetar i utlandet saknar möjlighet att få dispens.

När det är fråga om en socialförsäkring har det faktum att Sverige slutit ett s.k. trygghetsavtal med ifrågavarande stat inte ansetts utgöra hinder mot att dispens ges.

Obehöriga skatte- förmåner

Om det föreligger risk för

- att sökanden får avdrag både i Sverige och i något annat land, eller

- att utfallande belopp inte kommer att beskattas i något land

skall dispens inte ges, även om försäkringsvillkoren och de personliga förhållandena är sådana att dispens eljest skulle kunna ges.

Se vidare prop. 1979/80:68 s. 21f, 1993/94:85 s. 46 och 1995/96:231 s. 44 f.

Övergångs- bestämmelser till 1969 års lagstiftning

Under åren 1969B1975 fanns en möjlighet för RSV (rättsnämnden) att förklara att en utländsk försäkring skulle anses utgöra en P-försäkring i KL:s mening. Nämnden meddelade ungefär 100 sådana dispenser.

Äldre regler

Försäkring som har tecknats i utomlands bedriven försäkringsrörelse före den 1 januari 1969 kan enligt äldre regler ha varit att anse som en P-försäkring. En sådan försäkring skall fortfarande anses utgöra en P-försäkring till den del premierna har betalats före detta datum. Reglerna om detta återfinns i p. 2 av övergångsbestämmelserna till SFS 1969:754. Om premier betalats såväl före som efter den 1 januari 1969 blir utfallande belopp delvis skattepliktiga.

Skatt på vissa premie- betalningar

På premiebetalningar avseende utländska personförsäkringar skulle fr.o.m. 1991 t.o.m. 1996 betalas en särskild skatt. Denna hade formen av en punktskatt. Skatten administreras av Skattemyndigheten i GävleBregionen, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.

Skattesatsen var 15 % av premien. Det saknade betydelse om försäkringen hade kategori K eller P-försäkring eller var annan personförsäkring än livförsäkring. På ansökan kunde halv eller hel befrielse från skatten medges. Avgörande härvidlag var den inkomstbeskattning försäkringsgivaren var underkastad i sitt hemland.

Fr.o.m. 1998 års taxering gäller nya regler om avkastningsskatt på utländska livförsäkringar. Se avsnitt 5.14.

Kvantitativa regler

För att avdrag för pensionssparande, (PBsparande), dvs. premier för en P-försäkring eller inbetalning på ett PBsparkonto skall kunna medges gäller även vissa beloppsgränser, KL:s *kvantitativa regler*. Dessa återfinns i 46 § anv. p. 6 och 7 KL.

Generell begräns- ningsregel

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

- inkomst av tjänst (netto efter kostnadsavdrag), inte enbart lön m.m. utan även livränta, pension, periodiskt understöd m.m., dock inte intäkt enligt 32 § 1 mom. 1 st. h) och i) KL

- inkomst av aktiv näringsverksamhet före avdrag för eget P-sparande, särskild

löneskatt på pensionskostnader (se 33.1) avseende sådant sparande och avsättning för egenavgifter (se 15.3).

Inkomst ombord och skattepliktig dagpenning enligt SjöL ingår fr.o.m. beskattningsåret 1998 i inkomst av tjänst. Vid beräkning av 1997 års inkomst lades sjöinkomst till inkomsten av tjänst när underlag för pensionssparande beräknas.

Bosättning i Sverige endast del av året

Om den skattskyldige har varit bosatt här i landet under endast en del av beskattningsåret, medges avdrag för P-sparande bara i den mån det belöper på denna tid. Detta gäller även om själva betalningen skedde då utbetalaren inte var bosatt i Sverige. Betalningen måste dock ha skett under beskattningsåret.

Tjänstepensionsförsäkring

Det finns också begränsningar i arbetsgivares avdragsrätt för premie för tjänstepensionsförsäkring. Dessa frågor behandlas i kapitel 14. Här skall dock nämnas att värdet av premie avseende tjänstepensionsförsäkring, dvs. som arbetsgivare betalar, inte utgör skattepliktig inkomst för den anställde, oavsett om arbetsgivaren får avdrag för premien eller ej (32 § anv. p. 3 st. KL).

Avdragsberäkning

Avdraget beräknas antingen på inkomsten under beskattningsåret eller på inkomsten året närmast dessförinnan. Avdraget får uppgå till ett halvt prisbasbelopp (18 200 kr för år 1999) samt dessutom i fråga om

**Aktiv
näringsverk-
samhet**

- aktiv näringsverksamhet med ytterligare högst 25 % av den del av den avdragsgrundande inkomsten som inte överstiger 20 prisbasbelopp samt högst 20 % av denna inkomst till den del den överstiger 20 men inte 40 prisbasbelopp. Enligt nya regler fr.o.m. 2001 års taxering men som får tillämpas även vid 1998B2000 års taxeringar, om den skattskyldige begär det, medges avdrag, förutom med ett halvt prisbasbelopp, med 35 % av inkomsten dock med högst 10 prisbasbelopp (364 000 kr).

**Ej pensionsrätt i
anställning**

- inkomst av anställning om den anställda saknar pensionsrätt i anställning med ytterligare högst 35 % av inkomsten till den del den inte överstiger 20 prisbasbelopp samt högst 25 % av inkomsten till den del den överstiger 20 men inte 30 prisbasbelopp. Denna bestämmelse gäller dock inte anställd i fåmansföretag om den anställda ensam eller tillsammans med närstående har ett bestämmande inflytande i företaget. Om bestämmande inflytande, se 23 § anv. p. 20 e st. 4 sista meningen KL. Även i detta fall får nya regler (35 % högst 10 prisbasbelopp utöver ett halvt prisbasbelopp) tillämpas om den skattskyldige begär det. Då gäller inte heller undantaget för vissa anställda i fåmansföretag.

Tjänst

- inkomst av tjänst i övriga fall (undantag intäkt enligt 32 § 1 mom. 1 st. h) och i) KL) med, förutom ett halvt prisbasbelopp, 5 % av den del av inkomsten som överstiger 10 men inte 20 prisbasbelopp.

Tjänst och näringsverksamhet

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

Avdragsutrymme vid 1999 års taxering

Avdragsutrymmet kan vid 2000 års taxering beräknas på följande sätt för skattskyldig med inkomst av aktiv näringsverksamhet resp. tjänst.

För inkomsttagare som *enbart har inkomst av aktiv näringsverksamhet* är avdragsutrymmet följande. Beräkningen har gjorts enligt de nya förmånligare regler som får tillämpas på den skattskyldiges begäran.

Avdragsgrundande inkomst, kr Avdragsutrymme, kr

- 28 000 Hela inkomsten

28 001 - 1 040 000 18 200 ökat med 35 % av inkomsten

1 040 001 - 382 200

För inkomsttagare som *enbart har inkomst av tjänst* är avdragsutrymmet följande. Inkomst upp till 20 prisbasbelopp (pbb) (728 000 kr) utgör beräkningsunderlag.

Avdragsgrundande inkomst, kr Avdragsutrymme, kr

- 18 200 Hela inkomsten

18 201 - 364 000 18 200

364 001 - 728 000 (20 pbb) 5 % av

inkomsten

728 001 - 36 400 (5 % av 20 pbb, 728 000)

Om inkomsten av tjänst hänför sig till anställning och den skattskyldige *helt* saknar pensionsrätt i anställning B varmed här menas att han endast har rätt till folkpension och ATP är avdragsutrymmet följande. Beräkningen har gjorts enligt de nya regler som tillämpas på den skattskyldiges begäran.

Avdragsgrundande inkomst, kr
Avdragsutrymme, kr

- 28 000 Hela inkomsten

28 001 - 1 040 000 18 200 + 35 % av inkomsten

1 040 001 - 382 200

**Förskjutning av
avdrag till nästa
beskattningsår**

Bestämmelserna om förskjutning av avdrag finns i 46 § anv. p. 6 st. 4 KL.

Om en skattskyldig har betalat större P-försäkringsavgifter eller gjort större inbetalningar på PBsparkonto än som är avdragsgilla, som allmänt avdrag eller i näringsverksamhet, får han utnyttja det överskjutande beloppet vid taxeringen för det påföljande beskattningsåret. Avdraget för PBsparande skall emellertid då i första hand medges för belopp som har erlagts under det senare beskattningsåret. Därefter medges avdrag för föregående års betalningar, eller del därav. Detta gäller dock endast i den mån avdraget ryms inom ramen för avdragsgillt belopp för detta senare år.

Begränsningsregel

I 46 § anv. p. 6 st. 5 KL finns ytterligare en regel om avdragsrätten. Denna innebär att allmänt avdrag för PBsparande inte medges med större belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från olika förvärvskällor (tjänst och näringsverksamhet) och övriga allmänna avdrag. Den del av P-sparandet som inte kan utnyttjas, trots att det rymts inom avdragsutrymmet, får dock dras av senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då beloppet betalades. Inte heller i detta fall får emellertid avdraget överstiga skillnaden mellan den redovisade inkomsten och övriga allmänna avdrag.

Dispensregler

Skattemyndigheten kan i vissa speciella fall medge dispens från bestämmelserna om avdrag för PBsparande. En skattskyldig kan då få rätt till ett större avdrag än vad de vanliga reglerna medger.

Beslutet måste ha fattats B det räcker inte att den skattskyldige har ansökt om dispens. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos RSV. RSV:s beslut får inte överklagas.

Bestämmelserna om sådan dispens finns i 46 § anv. p. 6 st. 3 KL. Bestämmelserna gäller

- skattskyldig med inkomst endast av tjänst, och som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning,
- skattskyldig som drivit näringsverksamhet och som har upphört med driften i förvärvskällan utan att ha skaffat sig betryggande pensionsskydd,
- sådant dödsbo som enligt 31 § anv. p. 1 st. 3 KL har fått dispens av skattemyndigheten att sättas in som

försäkrings- tagare till P-försäkring.
PBsparkonto kan inte användas i detta fall.

Av bestämmelserna i 46 § anv. p. 6 st. 3
KL framgår hur avdraget för PBsparande
beräknas i dessa dispensfall. Av 6 st.
samma lagrum framgår att detta avdrag i
vissa fall kan hänföras till inkomstslaget
kapital.

En redogörelse för den praxis den
dåvarande Rättsnämnden tillämpade i
dispensärenden i fråga om förhöjd
avdragsrätt för pensionsförsäkringspremier
finns i SN 1982 nr 4 s. 188B201.

Ikraftträdande- regler

Ikraftträdandelagen till 1975 års
lagstiftning finns intagen i Skatte- och
taxeringsförfattningarna efter 31 § anv. p.
1 KL. Den har fortfarande aktualitet i vissa
fall.

För pensionsförsäkring som tagits på
grund av ansökan som kommit till
försäkringsbolagets huvudkontor senast
den 20 januari 1975 gäller att avdrag kan
medges med högre belopp än det
avdragsutrymme som finns enligt 46 § KL
dock med högst 25 000 kr. Denna
övergångsregel kan alltjämt vara aktuell
genom att avdraget i många fall är
begränsat till ett halvt prisbasbelopp.
Observera dock att försäkringsavtalet skall
vara ingånget för över 20 år sedan. Om
regeln tillämpas kan avdrag inte dessutom
medges enligt "ordinarie avdragsutrymme".

De kvalitativa reglerna tillämpas på
försäkringar för vilka ansökan om
tecknande har kommit in till
försäkringsgivarens huvudkontor efter
utgången av år 1975. Villkoren i
försäkringar som har tecknats t.o.m. 1975
har fått ändras, om ändringen skett senast
under år 1976. Sådan ändring medför de
konsekvenser i beskattningshänseende

som tidigare gällde för försäkringen.

Ändring av försäkringsavtal, som innebär ökad premieförpliktelse totalt sett eller tidigareläggning av premiebetalning, skall anses som nytt avtal. Senareläggning av premierna godtas däremot. Nytt avtal beträffande s.k. gammal försäkring kan ge upphov till avskattning, se nedan.

Bestämmelserna för äldre pensionsförsäkringar gäller även för utländska försäkringar som godtagits av RSV enligt 1969 års lagstiftning (se ovan).

Avskattning

I vissa fall skall en pensionsförsäkring avskattas. Detta sker om ett gammalt försäkringsavtal efter utgången av år 1976 ändras eller förmånstagare sätts in i strid mot de nya bestämmelserna. Samma gäller om försäkringen efter utgången av år 1976 överlåtes i strid mot de nya bestämmelserna.

En avskattning innebär att mot försäkringen svarande premiereserv och övriga tillgodohavanden (i princip motsvarande ett tekniskt återköpsvärde och återbäring) vid tidpunkten för ändringen resp. överlåtelsen anses som på grund av försäkringen utbetalt B och alltså skattepliktigt B belopp under det beskattningsår då ändringen resp. överlåtelsen sker. Försäkringen anses trots att avskattning sker behålla sin karaktär av P-försäkring (prop. 1975/76:31 s. 141).

Premier för vissa andra försäkringar

Allmänt avdrag medges inte för premier och andra avgifter för kapitalförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring m.fl. dylika försäkringar. En sjukförsäkring kan emellertid tecknas i den ordning att den uppfyller kraven på P-försäkring. Därvid gäller vanliga avdragsregler för premierna.

Sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tecknats före den 1 januari 1988 kan ha tagits i samband med tjänst även om den anställda skall betala premie (31 § anv. p. 1 st. 21 KL i dess lydelse intill den 1 januari 1988). Den anställda har i sådant fall avdragsrätt vid beräkning av inkomst av tjänst (SFS 1987:1303, ikraftträdandebestämmelserna). För sådana sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tecknats 1988 eller senare är det en förutsättning att arbetsgivaren skall betala hela premien om försäkringen skall kunna anses tagen i samband med tjänst. En förutsättning för att en sjuk- och olycksfallsförsäkring skall anses tagen i samband med tjänst är vidare att detta meddelats försäkringsgivaren.

Avdrag för avgift till svensk arbetslöshetskassa medges i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet. Avdrag för avgift till annat lands arbetslöshetskassa medges fr. o.m. 1999 års taxering i inkomstlaget tjänst om inkomsten från det landet skall tas upp vid taxeringen i Sverige som inkomst av tjänst och avdrag för avgiften inte får göras som alltjämt avdrag för socialavgifter (se 1.4.3.2).

1.4.4 Avdrag för allmän pensionsavgift, grundavdrag och särskilt grundavdrag

Lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift
48 § med anv. och 50 § KL
8 och 9 §§ SIL
Lag (1999:265) om särskilt grundavdrag och deklarationsskyldighet för fysiska

personer i vissa fall vid 2000 och 2001 års
taxeringar
prop. 1989/90:110 s. 298B303, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 194B195, SkU10
prop. 1990/91:185, SkU37
prop. 1992/93:127 och 134, SkU14 och
SfU9
prop. 1994/95:25
prop. 1994/95:41, SfU6
bet. 1994/95:SkU20

Sammanfattning

Fysisk person får räkna av allmän
pensionsavgift och grundavdrag från den
taxerade förvärvsinkomsten. Härfter
återstår beskattningsbar förvärvsinkomst.
Vissa tjänsteinkomster från fåmansföretag
berättigar dock inte till grundavdrag. Detta
avdrags storlek är knutet dels till
prisbasbeloppet, dels till den taxerade
förvärvsinkomstens storlek.
Grundavdraget skall i vissa fall reduceras.

Folkpensionär har i stället för grundavdrag
rätt till *särskilt grundavdrag*. Det särskilda
grundavdraget får aldrig understiga det
grundavdrag som medges för annan
skattskyldig med lika hög taxerad
förvärvsinkomst som pensionären.

Den som redovisar sjöinkomst har rätt till
ett sjöinkomstavdrag, se avsnitt 4.6.

1.4.4.1 Avdrag för allmän pensionsavgift

Avgiften är avdragsgill vid taxeringen till
statlig och kommunal inkomstskatt.
Avdragen görs inte i självdeklarationen.
Det är skattemyndigheten som gör
avdraget från den taxerade
förvärvsinkomsten innan grundavdraget
görs.

1.4.4.2 Grundavdrag

Grundavdragets storlek har knutits till

prisbasbeloppet och uppgår till lägst 0,24 prisbasbelopp. För taxerade förvärvsinkomster i intervallet 1,86B2,89 prisbasbelopp ökas grundavdraget med 25 % av inkomsten inom detta skikt. För inkomster över 3,04 prisbasbelopp minskas grundavdraget med 10 % av den del av inkomsten som överstiger 3,04 prisbasbelopp tills grundavdraget åter når nivån 0,24 prisbasbelopp.

Grundavdraget avrundas nedåt till helt 100-tal kr. Prisbasbeloppet för 1999 är 36 400 kr. Det innebär att grundavdraget vid 2000 års taxering blir lägst 8 700 kr och högst 18 100 kr. Bestämmelserna om grundavdrag finns i 48 § 2 mom. KL.

Grundavdraget får inte överstiga inkomsterna av tjänst och aktiv näringsverksamhet sedan allmänna avdrag först gjorts enligt 46 § KL. I inkomst av tjänst medräknas dock inte sådan utdelning från fåmansföretag eller sådan reavinst från försäljning av aktier som enligt 3 § 12 mom. SIL skall tas upp som intäkt av tjänst och inte heller sådana ersättningar och förmåner från fåmansföretag som avses i 32 § anv. p. 14 och 15 KL. Dessa inkomster av tjänst liksom inkomst av passiv näringsverksamhet ingår dock i den taxerade förvärvsinkomsten och påverkar således grundavdragets storlek.

Allmän pensions- avgift

Allmän pensionsavgift dras från taxerad förvärvsinkomst före grundavdraget. Grundavdraget bestäms av den taxerade förvärvsinkomsten, dvs. utan beaktande av avdraget för allmän pensionsavgift.

Två beskattningsår

Vid taxeringar för två beskattningsår under samma taxeringsår har i ett rättsfall ortsavdrag (ersatt av grundavdrag) medgetts vid båda taxeringarna (RÅ 1957 ref. 48).

1.4.4.3 Reducerat grundavdrag

Den som varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret får helt grundavdrag. Med den som varit bosatt här jämföras enligt 68 § KL den som stadigvarande vistats här utan att vara bosatt här. Den som varit bosatt i Sverige under endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag (48 § 3 mom. KL). Avdraget medges med en tolfte del av 0,24 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav, som bosättningen eller vistelsen avser.

Sjömän

Särskilda regler om grundavdrag för sjömän finns inte fr.o.m. 1999 års taxering eftersom sjömansskatten upphörde vid årsskiftet 1997/98. Om sjöinkomstavdrag, se avsnitt 4.6.

Diplomater

Svensk diplomat i utlandet anses vid tillämpning av skattelagarna som bosatt i Sverige (69 § KL, 17 § SIL). Detsamma gäller make och barn under 18 år till svensk diplomat i utlandstjänst om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom.

Dödsbo

För det beskattningsår då dödsfallet inträffat gäller att dödsboet är berättigat till grundavdrag med samma belopp som skulle ha utgått om den avlidne levte under hela året (53 § 3 mom. KL). Dödsbo efter en person som inte var folkpensionär och som har flyttat till Sverige under beskattningsåret och var bosatt här vid dödsfallet, medges grundavdrag från tidpunkten för inflyttningen till beskattningsårets utgång med en tolfteedel av 0,24 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav.

Dödsbo efter en person som inte var folkpensionär och som avlidit under beskattningsåret men då inte var bosatt här kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne under någon del av beskattningsåret varit bosatt här. Grundavdrag beräknas då med en tolfteedel av 0,24 basbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som den avlidne varit bosatt här i riket under beskattningsåret.

Beräkning av reducerat grundavdrag

Nedanstående tabell används för reducerat grundavdrag. Tabellen kan användas då en person inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret. Tabellen har beräknats med ledning av det för inkomståret 1999 gällande prisbasbeloppet 36 400 kr.

Grundavdraget beräknas för	Grundavdragets storlek, kr
1 månad eller del därav	700
2 månader eller del därav	1400
3"	2100
4"	2900

5"	3600
6"	4300
7"	5000
8"	5800
9"	6500
10"	7200
11"	8000
12"	8700

Ideell förening

Sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. 1 st. SIL får grundavdrag med 15 000 kr vid den statliga taxeringen (8 § SIL).

1.4.4.4 Särskilt grundavdrag för folkpensionärer

De pensionsförmåner som ger mottagaren rätt till särskilt grundavdrag är dels folkpension i form av ålderspension till person som är född 1937 eller tidigare, dels folkpension i form av förtidspension, sjukbidrag, omställningspension, särskild efterlevandepension, änkepension och hustrutillägg (48 § 4 mom. och 48 § anv. p. 1 KL). De folkpensionsförmåner som utgår i form av vårdbidrag och barnpension är av något annan karaktär och grundar inte rätt till särskilt grundavdrag. Enbart delpension eller enbart skattefria folkpensionsförmåner såsom handikappsersättning berättigar inte heller till särskilt grundavdrag. Förtida uttag av folkpension i form av ålderspension som görs av person född år 1938 eller senare ger inte rätt till särskilt grundavdrag.

Den folkpension som ger rätt till särskilt

grundavdrag skall ha uppgått till minst 6 000 kr eller minst en femtedel av den sammanlagda inkomsten. Som folkpension räknas även pensionstillskott (PTS) enligt lagen (1969:205) om pensionstillskott samt, vid avdragsberäkningen, tilläggspension (ATP) med det belopp av tilläggspensionen som föranlett avräkning av pensionstillskott. Ålderspension till person född 1937 eller tidigare och förtids- eller efterlevandepension, som betalas ut enligt utländsk lagstiftning om social trygghet och utgår enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för folkpension, skall behandlas som folkpension om skattskyldighet för utbetalningen föreligger i Sverige.

Folkpensionsförmåner är skattepliktiga, med undantag för kommunalt bostadstillägg, tilläggsförmåner till handikappade och viss del av barnpension. På grund av bestämmelserna om särskilt grundavdrag för folkpensionärer blir folkpensionsförmåner i många fall helt eller delvis undantagna från beskattning. RSV utfärdar rekommendationer m.m. för avdragsberäkningen (Särtryck RSV 2361).

Barnpension

Barnpension enligt AFL (folk- och tilläggspension) är skattepliktig till den del pensionen för varje månad den avser överstiger en tolftedel av 0,4 prisbasbelopp. Om barnet har pension efter båda föräldrarna blir den skattefria nivån per månad en tolftedel av 0,8 prisbasbelopp (19 § KL).

SKM:s åtgärder

SKM skall självant pröva fråga om särskilt grundavdrag för folkpensionärer. Sådant avdrag behöver inte yrkas i deklarationen.

Avdragsberäkning

Det särskilda grundavdraget uppgår vid 2000 års taxering till högst 1,3482 prisbasbelopp för gift folkpensionär. För ensamstående folkpensionär är avdraget högst 1,5232 prisbasbelopp för beskattningsåret i fråga. Vid 2000 års taxering blir högsta särskilda grundavdrag 49 000 (49 074) respektive 55 400 (55 444) kr.

Spärregler

Det särskilda grundavdraget får inte medges med högre belopp än den sammanlagda pensionen (se kantrubriken Pension vid avdragsberäkningen) i det fall folkpensionären (vid 2000 års taxering)

- hade folkpension såväl i december 1998 som i december 1999 och folkpensionen för 1999 inte till någon del utgått i form av förtidspension/sjukbidrag, tre fjärdedels, halv eller en fjärdedels ålderspension

- varit bosatt i Sverige hela 1999

- inte avlidit under 1999.

Samtliga förutsättningar skall vara uppfyllda. I annat fall begränsas avdraget till folkpensionens belopp. Detta gäller således för folkpensionär som

- inte var folkpensionär i december 1998 eller

- hade förtidspension, tre fjärdedels, halv eller en fjärdedels ålderspension under 1999 eller

- saknade folkpension i december 1999 eller

- varit bosatt utomlands under en del av 1999 eller

- avlidit under 1999.

Begränsningen till folkpensionens belopp gäller således om folkpensionären någon gång under 1999 haft förtidspension, tre fjärdedels, halv eller en fjärdedels ålderspension. Avdraget skall dock bli minst lika stort som grundavdrag enligt ovan.

Det särskilda grundavdraget avrundas nedåt till helt 100-tal kronor.

**Folkpensions-
belopp**

Folkpensionen, pensionstillskott (PTS) eller motsvarande ATP räknas som folkpension vid avdragsberäkningen. Den som betalar ut folkpension (försäkringskassan, SPV, KPA) lämnar uppgift om det belopp som anses som folkpension vid avdragsberäkningen. Beloppet benämns också SGABmax.

**Yrkesskade-
livränta**

I de fall folkpensionen reducerats med hänsyn till yrkesskadelivränta beräknas folkpensionsbeloppet före reduceringen.

Inkomst

Vid avdragsberäkningen skall hänsyn tas till folkpensionärens inkomst. Den inkomst som skall beaktas beräknas på olika sätt beroende på om pensionären hade folkpension redan i december året före beskattningsåret eller om folkpensionen började utgå först under beskattningsåret. Hänsyn tas inte till skattefria inkomster.

Pension och arbetsskade- livränta

För den som var folkpensionär vid utgången av året före beskattningsåret reduceras det särskilda grundavdraget om summan av pensionärens pensionsinkomster och egen arbetsskadelivränta, som samordnats med förtidspension, om beloppet överstiger 1,3482 resp. 1,5232 prisbasbelopp. Vid beräkningen undantas pensionsinkomster från privata pensionsförsäkringar, men inte från tjänstepensionsförsäkringar. För här avsedda kategori pensionärer påverkas inte det särskilda grundavdraget av arbetsinkomster av tjänst eller av andra tjänsteinkomster som inte är pension, t.ex. de flesta livräntor eller av inkomst av aktiv eller passiv näringsverksamhet.

För den som blivit folkpensionär under beskattningsåret (även i januari) beräknas den inkomst som kan reducera avdraget på ett annat sätt. Reduktion av det särskilda grundavdraget sker därvid om summan av taxerad förvärvsinkomst (tjänst + näringsverksamhet B allmänt avdrag) överstiger 1,3482 resp. 1,5232 reducerat basbelopp.

Pension vid av- dragsberäkningen

Begreppet pension finns definierat i 31 § anv. p. 1 KL. Med pension förstås ett belopp som, utan att försäkring tecknats, utbetalats på grund av tidigare tjänsteförhållande, belopp enligt AFL i form av folkpension eller tilläggspension (ATP) samt belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring. I detta sammanhang undantas dock annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring. Som ovan sagts beträffande arbetsskadelivränta som utbetalas till förtidspensionär anses sådan livränta som "pension" (fr.o.m. 1999 års taxering). Annan arbetsskadelivränta betraktas inte som "pension". Delpension enligt lag och yrkesskadelivränta anses inte som pension i detta sammanhang.

Om den inkomst, som skall beaktas vid avdragsberäkningen, överstiger 1,3482 resp. 1,5232 prisbasbelopp minskas det särskilda grundavdraget med 65 % av den del av inkomsten som överstiger 1,3482 resp. 1,5232 prisbasbelopp. Reduceringen påbörjas vid angivna inkomstnivåer även om pensionen alternativt folkpensionen inte uppgått till 1,3482 resp. 1,5232 prisbasbelopp. Det avdrag som medges kan dock komma att begränsas av spärreglerna om pensionen eller i vissa fall folkpensionen är låg.

Kapitalinkomster

Kapitalinkomster och förmögenhet påverkar inte det särskilda grundavdragets storlek.

Minst vanligt grundavdrag

Om det särskilda grundavdraget efter reduktion av inkomst och med hänsyn till pensionens eller i vissa fall folkpensionens nivå skulle understiga det grundavdrag som skulle medges en person som inte är folkpensionär och har samma taxerade förvärvsinkomst skall folkpensionären medges avdrag motsvarande grundavdraget enligt 48 § 2 eller 3 mom. KL, dvs. beräknat på taxerad förvärvsinkomst.

Dödsbo

Särskilt grundavdrag kan beviljas även dödsbo, men bara för det beskattningsår då dödsfallet inträffat (53 § 3 mom. KL). Den avlidne måste ha varit bosatt i riket åtminstone någon del av beskattningsåret. Någon proportionering av avdraget med hänsyn till det antal månader pensionen betalats ut under dödsfallsåret skall inte ske (RÅ 1964 Fi 948). Avdraget är dock, bl. a. i det fall folkpensionär avlidit under året, maximerat till folkpensionens belopp

(inklusive pensionstillskott eller motsvarande ATP).

1.5 När har inkomsten uppstått?

Bokföringsmässiga grunder

Enligt 24 § KL skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Tillämpning av bokföringsmässiga grunder såsom framgår av anvisningspunkt 1 av nämnda paragraf innebär att hänsyn skall tas till fordringar, skulder, varulager m.m. Intäkter och kostnader skall redovisas det beskattningsår när bokföring enligt god redovisningssed bör eller bort ske.

Kontantprincipen

Inkomst av annat slag, dvs. tjänst och även vanligen kapital, skall enligt 41 § st. 2 KL och 3 § 5 mom. SIL beräknas enligt kontantprincipen. Principen innebär att en intäkt skall redovisas det år den blivit tillgänglig för lyftning eller uppburits. Beträffande vissa undantag, se avsnitt 5.1.2 Beskattningsår m.m. En utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår under vilket utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum.

1.6 Vem skall beskattas?

Subjektiv skattskyldighet

I 53 och 54 §§ KL samt 6 och 7 §§ SIL regleras den subjektiva skattskyldigheten, dvs. vem som skall beskattas. Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar all inkomst) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster). Avgörande för om en fysisk person är skattskyldig i obegränsad eller begränsad bemärkelse är bosättningen. I 6 och 7 §§ SIL regleras skattskyldigheten för staten, kommuner, kyrkor och andra trossamfund, aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl.

I 54 § KL med anvisningar och 7 § SIL regleras vilka skattesubjekt som helt eller delvis är frikallade från skattskyldighet. Medlemmar av kungahuset är inte skattskyldiga för erhållna anslag från staten m.m. Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening m.fl. är under vissa förutsättningar inte skattskyldiga för utdelning på aktier.

1.7 Var skall inkomsten beskattas?

Juridiska personer frånsett dödsbon beskattas enbart statligt. Fysiska personer och dödsbon beskattas både statligt och kommunalt. Taxeringen för samtliga fysiska och juridiska personer sker i princip i hemortskommunen oavsett i vilken kommun förvärvskällan är belägen (56 § KL och 14 § SIL).

Hemortskommun

Hemortskommun är den kommun där den skattskyldige skall vara folkbokförd den 1 november året före året näst före taxeringsåret (66 § KL).

En fysisk person kan ha varit bosatt i Sverige under beskattningsåret utan att han bort folkbokföra sig i någon kommun den 1 november året före året näst före taxeringsåret. För en sådan person anses den kommun där han först varit bosatt utgöra hemortskommun (66 § andra stycket KL).

En fysisk person som inte under någon del av beskattningsåret har varit i beskattningshänseende bosatt i Sverige, saknar hemortskommun här. En sådan person kan ändå vara skattskyldig i Sverige för vissa slag av inkomster. För den som är obegränsat skattskyldig på grund av sådan väsentlig anknytning som avses i 53 § anv. p. 1 st. 2 KL, skall den kommun till vilken anknytningen varit starkast under året före taxeringsåret anses som hemortskommun (66 § st. 3 KL).

För dödsbo efter den som vid dödsfallet varit bosatt i Sverige skall hemortskommunen anses vara den avlidnes hemortskommun (66 § st. 4 KL).

Beskattnings- ort

Med beskattningsort avses den ort som skall erhålla den kommunala inkomstskatten. Genom att beskattningsorten knyts till begreppet hemortskommun kommer de som flyttar in i eller ut ur riket att beskattas i hemortskommunen för all inkomst som är att hänföra till det beskattningsår då in- resp. utflyttning sker. Detta innebär en förändring i förhållande till vad som tidigare gällt, då in- resp. utflyttningdagen varit avgörande för om

inkomsten skulle beskattas i någon viss kommun eller i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (GD).

Gemensamt kommunalt ändamål

Skatt för all inkomst skall betalas i hemortskommunen om den skattskyldige har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av året före taxeringsåret. I annat fall sker beskattning i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Taxering sker i GD.

1.8 Särskilt om dödsbobeskattning

53 § 3 mom. KL

6 § 3 mom. SIL

Sammanfattning

För dödsåret läggs den avlidnes inkomster ihop med dödsboets. Året efter dödsfallet blir dödsboet eget skattesubjekt för vilket i princip samma regler gäller som för fysiska personer. De förutvarande s.k. handelsbolagsreglerna tillämpades för sista gången vid 1994 års taxering. Utländska dödsbon behandlas som utländska bolag.

1.8.1 Civilrätt

Nya regler sedan 1988

Den 1 januari 1988 trädde omfattande ändringar i familjelagstiftningen i kraft. Vid dödsfall före denna tidpunkt gäller delvis andra bestämmelser; beträffande dem hänvisas till handledningen för taxering 1989.

Dödsbodelägare

Ett dödsbo är en juridisk person som uppkommer i och med dödsfallet. Det består då av den avlidnes efterlämnade förmögenhetsmassa och kan därefter förvärva tillgångar och dra på sig skulder. Delägare i boet kan vara den avlidnes efterlevande make eller sambo, arvingar och universella testamentstagare (18 kap. 1 § ÄB). Jfr nedan om enmansdödsbo.

Arvingar

Var den avlidne *gift* gäller följande arvsordning:

1 a) efterlevande make (3 kap. 1 § 1 p. ÄB);

1 b) särkullbarn, dvs. den avlidnes bröstarvingar som inte också är hans efterlevande makes (3 kap. 1 § 2 p. ÄB);

2) bröstarvingar som är den avlidnes och efterlevande makens gemensamma (2 kap. 1 § ÄB);

3) föräldrar, syskon och syskons avkomlingar (2 kap. 2 § ÄB);

4) far- och morföräldrar och deras barn (2 kap. 3 § ÄB);

5) allmänna arvsfonden (5 kap. 1 § ÄB).

Den som *inte var gift* ärvs i första hand av sina bröstarvingar och i andra hand enligt 3), 4) och 5) ovan. *Sambor* ärver inte varandra.

Testamente

Om laglott och testamente, se ÄB 7 kap. och 9 kap. och följande.

Bodelning

Oavsett vad arvsordning eller testamente säger är i de flesta fall efterlevande make eller sambo dödsbodelägare till dess bodelning skett.

För make innebär bodelning efter dödsfall att makarnas giftorättsgods fördelas mellan dödsboet och den efterlevande; hur bodelningen skall gå till regleras i 9B13 kap. ÄktB. Bl.a. kan efterlevande make egenmäktigt bestämma att vardera sidan skall behålla sitt giftorättsgods eller viss kvotdel därav (12 kap. 2 § ÄktB).

För efterlevande sambo kan bodelning bli aktuell beträffande gemensam bostad och gemensamt bohag enligt lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem, sambolagen.

Enskild egendom

Den avlidnes egendom kan helt eller delvis vara undantagen från den efterlevande makens giftorätt. Sådan egendom kallas enskild egendom (till skillnad från giftorättsgods). Enskild egendom kan numera åstadkommas på följande sätt (7 kap. 2 § ÄktB):

- 1) genom äktenskapsförord
- 2) genom villkor vid gåva
- 3) genom villkor i testamente
- 4) genom utbyte av egendom som är enskild

Gjordes bodelning mellan makar före 1988, blev vars och ens egendom därigenom enskild. Sådan egendom har inte blivit giftorättsgods genom att de nya reglerna införts.

Universell testamentstagare

Universell testamentstagare kallas den som av den avlidne har satts in i arvinges ställe. Den avlidne har alltså till den universella testamentstagaren testamenterat antingen hela kvarlåtenskapen eller viss andel eller överskottet därav (11 kap. 10 § 2 st. ÄB).

Legatarie

Legatarie kallas den som genom testamente får visst belopp, viss sak, viss rättighet etc. (11 kap. 10 § 1 st. ÄB). Sådan testamentstagare är inte dödsbodelägare (18 kap. 1 § ÄB motsatsvis).

Arvsavstående

Vid avstående från arv eller testamente inträder den till vars förmån avståendet görs i den avståendes ställe (om inte testamente säger annat). En särskild form av avstående kan särkullbarn göra till förmån för styvföräldern, (3 kap. 9 § ÄB). Sker annat avstående utan att destinatär utpekas, tillämpas arvsordningen. När avstående omfattar hela eller delar av den avståendes rätt inträder mottagaren som delägare i dödsboet, till skillnad från när avståendet gäller en viss sak eller ett visst belopp. Vanligtvis brukar arvsavståenden göras utan att arvet först tillträds och åberopas i arvsskatteärendet hos tingsrätten. Jfr handledningen för gåvobeskattnings 1993 avsnitt 5.2.

Andel i dödsbo kan förutom genom arvsavstående också vid senare tidpunkt övergå på annan än den ursprungliga delägaren genom onerös eller benefik överlåtelse eller genom universalfång.

1.8.2 Allmänt om taxering av dödsbo och av dödsbodelägare

Ingen inkomst- skatt på arv

För förvärv genom arv eller testamente skall arvsskatt erläggas till staten enligt bestämmelserna i 1 § AGL. Det successionsrättsliga förvärvet utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren, varken för dödsboet eller för arvingarna (19 § 1 st. KL och 2 § 1 mom. 1 st. SIL). Detta gäller självfallet även om det förflyter lång tid från dödsfallet innan arvet skiftas mellan delägarna.

Vad efterlevande make eller sambo erhåller genom bodelning är inte heller skattepliktig inkomst för honom (samma lagrum).

Avyttring av ärvd egendom utlöser i princip realisationsvinstbeskattning (24 § 1 mom. 3 st. SIL). Även avkastning på ärvd egendom beskattas.

Angående arv av hel förvärvskälla i näringsverksamhet eller av omsättningstillgångar, jfr nedan vid kantrubriken "Överlåtelse av andel i dödsbo m.m".

Periodiska utbetalningar från dödsbo p.g.a. föreskrift i testamente är avdragsgilla för dödsboet och skattepliktiga för mottagaren (46 § anv. p. 5 och 31 § 2 st. e) KL samt 4 § SIL).

1.8.3 Taxering för dödsåret

Inkomstskatt

Vid taxeringen för det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade skall dödsboet taxeras för både inkomst som den avlidne haft och inkomst som influtit till dödsboet. Därvid skall de regler tillämpas för dödsboet som skulle ha gällt för den avlidne (53 § 3 mom. 1 st. KL och 6 § 3 mom. SIL). Taxeringen sker alltså i princip som om den avlidne hade levt hela beskattningsåret.

Grundavdrag

I enlighet med det sagda beräknas grundavdrag för dödsfallsåret som om den avlidne levt året ut (48 § anv. p. 3 och 4 KL). Vid den statliga taxeringen följer detsamma av 8 § SIL, som innehåller en hänvisning till 48 § 2B4 mom. KL sammanställd med 2 § 1 mom. 2 st. SIL.

Hemortskommun

Dödsboet taxeras i den avlidnes hemortskommun (66 § 4 st. och anv. p. 2 KL samt 2 § 1 mom. SIL).

Underskott i förvärvskälla

Överlåtes en hel förvärvskälla i *gåva*, upphör förvärvskällan för givaren: för denne inträder därvid avdragsrätt som för reaförlust för underskott i förvärvskällan (3 § 13 mom. SIL). Vid *arv* gäller

följande. Ett underskott - ackumulerat från tidigare år eller uppkommet under beskattningsåret - som föreligger vid dödsfallet påverkar dödsårets inkomst av näringsverksamheten, som deklarerar av dödsboet (53 § 3 mom. 1 st. KL). Utvisar dödsåret underskott, rullas detta vidare för dödsboet enligt vanliga regler (26 § KL). Om dödsboet inte driver näringsverksamheten vidare, upphör förvärvskällan. Därvid uppkommer sådan rätt till avdrag som för reaförlust för

underskott i verksamheten som sägs i 3 § 3 mom. SIL med där angivna inskränkningar. Se även avsnitt 10.4.3. Detta bör gälla oavsett om så sker redan under dödsåret eller senare; något sådant krav som härvidlag uppställdes i 7 § av den tidigare lagen (1960:63) om förlustavdrag på att delägarna i boet skall vara efterlevande make eller barn till den avlidne synes inte längre föreligga.

För att avdragsrätten skall kunna utnyttjas fordras att dödsboet också har tillräckliga kapitalintäkter eller förvärvsinkomster.

Särskild löneskatt

Dödsbo skall enligt 2 § 1 st. lagen (1990:659) om särskild löne-skatt på vissa förvärvsinkomster betala sådan skatt på (a) inkomst av passiv näringsverksamhet och (b), för dödsåret, på inkomst av annat förvärvsarbete (3 kap. 4 § 2 st. lagen om socialavgifter som hänvisar till 11 kap. 3 § lagen om allmän försäkring). När egenavgifter skall tas ut påförs inte särskild löneskatt.

Förmögenhetsskatt

Förmögenhetsskatt beräknas efter förhållandena den 31 december beskattningsåret (2 § 2 st. SFL). Det finns inte någon motsvarighet i SFL till 53 § 3 mom. KL. Redan för dödsåret görs därför skillnad mellan inhemska och utländska dödsbon. De senare är inte skattskyldiga.

Efterlevande makes förmögenhet samtaxeras med dödsboets (65 § 3 st. KL samt 1 § 3 st. och 21 § SFL).

Skifte

Har dödsboet skiftats (jfr 23 kap. ÄB) beskattas inkomst hos dödsboet för tid före skiftet och hos arvtagarna för tiden därefter. Jfr dock nedan om lön m.m. i avsnitt 1.8.4.1.

På motsvarande sätt taxeras dödsboet för förmögenhet som vid årets utgång ligger kvar oskiftad i boet och arvtagarna för vad som vid den tidpunkten övergått i deras ägo. Saklegat anses normalt övergå till legatarien redan i och med dödsfallet (RÅ 1965 ref. 11). Förmånstagare till livförsäkring är skattskyldig till förmögenhetsskatt för fordran på grund av förordnandet. Försäkringen ingår inte i dödsbobehållningen (RÅ83 1:54).

Enmansdödsbo

Enligt de nya arvsreglerna ärver efterlevande make före gemensamma barn (jfr avsnitt 1.8.1 ovan). Dödsbon med en enda ägare är därför inte ovanliga. I dessa eller andra fall med bara en ägare erfordras vanligtvis ingen särskild delningsförrättning utan dödsboets egendom övergår formlöst på arvingen. Dödsboet anses upplöst när boets utredning och förvaltning avslutats (RÅ83 1:3). Detta får i regel anses ha skett i och med att bouppteckningen blivit registrerad (prop. 1988/89:141 s. 3 och 8, jfr med utmätningens målet NJA 1989 s. 452). Om det emellertid framkommer att dödsboförvaltningen avslutats dessförinnan och att inga utredningsfrågor kvarstår, torde boet anses upplöst när så skett (tidigast bouppteckningsdagen). Inkomstbeskattning görs då i enlighet med vad som sagts ovan vid kantrubriken "Skifte".

Skattskyldighet för förmögenhet i enmansdödsbo åvilar arvingen om boet skall anses upplöst före årsskiftet och i annat fall dödsboet. Ligger skattskyldigheten på dödsboet samtaxeras

boet med efterlevande make på sätt ovan sagts.

Överlåtelse av andel i dödsbo m.m.

Avyttring av andel i dödsbo till annan person inom eller utom den ursprungliga dödsbodelägarkretsen var före skatteomläggningen skattefri (35 § 4 mom. KL i äldre lydelse). Numera får andelen anses falla in under 31 § SIL. Eftersom den inte innehas för personligt bruk torde hela försäljningssumman bli skattepliktig.

Motsvarande synes gälla vid avyttring av egendom som producerats av den avlidne, t.ex. tavlor som arvlåtaren målat (och som inte är omsättningstillgångar för arvingen, jfr 21 § anv. p. 5 KL och 24 § 1 mom. 3 st. SIL).

Vid överlåtelse av andel i dödsbo genom gåva skall gåvobeskattning ske om andelen tillträtts (jfr ovan avsnitt 1.8.1 om arvsavstående). Om dödsboets egendom i stället skiftas mellan delägarna i andra proportioner än dem som låg till grund för arvsbeskattningen, föranleder detta normalt inte gåvobeskattning (NJA 1985 s. 264).

Har alla andelarna i dödsboet överlåtits till utomstående torde boet skatterättsligt ofta anses upplöst som om det skiftats (RÅ 1962 ref. 2). Däremot lär boet anses bestå även efter det att samtliga andelar gått i arv till nya innehavare.

Utländskt dödsbo

Om skattskyldigheten för utländskt dödsbo för dödsåret, se avsnitt 1.8.4.2 nedan.

1.8.4 Taxering för senare år än dödsåret

Dödsboet skattesubjekt

Dödsbo är för senare år än dödsåret eget skattesubjekt. Jfr dock vad som ovan sagts i föregående avsnitt om skifte av dödsbo med flera delägare och upplösning av enmansdödsbo. När inhemskt dödsbo är skattesubjekt skall inte delägarna beskattas för boets inkomst och förmögenhet (enkelbeskattningsprincipen). För utländska dödsbon gäller delvis andra regler, jfr avsnitt 1.8.4.2 nedan.

1.8.4.1 Inländska dödsbon

Beskattning som för fysiska personer

Dödsbon är juridiska personer. Vid taxeringen gäller dock i princip samma regler för dödsbon efter dem som vid sitt frånfälle var bosatta här i riket som för fysiska personer (se exempelvis 10 § 1 st. SIL). Efter dödsåret jämställs emellertid dödsboet inte längre med den avlidne. Samtaxering för förmögenhetsskatt med efterlevande make sker därför inte. Se vidare nedan vid kantrubriken "Efterlevande make".

Undantag

I vissa fall gäller andra regler för dödsbon än för fysiska personer.

1) Dödsbo medges inte *grundavdrag*, 48 § 2 mom. och 48 § anv. p. 3 KL samt 8 § 1 st. SIL. De tidigare reglerna om att grundavdrag kunde medges om dödsbodelägare varit beroende av den avlidne för sin försörjning har upphävts.

2) Om dödsboet har *förvärvsinkomst* gäller särskilda regler för hur statlig inkomstskatt tas ut. Se avsnitt 2.1.2.3 för de tre första åren efter dödsåret och avsnitt 2.1.4 för tid därefter.

3) *Privatbostad* som den avlidne innehade vid sitt frånfälle kan förbli privatbostad

även i dödsboets ägo under de tre första åren efter dödsåret (5 § 5 st. och 53 § 3 mom. 3 st. 3 p. KL). Här föreligger alltså det enda undantaget från regeln att bostäder som ägs av juridiska personer alltid ingår i näringsverksamhet. Undantaget förutsätter att övriga privatbostadskriterier förblir uppfyllda. Om dödsboet exempelvis bygger till ett småhus så att det blir en trefamiljsfastighet under den nu aktuella tidsperioden, övergår fastigheten till näringsfastighet enligt vanliga regler (5 § 6 st. KL). Används bostaden av dödsbodelägare eller sådan närstående person som avses 32 § anv. p. 14 sista stycket KL är privatbostadskriteriet uppfyllt. Enligt förarbetena gäller samma sak även när dödsboet hyr ut bostaden till någon icke närstående som använder egendomen på sådant sätt att den i hans ägo skulle ha varit privatbostad (prop. 1989/90:110 s. 658 f). Till skillnad från när en fysisk person hyr ut en bostad till icke närstående torde m.a.o. för dödsbo gälla att avsiktsrekvisitet i 5 § 2 st. KL inte behöver vara uppfyllt för att egendomen skall förbli privatbostad. Fr.o.m. det fjärde året efter dödsåret övergår dödsbos privatbostad till att vara näringsfastighet.

4) Skiftas dödsboet under ett inkomstår, hänförs inkomsterna till dödsboet eller delägarna enligt vad som sagts i avsnitt 1.8.3. *Lön, pension o.d.* anses dock ha sådan särskild anknytning till den avlidne att beskattning skall ske hos dödsboet även om utbetalning inte skett förrän efter det att dödsboet skiftats (RÅ 1961 ref. 45).

5) Beträffande avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25B30 §§ SIL gäller 31 § SIL. Skillnad görs där mellan egendom som den skattskyldige innehaft för personligt bruk (andra stycket) och egendom som inte innehafts för personligt bruk (fjärde stycket). Avsikten torde vara att dödsbos försäljning av egendom som den avlidne innehaft för

personligt bruk skall omfattas av bestämmelserna i andra stycket.

Förvaltningskostnader

Avdrag för förvaltningskostnader i inkomstslaget kapital får göras till den del kostnaderna överstiger 1 000 kr (3 § 2 mom. st. 6 SIL). Den gränsen gäller också för dödsbon.

Efterlevande make

Om den avlidne var gift kan det ibland uppstå svårigheter att bestämma vad som är boets inkomster och förmögenhet och vad som är efterlevande makes. Av rättspraxis kan utläsas att dödsboet i regel skall taxeras endast för den avlidnes enskilda egendom och giftorättsgods (RÅ78 1:70). Den efterlevande maken är således för egen del skattskyldig både för sin enskilda egendom och för sitt giftorättsgods.

Om dödsfallet skett 1988 eller senare är efterlevande make i många fall ensam dödsboägare. Om bouppteckningen blivit registrerad före utgången av dödsåret kommer taxering av dödsboet för senare år normalt inte i fråga (jfr ovan 1.8.3).

1.8.4.2 Utländska dödsbon

Utländskt dödsbo = utländskt bolag

Dödsbo efter person som inte var bosatt här i riket vid sitt fränfalle skall inte taxeras till kommunal inkomstskatt (53 § 3 mom. 2 st. KL). Sådant dödsbo skall däremot i tillämpliga fall taxeras till statlig inkomstskatt. Därvid skall det utländska dödsboet likställas med utländskt bolag (16 § 2 mom. 4 st. SIL). Detta innebär att utländska dödsbon inte omfattas av bestämmelserna i t.ex. 1 § 2 mom. SIL som gäller fysiska personer och dödsbon, utan i stället ingår i kretsen juridiska

personer utom dödsbon i 1 § 3 mom. SIL.
Även i andra lagrum avses regelmässigt
med dödsbo endast svenskt dödsbo.

Den statliga inkomstkatten utgör 30 % av
det utländska dödsboets beskattningsbara
inkomst (10 a § SIL).

Skattskyldighet till inkomstskatt

Utländska dödsbon är skattskyldiga endast
för vissa slag av inkomster (6 § 1 mom. 1
st. c) SIL) nämligen

- för inkomst av näringsverksamhet som
hänför sig till fastighet eller fast driftställe i
riket,
- för inkomst av näringsverksamhet vid
avyttring av egendom som avses i 26 §
SIL och som innefattar nyttjanderätt till
hus eller del av ett hus här i riket (dvs. av
andel i äkta bostadsföretag),
- för slutlig skatt eller tillkommande skatt,
som restituerats, avkortats eller avskrivits,
i den mån avdrag därför åtnjutits av
dödsboet vid tidigare taxering, samt
- för inkomst genom utdelning på andel i
svensk ekonomisk förening.

Dödsåret

De bestämmelser som skulle ha gällt för
den avlidne skall enligt 53 § 3 mom. 1 st.
KL och 2 § 1 mom. SIL också gälla
dödsboet under dödsåret. Detta torde gälla
även utländska dödsbon. Av 48 § anv. p. 4
KL framgår att sådant dödsbo kan ha rätt
till grundavdrag. Det bör därför observeras
att skattskyldigheten är mer omfattande
för en utomlands bosatt fysisk person än
för ett utländskt bolag (jfr med 6 §
1 mom. 1 st. a) andra ledet SIL och med
53 § 1 mom. a) andra ledet KL). Fysisk
person som är bosatt i utlandet kan t ex,
till skillnad från utländskt bolag, vara

skattskyldig till kommunal inkomstskatt för lön eller pension och till både kommunal och statlig inkomstskatt för vinst vid avyttring av aktier m.m.

Eftersom utländskt dödsbo likställs med utländskt bolag, bör småhus och bostadsrätt som var privatbostad för den avlidne, hänföras till näringsverksamhet för boet fr.o.m. året efter dödsåret (16 § 2 mom. 3 st. SIL bör ses som en specialreglering i förhållande till 53 § 3 mom. 3 st. KL).

Förmögenhetsskatt

Ett utländskt dödsbo förmögenhetsbeskattas inte.

Beskattnings av delägare i utländskt dödsbo

Inkomstskatt: utskiftning eller utdelning?

Delägare i utländskt dödsbo är skattskyldig för utdelning från dödsboet som inkomst av kapital (3 § 10 mom. 1 st. SIL). Däremot är vad som erhålles genom utskiftning från det utländska dödsboet inte skattepliktig inkomst (samma lagrum, jfr även 19 § KL och 2 § 1 mom. SIL). Det är därför av vikt att skilja mellan vad som är utdelning och vad som är utskiftning. I rättsfallet RÅ 1974 A 1607 har klargjorts att som utdelning räknas

- reavinst på boets tillgångar samt

- räntor och övrig löpande avkastning.

Skattskyldigheten inträder när utdelningen blivit tillgänglig för lyftning för *delägaren* (3 § 5 mom. 1 st. SIL med hänvisning till 41 § 2 st. och 41 § anv. p. 4 KL).

RSV:s rättsnämnd har i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:13 tagit ställning till hur ett utländskt dödsbos vinst vid försäljning av aktier skulle delas upp mellan utdelning

och utskiftning. I ärendet fann nämnden att bestämmelserna om ackumulerad inkomst fick tillämpas i fråga om utdelning från utländskt dödsbo. Efter skatteomläggningen gäller lagen om ackumulerad inkomst inte längre inkomst av kapital.

I syfte att förhindra svensk dubbelbeskattning av utdelning från utländskt dödsbo stadgas i 7 § 9 mom. SIL att i Sverige bosatt delägare i utländskt dödsbo är skattebefriad för utdelad inkomst för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt här. Det kan gälla t. ex. en här i riket belägen näringsfastighet från vilken delägare fått utdelning t.ex. i form av bostadsförmån. Eftersom dödsboet är skyldigt att erlagga skatt för inkomsten av näringsfastigheten, skall inte också delägaren beskattas för samma inkomst. Motsvarande bestämmelser återfanns före skatteomläggningen även i 54 § 1 st. e) KL varjämte i 54 § anv. p. 2 ett exempel gavs på hur skattefriheten skulle beräknas. Båda av dessa lagrum har nu tagits bort utan att någon saklig ändring därmed varit åsyftad, se SOU 1989:33 del III s. 359. Av exemplet i anvisningspunkten framgick emellertid att så långt inkomster som varit skattepliktiga för dödsboet räcker anses utdelning till delägare komma från sådan inkomst (och inte från inkomst som ej beskattats i Sverige av dödsboet). Exemplet återges därför här i en något moderniserad version:

Exempel

Ett utländskt dödsbo har fyra delägare varav en är bosatt i Sverige. Under beskattningsåret har dödsboet haft 10 000 kr i inkomst från en här belägen fastighet och 20 000 kr i ränteinkomst från en utländsk bankräkning. Av inkomsterna har 5 000 kr använts till omkostnader som inte varit att hänföra till någon viss förvärvskälla. 3 000 kr har behållits i

dödsboet och 22 000 kr har utdelats till delägarna. Eftersom dödsboet är skyldigt att betala skatt för inkomsten från fastigheten i Sverige, skall den svenske delägaren beskattas här för endast sin andel, en fjärdedel, av 22 000 - 10 000 = 12 000 kr, dvs. för 3 000 kr.

För utdelning på aktier i svenska bolag är utländskt dödsbo inte skattskyldigt till inkomstskatt enligt vad som anförts ovan. Däremot skall dödsboet erlägga kupongskatt enligt kupongskattelagen. Undantagsregeln i 7 § 9 mom. SIL kan därför inte sägas vara direkt tillämplig om aktieutdelningen utdelas från det utländska dödsboet till delägare. RSV:s nämnd för rättsärenden har i det ovan nämnda förhandsbeskedet ansett att som skattepliktig utdelning skall räknas vad som återstår av intäkterna efter avdrag för kupongskatt och förvaltningskostnader som är att hänföra till intäkterna.

Förmögenhets- skatt

En här i riket bosatt fysisk person skall inte förmögenhetsbeskattas här för andel i utländskt dödsbo (RÅ85 1:8).

1.9 Socialavgifter och särskild löneskatt

3 kap. 2B2a §§ AFL

2 kap. LIP

1 kap. 1 § LAF

SAL

SLFL

SLPL

prop. 1989/90:110 s. 370B382, 750B754,
SkU30

prop. 1990/91:54 s. 159B171, SkU10

prop. 1990/91:166

prop. 1991/92:112

prop. 1993/94:220

prop. 1994/95:122

prop. 1996/97:19

prop. 1996/97:21

Inkomstgrundad ålderspension, ATP och socialavgifter, EU:s regler, Socialförsäkringskonventioner, Svensk lagstiftning (RSV 405 utg. 3)

En huvudprincip inom socialavgiftslagstiftningen är att alla skattepliktiga förvärvsinkomster som är förmånsgrundande, dvs. utgör underlag för beräkning av bl.a. inkomstgrundad ålderspension och sjukpenning, också skall bli föremål för uttag av socialavgifter, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter.

Förvärvsinkomster som inte ger rätt till socialförsäkringsförmåner beläggs i stället för socialavgifter med en särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF). Arbetsgivare redovisar SLF för arbetstagare (SLF anställd) på skattedeklaration och betalar den på samma sätt som arbetsgivaravgifter. SLF för företagare ingår i FBskatt (eller i särskild ABskatt) och slutlig skatt och påförs således slutskattebeskedet (SLF egenföretagare). I vissa fall skall SLF som betalas på inkomst av tjänst påföras slutskattebeskedet. Se avsnitt 1.9.3.

Dessutom skall särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) betalas på arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, se avsnitt 33.1.

1.9.1 Arbetsgivaravgifter

Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter (eller i förekommande fall särskild löneskatt) är knuten till betalningsmottagarens skatteform. Arbetsgivaravgifter skall erläggas av den som betalar ut ersättning för arbete eller annan ersättning med anledning av tjänsten (ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner) till en fysisk

person med A-skatt. Detta gäller även om inkomsten vid taxeringen bedöms som inkomst av näringsverksamhet för mottagaren.

Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter kan normalt inte avtalas bort. Ett undantag finns emellertid. Om arbetsgivaren är en utländsk person som saknar fast driftställe i Sverige och arbetet utförs här, kan parterna komma överens om att arbetstagaren betalar de sociala avgifterna själv i form av egenavgifter (s. k. omvänt likställighetsavtal). Arbetstagaren skall lämna upplysning om avtalet i sin deklaration. Om något avtal inte finns får arbetstagaren inte påföras egenavgifter. Omvänt likställighetsavtal kan slutas även när EG:s regler gäller och kan då tillämpas även av svensk arbetsgivare med anställda utomlands.

Om mottagaren av ersättningen har F-skatt föreligger ingen skyldighet för utbetalaren att erlägga arbetsgivaravgifter.

Om mottagaren har *både* en A- och en F-skattsedel (kan endast förekomma för en fysisk person) skall utbetalaren betala arbetsgivaravgifter, om inte mottagaren av ersättningen *skriftligen* åberopar F-skattsedeln.

Arbetsgivaravgifter betalas aldrig för en juridisk person, även om den juridiska personen har A-skatt.

Skyldighet att betala arbetsgivaravgifter föreligger inte bara när det finns ett direkt arbetsgivar-/arbetstagarförhållande mellan parterna. Om ersättningen kan ses som betalning för arbete räcker det med att mottagaren har fått ersättningen på grund av sin anställning (det finns t.ex. en intressegemenskap mellan utbetalaren av ersättningen och den egentliga arbetsgivaren) eller att arbetsgivaren har utverkat förmånen hos någon annan för sina anställdas räkning för att

avgiftsskyldighet skall uppkomma för utbetalaren. Som exempel kan nämnas de fall att ett (svenskt) dotterbolag tillhandahåller förmåner (t.ex. fri bil, fri bostad) till personer som inte arbetat för dotterbolaget utan varit anställda i moderbolaget, att en till arbetsgivaren knuten stiftelse tillhandahåller fri semesterstuga till arbetsgivarens anställda eller att arbetsgivaren utverkar en (skattepliktig) rabatt hos ett annat företag. Utgivaren av förmånen (dotterbolaget/stiftelsen etc.) är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, eftersom förmånen tillhandahålls p.g.a. anställningen.

En svensk arbetsgivare är också skyldig att betala arbetsgivaravgifter om en förmån eller ersättning betalas ut från utländsk juridisk person eller fysisk person som är bosatt utomlands. Förutsättningen är att det inte finns något anställningsförhållande mellan utbetalaren och den som får ersättningen eller förmånen och att ersättningen eller förmånen har getts ut på grund av anställningen hos den svenske arbetsgivaren. Skyldigheten avser ersättningar som getts ut eller anses utgivna efter den 30 juni 1998. Arbetsgivaravgifter skall betalas på förmånens marknadsvärde.

Rabatter

Vad beträffar skattepliktiga förmåner i form av rabatter, bonus och annat som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall från och med 1997 den som slutligen stått för kostnaderna anses som arbetsgivare och betala arbetsgivaravgifter, även om förmånen rent faktiskt tillhandhållits av någon annan. Som exempel kan nämnas de olika förmåner som flygbolag tillhandahåller passagerare som tjänat in ett visst antal poäng ("frequent flyer-rabatt"). Om förmånerna har tjänats in i samband med

tjänsteresor som bekostats av arbetsgivaren, är förmånerna skattepliktiga om de utnyttjas privat av den anställda. Arbetsgivaren skall betala arbetsgivaravgifter på förmånens marknadsvärde.

För forskarstipendium från EU (Marie CurieBstipendium) som beviljats fr.o.m. den 1 januari 1998 och där utgivaren är svensk, har införts skyldighet att betala arbetsgivaravgifter (se avsnitt 1.2.1 och avsnitt 4.2.4 under *stipendier*).

1.9.2 Egenavgifter i tjänst

Socialavgifter i form av egenavgifter betalas främst av näringsidkare som är fysisk person och har F-skatt och vars inkomst grundar socialförsäkringsförmåner. Avgifterna erläggs preliminärt som en del av F-skatten.

I undantagsfall betalas egenavgifter även på tjänsteinkomster. Detta kan förekomma på t.ex.

- inkomst av hobby
- ersättning för ett tillfälligt vetenskapligt eller konstnärligt arbete ("engångsförfattare") där ett formellt uppdrag saknas
- ersättning från en utländsk arbetsgivare där parterna slutit ett omvänt likställighetsavtal
- ersättning från en utländsk utbetalare där ett direkt arbetsgivar-/arbetstagarförhållande saknas mellan parterna om ersättningen getts ut *före* den 1 juli 1998
- utgivet forskarstipendium från EU (Marie Curie-stipendium) fr.o.m. 1 januari 1998 där utgivaren är utländsk.

Om en i Sverige bosatt person arbetar utomlands (i ett land som inte är EESB/ EUBland eller konventionsland) för en utländsk arbetsgivare under så kort tid att han fortfarande taxeras för inkomsten i Sverige, skall den anställde betala egenavgifter, dock endast de pensionsanknutna avgifterna (ålderspensions- och efterlevandepensionsavgift) samt fr.o.m. 1995 även allmän löneavgift.

Dessutom skall den som har A-skatt betala egenavgifter på ersättning (inklusive eventuella förmåner) för utfört arbete som understiger 10 000 kr (per utbetalare och kalenderår), om utbetalaren är en fysisk person eller ett (svenskt) dödsbo och ersättningen inte utgör utgift i utbetalarens näringsverksamhet. Från den 1 januari 2000 kan i sådant fall utbetalaren efter överenskommelse med betalningsmottagaren svara för socialavgifterna i form av arbetsgivaravgifter redan då ersättningen uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret. På ersättning för arbete till god man eller förvaltare skall utbetalaren fr.o.m. år 2000 alltid betala arbetsgivaravgifter om ersättningen under året uppgår till minst 1 000 kr.

Den som skall betala egenavgifter under tjänst får vid beräkning av den skattepliktiga inkomsten schablonmässigt räkna av ett belopp motsvarande 25 % av inkomsten. Detta belopp skall följande år stämmas av mot det slutligt debiterade beloppet. Den slutliga debiteringen av egenavgifter sker i samband med debiteringen av slutlig skatt. Jfr även avsnitt 15.3.

1.9.3 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Förvärvsinkomster som inte till någon del grundar rätt till socialförsäkringsförmåner

beläggs med en särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) på 24,26 % (1999). Löneskatten avses motsvara skattedelen av egenavgifterna och den allmänna pensionsavgiften. SLF i form av egenavgifter betalas bl.a. på inkomst av passiv näring, inkomst av aktiv näring för den som fyllt 65 år och i vissa fall på inkomst av tjänst för den som fyllt 65 år.

En arbetsgivare skall betala särskild löneskatt för lön och annan arbetsersättning till anställda och därmed jämställda (dvs. personer med A-skatt) som vid årets ingång har fyllt 65 år. Dessutom skall en utbetalare av vissa typer av försäkringsersättningar (bl.a. AGB, AGS och TFA) betala särskild löneskatt på försäkringsbeloppet.

Vinstandelsstiftelse

En arbetsgivare som lämnar bidrag till en vinstandelsstiftelse, skall betala SLF på avsättningar som görs efter den 31 december 1996. Om de kvalifikationsregler som uppställts i 3 kap. 2 § AFL är uppfyllda, skall varken arbetsgivaravgifter eller SLF betalas när medlen utbetalas till den anställde/f.d. anställde. Om däremot något av kraven inte är uppfyllt, skall stiftelsen betala arbetsgivaravgifter (respektive SLF om mottagaren fyllt 65 år) på utbetalda medel.

Se även nedanstående tabell.

Dessutom skall särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) betalas på arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, se avsnitt 33.1.

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF)

SLF (anställd) betalas av	arbetsgivare och utbetalare av vissa försäkringsersättningar (beträffande utbetalare som inte driver näring, se under SLF för egenföretagare)
underlag	löner och annan arbetsersättning till person med A-skatt som vid årets ingång fyllt 65 år, vissa försäkringsersättningar (AGB, AGS, TFA m.fl.) samt avsättning till vinstandelsstiftelse. SLF tas inte ut om underlaget understiger 1 000 kr.
skattesats	24,26 % (1999)
debitering, betalning, avdragsrätt etc.	redovisas i skattedeklarationerna; betalas tillsammans med arbetsgivaravgifterna; kostnadsförs löpande B reservering vid bokslutet för obetald del (normalt 1/12); avdragsgill som personalkostnad enligt anv. p. 1, 23 § KL
SLF (egenföretagare) betalas av	fysisk person med F-skattsedel eller särskild A-skatt eller dödsbo som har inkomst av näringsverksamhet. I vissa fall betalas SLF på tjänsteinkomster (annat förvärvsarbete), t.ex. på arbetsersättning understigande 10 000 kr från annan än näringsidkare, på hobbyinkomst och vissa utlandsinkomster.

underlag

- inkomst av *passiv* näringsverksamhet

- inkomst av *aktiv* näringsverksamhet om personen före årets början fyllt 65 år eller inte fyllt 65 men under hela året uppburit hel ålderspension eller avlidit under året

- inkomst av tjänst till person som vid årets början fyllt 65 år och där inkomsten ses som annat förvärvsarbete.

(Se 2 § SLFL och prop. 1991/92:60 sid. 112).

SLF tas inte ut om underlaget understiger 1 000 kr.

skattesats

24,26 % (1999). För den som är född i januari 1938 och som under hela 1999 uppburit hel ålderspension är skattesatsen 18,09 %. Därutöver tillkommer ålderspensionsavgift med 6,40 %.

debitering, betalning, avdragsrätt etc

underlaget fastställs vid den årliga taxeringen; betalning sker som preliminär och slutlig skatt; avsättning för och avstämning av SLF (egenföretagare) görs enligt anv. p. 19, 23 §, anv. p. 7, 33 § KL;

en avsättning på 20 % av inkomsten *före* avsättningen motsvarar ca 24,26 % av inkomsten *efter* avdrag för avsättningen.

1.9.4 Särskilt om royalty

Royaltyinkomster är i regel att se som inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller den som yrkesmässigt bedriver vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. I vissa fall är emellertid royalty inkomst av tjänst, nämligen då verksamheten är tillfällig och inte kan ses som yrkesmässig (t.ex. engångsförfattare, engångsuppfinnare).

Om prestationen för vilken royaltyn utbetalas grundas på ett uppdrag skall, om den som utfört prestationen har A-skatt, utbetalaren betala arbetsgivaravgifter (ev. SLF) på beloppet. Om det inte föreligger något uppdrag eller om mottagaren av royaltyn har F-skattsedel, skall i stället mottagaren betala sociala avgifter i form av egenavgifter (eller i förekommande fall SLF).

Ärvd royalty

Ärvd royalty anses som passiv näringsverksamhet om den ursprungliga förvärvskällan varit näring. (Mottagaren betalar särskild löneskatt). Om den däremot varit tjänst torde den ärvda royaltyn också ses som inkomst av tjänst. Eftersom den ärvda royaltyn inte är inkomst av förvärvsarbete för mottagaren torde beloppet inte grunda socialavgifter, varken arbetsgivaravgifter eller egenavgifter och inte heller särskild löneskatt.

1.10 Lagen mot skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt
prop. 1980/81:17, SkU8, SOU 1975:77, Ds B 1978:6
prop. 1982/83:84, SkU20
prop. 1985/86:49, SkU11
prop. 1987/88:150 bil. 3, SkU40
prop. 1992/93:127
prop. 1994/95:209
prop. 1996/97:170, SOU 1996:44

Sammanfattning

Skatteflyktslagen innebär att man under vissa förutsättningar vid taxeringen skall bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit.

Förutsättningarna är följande

1. Rättshandlingen skall ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
2. Den skattskyldige skall direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna.
3. Skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
4. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringåtts genom förfarandet.

Lagen tillämpas av förvaltningsdomstol efter framställning från skattemyndigheten eller Riksskatteverket. Framställning skall göras före utgången av de frister som gäller för beslut om eftertaxering.

1.10.1 Allmänt

1.10.1.1 Lagens tillkomst och giltighet

En lag mot skatteflykt infördes på prov med avseende på rättshandlingar som företagits fr. o.m. den 1 januari 1981. Lagen, som utvidgades något genom lagändring 1983, gällde rättshandlingar som företogs t.o.m. 1992 men slopades sedan. Den har emellertid återinförts och tillämpas på rättshandlingar som företagits den 1 juli 1995 eller senare.

Skatteflyktslagen har reformerats, se SFS 1997:777, prop. 1996/97:170, Bet. 1997/98: SkU3. Den nya lydelsen tillämpas på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1998.

1.10.1.2 Lagens målsättning

Se prop. 1980/81:17 s. 16 f, prop. 1982/83:84 s. 12 f och prop. 1996/97:170 s. 33 f.

Skatteflyktslagen är tänkt att tillämpas på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion huvudsakligen 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 skall 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, skall skatteflyktslagen inte tillämpas. Det är i stället de materiella reglerna som bör ändras.

Lagen avser bara den egentliga skatteflykten. Skenrättshandlingar, oriktigt betecknade avtal och civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna faller utanför lagens tillämpningsområde.

Avsikten med lagen är inte att åstadkomma någon utvidgning av det skattepliktiga området. Grundläggande måste alltså vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna (prop. 1980/81:17 s. 16).

Det har tidigare ansetts tveksamt om skatteflyktslagen kunnat användas för att komplettera lagregler som införts för att hindra vissa speciella skatteflyktsförfaranden. RR har emellertid tagit ställning till denna

fråga (RÅ 1989 ref. 83 samt RÅ 1990 ref. 22 och ref. 101) och tillämpat skatteflyktslagen på bl.a. kringgående av vinstbolagsbestämmelsen (dåvarande 35 § 3 mom. 7 st. KL).

1.10.1.3 Förfarandet

Inte vid taxering- en

LR är första instans för prövning av om skatteflyktslagen är tillämplig. Framställan om sådan prövning görs av skattemyndighet eller RSV. De vanliga reglerna i 6 kap. TL gäller (4 § 1 st. skatteflyktslagen).

I RÅ 1992 ref. 58 hade SKM först i RR åberopat skatteflyktslagen som alternativ grund för sitt yrkande. Enligt 37 § förvaltningsprocesslagen gäller i mål vari prövningstillstånd krävs, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. RR fann därför att det i det aktuella fallet var olämpligt att ta upp skatteflyktsfrågan till prövning. Omständigheterna var inte heller sådana att frågan hänsköts till underinstans.

Eftertaxerings- frist

Fristen för att göra en sådan framställan är längre än för vanliga överklaganden från det allmännas sida och sammanfaller med fristen för beslut om eftertaxering, dvs. normalt fem år efter utgången av taxeringsåret (4 § 2 st. skatteflyktslagen jämfört med 4 kap. 19B22 §§ TL och prop. 1989/90:74 s. 468 f).

Anstånd

Det finns numera ingen särskild möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för de fall där skatteflyktslagen är aktuell. I stället kan anstånd medges enligt de allmänna reglerna i skattebetalningslagen om utgången i målet är tveksam eller betalning skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller eljest framstår som obillig, se prop. 1996/97:100, Del I, s. 418 f. och s. 611 f. När lagen om skatteflykt tillämpas är det regelmässigt fråga om så komplicerade förhållanden att det råder ovisshet om utgången (prop. 1989/90:74 s. 342). Anstånd kan även kombineras med krav om ställande av säkerhet (17 kap. 3 § SBL).

1.10.2 Tillämpningsområde

Skatter

Lagen kan tillämpas vid taxering till

- kommunal inkomstskatt
- statlig inkomstskatt
- förmögenhetsskatt

Andra skatter, som t.ex. arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt, sjömansskatt, expansionsmedelsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.

Avgifter

Egenavgifter påverkas bara indirekt då inkomsten ändras (prop. 1980/81:17 s. 17B18). Detta torde gälla även för den särskilda löneskatten. Det innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig exempelvis när en förvärvskälla omvandlas till passiv i stället för aktiv, eftersom inkomstskatten är densamma. Att den särskilda löneskatten är lägre än egenavgifterna saknar betydelse.

1.10.3 Förutsättningar

Se 2 § skatteflyktslagen.

Lagen är uppbyggd på så sätt att vissa slag av rättshandlingar kan omfattas. Om lagen sedan är tillämplig eller inte beror bl.a. på i vad mån den skattskyldige medverkat i förfarandet och vilka skäl den skattskyldige haft för sitt handlande. Samma förfarande kan således godkännas för en person men underkännas för en annan. Man måste därför vara försiktig vid tolkningen av rättsfall på området.

1.10.3.1 Rättshandlingen

Den skattskyldige skall ha medverkat i rättshandlingen direkt eller indirekt.

Det uppställs således inget krav på att den skattskyldige själv skall ha företagit rättshandlingen eller rättshandlingarna. Med indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdares medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Sådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas föreligga vid transaktioner via familjemedlemmar o.d. Om rättshandlingen företagits av ett handelsbolag eller ett aktiebolag som den skattskyldige äger får indirekt medverkan anses föreligga (prop. 1996/97:170 s. 41 f).

Det är inte något krav att förmånen skall 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 skall 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 att bolaget gav ut vinstandelsbevis med rörlig ränta på allmänna marknaden, samt att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. (Prövningen avsåg bestämmelsernas lydelse fr.o.m. ingången av 1998.)

RÅ84 1:46 avsåg en äldre lydelse av skatteflyktslagen och är numera sannolikt obsolet.

1.10.3.2 Skatteförmånen

Rättshandlingen skall ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Före 1998 gällde att förmånen skulle vara "inte oväsentlig".

Vad avses med skatteförmån?

Med skatteförmån avses allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17).

I de fall där RR hittills funnit att den skattskyldige erhållit en skatteförmån har han i allmänhet skaffat sig ett avdrag eller ett större underlag för avdrag i någon förvärvskälla. 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 annars skulle ha blivit fallet föreligger också en skatteförmån (RÅ 1989 ref. 83, se avsnitt 1.10.3.4 nedan och RÅ 1997 ref. 67).

Detsamma gäller när en utgift blir avdragsgill i stället för inte avdragsgill. I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 1.10.3.3 nedan) ansåg RR att B:s rätt till avdrag för räntan var en inte oväsentlig skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 22 hade en fader sålt en fastighet med reaförlust till sina barns aktiebolag. En skatteförmån ansågs föreligga. (Jfr numera 24 § 3 mom. SIL.)

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

Kringgående av en avdragsbegränsning är också en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 101 I och II hade de skattskyldiga köpt andelar i utdelningsfonder kort före utdelningen, uppburit denna och sedan omgående sålt andelarna igen med en reaförlust som var ungefär lika stor som utdelningen. Det ansågs att förfarandet kunde innebära en skatteförmån genom s.k. växling av inkomstslag, dvs. reaförlusten kunde dras av från reavinster och utdelningen kvittas mot avdrag i inkomstslaget kapital. På så sätt kringgicks avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla. Se även RÅ 1994 ref. 56. (Reglerna är numera ändrade.)

I RÅ 1994 ref. 52 och not. 486, RÅ 1995 ref. 32 och 33 och RÅ 1996 not. 240 ansåg RR att utnyttjande av den dubbla avdragsrätten för förluster i handelsbolag, som förelåg fram till 1988, var en skatteförmån.

Betalningar kan också utväxlas mellan två parter i intressegemenskap med skattemässig effekt på ena hållet men inte på det andra (RÅ

1989 ref. 31, se avsnitt 1.10.3.3 nedan).

Någon skyldighet att höja sin skatt genom att maximera sina inkomster finns inte. Det är exempelvis tillåtet att ge bort egendom. I RÅ85 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 RÅ84 1:46 under punkt 1.10.3.1 ovan.

Det är tillåtet att placera egendom så att den inte ger avkastning eller lägre avkastning än vad som varit möjligt att få. I RÅ85 1:68 avsåg en person att lämna ett räntefritt lån till sin dotter. Avsikten med lånet var inte i motsats till vad som vanligen är fallet i liknande situationer att avkastningen skulle användas till barnets uppehälle. RR ansåg inte att en skatteförmån förelåg. (Om lånet inte är avsett att vara kortfristigt torde däremot dottern gåvobeskattas för värdet av räntefriheten, se handledningen för gåvobeskattnings.)

I RÅ 1990 ref. 11 sålde S en fastighet till sitt bolag med en måttlig realisationsvinst. Bolaget sålde sedan fastigheten vidare samma dag till en utomstående till ett betydligt högre pris. RR:s majoritet fann att det förhållandet att S som ägare till aktiebolaget har fördel av affären liksom att den sammanlagda beskattningen av transaktionen blir lägre än om S sålt fastigheten direkt till en utomstående inte kunde anses innebära att förfarandet medfört en skatteförmån för S i den mening som avses i 2 § lagen om skatteflykt.

I RÅ 1997 ref. 67 avsåg en person att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och därefter avyttra bolaget. En del av utdelningen blev undantagen från beskattning. Avyttringspriset kunde förväntas understiga förvärvspriset med ett belopp som ungefär motsvarade utdelningen. En skatteförmån ansågs föreligga eftersom förfarandet innebar att ett

skattemässigt underskott uppkom trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust.

Som exempel på nya regler som efter skattereformen kan bli aktuella i samband med skatteflyktstransaktioner kan nämnas följande.

Skattesatserna är inte desamma för inkomst av tjänst och näringsverksamhet å ena sidan och för inkomst 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.

Vidare är avdragsrätten för reaförluster numera begränsad på olika sätt. Om man undviker dessa avdragsbegränsningar har man erhållit en skatteförmån.

Vem skall få förmånen?

Skatteförmånen skall 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 p.g.a. skatteflyktslagen.

I RÅ85 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. RR ansåg det inte visat att mannen genom sitt köp av fastigheten från hustrun erhållit någon skatteförmån i den mening som avses i skatteflyktslagen. I detta fall fick således ingen av makarna någon sådan skatteförmån. Jfr även RÅ 1990 ref. 11 ovan.

När skall förmånen uppkomma?

Skatteförmånen behöver inte uppkomma det aktuella taxeringsåret. I RÅ84 1:92 erhöll de skattskyldiga ett större underlag för framtida skogsavdrag och i RÅ 1989 ref. 31 skapades ett underskott som kunde användas som ett framtida förlustavdrag. I Regeringsrättens praxis uppställs således inget krav på att skatteförmånen faktiskt skall vara utnyttjad utan det har räckt att möjlighet till framtida lägre skatt är för handen. Regeringsrätten har heller inte krävt någon utredning beträffande frågan om det är sannolikt att förmånen rent faktiskt skall kunna realiseras i framtiden.

Det uttalas i prop. 1996/97:170 s. 45 att det även fortsättningsvis skall krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan komma att "realiseras". Som framgår ovan överensstämmer detta inte med Regeringsrättens synsätt. Rättsläget är därför oklart. Med hänsyn till att man bör kunna ta ställning till en taxering redan vid beskattningsårets utgång utan att avvakta senare händelser, anser RSV emellertid att Regeringsrättens synsätt är det riktiga. Om den skattskyldige sålunda erhåller ett större underlag för framtida avdrag eller en förlust som kan dras av mot framtida intäkter så föreligger en sådan skatteförmån som avses i lagen oavsett om avdraget senare faktiskt utnyttjas eller ej.

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

Hur stor skall förmånen vara?

Förmånen skulle enligt lagtextens ursprungliga lydelse och 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 allmänna sida (prop. 1980/81:17 s. 33). Äldre praxis får ses mot denna bakgrund. Sedan 1998 skall 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.

1.10.3.3 Övervägande skälet för förfarandet

Med hänsyn till omständigheterna skall det kunna antas att skatteförmånen utgör det *övervägande* skälet för förfarandet. Observera att enligt den ursprungliga lagtexten skulle skatteförmånen utgöra det *avgörande* skälet för förfarandet; före 1998 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 huvudsakliga 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 anfördes 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 för 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 RSV:s mening är relevant även fr.o.m. 1998, finns följande rättsfall:

I RÅ84 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 krBavdrag 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.

Familjerättsliga skäl

Familjerättsliga överväganden har också betydelse. Det är t.ex. vanligt att föräldrar vidtar rättshandlingar för att gynna sina barn. I två avgöranden (RÅ85 1:69, RÅ85 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, 24 § 3 mom. SIL.) RR fann att förfarandet innebar en betydande förmögenhetsöverföring till barnen och att skatteförmånen därför inte kunde anses vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Jfr dock RÅ 1990 ref. 22 nedan där skatteflyktslagen var tillämplig.

I RÅ85 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.

Skatteskal

I f6ljande fall har skattef6rmånen ansetts som det huvudsakliga skålet f6r f6rfarandet. Samma bed6mning b6r dårf6r g6ras i liknande fall då nya lydelsen av SKFL år tillåmplig.

I RÅ85 Aa 62 avsåg en person att sålja en fastighet till sin fru till underpris och dårigenom få en realisationsf6rlust som han enligt dåvarande regler kunde kvitta mot en tidigare uppkommen realisationsvinst. Han uppgav att transaktionen genomf6rdes av jåmlikhetsskal då han sjålv ågde ett annat hus. Skattef6rmånen bed6mdes emellertid vara det huvudsakliga skålet f6r f6rfarandet.

I RÅ84 1:92 hade ågaren till en jordbruksfastighet avlidit. Avsikten var att den efterlevande makan skulle tillskiftas fastigheten och sedan sålja den till s6nerna. Dessa skulle då få ett st6rre ingångsvårde f6r framtida skogsavdrag ån om de hade k6pt fastigheten av d6dsboet direkt. Som orsak till f6rfarandet angavs att man helt ville kompensera modern f6r det marknadsmåssiga vårdet av hennes fastighetsdel. Då detta syfte uppenbarligen kunde uppnås genom mera nåraliggande f6rfaranden ansågs skattef6rmånen utg6ra det huvudsakliga skålet f6r f6rfarandet.

I RÅ 1986 ref. 54 hade A f6r avsikt att sålja en fastighet till sin hustru B. Hon skulle betala genom att ge honom en råntebårarnde revers. A skulle sedan ge reversen till deras gemensamma barn f6r att ge dem medel till deras utbildning och uppfostran. Enligt f6rslaget till k6peavtal skulle emellertid det tilltånkta f6rfarandet fullf6ljas bara om B medgavs råt till avdrag f6r råt. Det nånnda syftet kunde 6ckså uppnås på ett enklare såt. Det tilltånkta f6rfarandet framstod dårf6r som praktiskt taget meningsl6st om man bortser från skattef6rmånen f6r B. Skattef6rmånen ansågs dårf6r som det huvudsakliga skålet f6r f6rfarandet.

I RÅ 1989 ref. 31 6kades f6rlusten 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 1.10.3.4 nedan) ansåg RR m.h.t. omständigheterna att skatteförmånen kunde antas vara det huvudsakliga skälet.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet med förlust till barnens aktiebolag. RR fann att omständigheterna i målet var sådana att anordningen med bolaget ansågs ha tillkommit för att fadern skulle få avdrag för en framkallad reaförlust som annars inte varit avdragsgill vid en direktförsäljning till barnen. (Förfarandet skulle inte medföra lägre skatt enligt nuvarande regler, 24 § 3 mom. SIL.) 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 (RÅ85 1:69 och RÅ85 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 förbudet mot avdrag för reaförlusten vid försäljning direkt till barnen (jfr numera 24 § 3 mom. SIL).

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 1.10.3.2 ovan) ansåg RR m.h.t. omständigheterna att skatteförmånen utgjort i vart fall det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1992 ref. 21 bedrevs partnerleasing med underskott, i vart fall på kort sikt. Skatteförmånen var det avgörande skälet för leasingverksamheten.

I handelsbolagsmålen RÅ 1994 ref. 52 och not 486, 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.

Ett 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.

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.

1.10.3.4 Lagstiftningens syfte

En sista förutsättning för skatteflyktslagens tillämpning är att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas

allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 38 ff; ang äldre rätt se prop. 1980/81:17 s. 25 f och prop. 1982/83:84 s. 19 f).

Reglernas syfte

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

Bedömningen av lagstiftarens intentioner skall i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom de har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten.

Även efter lagändringen skall 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 skall däremot inte läggas till grund för bedömningen (prop. 1980/81:17 s. 26).

Kringgående

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

analogt.

I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen skall 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 för denna som skall beaktas. Inte sällan måste man också beakta syftet för andra bestämmelser, t.ex. sådana som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag.

Oklarhet

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

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

Den ändring som genomförts fr.o.m. den 1 januari 1998 torde inte heller innebära någon ändring i sak utan utgör bara ett förtydligande

och en anpassning till lagstiftningstekniken inom europarätten.

**Rättsfall
Rekvisitet
uppfyllt**

Följande rättsfall avser den äldre lydelsen av skatteflyktslagen.

I ovannämnda RÅ84 1:92 (se avsnitt 1.10.3.3) ansågs förfarandet inte förenligt med grunderna för dåvarande 22 § anv. p. 8 KL.

I RÅ85 Aa 62 (se avsnitt 1.10.3.3 ovan) utgick RSV:s rättsnämnd ifrån att säljaren inte skulle ha gjort motsvarande försäljning till en utomstående. Vidare skulle hans dispositionsmöjligheter till fastigheten kvarstå i stort sett oförändrade. Realisationsförlusten framstod därför som konstlad och kunde inte anses motsvara någon faktisk förlust för honom. Att medge avdrag för förlusten fick därför anses strida mot grunderna för bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 1.10.3.3) ansåg RR att en taxering på grundval av förfarandet fick anses strida mot grunderna för bestämmelserna om avdragsrätt för periodiska understöd m.m. i 46 § anv. p. 5 KL (jfr RÅ 1956 ref. 11).

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 1.10.3.3) fann RR att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för reglerna om avdrag för koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL.

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 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 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. En taxering på grundval av förfarandet skulle således strida mot grunderna för lagstiftningen.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet till sina barns aktiebolag med förlust. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 36 § anv. p. 4 KL "får anses ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade realisationsförluster vid avyttring av fastigheter till närstående personer inte är avdragsgilla. X:s förfarande att skjuta in ett av barnen helägt aktiebolag som köpare i stället för barnen personligen kan inte ses som annat än ett kringgående av nämnda lagbestämmelse. En taxering som leder till att avdrag medges för realisationsförlust på grund av den tilltänkta avyttringen till aktiebolaget måste därför anses oförenlig med lagstiftningens grunder".

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 1.10.3.2) ansåg RR att en taxering på grundval av förfarandet stred mot grunderna för bestämmelsen i dåvarande 10 § 3 mom. SIL om avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla och grunderna för bestämmelsen i dåvarande 38 § anv. p. 10 KL om avkastningsfonder som införts för att förhindra att de används för växlingsförfaranden. I det aktuella fallet hade utdelningsfonder i stället för avkastningsfonder använts.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person "växlat"

skattefri utdelning mot sänkt reavinst.
Förfarandet ansågs strida mot grunderna för
lätnadsreglerna 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. 3 st. SIL. Eftersom innehavarna av
skuldebrev skulle erhålla inflytande över
aktiebolaget genom en stiftelse ansågs
emellertid att förfarandet skulle strida mot
syftet med dessa bestämmelser.

**Rekvisitet ej
uppfyllt**

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

RÅ83 1:35 gällde en person som drev handel
med fastigheter dels privat, dels genom ett
aktiebolag. Han sålde samtliga egna
fastigheter till bolaget och sålde sedan
aktierna i bolaget och begärde
förhandsbesked om avyttringen av aktierna
skulle beskattas som realisationsvinst. RR
ansåg att förfarandet inte stred mot
grunderna för KL:s bestämmelser om
beskattning vid överlåtelse av
rörelsetillgångar och företag.

I RÅ85 1:25 avsåg en person att låna en
summa pengar från hösten 1983 till hösten
1984. Han tänkte betala hela räntan i förskott
eftersom den då blev lägre än om han
betalade i efterskott. RR ansåg att med
hänsyn till bestämmelsen om avdrag för
förskottsranter i 41 § 3 st. KL i dess
dåvarande lydelse, enligt vilken avdrag
medgavs för tid fram till taxeringsårets
utgång, och till vad som kan utläsas av
förarbetena till lagrummet, kunde förfarandet
inte anses strida mot grunderna för någon
skattebe-stämmelse. (Jfr numera 3 § 6 mom.

SIL.)

I RÅ 1988 not. 159 var situationen följande. Under 1987 uppgick ett allmännyttigt bostadsaktiebolag i ett annat aktiebolag genom fusion. Detta senare bolag medgavs vid 1988 års taxering avdrag för förluster hänförliga till den av det allmännyttiga bolaget tidigare bedrivna verksamheten. 2 § 5 mom. SIL och dåvarande 9 § 1 st. FAL ansågs ej tillämpliga. 9 § 2 st. FAL infördes först senare. RR ansåg inte att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för någon lagstiftning. I domen hänvisas bl.a. till att det vid 1954 och 1959 års lagstiftning förutsattes att schablonbeskattning av allmänna bostadsföretags fastigheter kunde medföra underskott som fick utnyttjas vid taxeringen.

I RÅ 1989 not. 66 hade en person hyrt ut sin rörelse till sitt aktiebolag. Hans allmänna investeringsreserv skulle tas i anspråk för att köpa en anläggning som skulle ingå i den uthyrda rörelsen. RR fann att verksamheten inte avslutats och att investeringsreserven därför inte behövde återföras samt att förfarandet inte stred mot grunderna för någon skattebestämmelse.

I RÅ 1990 not. 95 skulle inkråmet i ett bolag överföras till ett annat till bokförda värden. I det gamla bolaget fanns sedan årets normala vinst samt resultatutjämningsfond och allmän investeringsfond. Vinstbolagsreglerna ansågs ej tillämpliga. Varken SRN eller RR ansåg att förfarandet stred mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna eller någon annan bestämmelse.

I RÅ 1990 not. 500 överfördes en pensionsförsäkring mellan makar genom bodelning under bestående äktenskap. Efter en eventuell skilsmässa och reglering av underhållsskyldigheten skulle skattskyldigheten åvila den nye ägaren till försäkringen. Enligt RR stred detta inte mot grunderna för bestämmelsen om skattskyldighet för utfallande belopp efter

överlåtelse genom bodelning eller mot grunderna för annan lagstiftning.

I RÅ 1992 ref. 21 ansågs s.k. partnerleasingavtal, som ingåtts för att möjliggöra värdeminskningssavdrag, inte strida mot lagstiftningens grunder.

I RÅ 1993 not. 372 frågade en person om han kunde bli beskattad för att hans handelsbolag förvärvat en fastighet som han skulle använda som bostad. RR fann att reglerna i 32 § anv. p. 14 KL inte uttryckligen omfattade fåmansägda handelsbolag och att det finns åtskilligt som tyder på att frågan om vilka av de regler som behövs för dem blivit uttömmande behandlade under lagstiftningsarbetet. Skatteflyktslagen var bara aktuell i SRN och inte i RR, men RR:s motivering kan ge vägledning i liknande fall.

I RÅ 1994 ref. 56 ansåg RR att det inte stred mot grunderna för den tidigare bestämmelsen i 10 § 3 mom. SIL och 38 § anv. p. 10 KL (avsedd att förhindra att avkastningsfonder användes för kringgående av avdragsförbudet för underskott i förvärvskälla vid beräkning av tilläggsbelopp) 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. RR ansåg att metoden 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 och not. 486, i RÅ 1995 ref. 32 och 33 samt i RÅ 1996 not. 240 fann RR att det inte stred mot lagstiftningens grunder att utnyttja den dubbla avdragsrätt för förluster i handelsbolag som fanns vid 1988 års taxering eftersom denna grundade sig på en lagtolkning som gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka ansetts motsvara gällande rätt.

I RÅ 1995 ref. 84 förvärvades aktier för högt

pris. Kort därefter emitterades konvertibler. Sedan såldes aktierna med reaförlust. RR fann att bestämmelsen om att anskaffningsvärdet för en företrädesrätt till teckning av konvertibler skulle vara 0 kr infördes av förenklingsskäl och att lagstiftaren var väl medveten om möjligheterna till skatteplanering. Förfarandet kunde därför inte anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen.

1.10.4 Konsekvenser

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

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet B bortsett från skatteförmånen B som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall 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, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

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

Som huvudregel gäller att taxeringen skall bestämmas som om rättshandlingen inte företagits.

Om förfarandet innebär en omväg kring det närmast till hands liggande förfarandet skall taxering ske som om den skattskyldige valt detta förfarande i stället.

Om tillämpningen av dessa regler skulle leda till oskäligt resultat skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp på samma sätt

som vid skönstaxering.

En rättvis beskattning

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

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

En ändring av den skattskyldiges taxering ett år kan påverka hans taxeringar i framtiden. Har en transaktion underkänts bortser man således ifrån den även vid senare års taxeringar.

Rättsfall

(De flesta rättsfallen avser en äldre lydelse. Även enligt denna skulle taxeringen i sista hand bestämmas till skäligt belopp).

I de fall där lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig har man gjort på följande sätt.

I RÅ85 Aa 62 (se avsnitt 1.10.3.3) medgavs inte avdrag för förlusten.

I RÅ84 1:92 (se avsnitt 1.10.3.3) bestämde RR underlaget för skogsavdrag som om fastigheten köpts från dödsboet. Vidare beräknades moderns realisationsvinst på grund av försäljningen som om hon hade sålt bara hälften av fastigheten och sönerna förvärvat den andra hälften genom arv.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 1.10.3.3) fann RR att vid tillämpning av skatteflyktslagen skulle taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte företagits. B ansågs inte ha rätt till avdrag för räntorna.

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 1.10.3.3) vägrades avdrag för koncernbidraget.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 1.10.3.4) fann RR att då förfarandet framstod som en omväg i förhållande till en försäljning av fastigheterna direkt från moderbolaget till ägaren skulle taxering ske som om man valt det förfarandet.

I RÅ 1990 ref. 101 I och II (se avsnitt 1.10.3.2) fann RR att taxeringarna skulle bestämmas som om vederbörande inte förvärvat eller avyttrat andelarna i fonden eller uppburit utdelning på dem. Någon reaförlust eller intäkt av kapital skulle inte anses ha uppkommit.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person "växlat" skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Den skattefria utdelningen skulle således beaktas vid beräkning av reavinstens storlek.

I RÅ 1998 not. 195 vägrades ett aktiebolag avdrag för rörlig ränta på vinstandelslån trots att lånet getts ut på allmänna marknaden.

118 *Principer för inkomstbeskattningen m.m.*

Rättsfall	Inkomstslag	Skatteförmån	Huvudsakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ83 1:35*	Rörelse, allt. tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ84 1:46	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ84 1:92	Jordbruk	Ja	Ja	Ja
RÅ84 Aa 189	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ85 1:13	Jordbruk	Nej	-	-
RÅ85 1:25	Kapital	-	-	Nej
RÅ85 1:42	Kapital	Ja	Nej	-
RÅ85 1:51	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ85 1:68	Kapital	Nej	-	-
RÅ85 1:69	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ85 Aa 62	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ85 Aa 218	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1986 ref. 54	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1987 ref. 131	Tillf. förv.	-	Nej	-
RÅ 1988 not. 159	Förlustavdrag	-	-	Nej
RÅ 1989 ref. 3	Rörelse	-	-	-
RÅ 1989 ref. 31	Rörelse	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 ref. 83	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 not. 66	Rörelse	-	-	Nej
RÅ 1990 ref. 11*	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1990 ref. 22	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 ref. 101 I, II	Kapital, tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 not. 95	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1990 not. 500	Allm. avdr.	-	-	Nej
RÅ 1992 ref. 21	Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1992 ref. 57	Förmögenhet	-	-	-
	Processuell fråga			
RÅ 1993 not. 372	Tjänst	-	-	Nej
RÅ 1994 ref. 52	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 ref. 56	Kapital och tillf. förv.	Ja	Ja	Nej
		Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 not. 486	Kapital	Ja	Ja	Nej

RÅ 1994 ref. 52	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 ref. 56	Kapital och tillf. förv.	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 not. 486	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 32	Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 1995 ref. 33	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 34	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1995 ref. 35	Kapital	Nej	-	-

* Ursprungliga lydelsen av skatteflyktslagen

Rättsfall	Inkomstslag	Skatteförmån	Huvudsakliga skälet	Strider mot lag- stiftningens grunder
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	-
RÅ 1998 not. 195**	Närings- verksamhet	Ja	Ja	Ja

** Senaste lydelsen av skatteflyktslagen

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 2 - Ackumulerad inkomst

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

2.1 Ackumulerad inkomst

SAIL (1951:763)
prop. 1951:170, SOU 1949:9
prop. 1962:114, SOU 1961:56
prop. 1970:170
prop. 1982/83:157
prop. 1989/90:74
prop. 1990/91:54 s. 265B277
prop. 1992/93:198
prop. 1993/94:50 s. 356
prop. 1996/97:100 s. 675

Sammanfattning

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två år.

För att undvika tröskeeffekter vid den statliga inkomstbeskattningen för inkomst av tjänst och näringsverksamhet kan fysiska personer och dödsbon för dödsfallsåret och de därpå följande tre åren få särskild skatteberäkning för sådana inkomster. De skall emellertid uppgå till minst 50 000 kr. Dessutom skall beskattningsbar förvärvsinkomst uppgå till minst skiktgränsen plus 50 000 kr.

I inkomstslaget tjänst kan man få särskild skatteberäkning för bl.a. sådan utdelning på och reavinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag som beskattas i tjänst, retroaktiva pensioner,

avgångsvederlag och utbetalningar från vinstandelsstiftelser, däremot inte för vissa engångsbelopp p.g.a. personskada eller för sådana fåmansföretagsinkomster som beskattas enligt 32 § anv. p. 14 KL.

I inkomstslaget näringsverksamhet kan man få särskild skatteberäkning endast för sådana inkomster som räknas upp i lagtexten, t.ex. återförda värdeminskningssavdrag vid försäljning av näringsfastighet, vissa försäkrings-, skade- och expropriationsersättningar, vissa intäkter vid nedläggande av näringsverksamhet, intäkt vid överlåtelse av vissa rättigheter och intäkt p.g.a. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet e.d.

2.1.1 Lagens tillkomst

SAIL

Lagen från 1951 om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst (SAIL) ändrades i väsentliga delar 1962 och anpassades 1970 till samma års skattereform.

Vid 1986 års taxering infördes nya regler för själva skatteberäkningen. Den ackumulerade inkomsten fördelades inte som tidigare på de verkliga inkomsterna under de år den belöper på. I stället utgick man från en genomsnittsinkomst.

Skattereformen

SAIL anpassades till skattereformen 1991. Även vissa andra ändringar har företagits. Bl.a. är beloppsgränsen för att få särskild skatteberäkning höjd till 50 000 kr. Beskattningsbar förvärvsinkomst inklusive den ackumulerade inkomsten skall också uppgå till minst skiktgränsen plus 50 000 kr.

Vidare skall genomsnittsberäkningen för inkomster avse lika många år som den ackumulerade inkomsten skall fördelas på och inte som tidigare två eller tre år.

Processuella ändringar

De processuella reglerna har ändrats, så att de överensstämmer med reglerna i nya taxeringslagen. Reglerna gäller från och med 1991 års taxering. Äldre regler tillämpas i ärenden och mål som rör äldre taxering.

2.1.2 Lagens syfte

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till flera år men som beskattas vid ett tillfälle. På grund av att den statliga inkomstskatten är progressiv för fysiska personer och dödsbon kan den komma att belastas med en högre skatt än om den beskattats successivt under de år till vilka den hänför sig. Lagens syfte är att undvika detta.

Detta sker på ett schablonmässigt sätt genom att den ackumulerade inkomsten delas upp på det antal år den hänför sig till. Varje sådant årsbelopp beskattas sedan i skiktet ovanför ett genomsnitt av motsvarande antal års inkomster. Man tar alltid inkomsterna från de senaste taxeringarna. Om den totala skatten blir lägre på detta sätt än om man räknar på det vanliga sättet, skall det lägre beloppet utgöra årets statliga inkomstskatt.

Eftersom den kommunala inkomstskatten är proportionell omfattar bestämmelserna bara den statliga inkomstskatten. Inte heller uttaget av sociala avgifter eller av särskild löneskatt påverkas.

2.1.3 Vem kan få särskild skatteberäkning?

Fysiska personer

Fysiska personer kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Dödsbon

Även dödsbon kan komma ifråga för särskild skatteberäkning. Från och med 1995 års taxering kan dock bara dödsbon som beskattas enligt 10 § 2 och 3 st. SIL få särskild skatteberäkning (1 § SAIL). Det innebär att SAIL bara är tillämplig på dödsbon dödsfallsåret och de därpå följande tre åren.

Även inkomster från handelsbolag kan komma ifråga för särskild skatteberäkning, under förutsättning att de beskattas hos en fysisk person eller ett dödsbo.

2.1.4 Vad menas med en ackumulerad inkomst?

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

Med ackumulerad inkomst förstås inkomst, som har åtnjutits ett beskattningsår men som hänför sig till minst två beskattningsår. Vid lagens tillkomst definierades en ackumulerad inkomst som en på en gång influten inkomst som hänför sig till minst två år (prop. 1951:170 s. 69). I SOU 1961:56 s. 88 understryks att i dessa krav ligger dels att den uppburna inkomsten är av ett och samma slag och dels att denna inkomst uppburits vid ett och samma tillfälle. Med uttrycket att inkomsten *hänför* sig till minst två beskattningsår avses att inkomsten skall ha intjänats eller motprestation i någon form skall ha lämnats under minst två år. Det är ingenting som hindrar att det år, då inkomsten tas upp till beskattning, är ett av åren. Den omständigheten att intäkt, som intjänats under ett beskattningsår, åtnjutits först ett senare år, medför inte att intäkten skall betraktas som ackumulerad inkomst. Om t.ex. en inkomst har intjänats år 1 men blir tillgänglig för lyftning först år 2 är det i lagens mening inte fråga om ackumulerad inkomst. Skulle inkomsten däremot ha intjänats både under år 1 och under någon

del av år 2 betraktas den som ackumulerad inkomst.

Förskott eller efterskott

Inkomsten kan hänföra sig till år som ligger före eller efter det aktuella beskattningsåret. Lagen gäller alltså både för inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott erhållen inkomst, t.ex. en med engångsbelopp avlöst pensionsförmån.

Genomsnittsberäkningen avseende beskattningsbara förvärvsinkomster avser emellertid alltid det aktuella taxeringsåret och de närmast föregående åren. En pension i form av ett engångsbelopp beskattas därför ovanpå ett genomsnitt av inkomsterna det året pensionen betalas ut och de närmast föregående åren, trots att inkomsterna då kan vara väsentligt högre än efter pensioneringen.

2.1.5 Inkomst av kapital

Ej särskild skatteberäkning

Eftersom den statliga inkomstskatten i inkomstlagen kapital inte är progressiv utan proportionell, 30 %, har det inte någon betydelse om en inkomst uppbärs under flera år eller i en klumpsumma. Skatten blir densamma. Särskild skatteberäkning för inkomster av kapital kan därför inte ske.

2.1.6 Inkomst av tjänst

Bestämmelserna är tillämpliga på all ackumulerad inkomst av tjänst med två undantag (1 § anv. p. 1 st. 3 SAIL).

**Engångsbelopp
p.g.a.
personska-
da**

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.

**Fåmansföretags-
inkomster**

2. Sådana inkomster för delägare i fåmansföretag som delvis beskattas i inkomstlaget tjänst enligt 32 § anv. p. 14 KL. Orsaken till att de undantagits är reglernas karaktär av stoppregler.

**Reavinst på
fåmansföretags-
aktier**

Detta innebär bl.a. att SAIL kan tillämpas på den del av en reavinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag som skall beskattas i tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL. För att vinsten skall anses ackumulerad skall den hänföra sig till arbetsinsatser under flera år. Reavinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under innehavstiden varit begränsade.

**Utdelning från
fåmansföretag**

SAIL kan också tillämpas på den del av utdelningen från ett fåmansföretag som skall beskattas i tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL. En förutsättning är att utdelningen kan anses hänföra sig till mer än ett år. I prop. 1990/91:54 s. 273 anförs att i den mån de under ett år utdelade vinstmedlen kan anses hänförliga till flera års arbetsinsatser, framstår inkomsten som ackumulerad och särskild skatteberäkning bör kunna ske.

**Lön från fåmans-
företag**

Då det gäller att bedöma om lön från ett fåmansbolag, utgör ackumulerad inkomst måste, liksom då det gäller annan löneinkomst, det avgörande vara om lönen kan anses utgöra ersättning för arbete under mer än ett år.

**Ackords-
överskott**

I förarbetena till tidigare lagstiftning har diskuterats vissa slag av inkomster. Sålunda framhölls beträffande ackordsöverskott, att om sådant överskott hänförde sig till en kontinuerlig verksamhet, som sträckte sig utöver ett år, borde det anses utgöra ackumulerad inkomst även om arbetet utförts hos flera arbetsgivare.

**Avgångs-
vederlag**

Enligt 1 § anv. p. 1 st. 1 SAIL skall inkomst anses hänförlig till visst beskattningsår om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation lämnats under ifrågavarande år. Engångsbelopp i stället för pension som uppbärs vid avgång ur tjänst faller ofta inom SAIL:s tillämpningsområde. Enligt 1 § anv. p. 1 st. 3 SAIL skall engångsbelopp, som uppbärs som ersättning för årlig pension, i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Pension anses alltså hänförlig till kommande tid (SOU 1949:9 s. 155).

Ett avgångsvederlag kan således anses hänförligt både till förfluten och till kommande tid beroende på syftet med vederlaget (SOU 1961:56 s. 117B118). När en skattskyldig fått ett större engångsbelopp från sin arbetsgivare och begär särskild skatteberäkning, bör man därför utreda hur beloppets storlek beräknats och vad ersättningen avser.

Utgörs det av lön för viss tid framåt, t.ex. för uppsägningstiden, och denna tid inte omfattar minst två beskattningsår kan ersättningen inte ses som en ackumulerad

inkomst (RÅ 1968 Fi 1733 och RÅ 1977 Aa 24). Är den i stället menad som tack för lång och trogen tjänst och beräknad med utgångspunkt från den skattskyldiges anställningstid får den anses hänförlig till det antal år personen arbetat i företaget (jämför gratifikation RÅ 1974 ref. 69, återgivet i RRK R75 1:4).

Om engångsbeloppet är avsett att ersätta lönen och bidra till försörjningen fram till dess att den skattskyldige får nytt arbete eller blir pensionerad får det emellertid anses hänförligt till kommande tid under förutsättning att det inte beräknats med utgångspunkt från förfluten anställningstid (RÅ 1975 Aa 9). Kammarrätten i Göteborg har i ett fall (K 76 1:48) ansett inkomsten hänförlig till tiden efter anställningens upphörande trots att avgångsvederlaget beräknats delvis med utgångspunkt från anställningstiden. I RÅ84 Aa 117 hade sex personer fått avgångsvederlag med belopp som beräknats med utgångspunkt från anställningstidens längd, kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder, lörens storlek samt tjänstgöringsgrad. Avgångsvederlaget ansågs hänförligt till de år de varit anställda hos arbetsgivaren.

Semester- ersättning

Enligt rättsfallet RÅ80 1:34 har semesterersättning ansetts hänförlig till det år den intjänats och inte till det år den normalt utbetalats.

Vinstandelsstiftelse

Om en anställd fått utbetalning från en vinstandelsstiftelse och utbetalningen avser avsättningar för mer än ett år, är inkomsten en ackumulerad inkomst. RR har i rättsfallet RÅ 1992 ref. 30 slagit fast att den tid en andel stått inne i en vinstandelsstiftelse inte skall kvalificera för skatteberäkning för ackumulerad inkomst. I det aktuella målet, där SAIL inte ansågs tillämplig, krävdes bara att den anställda skulle ha varit anställd under avsättningsåret för att få andel i vinstandelsstiftelsen. Om avsättningen bara avser ett år, men det krävs flera års anställning för andelstilldelning, torde kvalifikationsåren få läggas till grund för skatteberäkningen för ackumulerad inkomst (SvSkT 1992 nr 6 s. 319-320).

Skadestånd vid uppsägning

En skattskyldig som varit anställd i mer än tio år hade fått skadestånd enligt 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. RR ansåg skadeståndet som en ackumulerad inkomst (RÅ81 1:48).

2.1.7 Inkomst av näringsverksamhet

För inkomster av näringsverksamhet medges särskild skatteberäkning bara för vissa i lagen särskilt uppräknade slag av inkomster. För andra inkomster är lagens bestämmelser inte tillämpliga.

Makar

Med hänsyn till att särbeskattningen av makar är nästan helt genomförd har möjligheterna att överta en ackumulerad inkomst mellan makar inskränkts (1 § anv. p. 1 st. 5 SAIL, undantag vid dödsfall, se avsnitt 2.1.8.2 under b).

När en av två makar bedrivit en *enskild näringsverksamhet* och den andre maken hjälpt till i verksamheten som medhjälpande make, får makarna fördela inkomsten mellan sig (52 § anv. 3 st. KL). En del av inkomsten i förvärvskällan hänförs till medhjälpande maken, men beloppet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässig ersättning för dennes arbete.

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

Bestämmelsen i SAIL är numera borttagen. Någon ändring av rättsläget synes emellertid inte vara avsedd, se prop. 1990/91:54 s. 330, där det anförs att "Y övriga ändringar är följdändringar eller av redaktionell natur".

Vid gemensam verksamhet där makarna är jämbördiga finns inte motsvarande regel utan båda makarna kan ha ackumulerad

inkomst.

Om näringsverksamheten bedrivs genom *handelsbolag* och den medhjälpande maken inte är delägare i bolaget är ersättningen till denne lön som beskattas i inkomstslaget tjänst. All ackumulerad inkomst hänför sig då till den andre maken. Om medhjälpande make däremot är delägare i bolaget beskattas vederbörande i inkomstslaget näringsverksamhet och en tillämpning av SAIL kan bli aktuell för hans del.

Om verksamheten bedrivs i *aktiebolagsform* tillkommer den ackumulerade inkomsten bolaget och särskild skatteberäkning kan inte komma i fråga.

Disposition i 3 §

Bestämmelserna för näringsverksamhet finns i 3 § SAIL.

Punkterna 1B5 avser ackumulerade intäkter som kan uppkomma i den löpande verksamheten.

Punkterna 6B9 avser försäkrings-, skade- och expropriationsersättningar.

Punkterna 10B13 behandlar intäkter i samband med att näringsverksamheten avyttras.

Punkterna 14-15 behandlar återförda expensionsmedel och periodiseringsfonder vid nedläggande av verksamheten o.d.

Vissa begränsningar (om avsättning inte gjorts till skogskonto, upphovsmannakonto etc.) finns i anvisningarna.

**Vetenskaplig
verksamhet
m.m.**

- 1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

I denna punkt avses alla s.k. fria yrken, t. ex. författare, konstnärer, arkitekter, tandläkare, advokater och revisorer. Bestämmelsen omfattar samma yrkesgrupper som avses i 27 § KL i dess före taxeringen 1992 gällande lydelse (prop. 1962:114 s. 37B38 och SOU 1961:56 s. 70 f).

**Arkitekter,
advokater
m.fl.**

Avsikten är emellertid inte att särskild skatteberäkning skall komma ifråga i någon större utsträckning för arkitekter, tandläkare, advokater, revisorer och liknande yrkesgrupper. Det får anses normalt att dessas inkomster växlar från år till år. Särskild skatteberäkning kan ske i det fall en arkitekt eller en advokat under flera år uteslutande ägnat sig åt ett enda uppdrag och uppbär hela betalningen när uppdraget är slutfört (RÅ 1970 ref. 6).

Ingenjörer m.fl.

Årligt vederlag för upplåtelse av patenträtt är normalt inte en ackumulerad inkomst. Däremot kan ersättning vid överlåtelse komma ifråga. Om royalty för flera år utbetalats på en gång kan också särskild skatteberäkning bli aktuell (RÅ 1965 Fi 719 och 1969 ref. 41, jfr även p. 10 nedan).

Författare m.fl.

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 RK81 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 på vilket antal år den ackumulerade inkomsten skall fördelas kan vara den tid som förflutit från en tidigare utställning. En viss skönsmässig bedömning är ofrånkomlig (RRK K75 1:40).

Av 3 § anv. 3 st. SAIL framgår att en förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att intäkten inte satts in på upphovsmannakonto och uppskov med beskattningen av beloppet därigenom erhållits.

Överlåtelse av hyresrätt m.m.

2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur;

Enligt en särskild bestämmelse i 3 § anv. 2 st. SAIL skall såsom ersättning vid överlåtelse av hyresrätt anses även vad skattskyldig uppbär för att han flyttar från lokal, som använts i näringsverksamheten.

Värdeminskning fastighet m.m.

3) intäkt B i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet B avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370);

Lagrummet behandlar intäkter som skall tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet om en näringsfastighet som inte är omsättningstillgång avyttras eller skattas av vid övergång till privatbostadsfastighet. Reglerna finns i 22 § anv. p. 5 st. 1 KL. De intäkter som kan komma ifråga är

- återförda avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning,

- återförda skogsavdrag och återförda avdrag för substansminskning,

- återförda avdrag för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning samt

- belopp med vilket byggnad eller markanläggning skrivits av i samband med att ersättningsfond e.d. tagits 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 RSV:s uppfattning bör dock enbart skogsavdrag och avdrag för substansminskning särskiljas från de övriga posterna. Återförd värdeminskning och återförd avskrivning mot ersättningsfond e. d. samt återförda avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll bör ses som samma slag av intäkt.

Bostadsrätt - Återförda avdrag

4) intäkt - i samband med att en bostadsrätt eller en aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, i fall då den därtill hörande lägenheten inte är privatbostad, avyttras eller övergår till privatbostad - avseende återförda avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen;

När en bostadsrätt i näringsverksamhet avyttras beskattas reavinsten i inkomstlaget kapital för fysiska personer och dödsbon medan vissa intäkter skall tas upp i näringsverksamheten. Främst är det återförda avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som B om de inte ligger för långt tillbaka i tiden B skall tas upp som intäkt. Se ovan vid kantrubriken "Värdeminskning fastighet m. m".

Bestämmelsen är också tillämplig på lägenhet knuten till sådan aktie eller andel som beskattas enligt 26 § 1 mom. SIL.

Särskild skatteberäkning kan också komma ifråga när avskattning sker i samband med att bostadsrätten övergår till privatbostad.

Upplåtelse m.m. av nyttjanderätt

5) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;

Enligt 3 § anv. 1 st. SAIL gäller denna bestämmelse inte för upplåtelse av rätt att avverka skog.

Försäkrings- ersättning, expro- piation m.m.

6) intäkt i form av försäkringsersättning, skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall eller 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 slags 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 (3 § anv. 3 st. SAIL).

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

- 7) intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse;

En förutsättning för att tillämpa bestämmelsen är att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (3 § anv. 3 st. SAIL).

Skadestånd m.m.

8) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång på fastighet, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

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

9) intäkt genom ersättning för skada på växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig anledning som är oberoende av den skattskyldiges åtgöranden samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning;

Lagens bestämmelser gäller även intäkt av skog som avyttras genom upplåtelse av avverkningsrätt om avyttringen framtvingats av att skogen på grund av stormfällning etc. måste avverkas.

Av 3 § anv. 3 st. SAIL framgår att bestämmelserna inte får tillämpas om intäkten satts in på skogskonto och uppskov med beskattningen av beloppet erhållits.

Engångs- ersättning för patenträtt m.m.

10) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet;

I rättsfallet RÅ 1965 Fi 719 har en förskottsbetalning av royalty, som skulle avräknas mot löpande royaltybetalningar för därpå följande tre år, inte ansetts som ackumulerad inkomst. RR ansåg att det inte var fråga om överlåtelse av en rättighet, utan om upplåtelse.

Beträffande royalty på grund av vetenskaplig, litterär eller liknande verksamhet, se ovan under punkt 1).

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst som nämns under 10) får ske endast under

förutsättning

- att vid beskattningsårets utgång kvarvarande inte avyttrade inventarier B frånsatt tillgångar som vid upplåtelse av näringsverksamhet har utarrenderats B 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,

- att, om rörelsen har upplåtits, upplåtelsen utgör ett led i rörelsens avveckling.

Bestämmelsen finns i 3 § anv. 5 och 6 st. SAIL.

Om avvecklingen görs under mer än ett år kan särskild skatteberäkning bara göras för ett av åren (RÅ 1997 Not. 61 och prop. 1962:114 s. 70)

Del av förvärvskälla

Av 3 § sista stycket SAIL framgår att reglerna kan bli tillämpliga om en av flera verksamheter i en förvärvskälla överlåts, upplåts eller läggs ner. Bedömningen av vad som utgör en verksamhet görs enligt principerna i 18 § KL i dess t.o.m. 1994 års taxering gällande lydelse. Se även prop. 1990/91:54 s. 329 om hyresfastigheter.

Inventarier

11) intäkt vid avyttring i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet, av maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier;

Med avyttring jämställs förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (3 § anv. 4 st. SAIL).

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 SAIL enligt denna punkt.

De förutsättningar som ovan har angivits under 10), dvs. att kvarvarande inventarier är av obetydlig omfattning m.m., gäller även intäkter som avses i punkt 11) (3 § anv. 5 och 6 st. SAIL). Likaså får vid en successiv avveckling särskild skatteberäkning bara ske för ett r.

Upphörande av djurskötsel

- 12) intäkt vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel;

Bestämmelsen gäller oavsett om djuren försålts på grund av driftomläggning från djurskötsel till spannmålsodling e.d. eller på grund av att jordbruksdriften i sin helhet har upphört. 11) och 12) är numera inte delvis överlappande som var fallet tidigare, se prop. 1990/91:54 s. 276 och 329. Den 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 husbehovs-mjölk.

Se även 3 § anv. 4 st. SAIL, kommenterat ovan under 11).

Återföring av fonder

- 13) intäkt, som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst;

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt med att avsättning görs till ersättningsfonderna.

Om sådan avsättning gjorts men rörelsen avvecklas och de avsatta medlen därför återförs till beskattning ger detta rätt till skatteberäkning för ackumulerad inkomst. En förutsättning för särskild skatteberäkning är att det av omständigheterna framgår att den skattskyldige tänker avveckla sin rörelse.

Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får dock inte ske för tillägg som läggs till de avsatta fondmedlen vid återföringen. Skatteberäkningen skall nämligen avse de reserver som fanns när avsättningen gjordes. Tillägget är närmast en åtgärd som verkställs vid återföringen.

Expansionsmedel

14) intäkt som grundas på 5 och 9 §§ lagen (1993:1537) om expansionsmedel;

Avsättningar till expansionsmedel i en förvärvskälla skall återföras till beskattning då:

- enskild näringsverksamhet upphör (9 §),
- andel i handelsbolag avyttras (9 §) eller
- skattskyldigheten i Sverige upphör i vissa fall (5 §).

Man kan i dessa fall få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst

om avsättning till expensionsmedel gjorts vid mer än en taxering.

Av bl.a. 2 § ExmL framgår att någon uppdelning på avsättningar olika år inte sker utan avsättningar till expensionsmedel från samtliga år ses som en helhet, en post, inom varje förvärvskälla. Återföringar kommer att ske från denna post 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 eventuella återföringar.

Om expensionsmedlen återförs av något annat skäl, t.ex. frivilligt, kan skattelättnad enligt SAIL inte komma ifråga.

Periodiseringsfonder

15) intäkt som grundas på 5 § 1 lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder;

Avsättningar till periodiseringsfonder skall återföras till beskattning bl.a. då:

- den skattskyldige upphört att bedriva näringsverksamhet,
- handelsbolag upphört att bedriva näringsverksamhet.

I dessa fall kan särskild skatteberäkning komma ifråga.

En förutsättning är att mer än en periodiseringsfond skall återföras till beskattning.

Av 2 § 2 st. PFL gäller att varje års avsättning bildar en särskild fond. Återföringar görs också från en eller flera specificerade fonder. Den ackumulerade inkomsten bör således anses hänföra sig till det antal år som de återförda periodiseringsfonderna härrör från. Om alla periodiseringsfonder utom en återförts

redan tidigare, kan den återstående fonden inte anses som en ackumulerad inkomst och särskild skatteberäkning kan inte komma ifråga.

I andra fall då avsättningarna återförs kan någon skattelättnad enligt SAIL inte erhållas. Detta gäller exempelvis då periodiseringsfonderna återförts frivilligt, p. g.a. att tidsgränsen gått ut, p.g.a. avyttring av andel i handelsbolag, likvidation, konkurs etc. Observera att lagtexten ger ett snävare utrymme att utnyttja SAIL än specialmotiven i prop. 1993/94:50 s. 356.

2.1.8 Fördelningstid

2.1.8.1 Huvudregeln

Fördelning Ej mer än 10 år

Huvudregeln är att inkomsten anses ha åtnjutits med lika belopp de år till vilka den hänfört sig. Ackumulerad inkomst får dock inte i något fall fördelas på mer än tio år.

Inkomsten anses hänförlig till beskattningsår då den exempelvis intjänats eller motprestation i någon form har lämnats (1 § anv. p. 1 st. 1 SAIL). Detta skall emellertid inte tolkas alltför bokstavligt. (En annan åsikt har framförts i Skattenytt 1993 s. 652B655.) En pension i form av ett engångsbelopp anses hänföra sig till den tid pensionen är avsedd att täcka trots att den intjänats före pensioneringen.

2.1.8.2 Kompletteringsregler

Treårsregeln

Den skattskyldige själv skall utreda frågan om hur många år inkomsten hänför sig till. Kan tillförlitlig utredning inte förebringas om antalet år, skall skatteberäkningen ske som om inkomsten hänfört sig till tre år. Denna bestämmelse innebär inte, att om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till exempelvis minst sex år, men det är oklart om antalet år i själva verket är sju, fördelningen skall ske på tre år. Det ligger närmast till hands att i ett sådant fall fördela inkomsten på sex år. Oklarhet i frågan om inkomsten belöper på ett eller två år, kan inte heller åberopas som skäl för en fördelning på tre år. Däremot kan bestämmelsen tolkas så, att om tvekan råder om inkomsten belöper på två eller tre år, inkomsten skall anses hänförlig till tre år.

a) Tjänst

Undantag

Från regeln att ackumulerad inkomst i brist på utredning skall fördelas på tre år finns vissa undantag.

Pension - 10 år

Engångsbelopp, som uppbärs såsom ersättning för årlig pension skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år (1 § anv. p. 1 st. 3 SAIL). Av uttrycket "i allmänhet" torde kunna dras den slutsatsen, att om det klart framgår att utbetalningen avser pension för ett mindre antal år än tio, bör fördelningen ske på den kortare tiden.

Skadestånd vid uppsägning

I RÅ81 1:48 erhöll en person som varit anställd mer än tio år skadestånd med 32 månadslöner. RR fördelade den ackumulerade inkomsten på tio år.

Avgångsvederlag

Gratifikation vid avgång ur tjänst får anses hänförlig till anställningstiden. Avgångsvederlag som beräknats med hänsyn till både anställningstidens längd och kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder har ansetts hänförligt till det antal år som anställningen varat (RÅ84 Aa 117). Se vidare avsnitt 2.1.6 vid kantrubriken "Avgångsvederlag".

Reavinst (lön) fåmansföretag

Den tidigare regeln om att reavinster skulle anses hänförliga till det antal år egendomen innehafts är slopad. I stället skall inkomsten anses avse arbete för vilket lön inte tagits ut i full utsträckning. I prop. 1990/91:54 s. 274 anføres:

"Den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst framstår också som en ackumulerad inkomst om den kan anses hänförlig till arbetsinsatser under flera år. Reavinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under innehavstiden varit begränsade. Avsikten bakom bestämmelsen att reavinster vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall beskattas delvis i tjänst är, som framgått av mina tidigare förslag (avsnitt 4.5), att förhindra att den progressiva skatten för förvärvsinkomster kringgås genom att arbetsersättning tas ut som proportionellt beskattad kapitalinkomst. I promemorian anges att det skulle stå i strid med syftet med de nya bestämmelserna att göra SAIL tillämplig på den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst. En fåmansföretagare skulle inför en försäljning av aktierna kunna begränsa sina löneuttag och genom särskild skatteberäkning få hela eller större delen av vinsten undantagen från statlig inkomstskatt.

Som jag tidigare anförde (avsnitt 5.4.3) bör beräkningsmetoden utformas på ett annat sätt än som föreslås i promemorian. Syftet med denna förändring är bl.a. att

reavinsten vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall kunna omfattas av reglerna om ackumulerad inkomst. Lagtexten bör därför justeras med hänsyn till detta".

Fördelningen bör därför ske på det antal år som den skattskyldige eller närstående till honom arbetat i bolaget. Arbetet behöver inte vara av betydande omfattning varje år utan även mindre arbetsinsatser under något eller några år kan räknas med. Arbetet skall emellertid ha utförts av den person eller av någon av de personer som varit verksamma i företaget i betydande omfattning totalt sett under de senaste fem åren före försäljningen och därigenom föranlett att beskattning sker i inkomstslaget tjänst.

Arbetet behöver således inte ha utförts av den som säljer aktierna. Om säljaren förvärvat aktierna genom ett benefikt fång, t.ex. en gåva, får fördelning ske på tid före förvärvet (jfr prop. 1966:85 s. 93 och prop. 1966:90 s. 113).

Närings- verksam- het sätts på bolag

Om en enskild näringsverksamhet eller en verksamhet som bedrivs i handelsbolagsform förts över till ett aktiebolag före försäljning av aktiebolaget kan fördelningstiden inte omfatta tid före bolagets förvärv av näringsverksamheten. Skälet är att det belopp som beskattas under tjänst avser i bolaget inarbetade medel som fått följa med bolaget vid försäljning i stället för att tas ut som lön. Eftersom det inte finns samma möjligheter till att låta vinster stå kvar i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag, omfattar reglerna om beskattning av vinst vid avyttring av företag i inkomstslaget tjänst enbart aktier i fåmansföretag och inte t.ex. andelar i handelsbolag. Eftersom reavinst 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.

b) Näringsverksamhet

Även för intäkter i näringsverksamhet finns vissa specialbestämmelser.

Intäkt av skogsbruk

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt (1 § anv. p. 1 st. 4 SAIL).

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. intäkt 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 handels- eller kommanditbolag vid ena makens död övertagits av andra maken som ensam dödsbodelägare, kan den efterlevande tillgodoräkna sig tid före övertagandet. En förutsättning är att makarna då samtaxerades. Den ackumulerade inkomsten skall också hänföra sig till tid före övertagandet. Samma regler gäller för sambor som i skattehänseende jämföras med make.

Sambor

Eftersom make ärver före gemensamma barn enligt den allmänna arvsordningen, är det inte ovanligt att make är ensam dödsbodelägare. Regeln i SAIL 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 kantrubriken "Dödsbo".

Delägare i handelsbolag

En delägare i handels- eller kommanditbolag kan få en ackumulerad inkomst fördelad även på tid före förvärvet av andelen. Om en delägare köpt en andel och genom handelsbolaget fått en ackumulerad inkomst som hänför sig till tid före förvärvet skall fördelning således ske även på denna tid.

Dödsbo

Beträffande vilka dödsbon som kan komma ifråga för särskild skatteberäkning, se avsnitt 2.1.3.

Vid fastställande av fördelningstid skall 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.

2.1.9 Beräkning av den ackumulerade inkomsten

2.1.9.1 Huvudregel

Nettobeloppet

Till grund för skatteberäkningen läggs den ackumulerade inkomsten minskad med kostnaderna för dess förvärvande. När denna bestämmelse infördes ansåg departementschefen att det av praktiska skäl var nödvändigt att ta hänsyn bara till kostnader som har ett direkt samband med inkomsten. Ofta kan dessa kostnader inte beräknas exakt utan man får göra en ungefärlig uppskattning av hur stor del som belöper på den ackumulerade inkomsten (prop. 1962:114 s. 112B113).

Egenavgifter, särskild löneskatt

Eftersom schablonavdraget för egenavgifter m.m. hänför sig till nettovinsten i förvärvskällan och inte till den ackumulerade inkomstens storlek, skall nedsättning på grund av egenavgifterna eller den särskilda löneskatten inte ske.

**Intäkt av skogs-
bruk**

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk minskas med medgivet skogsavdrag enligt 23 § anv. p. 9 KL.

Inventarier m.m.

I fråga om intäkt genom avyttring av maskiner och andra inventarier i rörelse och jordbruk skall som nettobelopp av den ackumulerade inkomsten i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningshänseende oavskrivna värde.

Lager i jordbruk

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av djur i jordbruk och renskötsel skall anses undervärderingen i tillgångarna vid beskattningsårets ingång. Reserven skall beräknas till skillnaden mellan tillgångarnas allmänna saluvärde och de värden som gäller vid inkomsttaxeringen föregående beskattningsår (jfr 24 § anv. p. 2 st. 4 KL).

**Den
ackumulerade
inkomsten
större än
nettovinsten**

Det har ingen betydelse om den ackumulerade inkomstens nettobelopp är större än nettoinkomsten i förvärvskällan. Det är ändå hela det ackumulerade beloppet som skall fördelas (RÅ84 1:32).

Förvärvskälla

Den särskilda skatteberäkningen skall omfatta all ackumulerad inkomst inom en och samma förvärvskälla. Den skattskyldige får inte själv avgöra hur stor del av den ackumulerade inkomsten som skall ligga till grund för särskild skatteberäkning. Har flera ackumulerade inkomster uppkommit i samma förvärvskälla kan man således inte få särskild skatteberäkning för endast en av dem. Däremot får skattskyldig undanta ackumulerad inkomst i annan förvärvskälla (1 § anv. p. 2 st. 17 SAIL).

2.1.9.2 Spärregler

Högst beskattningsbar förvärvsinkomst

Enligt 2 § 1 st. SAIL skall till grund för skatteberäkningen ligga nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten *eller* om beskattningsbar förvärvsinkomst är lägre, denna inkomst.

50 000 kr och lika mycket över skikt gränsen

Enligt 2 § 2 st. SAIL får särskild skatteberäkning ske bara om

- den inkomst som skall ligga till grund för skatteberäkningen uppgår till minst 50 000 kr,
- den beskattningsbara förvärvsinkomsten inkl. den ackumulerade inkomsten överstiger skiktgränsen enligt 10 § 2 st. SIL med minst samma belopp.

Vid 2000 års taxering är den nedre skiktgränsen 219 300 kr. Den beskattningsbara förvärvsinkomsten skall således vara minst 269 300 kr för att särskild skatteberäkning skall kunna komma i fråga. Den ackumulerade inkomsten måste dessutom vara minst 50 000 kr.

Flera ackumulerade inkomster

Om den särskilda skatteberäkningen skall omfatta flera ackumulerade inkomster skall det sammanlagda beloppet av dem vara minst 50 000 kr (SOU 1961:56 s. 121).

2.1.10 Skatteberäkningen

Fördelning av den ackumulerade inkomsten

Den ackumulerade inkomsten skall fördelas med lika stort belopp för vart och ett av de år till vilka den hänförs sig, dock högst tio år. Den del av den ackumulerade inkomsten som skall hänföras till varje år (årsbeloppet) avrundas inte till helt hundra kronor. Med hänsyn till att öretal inte finns med i deklarationen bör de inte heller tas med här.

Om flera ackumulerade inkomster finns, se nedan.

Genomsnittsberäkning

Genomsnittsberäkningen omfattar samma antal år som den ackumulerade inkomstens fördelningstid.

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

Detta gäller oavsett vilka år den ackumulerade inkomsten egentligen hänförs till. Även om det är exempelvis ersättning för framtida pension eller den

hänför sig till 1985B1988 skall 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. Avrundning sker inte och öresbelopp tas inte med.

För taxeringsår 1991 och tidigare finns ingen beskattningsbar förvärvsinkomst. Man använder då i stället den beskattningsbara inkomsten och inte det s. k. underlaget för tilläggsbelopp (p. 2 av övergångsbestämmelserna till SFS 1990:1431).

Vid genomsnittsberäkningen används de föregående taxeringsårens beskattningsbara förvärvsinkomster/beskattningsbara inkomster 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 var bosatt här i landet skall den beskattningsbara inkomsten tas upp till 0 kr. Fördelning skall således göras även på detta år (1 § anv. p. 2 st. 15 SAIL). 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, skall vid fördelningen av den ackumulerade inkomsten de båda taxeringarna anses hänförliga till skilda taxeringsår (1 § anv. p. 2 st. 16 SAIL).

Sedan summeras beskattningsbara förvärvsinkomster/beskattningsbara inkomster. Summan divideras med det antal år genomsnittsberäkningen avser.

Man får då de genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsterna/ beskattningsbara inkomsterna 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.

Av 1 § 2 st. SAIL framgår att man i princip skall justera för förändringar i skiktgränsen, dvs. den gräns där procentuell statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster börjar utgå. Detta innebär att man skall öka genomsnittsinkomsten med ett belopp motsvarande förändringen av skiktgränsen.

Reglerna om justering för skiktgränsförändring har införts successivt under taxeringsåren 1993B1996 (p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 1990:1431).

För 2000 års taxering gäller följande.

Fr.o.m. 2000 års taxering finns två skiktgränser (den nedre och den övre). Vid justering för skiktgränsförändring används den nedre skiktgränsen.

Om inkomsten skall fördelas på tre eller fyra år bakåt, skall man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 1999 års taxering 213 100 kr och skiktgränsen för 2000 års taxering 219 300 kr, dvs. med 6 200 kr. Om inkomsten skall fördelas på fem eller sex år bakåt, skall man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 1998 års taxering 209 100 kr och skiktgränsen för 2000 års taxering, dvs. med 10 200 kr. Om inkomsten skall fördelas på sju eller åtta år bakåt, skall man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 1997 års taxering 209 100 kr och

skiktgränsen för 2000 års taxering, dvs. med 10 200 kr. Om inkomsten skall fördelas på nio eller tio år bakåt, skall man öka genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränsen för 1996 års taxering 203 900 kr och skiktgränsen för 2000 års taxering, dvs. med 15 400 kr. Om fördelning däremot skall ske på två år bakåt eller på tid framåt skall någon justering inte göras. Observera att för näringsidkare med beskattningsår som påbörjats före den 3 november 1994 och där förvärvskällan lämnat överskott är skiktgränsen vid 1996 och 1997 års taxeringar 207 300 kr resp. 216 200 kr. För näringsidkare med beskattningsår som påbörjats före den 21 september 1996 och där förvärvskällan lämnat överskott är skiktgränsen vid 1998 års taxering 212 200 kr.

Beräkning av statlig inkomstskatt

Det aktuella taxeringsårets skattesatser skall 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.

Exempel

En person uppbär under 1999 en ackumulerad inkomst på 350 000 kr. Hans utredning visar att inkomsten hänför sig till fem år bakåt i tiden. Årsbeloppet blir $350\,000 : 5 = 70\,000$ kr.

Beskattningsbar förvärvsinkomst inklusive den ackumulerade inkomsten vid taxeringen 2000 var 500 000 kr. Om man drar av den ackumulerade inkomsten på 350 000 kr återstår 150 000 kr.

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten vid taxeringarna 1996 - 1999 är 130 000 kr, 140 000 kr, 100 000 kr resp. 180 000 kr.

Genomsnittsberäkning:

$(130\,000 + 140\,000 + 100\,000 + 180\,000 + 150\,000) : 5 = 140\,000$ kr.

- Inkomsten fördelas på fem år. Därför ökas genomsnittsinkomsten med skillnaden mellan skiktgränserna vid 1998 och 2000 års taxeringar till 150 200 kr.

Skatten på varje årsbelopp av den ackumulerade inkomsten skall beräknas i skiktet ovanför 150 200 kr, dvs. mellan 150 200 kr och 220 200 kr.

Skatten är 20 % på den del som överstiger 219 300 kr, dvs. på 900 kr. Skatten på ett årsbelopp blir 180 kr.

För alla fem årsbeloppen blir skatten $5 \times 180 = 900$ kr.

Skatten på övriga inkomster vid taxeringen 2000, 150 000 kr, är 0 kr.

Total statlig skatt med särskild skatteberäkning blir 900 kr.

- Om särskild skatteberäkning inte gjorts, hade skatten tagits ut på beskattningsbar förvärvsinkomst, 500 000 kr, och blivit 63 140 kr $[20 \% (500\,000 - 219\,300) + 5 \% (500\,000 - 360\,000)]$.

Jämförelse

Det skattebelopp som kommer fram enligt den särskilda skatteberäkningen jämförs med det skattebelopp man får vid den vanliga skatteberäkningen. Det lägsta av de två beloppen är årets statliga inkomstskatt på förvärvsinkomster.

Begränsningsregeln

Om förmögenhetsskatten påverkas av begränsningsregeln, måste förmögenhetsskatten tas med vid jämförelsen. Begränsningsregeln och reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt (1 § st. 6 SAIL).

Flera ackumulerade inkomster

Om det finns flera ackumulerade inkomster vid samma taxering och de hänför sig till olika antal år, skall 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 därefter 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.

Exempel

Antag att personen i exemplet ovan haft ytterligare en ackumulerad inkomst på 100 000 kr som skulle fördelas på två år. Ett årsbelopp blir då 50 000 kr. Man räknar på samma sätt som i exemplet ovan tills man räknat ut den totala skatten på den första ackumulerade inkomsten, dvs. 900 kr. Man gör sedan en ny genomsnittsberäkning som avser de två senaste åren: $(180\,000 + 150\,000) : 2 = 165\,000$ kr. Till detta genomsnitt lägger man ett årsbelopp av den första ackumulerade inkomsten, 70 000 kr, och får 235 000 kr.

Skatten på den andra ackumulerade inkomstens årsbelopp, 50 000 kr, räknas ut i skiktet mellan 235 000 kr och 285 000 kr.

Eftersom den undre gränsen, 235 000 kr, överstiger den nedre skiktgränsen, 219 300 kr, och understiger den övre skiktgränsen, 360 000 kr, blir skatten 20 % på hela beloppet, dvs. 20 000 kr.

Skatten på övriga inkomster vid taxeringen 2000, 150 000 kr, är 0 kr.

Total skatt med särskild skatteberäkning blir 20 900 kr (900 + 20 000).

Man jämför sedan med skatten vid vanlig skatteberäkning.

**Sambeskattning
för
makar**

Makar sambeskattas numera inte vid inkomsttaxeringen. Man skall inte heller vid genomsnittsberäkningen ta med andra makens inkomster vid tidigare taxeringar då sambeskattning förekom.

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 skall ändå göras för de fastställda beskattningsbara inkomsterna/förvärvsinkomsterna (RÅ 1966 Fi 1071 och RÅ 1969 Fi 304 avseende ortsavdrag).

2.1.11 Förfarandet

Inte ex officio

Reglerna i SAIL beaktas inte ex officio utan först efter ansökan.

**Ansökan hos
skatte-
myndigheten**

Ansökan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst görs hos den skattemyndighet som beslutar om taxering till statlig inkomstskatt det taxeringsår då inkomsten tas upp till beskattning.

**I självdeklaratio-
nen ...**

Ansökan bör göras i den skattskyldiges självdeklaration.

**... eller inom fem
år**

Ansökan kan också göras inom fem år efter taxeringsåret.

**Utsträckt ansöknings-
tid**

Har genom beslut av förvaltningsdomstol förutsättningar för särskild skatteberäkning uppkommit eller den ackumulerade inkomsten höjts får den skattskyldige komma in med ansökan om särskild skatteberäkning inom ett år efter det att sådant beslut meddelades. Om längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen gäller denna längre tid i stället.

Fel myndighet

Det har ingen betydelse om ansökan getts in till fel skattemyndighet eller till en förvaltningsdomstol. Den prövas ändå under förutsättning att den kommit in i tid.

TL, LSK

Bestämmelserna i LSK samt i TL gäller om inte annat framgår av SAIL.

Ej laga kraft

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

*Ändring av den beskattningsbara
förvärvsinkomsten*

Ändras en beskattningsbar förvärvsinkomst som legat till grund för skatteberäkningen av domstol eller av skattemyndigheten, skall skattemyndigheten besluta om eventuell ändring av skatteberäkningen. Skattemyndigheten 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, skall en följdändring göras av skatteberäkningen.

Eftersom underlag för tilläggsbelopp inte ingår i den särskilda skatteberäkningen fr.o.

m. taxeringen 1992, har en ändring av enbart underlaget för tilläggsbelopp för äldre taxeringar ingen betydelse.

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

Oriktiga förutsättningar

Om särskild skatteberäkning har skett och det senare visar sig att den grundats på oriktiga förutsättningar får skattemyndigheten besluta om ny skatteberäkning. Detta skall ske inom fem år efter utgången av det kalenderår, då den ansökan som föranlett den särskilda skatteberäkningen kommit in. Har den skattskyldige avlidit får en sådan ny skatteberäkning inte ske om inte frågan därom har prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning efter honom getts in för registrering.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 3 - Självdeklaration

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

3 § KL
2 § 1 mom. SIL
2 kap. LSK
prop. 1989/90:74 s. 295, 420
prop. 1989/90:110 s. 589
prop. 1990/91:54 s. 318
prop. 1992/93:86 s. 34-40, 52-56, 73-75
prop. 1992/93:198 s. 83-84
prop. 1993/94:152 s. 40-45, 53-54

Sammanfattning

I avsnittet behandlas taxeringsår och beskattningsår samt skyldigheten att deklarerera och de olika självdeklarationerna. Vidare anges var deklarationsblanketter tillhandahålls och var och när självdeklarationsblanketter skall avlämnas. Härutöver behandlas frågan om anstånd med att lämna deklaration och vad deklarationen skall innehålla. Slutligen tas följande punkter upp nämligen föreläggande att fullgöra deklarationsskyldighet, skyldighet att föra anteckningar och att deklarationsunderlaget skall bevaras.

3.1 Allmänna bestämmelser

Uppgifter till ledning för egen taxering lämnas i form av självdeklaration. Det finns två olika slag av självdeklarationer:

- Förenklad självdeklaration
- Särskild självdeklaration.

Den självdeklaration som tidigare benämndes "Allmän självdeklaration" kallas nu "Särskild självdeklaration". Begreppet "Allmän självdeklaration" finns alltså inte längre. Självdeklarationen skall avges på heder och samvete på blankett enligt fastställt formulär. Efter särskilt medgivande av RSV eller skattemyndighet som RSV bestämmer får självdeklaration avges i form av ett elektroniskt dokument. Förutom vad som framgår av deklarationsformulären bör var och en meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för den egna taxeringen. Skattemyndigheten får förelägga den skattskyldige att lämna erforderliga upplysningar för kontroll av att uppgifterna i deklarationen är riktiga eller annars för hans taxering.

Årlig taxering

På grundval av de uppgifter som bl.a. lämnats i självdeklarationen skall skattemyndigheten varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut. Detta skall ske före utgången av november.

Taxeringsår

Med taxeringsår förstås det kalenderår under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering skall meddelas, dvs. det år då deklarationen skall lämnas.

Beskattningsår

Beskattningsår är det kalenderår som närmast föregår taxeringsåret. Räken-skapsår behöver inte sammanfalla med kalenderår (s.k. brutet räken-skapsår). I sådana fall utgörs beskattningsåret av det kalenderår som gått ut närmast före taxeringsåret (3 § KL och 2 § 1 mom. SIL).

Förmögenhets- taxering

Taxering för förmögenhet avser, i motsats till inkomsttaxering, beskattning av själva innehavet av en viss förmögenhet vid en bestämd tidpunkt, nämligen vid utgången av kalenderåret närmast före taxeringsåret (2 § SFL).

3.2 Deklarationsskyldighet för fysiska personer

Bestämmelser om deklarationsskyldigheten för fysiska personer finns i 2 kap. 4 § LSK.

Deklarations- pliktsgränser

Fysisk person, som har varit bosatt i Sverige hela beskattningsåret, är skyldig att lämna självdeklaration om

- bruttointäkter av tjänst utom intäkter från transaktioner med fåmansföretag m.m. och av aktiv näringsverksamhet, under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 24 % av basbeloppet (vid 2000 års taxering 8 736 kr) eller
- bruttointäkter av sådan tjänst som avser transaktioner med fåmansföretag m.m. och av passiv näringsverksamhet uppgått till sammanlagt minst 100 kr eller
- bruttointäkter av kapital av annat slag än avkastning där skatteavdrag inte har gjorts på hela beloppet och bruttointäkterna av kapital uppgått till sammanlagt minst 100 kr eller
- skattepliktiga tillgångar vid beskattningsårets utgång har haft ett värde som överstiger 900 000 kr eller
- underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas för honom.

Vid bedömandet av deklarationsskyldigheten skall hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet för vilken skattskyldighet inte föreligger. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtal skall vara helt eller

delvis undantagen från beskattning i Sverige.

Fysisk person som har varit bosatt här del av beskattningsåret är i regel skyldig att lämna självdeklaration

- om bruttointäkterna under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kr eller
- om förutsättningarna enligt de två sista strecksatserna ovan föreligger.

Sjömän

Sjömän som är bosatta och som tjänstgör ombord på svenska handelsfartyg beskattas fr. o.m. inkomståret 1998 (1999 års taxering) för sina sjöinkomster enligt reglerna i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Sjömansskattelagen som gällde t.o.m. inkomståret 1997 har numera upphävts. Några särskilda deklarationspliktsgränser gäller inte längre för sjömännen.

Dödsbon

Om en person avlider under beskattningsåret skall dödsboet efter honom fullgöra den deklarationsskyldighet som skulle ha gällt för den avlidne. För senare år föreligger deklarationsskyldighet om bruttointäkterna under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kr eller om de skattepliktiga tillgångarna vid beskattningsårets utgång har haft ett värde som överstiger 900 000 kr. Deklarationsskyldighet föreligger även om det för dödsboet skall fastställas underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader. Särskilda regler gäller för utländska dödsbon, se avsnitt 1.8.4.2.

Makar

Har makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levtt tillsammans under större delen av detta, var för sig haft förmögenhet skall vardera makens deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till makarnas sammanlagda förmögenhet. Motsvarande gäller enligt 65 § sista st. KL skattskyldiga som, utan att vara gifta, lever tillsammans, under förutsättning att de tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn.

Gift person kan alltså vara deklarationsskyldig även om förmögenheten understiger 900 000 kr. För det beskattningsår under vilket äktenskap ingåtts eller, när det rör sig om personer som sammanlever utan att vara gifta, det första gemensamma barnet har fötts, bedöms deklarationsskyldigheten för var och en, oberoende av den andres förmögenhet.

Om skattskyldighet föreligger för förmögenhet som tillhör hemmavarande barn eller annan, skall hänsyn tas till detta vid bedömande av deklarationsskyldigheten.

Folkpensionärer

Utöver de allmänna reglerna om deklarationsskyldighet gäller för folkpensionärer särskilda regler i 2 kap. 6 § LSK.

Som folkpensionär räknas den som har folkpension på minst 6 000 kr i form av ålderspension, förtidspension/sjukbidrag, änkepension, omställningspension, särskild efterlevandepension eller hustrutillägg. Om folkpensionen är lägre än 6 000 kr räknas man ändå som folkpensionär om folkpensionen är minst en femtedel av den sammanräknade inkomsten.

Om man räknas som folkpensionär och inte har inkomst av aktiv näringsverksamhet gäller i stället för vad som angetts vid

"Deklarationspliktsgränser" första strecksatsen (24 % av prisbasbeloppet) följande.

Sådan folkpensionär behöver normalt inte deklarerar om inkomsten av tjänst uteslutande består av folkpension och pensionstillskott eller ATP som inte är större än pensionstillskottet. Sådan ATP medför avräkning av pensionstillskottet och således inte högre pension.

Om folkpensionen, pensionstillskottet eller motsvarande ATP skulle överstiga 49 074 kr (motsvarande 1,34 av prisbasbeloppet) för den som haft folkpension enligt reglerna för gifta skall dock deklaration avlämnas.

För den som haft folkpension enligt reglerna för ensamstående, åtminstone någon del av året, får folkpensionen, pensionstillskottet eller motsvarande ATP vara högst 55 446 kr (motsvarande 1,515 av prisbasbeloppet) innan deklarationsplikt inträder.

Gränsen 55 446 kr (motsvarande 1,515 av prisbasbeloppet) gäller också gift skattskyldig som under någon del av året uppburit folkpension som ogift.

Bestämmelserna medför att deklarationspliktsgränserna i många fall blir individuella. Om folkpensionen utgår med lägre årsbelopp än 49 074 kr resp. 55 446 kr - exempelvis vid förtida uttag - blir deklarationspliktsgränsen i motsvarande mån lägre.

Observera att dessa bestämmelser inte gäller förtidspensionärer (folkpension i form av förtidspension/sjukbidrag). För dem gäller huvudregeln dvs. 24 % av prisbasbeloppet.

Även om folkpensionär inte är deklarationsskyldig enligt 2 kap. 6 § LSK kan sådan skyldighet föreligga enligt andra regler än enligt regeln om bruttointäkter på högst 24 % av prisbasbeloppet.

3.3 Deklarationsskyldighet för juridiska personer

I 2 kap. 8 § LSK anges deklarationsskyldigheten för juridiska personer. De juridiska personer som anges i 2 kap. 8 § 1 st. 1 p. LSK är deklarationsskyldiga oberoende av om de haft intäkter eller ej. Även om någon verksamhet inte bedrivits under beskattningsåret föreligger således skyldighet att deklarerat.

Följande juridiska personer skall lämna självdeklaration

1. aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och värdepappersfond samt sådan stiftelse, fond eller inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen,
2. ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. st. 1 SIL, om dess bruttointäkter under beskattningsåret överstigit grundavdraget enligt 8 § SIL, dvs. överstigit 15 000 kr,
3. dödsbo när dess bruttointäkter av kapital av annat slag än avkastning för vilken skatteavdrag skall göras enligt 5 kap. 8 § skattebetalningslagen (1997:483) och bruttointäkter av en eller flera andra förvärvskällor uppgått till sammanlagt minst 100 kr,
4. . annan juridisk person, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kr,
5. juridisk person, vars tillgångar enligt SFL, vid beskattningsårets utgång haft ett sammanlagt värde som, i fråga om dödsbo och familjestiftelse, överstiger 900 000 kr eller, i fråga om sådan annan juridisk person som är skattskyldig enligt nämnda lag, 25 000 kr,
6. juridisk person för vilken underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt

på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

Vid bedömandet av deklarationsskyldighet enligt första stycket punkterna 2B5 ovan skall hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt KL, SIL eller SFL. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtal skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

Handelsbolag

Handelsbolag är inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna som skall deklarera sin andel av bolagets inkomst.

Handelsbolag är numera skattesubjekt när det gäller statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Detsamma gäller beträffande europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

De nya reglerna beträffande deklarationsskyldigheten för handelsbolag respektive EEIG gäller för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1997. Om räkenskapsåret har påbörjats tidigare gäller äldre bestämmelser.

I 2 kap. 25 § LSK stadgas att handelsbolag skall lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering. Uppgifterna skall lämnas som om handelsbolaget självt var skattskyldigt, dvs. enligt reglerna för särskild självdeklaration.

Stiftelse
Ideell förening

Stiftelser och föreningar, som är helt eller delvis frikallade från skattskyldighet, skall lämna särskild uppgift om inkomst och förmögenhet som inte uppgetts till beskattning. Sådan uppgift lämnas på samma blankett som används för föreningens självdeklaration. Skattemyndigheten kan efter framställning medge befrielse från skyldigheten att lämna särskild uppgift.

Det bör observeras att stiftelser och föreningar är deklarationsskyldiga om underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas. Deklarationsskyldighet föreligger i dessa fall även om föreningen eller stiftelsen i övrigt inte haft några skattepliktiga inkomster.

**Staten,
kommun,
landsting, m.m.**

I förordningen (1957:515) om fullgörandet av deklarationsskyldighet för staten, landsting, kommun, m.m. finns bestämmelser om skyldigheten för staten, landsting, kommun eller annan dylik menighet att avge deklaration till ledning för taxering. Av bestämmelserna framgår att deklarationsskyldigheten skall fullgöras av förvaltningsmyndighet eller annan, som - när det gäller fastighet - utövar vården och inseendet över fastigheten eller - när det gäller rörelse - handhaft rörelsen. Om deklarationsskyldigheten åligger en fond, som förvaltas av en statsmyndighet, skall skyldigheten fullgöras av denna myndighet. I fråga om kyrklig jord skall deklarationsskyldigheten fullgöras av olika kyrkliga organ som närmare anges i förordningen.

Betr. deklarationsskyldighet i samband med konkurs, se avsnitt 27.1.4.2.

3.4 Förenklad självdeklaration

Bestämmelser om förenklad självdeklaration finns i 2 kap. 11 § och 12 § LSK.

Förenklad självdeklaration får lämnas av fysisk person och dödsbo. I vissa fall måste i stället särskild självdeklaration lämnas. Se avsnitt [3.5](#) nedan.

Den förenklade självdeklarationen syftar till enkelhet för den skattskyldige. Detta uppnås genom att den skattskyldige inte skall behöva redovisa uppgifter som skattemyndigheten redan har tillgång till och som framgår av kontrolluppgifterna.

Deklarationsblanketten är sålunda till stora delar redan ifylld med uppgifter om tjänsteinkomster, utgifts- och inkomsträntor, tomträttsavgäld, avdrag för pensionssparande, vinst/förlust vid försäljning av andelar i värdepappersfond. Om beskattningsbar förmögenhet kan antas uppkomma förtrycks även tillgångar och skulder.

Den förenklade deklarationsblanketten är också ifylld med underlag för fastighetsskatt. Det gäller fastigheter som den skattskyldige ägt under hela 1999.

I många fall räcker det med att den skattskyldige kontrollerar att de förtryckta beloppen och uppgifterna är riktiga.

Felaktiga belopp skall strykas och i stället skall belopp som är riktiga anges.

Uppgifter om sambeskattnings förtrycks endast om sambeskattnings skall ske. Om förhållandena ändrats och uppgifterna inte stämmer skall detta anges under "Övriga upplysningar" på deklarationsblankettens baksida.

Tillsammans med den förenklade deklarationsblanketten medsänds även en specifikation som visar de kontrolluppgifter som har kommit in till skattemyndigheten.

Vidare bifogas en preliminär skatteuträkning som grundats på de uppgifter som skattemyndigheten fyllt i på deklaraionsblanketten. Observera dock att förmögenhetsskatt inte ingår i den preliminära skatteuträkningen.

Vilka uppgifter måste man själv fylla i?

Vissa uppgifter som skattemyndigheten inte känner till måste den skattskyldige själv fylla i. Det kan bl.a. gälla följande uppgifter

- inkomster för vilka kontrolluppgift inte erhållits,
- kostnader för resor till och från arbetet,
- färdkostnader vid tjänsteresa,
- kostnader för hemresor,
- ökade levnadskostnader vid tjänsteresor,
- ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete,
- övriga kostnader t.ex. för verktyg, facklitteratur, avgift till arbetslöshetskassa, telefon, porto, skyddskläder, skyddsutrustning, mättnings- och granskningsavgift, dagbarnvårdares kostnader,
- periodiskt understöd som mottagits respektive utgetts,
- ränta som mottagits av eller betalats till privatperson,
- ränta från en och samma bank (kreditinstitut) under 100 kr som tillsammans med sådana mindre räntor från andra banker uppgår till 500 kr eller mer,
- ränta på diskonteringspapper (t.ex. bankcertifikat) där hela det utbetalda beloppet och inte enbart räntan
- angetts på kontrolluppgiften,
- ränta på konton som är gemensamma för fler än fem personer (t.ex. sparklubb) och där bara huvudmannen för kontot har fått kontrolluppgift,
- skattepliktig aktieutdelning eller annan skattepliktig utdelning som kvitterats på blankett 18 a, 18 b, 18 c eller 18 d,
- reavinst/reaförlust vid försäljning av andelar i värdepappersfond till annat

belopp än det som skattemyndigheten fyllt i på deklarationsblanketten,

- reavinst/reaförlust av annat slag,
- inkomst vid uthyrning av privatbostad,
- förvaltningskostnader,
- utlandsinkomster,
- förmögenhetsuppgifter.

Till dem som bara har sådan inkomst av kapital som skatt dras på och som inte behöver lämna självdeklaration skickar skattemyndigheten i början av september ut slutskattebesked och kontoutdrag. Av slutskattebeskedet framgår vilka kapitalinkomster man taxerats för.

3.5 Särskild självdeklaration

Av bestämmelserna i 2 kap. 13 § LSK framgår i vilka fall särskild självdeklaration skall lämnas.

Särskild självdeklaration skall lämnas om

1. den skattskyldige är annan juridisk person än dödsbo,
2. den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet,
3. den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag som enligt 3 § 12 a mom. st. 3 SIL skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 2 kap. 24 § LSK, i företag som upphört att vara sådant företag,
4. den skattskyldige enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483) skall redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,
5. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller
6. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.

Särskild självdeklaration får i princip användas av alla. Blankett för särskild självdeklaration skickas ut till dem som bedöms vara skyldiga att lämna sådan deklaration. Övriga deklarationsskyldiga får en förtryckt blankett för förenklad självdeklaration. Den som fått en förtryckt förenklad självdeklaration men av något skäl vill byta till särskild självdeklaration, trots att han är berättigad till att lämna förenklad självdeklaration, kan således byta blankett.

För att få rätt blankett kan den skattskyldige vända sig till skattemyndigheten.

**Vad
deklarationen
skall innehålla?**

Förtryckta deklaraionsblanketter som är ifyllda med namn, adress m.m. och en del andra uppgifter skickas ut till de skattskyldiga. I 2 kap. 14-18 §§ LSK finns gemensamma bestämmelser om självdeklarationen. Näringsidkare skall härutöver lämna uppgifter enligt särskilda regler i 2 kap. 19-25 §§. Särskild uppgiftsskyldighet gäller för vissa stiftelser och föreningar enligt 2 kap. 26 § LSK.

Uppgifterna, som anges i 2 kap. 19 § st. 1 och 2 LSK, om näringsverksamheten skall lämnas som en del av den särskilda självdeklarationen (s.k. SRU - standardiserade räkenskaps- och deklaraionsuppgifter). För handelsbolag och registreringspliktigt fartyg skall motsvarande uppgifter enligt hänvisning till 2 kap. 25 § lämnas för hela näringsverksamheten och delägarnas respektive andelar av inkomst- och övriga skatteunderlag. För räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. 1 januari 1997 är handelsbolag och EEIG skattskyldiga för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader.

Uppgiftslämnandet för kreditinstitut m.fl. samt försäkringsföretag regleras i 2 kap. 20 § LSK. De skall i stället för SRU lämna årsredovisningen som bilaga till deklarationen.

RSV utfärdar föreskrifter om detaljutformningen av ovan nämnda uppgiftslämnande. Om företaget tillämpar funktionsindeldad resultaträkning eller kostnadsslagsindelning med projektredovisning eller det av andra skäl är förenat med betydande olägenheter eller stora kostnader att lämna uppgifterna kan vissa kostnader lämnas i sammansatta poster. De kostnader som får slås samman är fältkoderna under rubriken "Rörelsens kostnader", "Övriga externa kostnader" och "Personalkostnader" och redovisas lämpligen vid första posten under resp. rubrik. Samtidigt skall "X" anges i rutan vid fältkod 899 överst i Resultaträkningen.

Förutom dessa uppgifter bör var och en lämna de ytterligare upplysningar som är av betydelse för taxeringen (2 kap. 3 § LSK) och skall efter föreläggande lämna erforderliga upplysningar för kontroll av att deklarationen är riktig (3 kap. 5 § TL).

3.6 Tillhandahållande av deklarationsblanketter

Deklarationsblanketter av olika slag skall kostnadsfritt tillhandahållas hos skattemyndigheten. Dessutom kan skattemyndigheten sörja för att blanketter tillhandahålls av andra statliga eller kommunala myndigheter eller på annat lämpligt sätt, exempelvis hos postanstalter, banker och affärer av olika slag (2 § förordning om självdeklaration och kontrolluppgifter).

3.7 Tidpunkter för avlämnande av deklaration m.m.

**När skall själv-
deklaration
läm-
nas?**

Bestämmelser om tidpunkter för att avlämna självdeklaration finns i 2 kap. 28 § LSK.

Förenklad självdeklaration skall avlämnas senast den 2 maj under taxeringsåret.

Om den deklarationsskyldige inte senast den 15 april under taxeringsåret fått en förtryckt blankett för förenklad självdeklaration är han skyldig att lämna särskild självdeklaration. Om han *enbart* av den anledningen skall lämna särskild självdeklaration gäller även som senaste inlämningstidpunkt den 2 maj under taxeringsåret.

Den deklarationsskyldige skall lämna särskild självdeklaration om han inte har varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret. Om han *enbart* av den anledningen skall lämna särskild självdeklaration gäller också som senaste inlämningstidpunkt den 2 maj under taxeringsåret.

Om den deklarationsskyldige har fått en förtryckt förenklad självdeklaration men av någon anledning behöver byta till särskild självdeklaration gäller också som senaste inlämningstidpunkt den 2 maj under taxeringsåret.

Särskild självdeklaration med tillhörande handlingar skall i övrigt B med undantag från de ovan angivna fallen B avlämnas senast den 31 mars under taxeringsåret. Detta gäller även om make skall lämna förenklad deklaration den 2 maj.

Anstånd

Efter ansökan kan skattskyldig få anstånd att lämna deklaration till senare tidpunkt än de ovan angivna. Sådan ansökan bör göras minst 10 dagar före deklarationstidpunkten. Särskilda omständigheter måste dock föreligga (2 kap. 32 § LSK). RSV utfärdar rekommendationer om tillämpningen av dessa bestämmelser (fr.o.m. 1999 års taxering RSV S 1998:35).

Avlämnas en deklaration efter utgången av föreskriven tid, skall dagen för avlämnandet med stämpel eller på annat beständigt sätt antecknas på deklarationen av den som har tagit emot den (4 § förordning om självdeklaration och kontrolluppgifter).

Om deklaration skickas med post måste den skickas i så god tid att den kommer till mottagaren senast den dag då den enligt gällande bestämmelser skall lämnas.

Leverans av deklaration enligt tidsplan

Den som i varaktigt bedriven näringsverksamhet biträder deklarationsskyldiga med att upprätta självdeklaration, kan efter ansökan erhålla tillstånd att lämna deklarationer för sina klienter enligt tidsplan (byråanstånd) under tiden 1 april B 15 juni under taxeringsåret. Tillstånd för sådan successiv leverans får endast omfatta skattskyldiga som skall lämna särskild självdeklaration i fall som avses i avsnitt 3.5 p. 1B4 ovan. Ansökan görs hos och prövas av skattemyndigheten i den region inom vilken sökanden utövar sin näringsverksamhet (2 kap. 33 § LSK).

RSV har i skrivelse daterad 1999B11B11 (dnr 10937B99/110) uttalat att vid 2000 års taxering tillämpas samma tidsplaner för leveranser vid byråanstånd som vid 1999 års taxering. Detta innebär bl.a. att en relativt generös leveransplan bör medges för de byråer som lämnar hela sitt deklarationsmaterial på ADBmedium.

Leveransplanen som avser deklarationer på ADBBmedia bör dock vara utformad på sådant sätt att åtminstone 40 % av deklarationerna kommit in den 2 maj 2000.

3.8 Sätt för avlämnande av deklaration

Var skall själv-deklaration lämnas?

Av bestämmelserna i 2 kap. 29 och 31 §§ LSK framgår var deklarationerna skall lämnas.

Självdeklaration som skall lämnas *utan föreläggande* och de handlingar som hör till den skall lämnas till skattemyndigheten eller till ett mottagningsställe som har godkänts av skattemyndigheten.

Som en serviceåtgärd kan kommun i samråd med skattemyndigheten vidta särskilda anordningar för att ta emot deklarationer. Den som har att ta emot deklarationer skall ofördröjligen sända dem vidare till skattemyndigheten.

Självdeklaration och andra uppgifter eller upplysningar till ledning för egen taxering som skall lämnas först *efter föreläggande*, skall lämnas på det sätt som anges i förelägandet.

3.9 Föreläggande att fullgöra deklarationsskyldighet

Om den deklarationsskyldige inte fullgjort sin skyldighet att lämna självdeklaration i rätt tid får han föreläggas av skattemyndigheten att lämna självdeklaration.

Om självdeklarationen inte är upprättad på föreskrivet sätt får skattemyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att komma in med de uppgifter som saknas. Om deklarationen är bristfällig i väsentliga avseenden får skattemyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att komma in med

en ny deklaration som är upprättad på riktigt sätt (2 kap. 34 § LSK).

I FL finns i 4 och 14 §§ regler om myndigheternas serviceskyldighet och om muntlig handläggning. Erforderliga upplysningar som gäller självdeklarationen kan därvid lämnas muntligen.

Den deklarationsskyldige kan även föreläggas att komma in med andra uppgifter som lämnas till ledning för taxering (3 kap. 5 § TL).

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige annars inte följer föreläggandet (4 kap. 5 § LSK och 3 kap. 5 § TL).

3.10 Skyldighet att föra anteckningar

Den som är skyldig att lämna självdeklaration, kontrolluppgift eller andra uppgifter till ledning för taxering är också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Bestämmelsen gäller oavsett om bokföringsskyldighet föreligger eller ej. Skyldigheten att sörja för att underlag finns och att bevara detta kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser (4 kap. 1 § LSK).

Den som är bokföringsskyldig skall bevara räkenskapshandlingarna under 10 år (22 § BFL [1976:125] och 18 § JBL [1979:141]).

En ny bokföringslag (SFS 1999:1078) som har trätt i kraft den 24 november 1999 skall tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2000 (1 januari 2001 i vissa fall). Någon särskild jordbruksbok- föringslag har inte införts. Enligt den nya lagen skall dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation

bevaras under en tioårsperiod.

Ett fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag som enligt bestämmelser i SIL skall behandlas som fåmansföretag är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som betalats ut till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

**Deklarations-
underlaget
skall
bevaras**

Angivna bestämmelser understryker att skyldigheten att med tillbörlig omsorg fullgöra deklarationsplikten även omfattar skyldighet att under viss tid bevara deklarationsunderlaget. I synnerhet om en skattskyldig uppburit andra inkomster än från arbetsgivare, som är skyldig att lämna kontrolluppgift, är det av vikt att han genom fortlöpande anteckningar om inkomster och utgifter, genom förvaring i ordnat skick av verifikationer och därmed jämförliga handlingar eller på annat lämpligt sätt sörjer för att tillfredsställande underlag för deklarationen upprättas och bevaras.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 4 - Inkomst av tjänst

Del 1 av 5

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9

19-20, 31-34 §§ KL
prop. 1989/90:110, s. 295, 300, 304-308, 314-364, 649-655 och 673, SkU30
SOU 1989:33 del I s. 89-117, del III s. 12-122
prop. 1990/91:54 s. 183-188, 194-197, SkU10
prop. 1993/94:50 s. 250-253, SkU15
prop. 1993/94:90 s. 39-51, 54-94, 101-107, SkU10
prop. 1994/95:25 s. 65, FiU1
prop. 1995/96:152, SkU25

Sammanfattning

Inkomst av tjänst beräknas enligt bestämmelserna i 31-34 §§ KL. Endast fysiska personer och vissa dödsbon kan beskattas för inkomst av tjänst. Inkomstslaget tjänst har utvidgats och fungerar i högre grad än tidigare som en allmän uppsamlingspost för vissa inkomster. Någon uppdelning i olika förvärvskällor görs inte.

Redovisning sker enligt kontantprincipen.

4.1 Inkomstberäkning

4.1.1 Översikt

För inkomstslaget tjänst görs ingen uppdelning i olika förvärvskällor. Inkomst av tjänst beräknas enligt bestämmelserna i 31-34 §§ KL. I 31 § anges vad som hänförs till inkomstslaget tjänst och vad som är att likställa med tjänst. Av 32 § framgår vilka slag av intäkter och förmåner som skall hänföras till inkomstslaget tjänst, medan de avdragsgilla kostnaderna behandlas i 33 §. I 34 § anges att vad som återstår, sedan avdrag gjorts, utgör inkomst av tjänst.

Överskott

Inkomst av tjänst läggs ihop med inkomst av näringsverksamhet och utgör efter allmänna avdrag taxerad förvärvsinkomst.

Underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet får, med vissa begränsningar, kvittas mot förvärvsinkomst (oftast tjänsteinkomster) under de fem första verksamhetsåren. Näringsidkare som driver litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får göra avdrag även efter de fem första verksamhetsåren. Avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet sker i dessa fall i form av allmänt avdrag (se avsnitt 1.4.2 och 10.4.3.3).

Underskott

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.

Särskild begränsning gäller för rullning av underskott av hobbyverksamhet (avsnitt 4.5).

4.1.2 Beskattningsår m.m.

**Beskattningsår
= kalenderår**

I inkomstslaget tjänst är beskattningsåret alltid detsamma som kalenderåret. Beskattningsår som är längre eller kortare än tolv månader kan således inte förekomma i detta inkomstslag, inte heller brutna räkenskapsår.

Kontantprincipen

Inkomst av tjänst redovisas enligt kontantprincipen. Det innebär att en intäkt tas upp till beskattning för det beskattningsår under vilket den blivit tillgänglig för lyftning. En utgift är avdragsgill vid taxeringen för det år under vilket den erlagts (41 § KL, se dock om inköp av årskort avsnitt 4.4.2.1). Om således lön för ett flertal år uppburits retroaktivt under ett senare år skall hela beloppet tas till beskattning för sistnämnda år och inte fördelas på de år lönen avser (RÅ 1952 Fi 1392). Jfr dock avsnitt 2.1, Ackumulerad inkomst.

Kontantprincipen är numera strikt (41 § anv. p. 4 KL). Den skattskyldige har alltså inte längre någon möjlighet att beträffande årsskiftesbetalningar välja vilket år han skall ta upp intäkten eller dra av kostnaden.

Undantag

Undantag från kontantprincipen gäller dock beträffande

- 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,
- förmån av fritt drivmedel i samband med bilförmån,
- ersättning eller förmån från utländsk juridisk eller fysisk person bosatt utomlands till en anställd i Sverige där anställningsförhållande saknas mellan den

utländske utbetalaren och mottagaren, men där ersättningen har sin grund i anställningsförhållande i Sverige. Bestämmelsen är tillämplig på ersättningar som lämnats efter den 30 juni 1998.

Ovanstående undantag kan medföra att en förmån som utnyttjats/erhållits i slutet av ett år, kommer att hänföras till det efterföljande årets inkomster.

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

Återbetalning av lön m.m.

Det händer ibland att lön, pension, ersättning från försäkringskassa m.m. i efterhand kan konstateras ha blivit utbetald 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 då om återbetalningen skall 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 emellertid återbetalning av lön på grund av att en klausul i anställningsavtalet utlösts i samband med att den anställda tillträtt tjänst

hos annan arbetsgivare.

RR har i dessa fall tydligen ansett att återbetalningen utgjort en avdragsgill omkostnad för förvärvande av intäkterna i den nya tjänsten.

Har återbetalning skett av annan anledning än brott mot klausul i anställningsavtal torde korrigerig 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.

Åtskillnad får här göras mellan det fall då avdrag skall medges vid taxeringen för återbetalningsåret och det fall då den återbetalningspliktiga inkomsten skall undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret.

I det förstnämnda fallet, där återbetalningen anses utgöra omkostnad för intäkternas förvärvande, hindrar tydligtvis kontantprincipen att avdrag medges med högre belopp än som faktiskt återbetalats under det aktuella beskattningsåret.

Om korrigerig skall göras vid taxeringen för utbetalningsåret torde det däremot räcka med att ett ostridigt återbetalningskrav riktats mot den skattskyldige (se RÅ 1994 not. 267).

Enligt domen har felaktigt uppburen ersättning från arbetslöshetskassa, som en skattskyldig förpliktigats att återbetala, undantagits från beskattning vid taxeringen för det år då ersättningen uppburits. Taxeringarna har nedsatts med hela det återkrävda beloppet trots att återbetalningen skulle ske enligt avbetalningsplan som omfattade flera år.

Kvittning på kontrolluppgift

Det bör uppmärksammas att återbetalningar som skall 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.

Omprövning

Med hänsyn till den femåriga omprövningsfristen i 4 kap. 9 § taxeringslagen torde återbetalningsfallen numera i stor utsträckning komma att handläggas hos SKM.

4.1.3 Vilka intäkter skall hänföras till tjänst?

En förutsättning för att inkomst skall hänföras till inkomstslaget tjänst är att den inte är befriad från skatt enligt 19 § KL eller är att hänföra till något annat inkomstslag. Vid bedömningen kan även de exempel på inkomster och förmåner som räknas upp i 32 § KL ge ledning. Beträffande gränsdragningar mot andra inkomstslag, se avsnitt 1.3.

31 § KL har formulerats på ett sådant sätt att inkomstslaget tjänst i högre grad än tidigare skall fungera som en allmän uppsamlingsplats för vissa inkomster.

I princip utgör allt en arbetstagare

(uppdragstagare) erhåller från sin arbetsgivare (uppdragsgivare) skattepliktig intäkt av tjänst. I de flesta fall hänförs även olika ersättningar som utgår i stället för lön, t. ex. sjukpenning, pension, livränta och avgångsersättning, till inkomst av tjänst.

För beskattningen i tjänst saknar det betydelse om verksamheten är tillfällig eller varaktig. Det behöver inte heller föreligga något uppdragsförhållande. Inkomster från t. ex. kedjebrevsspel, ersättning för lösta pristävlingsuppgifter, vinst i fisketävling m. m. har beskattats som inkomst av tjänst. För beskattning i tjänst krävs dock att det allmänt sett är fråga om ersättning för någon form av prestation.

Pengar eller förmåner

Enligt 32 § 1 mom. KL skall till intäkt av tjänst hänföras avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Detta innebär alltså att ersättningen utgör intäkt av tjänst oavsett om det gäller kontanter eller andra förmåner.

Fri skatt

Arbetsgivaren och den anställda kan avtala om s.k. nettolön, dvs. att lön skall utgå med visst belopp efter skatt. Beskattningen skall dock ske för bruttobeloppet. Detta innebär att man skall 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 fann att förmån av fri skatt skall, oberoende av vad parterna har avtalat, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och att värdet av förmånen skall bestämmas med denna utgångspunkt.

4.1.3.1 Intäktens samband med tjänst m. m.

**Omedelbart
eller medelbart
samband**

Så snart förmånen har ett samband med tjänsten - har utgått för tjänsten - skall den utgöra intäkt av tjänst. I rättsfallet RÅ84 1:40 II hade generalagenten i Sverige för ett bilmärke utlyst en säljtävling där bilförsäljarnas vinster bestod av USA-resor. Generalagenten, inte bilförsäljarnas respektive arbetsgivare, stod för merparten av kostnaderna för resorna. Trots detta ansågs förmånen ha utgått för tjänsten och beskattades som intäkt av tjänst.

**Flyttnings-
kostnad
m.m.**

I RÅ 1986 ref. 172 hade en arbetsgivare betalat ett s.k. utrustningsbidrag till en anställd då denne skulle börja en treårsanställning hos arbetsgivarens dotterbolag i Holland. Eftersom bidraget hade samband med den nya tjänsten och bidraget hade betalats av den tidigare arbetsgivaren fick regeln om skattefrihet för flyttningskostnader m.m. i 32 § 4 mom. KL inte tillämpas. Betr. förmån av fri flyttning resp. flyttningskostnader, se avsnitt 4.3.2.11 och 4.4.3.6 vid kantrubriken "Flyttningskostnad".

**Avstående
från
lön m.m.**

Om en person som har rätt till lön, arvode e. dyl. frivilligt till annan avstår från hela sin förmån eller del av den är förmånen ändå skattepliktig i sin helhet (se t.ex. RÅ 1962 ref. 46).

**Minskning
av lön
m.m.**

I rättsfallet RÅ 1986 ref. 58 har ett studieförbund minskat en kursledares arvode med belopp motsvarande "deltagaravgifter" från kursdeltagarna. Kursledaren beskattades inte för detta belopp, eftersom hon inte kunde ta ut någon avgift från deltagarna.

Utköp av varor m.m.

I RÅ 1989 ref. 57 hade en arbetsgivare till en anställds hustru sålt en begagnad traktor för ett pris lägre än marknadsvärdet. Traktorn skulle användas vid driften av en hustrun tillhörig jordbruksfastighet. Mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och den erlagda köpeskillingen har beskattats såsom inkomst av tjänst för den anställda. Målet gällde även beräkning av en begagnad varas marknadsvärde. Jfr även införsäljning av makes fastighet (RÅ 1991 ref. 27).

I RÅ 1994 not. 62 hade hustrun till en person, som varit anställd i ett aktiebolag, fått köpa aktier i bolaget till underpris. Skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och den erlagda köpeskillingen har beskattats som inkomst av tjänst för den anställda.

Vissa vanligen förekommande förmåner finns inte angivna i 32 § 1 mom. KL.

Gratifikationer

Gratifikationer kan allmänt sett vara att likställa med gåva. Om gratifikation har utbetalts av arbetsgivare till anställd får den anses ha utgått på grund av anställningsförhållandet. Under sådana omständigheter anses den jämställd med lön och skall beskattas som sådan. Det saknar betydelse hur denna ersättning betecknas. Skattskyldighet föreligger också oavsett om gratifikationen har utbetalts i kontanter eller i annan form.

Om således arbetsgivare i samband med jubileum eller eljest överlämnar värdepapper (t.ex. obligation, aktie, konvertibelt skuldebrev eller optionsrätt) eller presentkort eller liknande värdehandling till anställd, är värdet av det erhållna i sin helhet att jämställa med kontant uppburen ersättning (och inte med annan förmån). Gratifikationer från arbetsgivare ingår i underlaget för arbetsgivaravgifter. Se vidare om gratifikationer i form av resor och andra förmåner i avsnitt 4.3.3.6.

4.1.4 Vilka kostnader får dras av?

Enligt 20 § KL skall från bruttointäkten av viss förvärvskälla dras alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. I 33 § 1 mom. KL stadgas att avdrag får göras för samtliga utgifter, som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten.

Betydelsefulla undantag från dessa till synes liberala bestämmelser görs i respektive lagrum.

Allmänna avdragsregler

I 20 § KL sägs, att avdrag inte medges för den skattskyldiges levnadskostnader, inklusive medlemsavgifter, samt värdet av egna arbetsinsatser. Detsamma gäller värdet av det arbete som nedlagts av andre maken och av barn under 16 år (observera att möjligheten till inkomstuppdelning mellan makar inte har samma principiella karaktär som avdragsrätten). Inte heller medges avdrag för ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (skulduppräknings av studielån) eller för kapitalförlust.

Uppräkningen är emellertid inte fullständig. Man måste göra en bedömning i varje enskilt fall för att avgöra om utgiften kan anses hänförlig till intäkternas förvärvande.

Speciella avdrags- regler

Medan de generella riktlinjerna för avdragsrätten ges i 20 §, behandlas den individuella avdragsrätten i de avsnitt av KL som berör respektive inkomstslag samt de allmänna avdragen. Dessa ses som kompletteringar till de generella reglerna men kan också innebära undantag från dessa. Som exempel på detta kan nämnas rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt 33 § anv. KL. Om en skattskyldig har yrkat avdrag för ökade levnadskostnader kan avdraget därför inte vägras enbart med motiveringen att kostnaderna anses utgöra personliga levnadskostnader.

Av 33 § KL framgår också att avdrag inte får göras för kostnader för vilka det utgått icke skattepliktig kostnadsersättning (anvisats särskilt anslag) enligt 32 § 3 mom. KL.

Nödvändiga kostnader

I författningstexten utsägs inte direkt att kostnaderna för vilka avdrag kan medges skall vara nödvändiga för tjänstens fullgörande. Motiveringen att de inte varit nödvändiga används dock ofta av skattemyndigheten när avdrag inte har medgetts. Man har i dessa fall tolkat författningen så, att om kostnaderna inte är nödvändiga kan de inte anses ha varit för tjänsten. De ses i stället som icke avdragsgilla privata levnadskostnader.

Kostnader för att söka tjänst

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

Avdragsrätt föreligger dock för kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av tjänst eller uppdrag, s.k. inställelseresa. Vidare gäller att skattefrihet föreligger för förmån av fri resa eller kostnadsersättning för resa till eller från anställningsintervju, s.k. intervjuresa, till den del resan eller ersättningen avser resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. Se vidare avsnitt 5.4.3.4 och 5.4.3.5. EU:s medlemsländer och EES-länderna finns uppräknade i avsnitt 4.4.3.3.

4.2 Kontanta intäkter

I detta avsnitt behandlas vissa speciella slag av kontanta intäkter.

4.2.1 Sjukpenning, studiestöd, avtalsförsäkringar, skade-stånd m.m.

Sjukpenning

Sjukpenning och rehabiliteringspenning som utbetalas enligt lagen om allmän försäkring, lagen om yrkesskadeförsäkring, lagen om arbetsskadeförsäkring, lagen om statligt personskadeskydd och lagen om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt av tjänst om sjukpenningen grundas på inkomst, som hänför sig till tjänst. Ersättning enligt lagen om ersättning till smittbärare utgör likaledes under ovan angivna förutsättningar skattepliktig intäkt av tjänst (32 § anv. p. 12).

AGS

Belopp som utfaller på grund av inkomstförlust eller är pension och som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) utgör skattepliktig intäkt om försäkringsfallet (sjukdomen) inträffat den 1 januari 1991 eller senare. Avser ersättningen försäkringsfall före 1991 är ersättningen skattefri (32 § 3 a mom. KL, p. 28 övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1990:650).

AGS ersätter inte utgifter för sjukvårdskostnader. Förmånen av AGS-försäkring beskattas inte. Beträffande förtidspension från AGS, se avsnitt 4.2.2 Pensioner m.m.

TFA

Trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är en av arbetsgivaren tecknad försäkring som kan ge ersättning under sjukdomstid och vid invaliditet.

Ersättningar från TFA är skattepliktiga fr.o. m. år 1991 utan undantag oavsett tidpunkt för skadan om ersättningarna avser förlorad inkomst av skattepliktig natur eller livränta (19 § KL). Ersättning för faktisk inkomstförlust och ersättning i form av periodiserad livränta jämföras med lön. Beträffande engångsbelopp för förlorad framtida inkomst, se tabell i avsnitt 4.2.3 Livräntor.

Från TFA utbetalas även vissa skattefria ersättningar, till exempel avseende kostnader vid omskolning, som inte ersätts från annat håll. Avdrag medges inte för kostnader som täcks av skattefri ersättning från TFA.

**Föräldrapenning
m.m.**

Föräldrapenningförmåner utgör skattepliktig intäkt av tjänst oavsett vilken inkomst som ligger till grund för ersättningen. Detsamma gäller vårdbidrag enligt lagen om allmän försäkring (AFL) och ersättning enligt lagen om ersättning och ledighet för närståendevård (32 § anv. p. 12 st. 2 KL).

Studiestöd

Även erhållet korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag, enligt studiestödslagen (1973:349), vuxenstudiebidrag enligt lagen (1983:1030) om särskilt vuxenstudiestöd för arbetslösa, utbildningsbidrag för doktorander, särskilt utbildningsbidrag (ubs), tidsersättning vid vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) samt ersättning till deltagare i teckenspråksutbildning för vissa föräldrar (TUFF) räknas som skattepliktig intäkt av tjänst (32 § anv. p. 12 st. 3 KL).

Dagpenning m.m.

Dagpenning från arbetslöshetskassa vid arbetslöshet och vid arbetslivsutveckling, ALU, och vid offentligt tillfälligt arbete för äldre arbetslösa, OTA - är skattepliktig intäkt av tjänst (32 § anv. p. 12 st. 4 KL). Detsamma gäller ersättning vid generationsväxling samt dagpenning (utbildningsbidrag) till deltagare i arbetsmarknadsutbildning (32 § anv. p. 12 st. 6 KL).

Till intäkt av tjänst räknas även statsbidrag motsvarande dagpenning vid arbetsmarknadsutbildning som lämnas till den som startar egen näringsverksamhet (starta-eget-bidrag). Bidraget avser därvid att utgöra ett tillskott till näringsidkarens försörjning under inledningsskedet av verksamheten (32 § anv. p. 12 st. 4 KL).

Dagpenning vid utbildning och tjänstgöring

inom totalförsvaret utgör också intäkt av tjänst (32 § anv. p. 12 st. 5 KL).

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som utges direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna räknas som skattepliktig intäkt av tjänst (32 § anv. p. 12 st. 7).

RR har i RÅ 1986 not. 888 funnit att kommunalt utbildningsbidrag för arbete i s. k. ungdomscentrum utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst.

Avgångsbidrag

Avgångsbidrag (AGB) på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA) utgår till arbetstagare som avskedas utan egen förskyllan till följd av driftinskränkningar eller driftnedläggelse. Ersättning på grund av sådan försäkring utgår dels med ett s.k. A-belopp, som bestäms med hänsyn till den försäkrades levnadsålder och anställningstid, dels med ett s.k. B-belopp, som bestäms med hänsyn även till övriga omständigheter i det enskilda fallet. Såväl A-belopp som B-belopp är helt skattepliktiga som intäkt av tjänst om anställningen i fråga upphört den 1 januari 1991 eller senare.

Om avgångsbidraget avser anställning som upphört före den 1 januari 1991 gäller äldre bestämmelser (förutvarande 32 § anv. p. 11 KL, övergångsbestämmelserna p. 26 till KL, SFS 1990:650). I sådana fall räknas som intäkt av tjänst hela A-beloppet och den del av B-beloppet som överstiger ett belopp motsvarande två gånger det prisbasbelopp som fastställts för taxeringsåret med stöd av 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring. De äldre bestämmelserna gäller också, om anställningen upphört före 1 januari 1991, i fråga om ersättning på grund av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt, som beträffande

ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA samt beträffande sådan avgångsersättning som staten utbetalar till arbetstagare om det sker enligt motsvarande grunder.

Avgångsersättning

Avgångsersättning, (AGE), som utgår till arbetstagare enligt trygghetsavtal mellan Privattjänstemannakartellen (PTK) och arbetsgivarorganisation är, i likhet med avgångsersättning enligt kollektiv avgångsbidragsförsäkring, helt skattepliktig om anställningen upphört den 1 januari 1991 eller senare.

Ersättning utgår dels med ett belopp som utbetalas månaden efter det att anställningen upphört (rat 1), dels med ytterligare ett belopp (rat 2) som utbetalas när arbetstagaren har varit arbetslös i minst sex månader.

Om anställningen upphört före den 1 januari 1991 gäller de förutvarande bestämmelserna, som innebär att hela rat 1 och den del av rat 2 som överstiger två gånger det prisbasbelopp som med stöd av 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring har fastställts för taxeringsåret utgör skattepliktig intäkt.

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag, dvs. ersättning i annan ordning än AGB och AGE eller motsvarande, i samband med anställnings upphörande jämföras med lön. Avgångsvederlag är således både skattepliktigt och till skillnad från AGB och AGE o.d. - även pensionsgrundande.

Ersättning (skadestånd) avseende förlorad arbetsförtjänst är skattepliktig även om den inte utgår som livränta eller på grund av tjänst och oavsett om ersättningen

utbetalas från försäkring eller direkt från den ersättningskyldige.

Skadestånd vid uppsägning m.m.

Skadestånd på grund av uppsägning av anställning har ansetts utgöra skattepliktig ersättning och har därför upptagits till beskattning som intäkt av tjänst (RÅ 1948 Fi 815, 1955 Fi 874, 1966 Fi 219, 1971 ref. 6).

Utgör ett skadestånd gottgörelse för själsligt lidande (t.ex. ärekränkning, sveda och värk samt lyte och men) är det att anse som ideellt skadestånd. Sådana engångsbelopp är undantagna från beskattning om de inte har ett sådant samband med en anställning att beloppen ändå är skattepliktiga.

RR har i ett antal domar fäst stort avseende vid om ersättningen ifråga utgått från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare. Skatteplikt har ansetts föreligga om det inte står klart att ersättningen inte är av skattepliktig natur (Jfr RÅ80 1:10 (plenimål) och RÅ81 Aa 97 angående skatteplikt för ideellt skadestånd).

I RÅ 1987 ref. 10 hade en person uppburit skadestånd från sitt fackförbund på grund av en konflikt med sin arbetsgivare. RR fann att skadeståndet utgjorde ersättning för skada av annan natur än ekonomisk. Ersättningen hade dock sådant samband med anställningen att den var att betrakta som skattepliktig inkomst av tjänst.

Skadestånd, som p.g.a. missgynnande vid tillsättning av tjänst tillerkänts arbetssökande enligt 8 § 2 st. lagen (1979:1118) om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet, har inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt (RÅ84 1:35). RR ansåg härvid att skadeståndet inte kunde hänföras till vare sig inkomst av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet.

Mottagaren var inte och hade inte varit anställd. Sådant skadestånd torde vara skattefritt även enligt de regler som gäller fr.o.m. 1991.

Egenavgifter m.m.

Till intäkt av tjänst räknas sådana schablonavdrag för egenavgifter som tidigare har dragits av i tjänst och som nu återförts till beskattning. Detta gäller även egenavgifter som fallit bort och som inte utgör intäkt av näringsverksamhet (32 § anv. p. 12 a KL).

Till intäkt tjänst räknas också sådana sociala avgifter, som avses i 46 § 2 mom. st. 1 p. 3 och som satts ned genom ändrad debitering.

Som ytterligare förutsättning gäller att avdrag har medgetts för avgifterna.

Begreppet "fallit bort" är nytt. Det gäller belopp för vilket betalningsskyldigheten fallit bort, t.ex. på grund av att en debitering satts ned eller undanröjts.

De tidigare begreppen "avkortning" och "avskrivning" har slopats. Detta har skett bl. a. med anledning av ändrade rutiner hos KFM och genom att begreppen utmönstrats ur lagstiftningen på uppbörds- och indrivningsområdet.

Tidigare gällde att när indrivning avbröts hos KFM beträffande ett belopp för vilket avdrag medgetts skulle det återföras till beskattning. Den avbrutna indrivningen kallades i skattesammanhang för avskrivning. Med hänsyn bl.a. till att utvecklingen gått mot en mer aktiv bevakning även av avskrivna fordringar har kravet på att återföra belopp till beskattning slopats i de fall indrivning avbrutits.

Det har vidare inte ansetts nödvändigt att i

KL särskilt nämna de fall att det belopp som fallit bort redan är betalt, dvs. att återbetalning (restitution) skall göras.

Begreppsförändringarna gäller fr.o.m. den 1 juli 1994 (SFS 1994:487).

4.2.2 Pensioner m.m.

Pensioner av olika slag är skattepliktig inkomst av tjänst. Även *folkpension* i form av ålderspension, förtidspension, sjukbidrag, omställningspension, särskild efterlevandepension, änkepension, eller hustrutillägg är i sin helhet skattepliktig.

Delpension - enligt lag (1979:84) om delpensionsförsäkring - är skattepliktig inkomst av tjänst. Sådan "pension" redovisas i deklarationen som "lön", inte som allmän pension.

Barnpension (folkpension och tilläggspension, ATP) är delvis skattefri. Beräkning av skattefri del görs för varje månad för sig. Barnpension efter en förälder är skattefri upp till 40 % av prisbasbeloppet. För barnpension efter två föräldrar är den skattefria nivån 80 % av prisbasbeloppet. För varje månad pensionen avser avräknas en tolfedel av 40 eller 80 % av prisbasbeloppet som en skattefri del. Annan barnpension än folk- och tilläggspension beskattas helt.

Vårdbidrag för vård av sjukt eller handikappat barn är skattepliktigt. Om viss del bestäms som ersättning för merkostnader är denna del dock skattefri.

Bestämmelserna om särskilt grundavdrag kan medföra att folkpensionär blir lindrigare eller inte alls beskattad för sin folkpension. De bestämmelserna avser dock inte barnpension eller vårdbidrag.

Förtidspension från AGS är skattepliktig om försäkringsfallet inträffat 1991 eller senare.

Skattepliktig inkomst av tjänst är även belopp som utbetalas från pensionssparkonto. Det gäller belopp som utbetalas till pensionsspararen, till förmånstagare på grund av förmånstagarförordnande, till den som erhållit rätten till pension genom bodelning, till make eller bröstarvinge på grund av jämkning av förmånstagarförordnande samt vid återbetalning enligt bestämmelser i äktenskapsbalken. Beträffande avskattning av behållning på pensionssparkonto, se avsnitt 5.2.7 vid kantrubriken "Pensionssparkonto - avskattning".

4.2.3 Livräntor

Av 31 § KL framgår att med tjänst likställs i detta sammanhang även livränta som utgår på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än genom försäkring och som inte utgör ersättning vid avyttring av egendom. Regeln kompletteras av en bestämmelse i 32 § 1 mom. KL som innebär att livränta, som utgår på grund av personskada, är skattepliktig endast i den utsträckning den ersätter förlorad inkomst av skattepliktig natur eller förlorat underhåll. Livränta är normalt helt skattepliktig.

Begreppet livränta är inte definierat i författningarna men det kan karaktäriseras såsom ett periodiskt belopp som från viss bestämd tidpunkt utgår antingen under en persons återstående livstid eller under viss på förhand bestämd tidsperiod. Livränta p.g. a. livförsäkring kan antingen vara skattefri (K-försäkring) eller skattepliktig (P-försäkring). I sistnämnda fall är livräntan skattemässigt sett pension. Ordet livränta förekommer också i pensionsavtal på arbetsmarknaden. Det är då fråga om tjänstepension.

Vissa livräntor beskattas endast till ett med hänsyn till livräntetagarens levnadsålder

reducerat belopp. Bestämmelser härom med anvisning bl.a. om med vilken procentsats det utbetalade livräntebeloppet skall reduceras är intagna i 32 § 2 mom. KL. Det kan förekomma att försäkringsbolag utbetalar ränteåterbäring i samband med livränta. Ränteåterbäringen reduceras inte utan är i sin helhet skattepliktig. Højning av eller tillägg till livränta som skall utgå under livräntans fortsatta bestånd räknas dock som livränta (31 § anv. p. 1 st. 22 KL).

Personskada

Livränta och engångsbelopp, som utgår p.g. a. personskada, kan ibland bestå av en skattepliktig och en inte skattepliktig del (32 § 1 mom. KL). Beträffande löpande livränta som fastställts 1976 eller senare görs i sådana fall en uppdelning av beloppet vid dess fastställelse. I kontrolluppgift avseende yrkesskadelivränta förutsätts att livräntetagaren inte har någon annan personskadelivränta.

RR har i RÅ 1986 ref. 97 slagit fast att den maximering av det skattefria beloppet som finns i lagtexten (p. 1 andra stycket övergångsbestämmelserna till lagen (1977:41) om ändring i KL) skall anses gälla för varje beskattningsår för sig som livräntan avser.

Hur livräntor och engångsbelopp beskattas framgår vidare av nedanstående tabell (se även SN 1977 s. 213-221).

Inkomst av tjänst 175

Beskattning av livränta och engångsbelopp

Slag av utbetalning

Form för beskattning

Vid löpande utbetalning

Vid uthyte av skattepliktig livränta mot engångsbelopp (40/60 %-regeln)

	Vid löpande utbetalning	Vid utbyte av skattepliktig livränta mot engångsbelopp (40/60 %-regeln)
Livränta enl. 32 § 1 mom. KL på grund av <i>personskada</i> och som fastställs fr.o.m. den 1 januari 1976 eller som fastställs på grund av <i>arbetskada</i> som inträffat fr.o.m. den 1 juli 1977.	Beskattas om livräntan avser ersättning för <i>förlorad inkomst av skattepliktig natur</i> eller ersättning för <i>förlorat underhåll</i> (32 § 1 mom. KL). Annan personskadelivränta (t.ex. kostnadslivränta) beskattas inte.	60 % av engångsbeloppet är skattepliktigt och 40 % skattefritt. Den skattefria delen p.g.a. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. AFL* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning skall även beaktas tidigare utbetalningar av engångsbelopp.
Livränta enl. 32 § 1 mom. KL på grund av <i>personskada</i> , och som fastställs före den 1 januari 1976; livräntan får inte avse ersättning för <i>förlorat underhåll</i> . Livränta, som utgår enligt lagen om <i>yrkesskadeförsäkring</i> m.fl. författningar även om den fastställs den 1 januari 1976 eller senare om skadan inträffat före den 1 juli 1977. **	<i>Hälften</i> av livräntebeloppet för året anses hänförligt till <i>skattefri del</i> . Genom en spärregel får den <i>skattefria delen</i> dock aldrig överstiga <i>ett halvt prisbasbelopp</i> enl. AFL* för det år livräntan avser. Vid flera livräntor gäller schablonregeln det sammanlagda beloppet. Högsta skattefria del för livränta avseende 1999 blir alltså om livräntan är minst 36 400 kr ett belopp på 18 200 kr (övergångsbestämmelserna till lag (1978:189) om ändring av 32 § 1 mom. KL). Livränta avseende <i>förlorat underhåll</i> är helt skattepliktig.	Så stor del av engångsbeloppet vid utbyte av hel livränta hänförs till den inte skattepliktiga intäkten, som motsvarar förhållandet mellan den enligt schablon skattefria delen av det till året för utbytet hänförliga livräntebeloppet och hela livräntebeloppet, beräknat som om livräntan utgått under hela året. Om således en "äldre" personskadelivränta på 72 800 kr/år under 1999 utbytes mot ett engångsbelopp, blir $18\,200/72\,800 = 25\%$ av engångsbeloppet skattefritt; på 75 % tillämpas 40/60 %-regeln (se ovan) (övergångsbestämmelserna till lag (1978:189) om ändring av 32 § 1 mom. KL).
Annan årlig livränta enl. 32 § 1 mom. KL än personskadelivräntor.	Beskattas i sin helhet (32 § 1 mom. KL).	Hela beloppet skattepliktigt (19 § anv. p. 1 st. 5 KL).
Livränta enl. 32 § 2 mom. KL.	Beskattas till reducerat belopp. Storleken av den skattepliktiga andelen är enligt en fallande skala beroende på den försäkrades levnadsålder. (32 § 2 mom. KL, där skalan redovisas).	Hela beloppet skattefritt (19 § anv. p. 1 st. 5 KL).
Ersättning i form av direktutbetalt engångsbelopp avseende framtida förlust av skattepliktig inkomst till följd av <i>personskada</i>		60 % av engångsbeloppet är skattepliktigt och 40 % är skattefritt (se ovan). Den skattefria delen p.g.a. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. AFL* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning skall även beaktas tidigare utbetalning av engångsbelopp.

*AFL = Lagen om allmän försäkring. Prisbasbeloppet för 1999 är 36 400 kr.

**Livränta som utgår på grund av trafik- och ansvarighetsförsäkring och där försäkringsfallet inträffat före 1962 beskattas till reducerat belopp enligt tabellen i 32 § 2 mom. KL. Detsamma gäller yrkesskadelifvränta om skadan inträffat före 1955. Engångsbelopp i dessa fall är skattefria (p. 1 anv. till 19 § KL femte stycket).

Egendomslivränta

De regler i fråga om beskattningen av egendomslivräntor som gäller beträffande överlåtelseavtal som har ingåtts fr.o.m. den 1 juli 1984 innebär att vederlag i livränteform normalt beskattas enligt reglerna för inkomst av kapital och att avdrag inte får ske såsom för allmänt avdrag.

Tidigare var det vanligt att säljare av egendom, t.ex. fastighet eller rörelse, delade upp ersättningen, på så vis att en del utgjorde köpeskilling i vedertagen bemärkelse och en del rätt till livränta. De belopp som utföll på grund av en sådan rättighet kallas egendomslivränta. En sådan konstruktion accepterades även om det klart och tydligt framgick av avtal eller annat att livräntan framstod som en ersättning vid försäljning. Livräntan beskattades som inkomst av tjänst. Utbetalaren fick göra allmänt avdrag enligt 46 § anv. p. 5 KL (periodiskt understöd). För överlåtelseavtal som har ingåtts före den 1 juli 1984 gäller dessa tidigare regler.

Beskattning hos mottagaren skall ske endast om det är fråga om livränta och inte om en kapitalavbetalning på skuld.

Vad som är livränta eller kapitalavbetalning i fråga om överlåtelseavtal före den 1 juli 1984 får avgöras från fall till fall med utgångspunkt i försäljningsavtalet eller motsvarande. Se RÅ 1970 Fi 1750, där RR inte godtog avdragsrätt när ett skuldebrev avlöstes av en förbindelse om att ge ut livränta. Se även RN 1963 serie I nr 7:12, där betalning under 12 år för aktier inte ansågs utgöra periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning.

Egendomslivränta eller undantagsförmån

RR har i en dom RÅ 1994 not. 121 uttalat att en viss förmån ansetts böra upptas till beskattning som eigendomslivränta och inte som undantagsförmån. Den skattskyldige hade i samband med försäljning av fastigheter av annan fastighets natur förbehållit sig rätt att till reducerad hyra disponera rätten till en lägenhet i den hotellbyggnad, som köparen av fastigheterna avsåg att uppföra på den ifrågavarande tomtmarken. Förmånens värde ansåg RR skulle upptas till beskattning i inkomstslaget tjänst som eigendomslivränta och inte som undantagsförmån. Eftersom försäljningen ägt rum före den 1 juli 1984 skulle de bestämmelser tillämpas som gällde intill nämnda dag.

Avlösning av eigendomslivränta

Ibland förekommer att livränta avlöses mot engångsbelopp, dvs. i stället för att få resterande del av en livränta, erhåller mottagaren i förtid ett belopp en gång för alla. Det kan ske när som helst under livränteperioden och det står i princip parterna fritt att komma överens om detta. Åtgärden kan vara motiverad av en önskan att reglera skuldförhållandet så snart som möjligt.

Avlösning av eigendomslivränta innebär inte ändring av det ursprungliga avtalet, varigenom eigendomen tidigare avyttrades, utan avlösningen utgör endast en reglering av livräntan. Därav följer att avlösningssbeloppet inte kan anses ingå i ingångsvärdet för eigendomen vid en realisationsvinstberäkning.

Om avlösning sker av eigendomslivränta som utgår enligt överlåtelseavtal före den 1 juli 1984 gäller nedanstående.

Avlösningssbeloppet utgör inte sådan periodisk utbetalning som medger avdragsrätt enligt 46 § anv. p. 5 KL. Likväl

skall beloppet beskattas enligt 32 § KL. Se RÅ 1970 Fi 1275 där en testamentarisk livränta skulle avlösas av ett engångsbelopp, samt RSV/FB Dt 1980:8 där avlösning av egendomslivränta beskattades hos mottagaren utan att avdragsrätt förelåg.

Avlösning av livränta medför således att reciprocitet inte föreligger. Den omständigheten att mottagaren avlider och att rätten till egendomslivräntan övergår till arvtagaren innan livräntan förfallit till betalning före utgången av en bestämd period innebär inte att avlösning skett och saknar betydelse vid en bedömning av livräntans karaktär.

4.2.4 Stipendier och utbildningsbidrag

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning, räknas enligt 19 § KL inte till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller stipendium för andra ändamål om det inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning. Se dock nedan om undantag beträffande s.k. Marie Curie-stipendium. Det förekommer emellertid att stipendier utges under sådana omständigheter att de i själva verket utgör ersättning för lön (RÅ81 1:22). Gränsdragningen kan vara svår att göra och en bedömning får ske från fall till fall. Avgörande är stipendiets karaktär och omständigheterna vid utbetalningen. Även om ett stipendium inte utgår under sådana förhållanden att det kan anses utgöra lön, kan stipendiet bli skattepliktigt som periodisk intäkt. Stipendium från stiftelse som är begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL eller från vissa ideella föreningar räknas dock inte som periodiskt understöd (31 § anv. p. 2 KL).

Resestipendier

Vissa stipendier kan vara avsedda för ett speciellt ändamål, t.ex. resestipendier, som - om de inte utgått på grund av tjänst - inte är skattepliktiga. Förutsättning är dock att det i princip inte föreligger krav på motprestation. Sålunda föreligger inte skattefrihet för en reportageresa, men väl om mottagaren endast förbundit sig att skriva rapport om hur resan har förlöpt. Mottagaren är då inte heller berättigad till avdrag för kostnader i samband med resan, oavsett om resan som sådan varit till nytta för inkomsternas förvärvande eller ej.

Syftet med stipendiet

Skattskyldigheten för ett stipendium är - oavsett hur det betecknas - direkt avhängigt dess syfte. Föreligger krav på motprestation är det skattepliktigt, medan det är skattefritt om det föreligger gåvoavsikt.

Stipendier i egentlig mening har benefik karaktär och kan anses som en uppmuntran och erkänsla för redan gjorda prestationer. De kan i många fall anses vara tillbakablickande och tar inte i och för sig sikte på framtida prestationer. Man kan också se dem som en ersättning för tidigare kostnader som bestritts av beskattade medel. Ett skattefritt stipendium kan användas för bestridande av avdragsgilla kostnader (jfr dock ovan).

Marie Curie-stipendium

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som utges direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna räknas som skattepliktig intäkt av tjänst (32 § anv. p. 12 st. 7 KL).

Konstnärer m.fl.

Gränsen mellan ett stipendium i egentlig mening och näringsbidrag, t.ex. i form av projektbidrag, är flytande. Den avgörande skillnaden ligger i syftet. Är avsikten att stipendiet skall täcka eller bidra till avdragsgilla kostnader i rörelse är det skattepliktigt. Här ligger kanske den största svårigheten vid den skattemässiga bedömningen. Många kommunala stipendier utgår till konstnärer på orten. Det torde vara svårt att avgöra om ett sådant stipendium syftar till att ge konstnären möjlighet att fortsätta sin verksamhet (som annars kanske hade måst läggas ner) eller om det skall ses som ett tack eller en erkänsla för den PR som konstnären genom sin hittillsvarande verksamhet gjort för kommunen.

Kommunala stiftelser

Det förekommer att stipendier utgår från stiftelser, som förvaltas av en kommun. Stipendiet kan vara avsett att användas för att beskriva något av intresse som gäller kommunen, t.ex. dess utveckling. Ett sådant stipendium bör behandlas som ersättning för arbete som utförs för kommunen och därvid anses utgöra intäkt av tjänst.

Stipendium från arbetsgivare

Ett stipendium är i princip alltid skattepliktigt om det utgått från arbetsgivare eller förutsätter någon form av motprestation (se dock nedan). Det får avgöras från fall till fall vilken kvalitet motprestationen skall ha för att stipendiet skall bli skattepliktigt. Om någon får ett stipendium för att delta i en kurs torde det vara tillräckligt att han går kursen och att utgivaren någon gång i framtiden kan förväntas få nytta av detta. Om någon däremot skriver en artikel i anslutning till ett resestipendium, bör denna inte anses utgöra motprestation, som medför skatteplikt.

Konstnårsbidrag och bidrag till upppinnare

Konstnär kan erhålla bidrag av statsmedel i form av konstnårsbidrag eller projektbidrag. De utbetalas av Sveriges Författarfond eller Konstnärsnämnden. Sveriges Bildkonstnårsfond delar ut bidrag till bild- och formkonstnärer.

Sådana bidrag som saknar krav på motprestation anses vara skattefria. Syftet kan vara att ge ekonomisk trygghet eller utgöra en form av pension. Däremot är ett projektbidrag, som utgår till ett mer målinriktat konstnärligt utvecklingsarbete av mer kostnadskrävande natur, skattepliktigt.

Bidrag som utgår under tre år eller längre tid är alltid skattepliktiga, eftersom de då anses utgöra periodisk intäkt. Detta innebär generellt sett att sådana stipendier som här är ifråga är skattepliktiga endast om de utgår under tre år eller längre tid. Projektbidrag torde anses utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Även arbetsstipendier från FRN (Forskningsrådsnämnden) bör vara skattefria om de inte utgått under minst tre år.

Utbildningsstipendier

Utbildningsstipendier är skattefria om de inte är förknippade med en motprestation av något slag. När det gäller att avgöra om motprestation föreligger har många svårbedömbara situationer uppstått. RN har tagit ställning till frågan om s.k. flitpengar till yrkesskoleelever, lärlingar m. fl. (RN 1969 2:4). Nämnden konstaterade att flitpengarna utbetalades som uppmuntran för "...utfört, i regel produktivt arbete..." och att de enligt skatterättslig praxis utgjorde inkomst av tjänst. De ansågs sålunda inte jämförbara med ej skattepliktiga studiemedel.

**Basår inom
kommunal vuxen-
utbildning**

Skatteplikt föreligger inte för stipendium som lämnas enligt förordningen (1998:52) om stipendium efter genomfört basår inom gymnasial vuxenutbildning.

**Fackliga
stipendier**

När det gäller s.k. fackliga stipendier har bedömningen av skattepliktsfrågan varierat under senare år. Följande förändringar kan noteras.

Enligt för tiden 1 januari 1983 - 30 juni 1993 gällande lagstiftning ansågs inte stipendier för att delta i fackliga kurser som skattepliktig inkomst. Genom SFS 1992:1597 fick bestämmelserna om skattefrihet för utbildningsstipendier i 19 § KL ändrad utformning.

Syftet med denna lagändring var att i fråga om fackliga stipendier återgå till det rättsläge som rådde till och med beskattningsåret 1982 (1983 års taxering). Vägledande för hur gränsen mellan skattepliktiga och icke skattepliktiga stipendier skulle dras borde enligt förarbetena till den nya lagstiftningen (prop. 1992/93:127, s. 46-48, 58 och SkU 1992/93:14, s. 28-29) vara en serie avgöranden av RR från 1981 (RÅ 1981 1:31 I-VI).

Enligt dessa rättsfall drogs gränsen på så sätt att om mottagaren hade ett fackligt förtroendeuppdrag och kursen var inriktad på den fackliga verksamheten bedömdes stipendiet som skattepliktigt. Om kursen däremot hade mera allmänbildande karaktär ansågs skatteplikt inte föreligga. Beträffande den som enbart är medlem i facklig organisation torde gälla att stipendium kan tas emot för deltagande även i fackligt orienterande kurser utan att det medför några skattekonsekvenser.

Av intresse i sammanhanget är också RÅ82 1:26, RÅ82 1:35 och RÅ 1994 not. 424.

I rättsfallet RÅ82 1:26 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem för deltagande i kurs med fackligt innehåll skattefritt, när medlemmen vid tiden för stipendiets uppbärande inte hade något förtroendeuppdrag eller annat uppdrag för förbundet.

I rättsfallet RÅ82 1:35 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem, som innehade förtroendeuppdrag hos förbundet skattefritt, när stipendiet avsett deltagande i kurs vars innehåll bedömts vara en allmän komplettering av 7-årig folkskoleutbildning.

I RR:s dom RÅ 1994 not. 424 ansågs stipendier, som fackförbund utbetalat till facklig förtroendeman för deltagande i kurser avseende allmänfacklig vidareutbildning, skattepliktiga.

Rättsfall m.m.

Skattepliktiga

- bidrag till semester- och rekreationsresor (RÅ 1934 ref. 9, 1955 Fi 1278-1279, 1963 ref. 32 I och II)

- semesterstipendium (RN Serie I 1962 nr 6:11)

- subventionerad semesterresa (RN Serie I 1964 2:12 och 1968 3:3), resebidrag från arbetsgivare för studier i USA (RÅ 1961 ref. 19)

- individuellt utformade redestipendier oavsett om de utgått i form av biljetter eller kontanter (RN Serie I 1967 5:2)

- forskningsbidrag (RÅ 1943 Fi 332, 1960 Fi 552, 1962 Fi 258 och 1391, 1966 ref. 23 I, RN Serie I 1968 7:3)

- av förlag utbetalt s.k. arbetsstipendium åt skönlitterär författare hos förlaget (RÅ 1962 ref. 24)

- barnboksstipendium från förlag (RÅ 1968 Fi 978), anslag till författare från stiftelse för vetenskaplig forskning (RÅ 1964 ref. 12)

- författarpenning och periodiska utbetalningar från Sveriges Författarfond (RN Serie I 1964 3:4)

- stipendium till skådespelare från Sveriges Radio (RÅ 1968 Fi 979)

Ej skattepliktiga

- stipendium till skönlitterär författare, som inte utgått periodiskt (RÅ 1952 ref. 50, 1953 Fi 1047, 1955 Fi 1346, 1956 Fi 1134)

- engångsbelopp från Sveriges Författarfond (RN Serie I 1964 3:4)

- premie i form av studieresa i grupp (utöver värdet av inbesparade levnadskostnader) (RN Serie I 1967 5:2)

- stipendium från marinförvaltningen till mariningenjör för studier i USA (RÅ 1955 Fi 1285)

- stipendium från Statens Råd för Byggnadsforskning för vistelse vid forsknings- och undervisningsanstalt i USA (RSV Dt 1976:24).

Skatteplikt föreligger inte för bidrag, som stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond till fullföljd av sitt ändamål utger för mottagarens utbildning (19 § KL).

I SOU 1990:47 föreslogs att i princip alla stipendier skulle utgöra skattepliktig inkomst. Förslaget har inte föranlett någon lagstiftning. I betänkandet redovisas

utförligt de regler som gäller för stipendier.

Vidare finns en redogörelse om beskattning av stipendier och liknande bidrag i SN 1992 nr 4 s. 141 - 162.

Vuxenutbildning enligt studiestöds- lagen

Bidrag enligt studiestödslagen (SFS 1973:349) utgår i form av korttidsstudiestöd, internatbidrag och särskilt vuxenstudiestöd.

Vuxenstudiestöd kan även utgå till arbetslösa enligt en särskild lag om särskilt vuxenstudiestöd för arbetslösa (SFS 1983:1030).

Korttidsstudiestöd kan utgå vid studier i studiecirkel, vid folkhögskola/kommunal vuxenutbildning (komvux) eller vid statens skola för vuxna (SSV). Korttidsstödet uppgår till 75 kr per timme. Korttidsstudiestödet är skattepliktigt.

Internatbidrag kan utgå vid studier på folkhögskola eller vid SSV. Bidraget uppgår till 327 kr per dygn. Det skall ersätta kostnader för resor, kost och logi under kursdagarna. Internatbidraget är skattefritt.

Särskilt vuxenstudiestöd kan utgå för studier på grundskole- och gymnasieskolenivå inom kommunal och statlig vuxenutbildning, i gymnasieskola eller på folkhögskola. Det kan också utgå för studier på yrkesteknisk högskoleutbildning (YTH). Det särskilda vuxenstudiestödet består av dels ett skattepliktigt vuxenstudiebidrag, dels en återbetalningspliktig lånedel. Bidragsbeloppet varierar beroende på om den studerande tillhör arbetslöshetskassa eller inte.

Särskilt vuxenstudiestöd kan fr.o.m. 1 juli 1993 även utgå till deltagare i vissa lärarutbildningar, t.ex. specialpedagogisk

vidareutbildning. Det särskilda vuxenstudiestödet ersätter från och med detta datum det utbildningsarvode som tidigare beviljats för dessa utbildningar.

Vidare kan timersättning lämnas till studerande som deltar i vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvux).

Timersättningen är 75 kr per lektionstimme för den som förlorar arbetsinkomst eller motsvarande. Timersättningen är skattepliktig inkomst.

Särskilt utbildningsbidrag (UBS) utgår i form av ett skattepliktigt bidrag som motsvarar ersättningen från arbetslöshetskassan. Särskilt utbildningsbidrag kan erhållas för orienteringskurser och studier på grundskole- och gymnasienivå under lägst två veckor och högst 360 heltidsdagar. UBS kan sökas av den som är mellan 25 och 55 år och

- är arbetslös och anmäld som arbetssökande till arbetsförmedlingen och har rätt till a-kassa

- är arbetstagare som har arbetat minst halvtid under minst fem år och skulle haft rätt till a-kassa vid arbetslöshet. En förutsättning är att arbetsgivaren anställer en långtidsarbetslös under utbildningstiden som anvisats av arbetsförmedlingen

- saknar treårigt gymnasieutbildning eller motsvarande kompetens.

Om pengarna till UBS inte räcker till alla som söker görs ett urval. I första hand lämnas bidrag för orienteringskurser och för studier på grundskolenivå. I andra hand lämnas bidrag för studier på gymnasienivå. Vid urval på gymnasienivå har sökande

som helt saknar gymnasieutbildning företräde, och därefter sökande med kortare gymnasieutbildning.

Arbetsmarknads- utbildning

Utbildningsbidrag vid arbetsmarknadsutbildning utgår i form av dagpenning.

Dagpenning vid arbetsmarknadsutbildning är enligt 32 § anv. p. 12 skattepliktig intäkt av tjänst.

Funktionshindrade har möjlighet att få bidrag till bl.a. resekostnader och traktamente enligt förordningen (1987:409) om bidrag till arbetshjälpmedel m.m. Av SFS 1995:725 framgår vilka bidragsbelopp som kan utgå. Bestämmelserna gäller fr.o.m. den 1 juli 1995.

Särskilt bidrag är enligt 19 § KL inte skattepliktigt. Enligt samma paragraf medges inte avdrag för kostnader som bidraget avser att täcka. Beträffande avdrag i vissa fall, se avsnitt 4.4.3.6 "Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning, kurser, konferenser m.m.".

Start- och studie- bidrag från Trygghetsrådet

RR har i RÅ 1988 ref. 127 ansett att start- och studiebidrag som uppburits från Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond (Trygghetsrådet) utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

4.2.5 Hyresersättning från arbetsgivare

Det förekommer att arbetsgivaren betalar ut hyresersättning för kontor, garage eller annat utrymme som den anställda upplåter i den egna bostaden. Sådan ersättning är skattepliktig, antingen som intäkt av tjänst (eller näringsverksamhet) eller som intäkt av kapital.

Om den anställde - som förutsättes sakna intressegemenskap med arbetsgivaren - hyr ut en privatbostad till arbetsgivaren, är den ersättning han erhåller intäkt av kapital för honom om (1) arbetsgivaren har behov av att hyra utrymmet och (2) ersättningen är marknadsmässig. Se vidare avsnitt 6.3.2, där bl.a. arbetstagarens avdragsrätt behandlas, och avsnitt 7.2 som redogör för vad som menas med privatbostad. Det sagda gäller även vid uthyrning av utrymme i bostadslägenhet som arbetstagaren innehar med hyresrätt.

I samtliga fall är ersättning som överstiger marknadsmässig hyra lön, dvs. intäkt av tjänst (som skall beläggas med sociala avgifter). Detsamma gäller oavsett ersättningens storlek om arbetsgivaren inte kan anses ha något behov av att hyra utrymmet. Några avdragsgilla kostnader, hänförliga till sådan tjänsteintäkt, torde inte föreligga.

Kontrolluppgifts- skyldighet

Även i de fall ersättningen till den anställde skall beskattas som inkomst av kapital är arbetsgivaren skyldig att lämna uppgift om ersättningsbeloppet (hyran) i kontrolluppgiften (3 kap. 4 § LSK).

Arbetsgivaren är den anställdes eget bolag

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag som ägs av den anställde eller någon närstående till honom gäller andra regler. Om hyresersättning från sådant bolag inte är intäkt av näringsverksamhet för arbetstagaren - vilket den undantagsvis kan vara t.ex. om utrymmet avser arbetstagarens näringsfastighet -, är den i stället helt och hållet intäkt av tjänst för honom, 32 § anv. p. 14 st. 5 KL. Sociala avgifter skall dock inte tas ut, se 2 kap. 4 § 1 st. 12 lagen (1981:691) om socialavgifter som hänvisar till 32 § 1 mom. 1 st. i) KL. Se vidare avsnitt 21.5.

4.2.6 Traktamentsersättningar m.m.

Resekostnads-, traktaments- och representationsersättningar är skattepliktiga intäkter och skall av arbetsgivaren anges på kontrolluppgiften.

Endagsförrättning

Avdrag medges inte för ökade levnadskostnader vid förrättning som inte varit förenad med övernattning (endagsförrättning). Om den skattskyldige erhåller ersättning för sådan förrättning skall ersättningen behandlas som lön.

Undantag från kontrolluppgiftsskyldighet

Undantag från arbetsgivarens uppgiftsskyldighet för vissa kostnadsersättningar kan enligt 3 kap. 5 § p. 3 LSK förekomma under förutsättning att det har angetts (med kryss) i kontrolluppgiften att ersättning har lämnats. Efter föreläggande av skattemyndigheten föreligger dock alltid uppgiftsskyldighet. Följande kostnadsersättningar behöver inte redovisas med belopp.

- 1) Kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi som motsvarar gjorda utlägg.
- 2) Kostnadsersättning för logi vid resa i tjänsten som motsvarar gjorda utlägg.
- 3) Representationsersättning som motsvarar gjorda utlägg.
- 4) Traktamentsersättning och ersättning för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten som motsvarar avdragsgilla schablonbelopp. Överstiger ersättningen schablonbeloppet skall det överskjutande beloppet redovisas som lön.

Ersättningar, som enligt punkterna 1-4 ovan inte behöver uppges med belopp på kontrolluppgift, behöver inte heller tas upp i deklarationen som intäkt. Något avdrag medges i så fall inte.

Vill den skattskyldige yrka högre avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa inom riket än med avdragsgilla schablonbelopp, måste han visa att den sammanlagda kostnadsökningen vid tjänsteresor i anställningen under beskattningsåret varit större än summan av schablonavdragen. I sådana fall måste de erhållna ersättningarna redovisas i deklarationen.

Vid tjänsteresa utomlands får kostnadsökningen beräknas för varje tjänsteresa för sig.

Om ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten utbetalas med större belopp än vad som är avdragsgillt, är överskjutande belopp lön som skall ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Innebörden av uttrycket förenade med tjänsten är att kostnaderna skall ha uppkommit i tjänsten. Kostnader för t.ex. hemresor är inte kostnader i tjänsten. Eventuell ersättning för sådana kostnader skall alltså anges med hela beloppet i självdeklarationen och redovisas som lön på kontrolluppgiften, trots att den anställda kan ha rätt till avdrag för kostnaderna.

UD- och SIDA-personal

Undantag från skatteplikt gäller vissa kostnadsersättningar till personal inom utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet (32 § 3 mom. KL). Ersättningar som undantas från beskattning är utlandstillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån.

SIPRI

Undantag från skatteplikt gäller även vissa kostnadsersättningar som utges av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI). Enligt 32 § 3 mom. KL tas som intäkt inte upp kostnadsersättning som avser ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad. Skattebefrielse gäller sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige.

EU-parlamentariker

Från och med 1996 är även den fasta resekostnads- och traktamentsersättning som Europaparlamentet betalar till företrädare i parlamentet undantagen från beskattning. Förutsättningen är att ersättningen inte väsentligen kan antas överstiga kostnaderna (32 § 3 mom. KL).

Om den erhållna ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter medges inte något avdrag för underskottet (32 § 3 mom. jämfört med 33 § 1 mom. KL).

Utländska forskare

Vissa förmåner och ersättningar till utländska forskare kan undantas från beskattning enligt 5 § lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. För skattefrihet krävs beslut av forskarskattenämnden vid RSV. Skattefriheten kan avse förmån av fri eller delvis fri bostad i Sverige, ersättning för kostnader för bostad här, ersättning för flyttning till eller från Sverige och ersättning för avgifter för barns skolgång här.

I den mån utbetalning sker utan att ersättningen motsvarar faktiska kostnader tillämpas de bestämmelser som gäller för beskattning av lönen, dvs. överskjutande belopp tas upp till beskattning. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning medges inte.

Se vidare RSV:s Handledning för internationell beskattning (RSV 352).

Riksdagsledamöter

Riksdagsledamot som uppbär arvode för att fullgöra riksdagsmannauppgiften, är skattskyldig för detta arvode som inkomst av tjänst. Skattskyldighet föreligger även för riksdagsledamots kostnadsersättning. Detsamma gäller eventuellt uppburet traktamente.

4.2.7 Diverse övriga intäkter

**Drickspengar till
taxiförare**

Alla taxibilar skall sedan den 1 januari 1991 vara utrustade med kvittoskrivande och registrerande taxametrar av godkänd typ. Systemet med taxidricks skall i princip vara helt avskaffat fr.o.m. år 1991. I den mån drickspengar alltjämt uppbärs av anställda taxiförare utgör drickspengar intäkt av tjänst. I självdeklarationen skall redovisas den intäkt av drickspengar som faktiskt har uppburits.

**Drickspengar till
servitörer**

Med dricks menas i allmänhet sådan ersättning som gästen betalar utöver det som är angivet på restaurang- eller gästnotan. Någon skyldighet för gästen att betala utöver det som står på restaurang- eller gästnotan finns inte. Betalning av dricks är därför helt frivillig. Även om dricksen numera är avtalsmässigt avskaffad förekommer den alltjämt i vissa fall. I de fall servitören mottagit dricks är den skattepliktig och skall tas upp som inkomst av tjänst i deklarationen.

Familjedaghem

Ersättning för vård i familjedaghem utgår i regel i form av en arvodesdel och en omkostnadsdel. Båda dessa ersättningar är skattepliktiga ersättningar. Avdrag medges i regel för belopp motsvarande erhållen omkostnadsersättning med den begränsning som följer av 33 § 2 mom. KL. RSV har utfärdat rekommendationer avseende avdrag för kostnader i familjedaghem (RSV S 1998:32) när kostnadsersättning har utgått. Se närmare avsnitt 4.4.4.

Familjehem

Ersättning för vård i familjehem och hem för vård och boende enligt socialtjänstlagen (1980:620) och enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade utgår också i form av en arvodesdel och en omkostnadsdel. Båda är skattepliktiga. Även här medges i regel avdrag för belopp motsvarande erhållen omkostnadsersättning med samma begränsning som nämnts ovan beträffande familjedaghemmen.

**Lekmaterial-
ersättning**

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

**Dagbarnvårdares
egna barn**

Beträffande dagbarnvårdare i familjedaghem förekommer det att dagbarnvårdarens egna barn är inskrivna i kommunens barnomsorg och placerade i det egna hemmet med någon av föräldrarna som dagbarnvårdare. Omkostnadsersättning utgår då även för de egna barnen. Denna ersättning behandlas på samma sätt som ersättningen för övriga barn.

**Privat dagbarn-
vårdare**

Erhåller privat dagbarnvårdare omkostnadsersättning av uppdragsgivare utgör ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst om den inte skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. För att näringsverksamhet skall anses föreligga skall dagbarnvården bedrivas varaktigt, självständigt och med vinstsyfte.

Antalet föräldrar (uppdragsgivare) som anlitar dagbarnvårdaren samt antalet barn är naturligtvis av betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet skall anses föreligga. För att

näringsverksamhet skall anses bedriven krävs enligt RSV:s mening bl.a. att dagbarnvårdaren normalt tar hand om minst fem dagbarn. Om särskilda omständigheter föreligger kan det dock i vissa fall räcka med ett färre antal barn för bedömningen om dagbarnvården skall anses som näringsverksamhet. Detta kan exempelvis vara om dagbarnvårdaren har hand om barn med särskilda behov. För den närmare gränsdragningen gentemot näringsverksamhet, se RSV Rapport 1998:4 "F-skatt åt flera - Utvidgning av näringsbegreppet" sid. 40.

S.k. trefamiljesystem

Inom barnomsorgen tillämpar en del kommuner s.k. trefamiljesystem som innebär att kommunen anställer en dagbarnvårdare för att ta hand om barnen i tre familjer. Familjerna delar lika på uppgiften att upplåta sitt hem för barnomsorgsverksamheten. Kommunen betalar omkostnadsersättning till "värdfamiljen" för att täcka familjens kostnader för mat, slitage av möbler och annan inredning samt smärre förbrukningsartiklar.

Om inget anställnings- eller uppdragsförhållande råder mellan kommunen och "värdfamiljen" blir den s.k. omkostnadsersättningen närmast att betrakta dels som hyra för lokalerna dels som ersättning för gjorda utlägg för mathållning och förbrukningsartiklar. Är däremot någon av föräldrarna kommunalt anställd eller uppdragstagare hos kommunen kan bedömningen bli att ersättningen ses som ett utflöde av tjänsten och därmed skattepliktig intäkt av tjänst.

Har inte hyresersättningen specificerats och kan inte den skattskyldige visa annat bör, vid en jämförelse med Svenska Kommunförbundets rekommendationer angående ersättning till dagbarnvårdare i

familjedaghem, 25 % av beloppet anses utgöra ersättning för hyra. Hyresersättningen utgör i regel skattepliktig intäkt av kapital, se avsnitt 7.3.1. Den del som avser gjorda utlägg är inte skattepliktig.

Föräldra- kooperativa daghem

Daghemsverksamhet som bedrivs av s.k. föräldrakooperativ bör vanligen hänföras till näringsverksamhet. Daghemsverksamhet bör i sig hänföras till näringsverksamhet oberoende av om verksamheten bedrivs i form av enskild verksamhet, inom ramen för en ekonomisk förening eller ideell förening. För att näringsverksamhet skall föreligga måste dock verksamheten innefatta någon form av ekonomiska transaktioner i organiserad form. Enligt ett ej överklagat förhandsbesked har bestämmelserna om skattebefrielse i 7 § 5 mom. första stycket SIL inte ansetts tillämpliga på ett föräldrakooperativt daghem. Den skattemässiga behandlingen bör alltså normalt ske i enlighet med reglerna för näringsverksamhet. RSV har i skrivelse 1992-10-28, dnr 38920-92/900, uttalat sig om "Beskattning av s.k. föräldrakooperativa daghem".

Familjehem som bolag

Det förekommer att familjehemsföräldrarna bildar bolag och begär av arbets-/uppdragsgivaren att arvode och omkostnadsersättning skall betalas ut brutto till bolaget. Enligt RSV bör det civilrättsliga avtalet om familjehemsvård vara vägledande vid bedömningen av vem som skall anses ha uppburit den ekonomiska ersättningen. De faktiska förhållandena avgör vilket inkomstslag ersättningen skall hänföras till.

Har det civilrättsliga avtalet om vården slutits mellan en kommun och familjehemsföräldrarna bör beskattningen

ske hos de fysiska personerna. Vård i familjehem jämställs i regel med anställning varför beskattningen skall ske i inkomstslaget tjänst. I undantagsfall kan dock vården bedrivas på ett sådant sätt att ersättningen bör hänföras till intäkt av näringsverksamhet.

Har däremot avtalet om familjehemsvård ingåtts med en juridisk person och avtalet medger att bolaget anställer personal efter eget gottfinnande och avgör vilka lokaler m. m. som skall användas torde ersättningen också beskattas hos den juridiska personen.

Skatterättsligt bör alltså det civilrättsliga avtalet om familjehemsvård styra bedömningen av vem som skall anses ha uppburit den ekonomiska ersättningen. I rättspraxis har i vissa fall genomsyn av bolaget skett när ett uppdrag har varit av personlig natur. Intäkten har då ansetts förvärvad av ägaren till bolaget personligen. En helhetsbedömning får då göras av samtliga omständigheter. Se t.ex. RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 Fi 85, RÅ 1974 A 2069, RÅ80 1:26 och RÅ81 1:17.

Bedöms uppdraget vara av personlig natur bör ersättningen anses tillkomma familjehemsföräldrarna personligen. Huruvida ersättningen skall anses utgöra intäkt av tjänst eller näringsverksamhet får avgöras utifrån faktiska förhållanden.

Det kan nämnas att enligt den sociala lagstiftningen kan vård i familjehem uppenbarligen inte bedrivas i bolagsform. Skatterättsligt bör dock innehållet i det civilrättsliga avtalet vara avgörande för frågan om en juridisk eller fysisk person skall beskattas för ersättningen.

RSV har i skrivelse 1991-09-16, dnr 22079-91/D19, uttalat sig om "Beskattning av ersättning till familjehem".

HVB-hem

Den ekonomiska ersättningen till hem för vård eller boende (HVB-hem) bör i regel hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Med HVB-hem avses socialtjänstens institutioner som tar emot enskilda för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn i förening med ett boende eller som inrättats för vård under en begränsad del av dygnet och som drivs av enskild person eller sammanslutning. Yrkesmässighet anses föreligga bl.a. om huvudmannens (familjens) huvudsakliga försörjning härrör från verksamheten. Till HVB-hem räknas t. ex. de s.k. storfosterhemmen och privata s. k. behandlingsenheter för missbrukare samt familjehem som uppfyller kraven på yrkesmässighet samt att verksamheten är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd.

Vårdbidrag

Vårdbidrag som utgår enligt lagen om allmän försäkring utgör skattepliktig intäkt av tjänst, 32 § anv. p. 12 KL. Den del av vårdbidraget som utgör ersättning för merkostnader är dock undantagen från skatteplikt.

Övriga vård- former

Ersättning i form av arvode och omkostnadsersättning utgår också till bl.a. kontrakterade familjehem, kontaktpersoner/-familjer, till feriehem samt övervakare inom kriminalvården. I samtliga fall är ersättningarna i sin helhet skattepliktiga.

Periodiskt understöd m.m.

Huvudregeln beträffande beskattningen av periodiska understöd är att mottagaren beskattas för understödet i den mån utgivaren medges avdrag. Ett periodiskt understöd kan utgå även i form av naturaförmån. Sålunda har en make beskattats för periodiskt understöd avseende rätt att för all framtid kostnadsfritt bebo fastighet som tillskiftats andra maken genom bodelning (RÅ80 1:2).

För frivilliga periodiska understöd medges inte avdrag.

Beträffande periodiska utbetalningar som utgår på grund av bindande förpliktelser, som uppkommit före den 9 november 1973, skall de bestämmelser som gällde före den 1 januari 1974 alltjämt tillämpas. Denna övergångsregel, som infördes vid 1973 års lagstiftning om begränsad avdragsrätt för frivilliga periodiska understöd, skall fortfarande gälla (se vidare avsnitt 1.4.3).

Beträffande de legala understöden, t.ex. underhållsbidrag till tidigare make, stadgas ingen beloppsmässig gräns för avdragsrätten. Utbetalas belopp som överstiger vad som bestämts i domen eller avtalet medges avdrag för hela det utgivna beloppet. Beskattning sker i konsekvens härmed hos mottagaren för hela beloppet.

I rättsfallet RÅ85 1:41 hade mannen betalat underhållsbidrag till maka och barn med sammanlagt för lågt belopp. Han hade inte angivit hur stor del av bidraget som avsåg maken eller barnen. Bidraget proportionerades med hänsyn till hur stor del som rätteligen skulle ha tillfallit maken resp. barnen.

Pensionssparkonto - avskattning

Utbetalning från individuellt pensionssparkonto (IPS) beskattas som inkomst av tjänst (31 § anv. p. 1 st. 1 KL). Detta gäller även sådan behållning på pensionssparkonto som skall beskattas på grund av att pensionsavtalet enligt bestämmelser i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande skall upphöra att gälla. Avskattning skall också ske av behållning som tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord (32 § 1 mom. j) KL).

Vid avskattningen enligt ovan avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till kontot.

Ersättningar till idrottsutövare

Rekommendationer har utfärdats beträffande beskattning av idrottsutövare för ersättningar och tävlingspriser samt rätt till avdrag för kostnader i samband med idrottsverksamheten (RSV S 1999:4). Rekommendationerna gäller sådana utövare av idrottslig verksamhet, som skall redovisa dessa intäkter i inkomstslaget tjänst. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund. Med utövare avses även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer (t.ex. ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen).

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

Regeringsrätten har i en dom (RÅ 1999:25) ansett att Friluftsförbundet har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet.

Tävlingsvinster

Det saknar i princip betydelse vem som har utgett ersättningen för den idrottsliga verksamheten. De flesta slag av ersättningar är skattepliktiga till fulla värdet. Hit hör vad som erhållits kontant eller som presentkort eller i form av nyttoföremål. Nyttoföremål värderas enligt marknadsvärdet. Tävlingsvinster som inte utgår i kontant eller därmed likställd form är dock inte skattepliktiga om värdet uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp (f.n. 1 100 kr). Medaljer, plaketter, pokaler etc. som har karaktär av minnesföremål undantas från beskattning.

Olika former av förmåner beskattas enligt rekommendationer som gäller för vissa förmåner samt för fri bil. Om reseersättning, som avser tjänsteresor med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi, endast motsvarar gjorda utlägg behöver beloppet normalt inte redovisas. Detsamma gäller representationsersättning som motsvarar gjorda utlägg.

Vinstandelsstiftelser

Avsättningar *till* en vinstandelsstiftelse beskattas inte hos den anställda vid avsättningen och är heller inte pensionsgrundande. Arbetsgivaravgifter skall inte betalas vid avsättningen. Vid avsättningen *till* en vinstandelsstiftelse skall dock särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster betalas på beloppet. Detta gäller bidrag som arbetsgivaren lämnar fr.o.m. den 1 januari 1997 (SFS 1996:1068).

Utbetalning *från* en vinstandelsstiftelse är

skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren. Utbetalningen utgör emellertid inte underlag för arbetsgivaravgifter och är inte pensionsgrundande om de avsatta medlen

- varit avsedda att vara bundna i stiftelsen i minst tre kalenderår

- tillkommit en "betydande del" (minst en tredjedel) av de anställda på likartade villkor och

- inte lämnats till företagsledare, delägare eller närstående i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

Om arbetsgivaren enligt de regler som gällde under åren 1988-1991 har betalat arbetsgivaravgifter på medel som avsatts till vinstandelsstiftelsen, skall avgifter dock aldrig betalas på motsvarande utbetalning.

Om utbetalningen avser ersättning för arbete som utförts för stiftelsens räkning, är beloppet avgiftspliktigt enligt allmänna regler.

4.2.8 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m.

För traktamenten, bilkostnadsersättning och annan kostnadsersättning gäller särskilda bestämmelser om skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter.

Traktamenten

För utgivna dagtraktamenten och ersättning för logikostnad gäller följande:

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad på den vanliga verksamhetsorten och annat traktamente eller annan ersättning för logikostnad som utbetalas utan samband med övernattning;

Dagtraktamentet och ersättningen för logikostnad är att jämföra med kontant lön. Skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas på de utbetalda beloppen.

- Dagtraktamente har utbetalats och kostförmån har tillhandahållits;

Om utbetalat dagtraktamente överstiger vad som arbetstagaren får avdrag för efter reduktion för kostförmån (se avsnitt 4.4.3.1) skall överskjutande belopp jämföras med lön. Arbetsgivaren skall göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på beloppet.

Inrikes resa

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad vid förrättning som är förenad med övernattning och där förrättningen inte överstigit 3 månader;

Om dagtraktamentet överstiger 180 kr (90 kr för halv dag) skall skatteavdrag och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logikostnad till den del den överstigit 90 kr, om mottagaren inte visat att logikostnaderna varit högre.

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad som utgår vid utrikes tjänsteresa som överstigit 3 månader men inte 2 år;

Förutom att det är fråga om tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete eller dubbel bosättning vara uppfyllda. Om så är fallet, skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av dagtraktamentet som överstiger 126 kr (= 70 % av helt maximibelopp) som jämföras med lön. Beträffande ersättning för logikostnad gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstigit 3 månader.

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstigit 2 år;

Om dagtraktamentet för hel dag överstigit 90 kr (50 % av helt maximibelopp) skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logikostnad till den del den överstigit 90 kr, om mottagaren inte visat att logikostnaden varit högre.

Utrikes resa

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad vid förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort och där förrättningen inte överstigit 3 månader,

Om dagtraktamentet överstiger de normalbelopp för ökade levnadskostnader, som RSV för varje kalenderår fastställer för olika länder, skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logikostnad till den del den överstigit ett halvt normalbelopp, om mottagaren inte visat att logikostnaderna varit högre.

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad vid förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort och där förrättningen överstigit 3 månader men inte 2 år;

I likhet med reglerna vid inrikes tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete eller dubbel bosättning vara uppfyllda för att inte traktamentet i sin helhet skall ses som lön. Om förutsättningarna är uppfyllda, skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av dagtraktamentet som överstiger 70 % av normalbeloppet. Beträffande avdrag för logikostnad gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstigit 3 månader.

- Dagtraktamente och ersättning för logikostnad vid förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort och där förrättningen överstigit 2 år;

Om dagtraktamentet för hel dag överstiger 50 % av normalbeloppet, skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logikostnad till den del den överstigit ett halvt normalbelopp, om mottagaren inte visat att logikostnaderna varit högre.

Undantag: Från och med 1996 gäller särskilda regler för den som arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna, men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från en annan arbetsgivare. Om den anställde begär det, skall han anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar lönen, dock under längst 3 år. Om förrättningen varar längre tid än 2 år men inte 3 år gäller samma regler beträffande skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid förrättning som varar längre tid än 2

år. Om sådan förrättning varar längre tid än 3 år skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på hela dagtraktamentet och hela ersättningen för logikostnaderna.

EU:s fem institutioner är: Europeiska unionens råd (Ministerrådet), Europeiska gemenskapernas kommission (Kommissionen), Europaparlamentet, Europeiska gemenskapernas domstol med förstainstansrätten och Europeiska revisionsrätten. Exempel på organ är Ekonomiska och sociala kommittén (Ecosoc), Regionkommittén, Europeiska investeringsbanken (EIR) och Europeiska översättningscentret i Luxemburg.

Om kostförmån har erhållits skall traktamentsavdraget reduceras. Se avsnitt 4.4.3.1.

Bilkostnads- ersättning

Utger arbetsgivaren milersättning till anställd som använder egen bil i tjänsten, skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del av ersättningen som överstiger 15 kr per mil.

Om den anställda använder förmånsbil i tjänsten, kan arbetsgivaren utan att skyldighet uppkommer att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter, betala ersättning om högst 5 kr per mil för kostnad för dieselolja och högst 8 kr per mil för annat drivmedel. Förutsättningen är att den anställda betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

Annan kostnads- ersättning

Beträffande annan skattepliktig kostnadsersättning som är förenad med tjänsten gäller att skatteavdrag endast skall göras om det är uppenbart att ersättningen inte är avdragsgill för mottagaren vid inkomsttaxeringen eller överstiger avdragsgillt belopp. I så fall skall skatteavdrag göras på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

4.2.9 Semesterersättning

Semesterersättning utgör skattepliktig inkomst och skall som regel tas upp till beskattning för det beskattningsår då ersättningen lyfts.

Byggbranschen

Inom framför allt byggbranschen inbetalar arbetsgivaren semesterersättning till särskild semesterkassa. I samband med den anställdes semester utbetalar semesterkassan semesterersättning.

Skatteavdrag görs av semesterkassan vid utbetalningstillfället. Kassan lämnar även kontrolluppgift.

Semesterkassan betalar numera även arbetsgivaravgifter på semesterersättningen. Tidigare var det arbetsgivaren som betalade dessa avgifter.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 4 - Inkomst av tjänst

Del 2 av 5

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 4.1- 4.2.9](#)

[Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1](#)

[Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10](#)

[Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9](#)

4.3 Förmåner

32 § KL

prop. 1989/90:110 s. 314-332,

prop. 1992/93:127 s. 29-36 samt 54-55,

prop. 1993/94:90 s. 46-48, 65-94, 101-104
samt 106-107,

prop. 1994/95:182 s. 20-41 samt 43-46

prop. 1995/96:152 s. 36-41, 43-45, 47-53, 56-
58, 87-88 samt 92-93

prop. 1996/97:19 s. 67-79, 92 samt 94-98

prop. 1997/98:133

1989/90:SkU30

1991/92:SkU8

1992/93:SkU14

1993/94:SkU10

1994/95:SkU25

1995/96:SkU25

1997/98:SkU26

SOU 1989:33 del I s. 101-103, del III s. 17-37,
51-113

SOU 1992:57 s. 41-44, 57-66, 105-115 samt
165-168

SOU 1993:44, s. 107, 110, 207-214, 257-261,
273-275,

319-323 samt 329-332

SOU 1994:98

SOU 1995:94 s. 77-96 samt 107-113

4.3.1 Allmänt om förmåner

Förmånsbeskattningsreglerna har tidigare (SFS 1987:1303, prop. 1987/88:52, SkU8) varit föremål för översyn i syfte att få en mer likformig behandling mellan kontant lön och andra förmåner på grund av tjänsten. För att i ännu högre utsträckning uppnå skattemässig neutralitet mellan olika ersättningsformer infördes i samband med skattereformen delvis nya och ändrade regler beträffande beskattning av förmåner (SFS 1990:650).

Reglerna har också härefter i vissa delar varit föremål för översyn, vilket lett till nya och ändrade regler som trätt i kraft 1 januari 1993 (SFS 1992:1556), 1 januari 1994 (SFS 1993:1515), 1 januari 1996 (SFS 1995:651), 1 juli 1996 (SFS 1996:651), 1 januari 1997 (SFS 1996:1209) och 1 juli 1998 (SFS 1998:337, 339).

För att få ett enhetligt begrepp vid såväl skatte- som avgiftshanteringen har det tidigare använda begreppet "naturaformån" ersatts med ordet "förmån".

Skattepliktiga förmåner och skattefria. Avgifter

Förmåner i samband med anställning, uppdrag eller annan inkomstbringande verksamhet kan utgå i annan form än kontant ersättning. Det kan vara förmåner av olika slag in natura såsom kost, bostad eller bil, förmån av värdepapper eller liknande värdehandling, ränteförmåner etc. Dessa förmåner, som utgår för tjänsten, är att likställa med lön och alltså i princip skattepliktiga (32 § 1 mom. KL). Med förmån som utgått för tjänsten avses förmåner i anställningsförhållande och uppdragsförhållande, förmåner som lämnas som ersättning för tillfälligt arbete eller förmåner som av annan anledning skall beskattas som inkomst av tjänst. För beskattning i tjänst krävs endast i likhet med vad som gäller kontanter att det allmänt sett är fråga om ersättning för någon form av prestation. I regel utgör dessa inkomster även underlag för socialförsäkringsförmåner för mottagaren, vilket innebär att utbetalaren är skyldig att erlagga

arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt. Se vidare avsnitt 1.9. Förmånsvärdet skall i förekommande fall också ingå i underlaget för skatteavdrag.

Vissa förmåner är enligt särskilda regler i KL undantagna från beskattning. Bestämmelser härom finns beträffande förmån av fri hälso- och sjukvård i vissa fall, förmån av vara eller tjänst som är av begränsat värde, förmån av datorutrustning för privat bruk, fria arbetskläder och fri uniform under vissa villkor samt vissa typer av gåvor under särskilt angivna förutsättningar m.m. (32 § 3 b-3 d mom. KL). Även personalrabatter är skattefria under vissa förutsättningar (32 § 3 f mom. KL). Utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling är ytterligare exempel på förmåner som i vissa fall är undantagna från beskattning (32 § 3 h mom. KL). Skattefria är också förmån av fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa, fri kost vid representation samt under vissa förutsättningar fri kost på allmänna transportmedel och fri frukost på hotell och liknande inrättning (32 § anv. p. 3 KL). Förmån av fri grupplivförsäkring resp. gruppsjukförsäkring behöver man normalt inte heller ta upp som intäkt (32 § 3 a mom. KL). Detsamma gäller förmån av fri resa till och från anställningsintervju, till den del förmånen avser resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna (Sverige, Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland, Österrike. Enbart EES-länder: Island, Liechtenstein, Norge), 19 § KL. Från beskattning har även undantagits förmån av fri kost och förmån av fri hemresa som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands (32 § anv. p. 6 KL).

För arbetstagare som har sjöinkomst enligt 49 § anv. p. 1 KL har från beskattning undantagits förmån av fri resa till eller från fartyg under vissa förutsättningar (32 § anv. p. 7 KL). Förmån av fri bostad (42 § fjärde stycket KL) värderas till 0 kr och beskattas således inte

heller.

En undantagsbestämmelse av mer generell karaktär gäller s.k. personalvårdsförmåner. Med personalvårdsförmån avses förmån av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder, vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller utgår på grund av sedvänja i den verksamhet det är fråga om (32 § 3 e mom. KL). Exempel härpå är bl.a. förfriskningar m.m. i samband med arbetet och möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård under vissa förutsättningar (32 § anv. p. 3 b KL).

Sociala avgifter skall inte tas ut på skattefria förmåner.

Värdering

Skattepliktiga förmåner värderas regelmässigt till marknadsvärdet (42 § KL), dvs. det pris man normalt får betala på orten för varan eller tjänsten. För värdering av fri kost, fri bil och vissa reseförmåner används schabloner. Beträffande fri bostad, som inte används som semesterbostad, finns schablonregler för värdering vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Delvis fri förmån

Om mottagaren av en skattepliktig förmån betalar ett visst belopp för att erhålla förmånen, skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. För att mottagaren skall anses ha betalat för förmånen krävs att betalningen har skett av nettolönen, dvs. antingen genom kontant betalning till utgivaren eller genom att utgivaren gör ett avdrag från mottagarens nettolön. En minskning av den kontanta bruttolönen innebär inte att mottagaren kan anses ha betalat för en förmån.

Kontrolluppgiftsskyldighet

Den som utgett förmånen har skyldighet att på kontrolluppgift redovisa alla skattepliktiga förmåner i annat än kontanter som lämnats under beskattningsåret (3 kap. 4 § LSK). Förmånen skall värderas av utgivaren och anges på kontrolluppgiften uttryckt i svenska kronor (3 kap. 7 § LSK).

I vissa fall är annan än utgivaren av en förmån uppgiftsskyldig. Så är fallet beträffande förmån i form av rabatt e.d. som utgår på grund av kundtrohet eller liknande, där den som slutligt stått för kostnaderna anses som utgivare av förmånen. Se vidare avsnitt 4.3.3.7. En annan situation där arbetsgivaren under vissa förutsättningar är skyldig att lämna kontrolluppgift är när en förmån getts ut eller anses utgiven av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och den som får förmånen. En förutsättning är dock att förmånen har getts ut på grund av tjänsten hos den svenske arbetsgivaren. Se vidare avsnitt 4.3.3. I båda fallen har mottagaren av förmånen, dvs. den anställde, skyldighet att lämna uppgift om förmånens art och omfattning m.m. till den uppgiftsskyldige, dvs. arbetsgivaren.

Beträffande förmån av fri bostad som inte är semesterbostad skall ett schabloniserat värde redovisas på kontrolluppgiften. Vid beskattningen skall dock bostaden värderas till marknadspris. Om det föreligger synnerliga skäl för jämkning kan utgivare av kostförmån få värdet justerat (se RSV S 1998:40). Även utgivare av bostadsförmån kan i vissa fall få det schablonmässigt beräknade värdet justerat, se avsnitt 4.3.3.3. Utgivare som fått besked från skattemyndigheten om justerat värde enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (SBL), skall på kontrolluppgiften redovisa värdet efter justeringen samt ange att justering skett.

Fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag har en utvidgad uppgiftsskyldighet vad gäller delägare m.fl. Se RSV:s rekommendationer om beskattning m.m. i dessa företag (RSV S

1998:29) Den utvidgade uppgiftsskyldigheten för dessa företag har tillkommit av kontrollskäl och innebär således inte någon utvidgad skattskyldighet.

4.3.2 Skattefria förmåner

Skattefrihet för vissa förmåner regleras i KL. De skattefria förmånerna kan delas in i dels vissa särskilt i KL angivna förmåner, dels renodlade personalvårdsförmåner. Beträffande personalvårdsförmåner gäller bl.a. att de skall tillhandahållas företagets hela personal för att omfattas av skattefriheten. Motsvarande krav finns inte beträffande de i KL särskilt uppräknade skattefria förmånerna. Följande uppräknade förmåner kommenteras närmare nedan

- fri grupplivförsäkring och fri gruppsjukförsäkring
- fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa
- fri hälso- och sjukvård eller tandvård som inte är offentligt finansierad
- fri hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands
- vaccination
- företagshälsovård
- rehabilitering
- fri tandvård i vissa andra fall
- arbetsredskap - förmåner av begränsat värde
- datorutrustning för privat bruk (lånedator)
- fria arbetskläder och fri uniform
- gåvor
- personalrabatter
- personalvårdsförmåner

Förmån av fri kost, fri resa och fri flyttning är skattefri i vissa fall (avsnitt 4.3.3.2, 4.3.2.10 och 4.3.2.11).

4.3.2.1 Fri gruppliv- resp. gruppsjukförsäkring

Förmån av fri grupplivförsäkring är skattefri för den anställda. Har sådan förmån erhållits i enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller för statligt anställda, uppkommer emellertid en skattepliktig förmån. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas i sådant fall till den del av förmånens värde som överstiger vad en statsanställd skulle ha fått i motsvarande situation.

Förmån av fri gruppsjukförsäkring är också skattefri om den utformats efter grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer. Däremot skall ersättning som utfaller på grund av sistnämnda försäkring - till den del den avser inkomstbortfall eller pension - beskattas om försäkringsfallet inträffat efter den 31 december 1990 (32 § 3 a mom. KL).

4.3.2.2 Fri försäkring under tjänsteresa

Förmån av fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa är inte skattepliktig (32 § anv. p. 3 KL).

Med reseskydd avses skydd mot skador på person eller egendom som uppkommer vid resa. Reseskyddet kan omfatta bl.a. stöld av och skador på resgods, ansvarsskada, rättsskydd, överfallsskydd, kostnader vid olycksfall eller akut sjukdom, invaliditets- och dödsfallsersättning p.g.a. olycksfallsskada, hemresa vid t.ex. sjukdom eller dödsfall hemma, strejk och andra förseningar.

4.3.2.3 Fri hälso- och sjukvård m.m.

Förmån av fri *offentligt finansierad* hälso- och sjukvård, tandvård samt läkemedel (oavsett hur de finansieras) är skattepliktig. Undantagna från beskattning är en anställds förmån av fri sjuk- och hälsovård, fri tandvård och fria läkemedel om den avser

- hälso- och sjukvård som *inte är offentligt finansierad*,

- tandvård som *inte är offentligt finansierad*,
- hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands,
- företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering,
- vaccination som betingas av tjänsten eller
- tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden.

Bestämmelserna om beskattning respektive skattefrihet samt avdragsregler på hälso- och sjukvårdsområdet finns i 23 § anvisningspunkt 34, 32 § 1 mom. samt 32 § 3 b mom. KL (SFS 1995:651). Beskattningsreglerna har också redovisats i RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40).

Hälso- och sjukvård samt tandvård

Vad som menas med hälso- och sjukvård framgår av hälso- och sjukvårdslagen (1982:763), HSL. Med hälso- och sjukvård avses i HSL åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Av tandvårdslagen (1985:125) framgår vad som avses med begreppet tandvård.

Begreppet hälso- och sjukvård är enligt förarbetena till HSL (prop. 1981/82:97 s. 44) begränsat till att omfatta sådana vårdbehov som bedöms kräva insatser av medicinskt utbildad personal eller sådan personal i samarbete med annan personal.

Legitimation för att få utöva hälso- och sjukvård samt tandvård krävs enligt 2 § lagen (1984:542) om behörighet att utöva yrke inom

hälso- och sjukvården för följande yrkesutövare

- barnmorska
- optiker
- logoped
- läkare
- psykolog
- psykoterapeut
- sjukgymnast
- sjuksköterska
- tandhygienist
- tandläkare
- vissa chiropraktorer (doctor of chiropractic) och
- naprapater.

Utanför hälso- och sjukvårdsverksamhet enligt HSL faller sådan verksamhet som sker enligt lagen (1960:409) om förbud i vissa fall mot verksamhet på hälso- och sjukvårdens område (kvacksalverilagen). Exempel på verksamhet som inte kan anses som hälso- och sjukvård är bl.a. alternativmedicinska metoder, enskilt verksamma terapeuter, optiker utan legitimation, dietister, fotvårdsspecialister och annan liknande personal (prop. 1995/96:176 s. 62-63).

När det gäller hälso- och sjukvård samt tandvård skiljer man i skattesammanhang mellan offentligt och icke offentligt finansierad vård.

Offentligt finansierad vård

Någon formell definition av begreppet offentligt finansierad vård ges inte i den nya lagstiftningen om beskattning av förmåner av fri hälso- och sjukvård, tandvård, företagshälsovård och rehabilitering. I förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 20) till nämnda lagstiftning sägs emellertid att den offentligt finansierade vården bekostas av det allmänna genom bl.a. den allmänna försäkringen och andra offentliga finansieringssystem. Den icke offentligt finansierade vården ligger alltså utanför det offentliga finansieringssystemet och bekostas ofta genom privata sjukvårdsförsäkringar. Det

förekommer emellertid att patienter betalar för sådan vård utan att ha någon försäkring.

Reglerna innebär att anställda i allmänhet skall beskattas för ersättningar från arbetsgivaren för patientavgifter som tagits ut inom den offentligt finansierade hälso- och sjukvården och tandvården. Den anställda skall också beskattas för förmånen av fria läkemedel om arbetsgivaren har stått för kostnaden. Se vidare under skattepliktiga förmåner, avsnitt 4.3.3.5 Hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel. Se även nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel.

Icke offentligt finansierad vård

En anställds förmån av fri hälso- och sjukvård eller tandvård som inte är offentligt finansierad är skattefri. Skattefriheten gäller även privata sjukvårdsförsäkringar som finansierar sådan vård. Ersättning på grund av sjuk- och olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, som avser sjukvårds- och läkarkostnader för vård som inte är offentligt finansierad, är också undantagen från beskattning (32 § 1 mom. e) KL). Om den anställda förutom vårdkostnaden även får resor m.m. betalda genom den av arbetsgivaren tecknade försäkringen är dock sådan förmån skattepliktig.

Den icke offentligt finansierade vården är av begränsad omfattning eftersom flertalet privatpraktiserande läkare och sjukgymnaster omfattas av det offentliga finansieringssystemet.

I de fall anhörig till den anställda erhåller motsvarande förmåner från den anställdes arbetsgivare - antingen direkt eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat - är alla förmåner skattepliktiga, dvs. även förmån av fri hälso- och sjukvård. Förmånen, värderad till arbetsgivarens kostnad, beskattas hos den anställda som indirekt förmån.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från

reseförsäkring är undantagen från beskattning.
Se avsnitt 4.3.2.2.

Se även nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel.

Speciellt om tandbehandling för flygare m. fl.

Förmån av tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden är skattefri för den anställda. Det kan även förekomma att en enskild näringsidkare tillhör den aktuella yrkeskategorin. Denne får i sådant fall göra avdrag för sådana kostnader. Se även nedanstående avsnitt om dels arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel, dels enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

Hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands

Fri hälso- och sjukvård eller tandvård och fria läkemedel i samband med vård utomlands (oberoende om vården är offentligt finansierad eller inte) är en skattefri förmån för den anställda när arbetsgivaren står för kostnaden. Däremot är arbetsgivarens avdragsrätt för motsvarande kostnader inskränkt. Se vidare nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för bl.a. kostnader för hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands.

Med läkemedel avses enligt RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) läkemedel enligt läkemedelslagen.

Vaccinationer

Förmån av fri vaccination som betingas av tjänsten är skattefri. Det gäller t.ex.

influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (prop. 1994/95:182 s. 44). Gäller däremot förmånen exempelvis en vaccination inför en semesterresa är förmånen skattepliktig för mottagaren.

Företagshälsovård

Förmån av fri företagshälsovård beskattas inte. Företagshälsovårdens huvuduppgift är enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 28) att bedriva förebyggande arbetsmiljöarbete och arbetslivsinriktad rehabilitering. I lagstiftning och avtal ställs i vissa fall krav på tillgång till företagshälsovård. Arbetsgivaren är enligt arbetsmiljölagen (1977:1160, AML) skyldig att systematiskt planera, leda och kontrollera arbetsmiljöarbetet (internkontroll). Vidare har arbetsgivaren enligt AFL och AML ett ansvar för rehabilitering. Både när det gäller internkontrollen och rehabiliteringsansvaret är företagshälsovården ett viktigt instrument.

Företagshälsovården är organisations- och gruppinriktad. Inslaget av individuellt inriktad vård är begränsat och ingår endast som ett led i arbetet med att kartlägga och förbättra arbetsmiljön. För den anställde kan därför förmånen av fri företagshälsovård knappast innebära några inbesparade levnadskostnader eller på annat sätt utgöra grund för förmånsbeskattning. Förmånen av fri företagshälsovård har därför undantagits från förmånsbeskattning.

Definitionen på företagshälsovård bör enligt propositionen styras av arbetsmiljö- och rehabiliteringslagstiftningen. Med ledning av arbetsmiljölagen (AML), AFL och dess förarbeten kan företagshälsovård beskrivas på följande sätt.

- Företagshälsovården är en professionell och oberoende rådgivare för såväl arbetsgivare som arbetstagare.
- Företagshälsovården har till uppgift att arbeta på ett sådant sätt att ändamålet med arbetsmiljölagen uppfylls.

- Företagshälsovården arbetar med det förebyggande arbetsmiljöarbetet (jfr Arbetarskyddsstyrelsens kungörelse om Internkontroll av arbetsmiljön, AFS 1992:6) och arbetslivsinriktad rehabilitering (jfr Arbetarskyddsstyrelsens kungörelse om Arbetsanpassning och rehabilitering, AFS 1994:1).
- Företagshälsovårdens verksamhet är baserad på en bred kompetens inom ämnesområden som medicin, teknik, beteendevetenskap, arbetsorganisation och rehabiliteringsmetodik.
- Företagshälsovården identifierar och beskriver sambanden mellan arbetsmiljö, organisation, produktivitet och hälsa samt lämnar förslag till åtgärder och verkar aktivt för att dessa genomförs (nämnd prop. s. 28).

Det förekommer att företagshälsovårdsorganisationer i sin verksamhet tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster samt friskvård. Det bör observeras att offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster, som tillhandahålls av företagshälsovårdsorganisationerna, skall hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård. I vilka lokaler eller i vilken organisationsform behandlingen sker saknar intresse. Se vidare avsnittet 4.3.3.5 Hälso- och sjukvård, tandvård eller läkemedel. Se även nedanstående avsnitt om arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för bl.a. företagshälsovård.

Enklare slag av motion och annan friskvård är under vissa förutsättningar en skattefri personalvårdsförmån (se avsnitt 4.3.2.9). Skatteplikten för sådana förmåner, skall - oavsett om de tillhandahålls av arbetsgivaren eller företagshälsovården - bedömas enligt reglerna för personalvårdsförmåner och inte enligt reglerna för företagshälsovård.

Rehabilitering - Förebyggande behandling

Förmån av fri rehabilitering och förebyggande behandling är, oberoende hur finansieringen sker, skattefri. Skattefrihet för den anställda föreligger även om arbetsgivaren inte skulle få göra avdrag för sådana kostnader, se nedan om arbetsgivarens avdragsrätt. Förutsättningen för att förmånsbeskattning inte skall komma i fråga är givetvis att åtgärderna kan anses som förebyggande behandling eller rehabilitering.

Rehabiliteringsåtgärder och förebyggande behandlingsåtgärder är åtgärder som är arbetslivsinriktade och som det antingen åligger arbetsgivaren att stå för eller som arbetsgivaren ändå åtar sig i det enskilda fallet. Se vidare nedanstående avsnitt om avdragsrätt för arbetsgivarens kostnader för bl.a. rehabilitering och förebyggande behandling.

Arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård, läkemedel, vaccinationer, företagshälsovård och rehabilitering - Förebyggande behandling

Arbetsgivaren har i regel rätt till avdrag för sina personalkostnader (punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL).

Offentligt finansierad hälso- och sjukvård samt tandvård

När det gäller *hälso- och sjukvård* samt *tandvård* har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård enligt HSL samt offentligt finansierad tandvård enligt tandvårdslagen.

**Icke offentligt
finansierad
hälso-
och sjukvård
samt
tandvård**

För icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård eller tandvård får arbetsgivaren i normalfallet inte göra något avdrag. Det finns dock undantag från avdragsförbudet. Avdrag får nämligen göras enligt nedan om det är fråga om vård utomlands, anställda som inte omfattas av den offentligt finansierade vården eller nödvändig tandbehandling för flygare m.fl.

När det gäller *vård utomlands* har arbetsgivaren en begränsad avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel. Avdrag medges endast när kostnaderna uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Om arbetsgivaren ersätter den anställda för vård under den anställdes utlandssemester får avdrag alltså inte göras (prop. 1994/95:182 s. 25).

Eftersom avdrag får göras för kostnader för vård i samband med insjuknande under tjänstgöring utomlands får avdrag också göras för *försäkringar* som enbart tar sikte på sjukdomsfall under tjänstgöring utomlands. Sådana försäkringar är inte ovanliga när det gäller reseskyddsförsäkringar. Reseförsäkringar är avdragsgilla i näringsverksamheten. Se även avsnitt 4.3.2.2.

Det andra undantaget från avdragsförbudet innebär att avdrag medges om kostnaderna avser en *anställd som inte omfattas av den offentligt finansierade vården* enligt lagen om allmän försäkring (AFL) eller annan författning. Det gäller personer som inte är bosatta i Sverige och andra som inte har rätt till vårdförmåner i Sverige vid sjukdom och moderskap enligt vad som följer av förordning (EEG) nr 1401/71 om tillämpning av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen (nämnd prop. s. 24).

Ytterligare ett undantag från avdragsförbudet gäller *viss icke offentligt finansierad tandbehandling*. Bestämmelsen innebär att arbetsgivaren har avdragsrätt för sådan tandbehandling som har bedömts nödvändig

med hänsyn till tjänstens krav för Försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden.

Betalning via försäkring

Avdragsförbudet vad gäller icke offentligt finansierad vård är detsamma oavsett om arbetsgivaren betalar vårdkostnaden direkt eller betalar premier för en privat sjukvårdsförsäkring.

Det förekommer att privata försäkringar ger rätt till såväl icke offentligt finansierad vård som offentligt finansierad vård samt annat som kan vara avdragsgillt för arbetsgivaren. Arbetsgivaren bör i sådant fall kunna visa hur fördelningen av premien på en avdragsgill och en icke avdragsgill del har skett.

Läkemedel

Avdrag medges vidare för kostnader för *läkemedel* (oberoende av om vården är offentligt finansierad eller ej). För kostnader för läkemedel i samband med vård utomlands har arbetsgivaren en begränsad avdragsrätt. Se ovan angående vård utomlands. Vad som avses med läkemedel anges i avsnitt 4.3.3.5 Hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel.

Vaccinationer

Arbetsgivaren har avdragsrätt för kostnader för *vaccinationer* som betingas av verksamheten, t. ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa. Om arbetsgivaren bekostar vaccinationer för exempelvis anställdas privata resor uppkommer en avdragsgill lönekostnad.

Företagshälsovård

Kostnader för *företagshälsovård* är avdragsgilla. Se ovanstående avsnitt vad som avses med företagshälsovård. Om företagshälsovårdsorganisationerna även tillhandahåller offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster skall dessa tjänster hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård.

Rehabilitering och förebyggande behandling

Arbetsgivaren får vidare göra avdrag för kostnader för arbetslivsinriktade *rehabiliteringsåtgärder*, om han skall svara för dem enligt 22 kap. AFL eller om han kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Avdrag får även göras för kostnader för *förebyggande behandling*, om arbetsgivaren kan visa att behandlingen syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Bestämmelserna i KL om avdrag för förebyggande behandling och rehabilitering har enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 46-47) samma innebörd som i AFL 3 kap. 7 b § och 22 kap. Behandlingen skall avse åtgärder som syftar till att den anställda skall kunna fortsätta förvärvsarbeta, dvs. arbetslivsinriktade åtgärder.

I 22 kap. 2 § AFL föreskrivs att rehabilitering skall syfta till att återge den som drabbats av sjukdom sin arbetsförmåga och förutsättningar att försörja sig själv genom förvärvsarbete. Rehabilitering kan t.ex. komma i fråga efter ett långvarigt sjukdomstillstånd, en trafikolycka, uppföljning av en kronisk sjukdom t.ex. återkommande ryggskott eller akut sjukdom som exempelvis hjärnblödning eller hjärtinfarkt där patienten bl.a. måste ha en målmedveten fysisk träning hos sjukgymnast. Andra vanliga rehabiliteringsåtgärder är vård av missbrukare på behandlingshem och ryggträning på rygginstitut.

Med förebyggande behandling enligt 3 kap. 7 b § AFL avses medicinsk behandling eller medicinsk rehabilitering som syftar till att förebygga eller häva nedsättning av

arbetsförmågan. Vad som här avses är enligt förarbetena (nämnd prop. s. 31) anställda som har en förhöjd sjukdomsrisk. Den sjukdom som kan befaras uppkomma skall vara av sådan art att den kan förväntas leda till nedsättning av arbetsförmågan. Som exempel kan nämnas sjuklig övervikt. Det kan också gälla funktionsträning, t.ex. hörselträning, talträning och rörelseträning i bassäng. I dessa fall har en sjukdom orsakat en bestående funktionsnedsättning. Behandlingen avser inte att bota sjukdomen utan att förbättra eller motverka en försämring av sjukdomen i syfte att förhindra att arbetsoförmåga uppstår eller ökar.

Enligt 22 kap. 3 § AFL skall arbetsgivaren i samråd med den anställda svara för att dennes behov av rehabilitering snarast klarläggs och att de åtgärder vidtas som behövs för en effektiv rehabilitering. Arbetsgivaren skall göra en rehabiliteringsutredning och försäkringskassan samordnar och utövar tillsyn över rehabiliteringsinsatserna. Såväl förebyggande medicinsk behandling som arbetslivsinriktad rehabilitering sker enligt AFL under försäkringskassans överinseende, men det förekommer också rehabilitering utanför försäkringskassans kontroll.

På grund av lagstiftningen om arbetsgivarens rehabiliteringsansvar förekommer försäkringar som bl.a. täcker kostnaderna för arbetsgivarnas rehabiliteringsutredningar. En annan försäkring inom rehabiliteringsområdet är krisförsäkring som bekostar bl.a. psykologstöd när personalen blivit utsatt för rån e.d. Sådana försäkringar som bekostar åtgärder inom ramen för 22 kap. AFL eller som syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta bör också vara avdragsgilla (nämnd prop. s. 31).

Som ovan nämnts kan arbetsgivaren - utöver de åtgärder som det åligger denne att stå för - åta sig att i det enskilda fallet svara för kostnaderna för rehabiliteringen eller den förebyggande behandlingen.

I nämnd prop. s. 30-31 sägs att det är på

arbetsplatsen som man lättast upptäcker tecken på skador och ohälsa. Det är därför angeläget att arbetsgivaren uppmuntras till att ta ett större rehabiliteringsansvar än vad som åligger honom enligt lag. Avdrag bör därför medges för åtgärder som syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Den anställdes problem skall inte behöva vara så långt gångna att den anställda löper stor risk att inte kunna fortsätta att arbeta. Åtgärderna skall ske i ett långsiktigt perspektiv och de skall 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 anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. RSV har i ett brevsvar (dnr 553-96/901) ansett att naprapatvården kan inrymmas i begreppet rehabilitering under förutsättning att arbetsgivaren kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Även behandling hos sjukgymnast och massör kan rymmas i nämnda begrepp. Arbetsgivaren måste dock i varje enskilt fall kunna visa att det föreligger en förhöjd risk för en sjukdom som kan leda till en nedsättning av arbetsförmågan och att den åtgärd som vidtas syftar till att förhindra nedsättning av arbetsförmågan. Om så inte är fallet, dvs. om en arbetsgivare t.ex. erbjuder alla anställda behandling hos sjukgymnast eller massör på arbetsgivarens bekostnad föreligger inte någon avdragsrätt enligt punkt 34 av anvisningarna till 23 § KL. Däremot torde förmånen kunna bli skattepliktig för dem som utnyttjar erbjudandet, vilket innebär en avdragsgill lönekostnad för arbetsgivaren.

När uppkommer en rehabiliterings- eller förebyggande behandlingssituation?

Det första sjukbesöket och ev.

uppföljningsbesök i exempelvis ett akut, kortvarigt sjukdomstillstånd eller sjukdom som kräver kontroller med jämna mellanrum, får i regel anses vara hänförligt till sjukvård med beskattning och avdragsrätt enligt de regler som gäller för sådan vård. Rehabilitering och förebyggande behandling följer ofta någon form av behandlingsplan.

Exempel

Den anställde drabbas av nackspärr. Leg. läkare undersöker den anställde och remitterar den anställde till leg. sjukgymnast samt ger den anställde något smärtstillande preparat. Den anställde går hos sjukgymnasten ett antal gånger varefter "spärren" ger sig. Sjukgymnasten konstaterar dock att den anställde har en tendens att få problemliknande nackspärr och rekommenderar den anställde viss behandling i förebyggande syfte trots att den anställde för tillfället inte har några besvär. Den anställde diskuterar detta med sin arbetsgivare som efter konsultation av sjukgymnasten åtar sig att svara för kostnaderna för sjukgymnastens behandling av den anställde i förebyggande syfte enligt en överenskommen "plan". Den anställdes konsultation av läkaren och akuta behandling hos sjukgymnasten är sjukvård och ersättning för den anställdes patientavgifter är liksom läkemedelskostnaden skattepliktig. Vi förutsätter att läkarens och sjukgymnastens verksamhet är offentligt finansierade. Den fortsatta behandlingen av den anställde hos sjukgymnasten är en förebyggande behandling mot återfall syftande till att den anställde skall vara fortsatt arbetsför. Denna senare behandling föranleder inte skatteplikt för den anställde.

Förebyggande behandling - friskvård

Gränsen mellan förebyggande behandling och friskvård kan ibland vara svår att dra. Friskvård är renodlat förebyggande arbete för eget välbefinnande. Om en frisk person får träning, behandling e.d. hos sjukgymnast, massör, hälsohem m.m. eller undervisning hos Viktväktarna är detta åtgärder för eget välbefinnande och har ingenting med rehabilitering och förebyggande behandling att göra. Om arbetsgivaren bekostar åtgärder för den anställdes eget välbefinnande, får han göra avdrag för kostnaden som lönekostnad. För den anställda uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande arbetsgivarens kostnad. Jämför arbetsgivarens avdragsrätt för enkel friskvård som en personalvårdskostnad, när förmånen är tillgänglig för hela personalen (se avsnitt 4.3.2.9).

För att bestämmelserna inte skall missbrukas bör enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 31) vissa krav ställas för att avdrag skall medges. Några formella beviskrav med läkarintyg bör inte finnas. Flertalet fall torde vara tämligen klara och inte kräva någon närmare utredning. Det bör räcka med att hänvisa till t.ex. försäkringskassans behandlingsplan. I andra fall kan intyg krävas av behandlande personal.

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag

Enskilda näringsidkare eller fysiska personer som driver näringsverksamhet i handelsbolag bör skattemässigt enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 32) till lagstiftningen inte behandlas annorlunda än sådana som driver verksamheten i ett aktiebolag. Punkten 34 av anvisningarna till 23 § KL har därför anpassats såväl för en arbetsgivares avdrag för kostnader på sjukvårdsområdet för personal som för en näringsidkares kostnader för "egen" vård m.m.

Någon regel för avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård, offentligt finansierad tandvård eller för läkemedel finns inte. För en näringsidkare blir

ett sådant avdrag meningslöst eftersom avdraget skall minskas med ett belopp som motsvarar förmånen för en anställd, dvs. med samma belopp som avdraget (patientavgift e. d.). Se nämnd prop. s. 32.

I fråga om kostnader för icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård samt tandvård får avdrag göras endast om kostnaderna avser en näringsidkare eller delägare i handelsbolag som inte omfattas av den offentligt finansierade vården. Det är fråga om personer som inte är bosatta i Sverige och andra som inte har rätt till vårdförmåner i Sverige vid sjukdom och moderskap enligt vad som följer av förordningen (EEG) nr 1402/91 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.

Avdrag får enligt 32 § 3 b mom. KL göras för tandbehandling som har bedömts som erforderlig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra anställda med i huvudsak likartade arbetsförhållanden. Det kan även förekomma att en enskild näringsidkare tillhör den aktuella yrkeskategorin. Om så är fallet får den enskilde näringsidkaren göra avdrag för sådana kostnader.

När det gäller kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel utomlands är avdragsrätten begränsad till kostnader som uppkommer vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands.

Kostnader för vaccination som betingas av näringsverksamheten är avdragsgilla. Det kan exempelvis gälla influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa.

Avdrag får vidare göras för företagshälsovård. Om företagshälsovårdsorganisation även tillhandahåller offentligt finansierade hälso- och sjukvårdtjänster, som nyttjas av näringsidkaren, har denne inte avdragsrätt för sådana kostnader (patientavgift). Se ovan.

Avdragsrätten omfattar också kostnader för rehabilitering och förebyggande behandling om den skattskyldige kan visa att åtgärderna syftar till att han eller hon skall kunna fortsätta sitt arbete. I detta krav ligger att det skall vara fråga om en förvärvsverksamhet som i hög grad är beroende av näringsidkarens arbetsinsats.

4.3.2.4 Arbetsredskap och arbetskläder

Arbetsredskap - förmåner av begränsat värde

Om en vara eller en tjänst, som en anställd erhåller av arbetsgivaren, är av *väsentlig betydelse* för utförandet av hans arbetsuppgifter, skall förmånen av varan eller tjänsten inte tas upp som intäkt, om förmånen är av *begränsat värde* för den anställda och *inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen* (32 § 3 c mom. KL).

Bestämmelsen har en generell utformning som gäller alla typer av varor och tjänster som arbetsgivaren tillhandahåller den anställda och som helt eller delvis har karaktär av arbetsredskap. Frågan om skattefrihet skall bedömas med hänsyn till de särskilda förhållanden som föreligger i det enskilda fallet (SkU 1994/95:25 s. 18).

En av förutsättningarna för skattefrihet är att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter. Enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 44) till lagstiftningen bör det krävas att betydelsen är påtaglig utan att varan och tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande. Av lagtexten framgår att det skall vara fråga om arbetsuppgifter som den anställda utför, inte vad han i en obestämd framtid kan tänkas komma att utföra.

Skattefriheten bör vidare begränsas till de fall arbetsgivaren själv direkt betalar den aktuella utrustningen eller tjänsten eftersom arbetsgivaren redan vid denna tidpunkt bör ha klart för sig om den utrustning eller tjänst som

svarar mot kostnaden har "väsentlig betydelse" för den anställdes arbetsuppgifter och därför i skatte- och avgiftshänseende inte skall behandlas som kontant lön (nämnd prop. s. 40). Bestämmelsen kan alltså inte tillämpas om arbetsgivaren utger en kostnadsersättning till den anställda. Det sagda torde vidare innebära att regeln inte är tillämplig om arbetsgivaren hyr ut utrustningen till den anställda eller låter äganderätten övergå till den anställda.

För skattefrihet krävs vidare att den förmån som den skattskyldige får av varan eller tjänsten är av begränsat värde. Någon absolut beloppsgräns för vad som är begränsat värde kan inte anges. Flera faktorer bör vägas in vid bedömningen som t.ex. förmånenens faktiska värde och om den innebär en faktisk inbesparing i en anställds normala privata levnadskostnader (nämnd prop. s. 44).

En ytterligare förutsättning är att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Härmed avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet därav som inte kan särskiljas. Förmånen måste vara en närmast ofrånkomlig biförmån (nämnd prop. s. 40 och 44).

Som exempel kan nämnas att arbetsgivaren betalar en tidningsprenumeration och tidningen är av väsentlig betydelse för tjänsteutövningen. Om tidningen också är av visst privat värde är förmånen emellertid svår att skilja ut. Jfr förhandsbesked från Skatterättsnämnden 1997-09-23 där förmånen av fri prenumeration på tidningen Dagens Medicin inte ansågs skattepliktig för anställd sjuksköterska. Tidningen skickades hem till den anställdes bostad. På fråga om kostnaden för prenumeration på Dagens Medicin är avdragsgill om frågeställaren med egna pengar bekostar prenumerationen blev svaret nej. Förhandsbeskedet överklagades till RR vad gäller avdragsfrågan. RR fastställde Skatterättsnämndens beslut i den del det överklagats (RR 1998 not. 144).

När det gäller allmänna dagstidningar har dock

RSV i sina rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) ansett att skattefrihet bör föreligga endast under vissa förutsättningar. Rekommendationen har följande lydelse. "Även om förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda bör en av arbetsgivaren betald prenumeration på en dagstidning av nyhets- och allmänpolitisk karaktär och som delas ut i bostaden inte anses ha ett sådant begränsat värde att skattefrihet föreligger om inte den anställde själv betalar prenumerationen på eller förmånsbeskattas för minst en tidning av liknande slag."

Ett annat exempel där värdet av en förmån är svår att särskilja från varans eller tjänstens nytta i anställningen är när en av arbetsgivaren ägd persondator, som bedömts vara av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter, också används privat.

Däremot kan t.ex. privata telefonsamtal från ett telefonabonnemang som arbetsgivaren står för särskiljas från tjänstesamtalen genom t.ex. en specificerad telefonräkning. I sistnämnda fall skall en beskattning ske på vanligt sätt för förmånen av privatsamtal (nämnd prop. s. 44).

Fria arbetskläder och fri uniform

Fria överdrags- och skyddskläder samt fri tvätt av sådana kläder beskattas inte. Undantagna från beskattning är också sådana fria skyddskläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme och kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden. Skattefriheten i sistnämnda fall motiveras med att denna typ av kläder är att jämföra med arbetsredskap. Skattefrihet föreligger även för andra fria arbetskläder och fri uniform om förmånen avser kläder som är avpassade för arbetet och inte lämpar sig för privat bruk (32 § 3 c mom. KL).

Uniform

Av RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) framgår att med uniform avses klädedräkt för tjänstebruk som fastställts och utformats i detalj av myndighet eller arbetsgivare. En uniforms primära syfte är att utmärka en viss befattning eller vissa befogenheter. Karaktäristiskt för en uniform är att den har en från vanliga kläder tydligt avvikande utformning.

Övriga arbetskläder

När det gäller omfattningen av skattefriheten av fria arbetskläder framgår av departementschefens uttalande i förarbetena (prop. 1987/88:52, s. 58-59) till 1988 års lagstiftning att från beskattning bör undantas "arbetskläder som på grund av arbetets beskaffenhet utsätts för starkt slitage, kraftig nedsmutsning eller annars förbrukas osedvanligt snabbt. Exempel på yrkesgrupper som kan anses ha sådana arbetskläder är betongarbetare, murare, smidesarbetare och svetsare. Även kläder som är särskilt avpassade för arbetet och som inte lämpligen kan användas privat bör undantas från beskattning. Så kan vara fallet på grund av klädernas utformning, t.ex. snitt och färgsättning eller på grund av att de är särskilt utpräglade för det slags yrkesutövning det är fråga om, t.ex. kläder som skall användas av anställda i ett företag inom livsmedels-, restaurang- och hotellnäringen eller i sjukvården. Skattefrihet bör dock inte generellt gälla för kläder av enhetlig typ som av tradition bärs av anställda i vissa verksamheter. I de fallen rör det sig många gånger om kläder som med fördel också kan användas privat".

Som rekommendation har RSV uttalat (RSV S 1998:40) att förmån av fria arbetskläder, som utgörs av sådan typ av klädsel som i och för sig lämpar sig för privat bruk, t.ex. kostym och dräkt, bör anses vara skattefri om arbetsgivarens namn, symbol eller logotype är varaktigt applicerat på klädseln på ett sätt som gör att den märkbart avviker från vanliga kläder och därför inte kan antas komma att användas för privat bruk. Kontanta bidrag för inköp av uniform och arbetskläder är alltid skattepliktiga.

4.3.2.5 Datorutrustning för privat bruk

Förmånen av att använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller för privat bruk skall enligt 32 § 3 c mom. KL inte tas upp som intäkt om förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen.

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

Väsentlighetskriteriet innebär att erbjudandet bör rikta sig till i princip alla kategorier anställda på en och samma arbetsplats. Inom denna grupp behöver erbjudandet bara t.ex. rikta sig till dem som inte redan disponerar en lånedator (nämnd prop. s. 54). Om erbjudande om datorutrustning till anställda återkommer bör detta rikta sig till alla tillsvidareanställda som inte tidigare har accepterat ett sådant erbjudande (RSV S 1998:40).

Med kravet att erbjudandet skall väsentligen gälla hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen bör i första hand förstås att erbjudandet skall komma alla tillsvidareanställda till del. För skattefrihet bör inte krävas att erbjudandet också skall gälla vid olika tidsbegränsade anställningar, t.ex. vikariat, praktikarbete eller feriearbete. Däremot omfattas dessa av skattefriheten om arbetsgivaren erbjuder dem lånedatorer. Om en person som tillhör den stadigvarande personalen blir uppsagd bör han eller hon också under uppsägningstiden anses tillhöra den stadigvarande personalen. I nämnd prop. s. 60

anges att uppdragstagare inte omfattas av bestämmelsen. Detta propositionsuttalande bör tolkas så att det för skattefrihet inte bör krävas att erbjudandet också skall rikta sig till uppdragstagare. Däremot bör uppdragstagare omfattas av skattefriheten om arbetsgivaren erbjuder dem lånedatorer (RSV S 1999:40). Däremot får anställd i fåmansföretag anses omfattas om förutsättningarna för skattefrihet enligt bestämmelsen är uppfyllda (jfr nämnd prop. s. 54). Detta gäller även om den anställda är delägare eller företagsledare i företaget.

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

En grundläggande förutsättning för skattefrihet bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) vara att de villkor som är förenade med erbjudandet om datorutrustning är lika för hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Arbetsgivaren bör dock inte - med bibehållen skattefrihet för de anställda - kunna ställa som villkor att den anställda skall genomgå viss datautbildning och uppvisa godkänt testresultat för att få fortsätta att låna datorutrustningen.

Ett vanligt villkor som förenas med erbjudandet är att den anställda skall vidkännas ett s.k. bruttolöneavdrag. Den omständigheten att lika stort bruttolöneavdrag kan leda till att skatteuttaget kan bli olika för olika individer bör enligt nämnda rekommendationer inte anses medföra att olika villkor skall anses föreligga.

Med datorutrustning i detta sammanhang avses i första hand själva datorn inklusive bildskärm,

tangentbord o.d. och nödvändiga program. I utrustningen bör även kunna ingå t.ex. skrivare och modem. Däremot skall inte abonnemang på uppkopplingar mot t.ex. Internet hänföras till skattefri datorutrustning (nämnd prop. s. 60). Det förekommer att datautbildning sker genom självstudier på fritiden med hjälp av bl.a. interaktiva utbildningsprogram på Internet. Om utbildningen är att jämställa med fullgörande av tjänst bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) även förmånen av fritt Internetabonnemang vara undantagen från beskattning så länge utbildningen pågår.

Skattefriheten avser endast en datorutrustning per anställd (nämnd prop. s. 60).

Bestämmelsen om skattefrihet för förmånen att få låna eller hyra datorutrustning av arbetsgivaren riktar sig till personal på arbetsplatsen. Med arbetsplats avses i detta sammanhang en naturligt avgränsad arbetsplatsenhet, geografiskt eller verksamhetsmässigt. För de som arbetar i en och samma byggnad är det normalt fråga om en och samma arbetsplats och så bör även anses vara fallet när arbetet visserligen bedrivs i flera byggnader men dessa ligger samlade inom ett väl avgränsat område (nämnd prop. s. 60).

Vid anställningens upphörande bör utgångspunkten vara att datorutrustningen återlämnas till arbetsgivaren. Ingenting bör dock hindra att den anställde då förvärvar utrustningen. Om detta sker till marknadspriset uppkommer inte någon skattepliktig förmån (nämnd prop. s. 54).

4.3.2.6 Gåvor

Av 19 § KL framgår, att gåva inte utgör skattepliktig intäkt. För gåva skall i stället betalas gåvoskatt enligt bestämmelserna i AGL.

En gåva, som inte är benefik, utan utgör ersättning för arbete eller tjänst, som utförts av gåvotagaren, remuneratorisk gåva, utgör i princip alltid skattepliktig intäkt oavsett i vilken

form den har utgått. Inte heller kan lön eller arvode undantas från beskattning genom att benämnas gåva.

Den remuneratoriska gåvan beskattas oavsett om det är arbetsgivaren, uppdragsgivaren eller annan person som är utgivare av gåvan. Anställningsförhållandet är dock den vanligaste grunden för remuneratoriska gåvor. Enligt praxis anses också penninggåva från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren när gåvan bottnar i anställningsförhållandet (RÅ 1980 ref. 61, RÅ 1983 ref. 73). Har gåvan annan grund än anställningsförhållandet skall inkomstbeskattning inte ske. Det visar en dom från 1989 (RÅ 1989 ref. 21) där målet avsåg en gåva från fader till son och där fadern också var sonens arbetsgivare. I målet upplystes att sonen och hans bror, som inte var anställd hos fadern, under en följd av år hade fått penninggåvor om 2 000 kr från var och en av föräldrarna. RR ansåg övervägande skäl tala för att gåvan i detta fall inte hade sin grund i anställningsförhållandet hos fadern utan var att uppfatta som en sådan av familjegemenskapen betingad gåva till gåvoskattefritt belopp, som torde förekomma i inte ringa omfattning. Det fanns därmed inte någon förutsättning för inkomstbeskattning.

De nämnda domarna avser penninggåvor. I princip är det ingen skillnad om gåva utgår i annan form. Dock har skattefrihet uttryckligen föreskrivits beträffande vissa icke penninggåvor.

I 32 § 3 d mom. KL anges att julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva från arbetsgivare under vissa förutsättningar är skatte-

fria. De i KL och RSV:s rekommendationer angivna beloppen är gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan om värdet överstiger angivet belopp.

Julgåva

Julgåva

Julgåva till anställd är skattefri, om den är av mindre värde. Enligt RSV:s rekommendationer för inkomståret 1999 (RSV S 1998:40) bör en julgåva anses vara av mindre värde om värdet inte överstiger 350 kr inkl. mervärdesskatt.

Jubileumsgåva

Jubileumsgåva

Skattefri är också sedvanlig jubileumsgåva som lämnas till anställd. Med jubileumsgåva avses gåva till anställd vid företagsjubileum efter 25 år, 50 år, 75 år osv. Enligt RSV:s rekommendationer för inkomståret 1999 (RSV S 1998:40) bör en jubileumsgåva anses som skattefri om värdet av gåvan inte överstiger 1 050 kr inkl. mervärdesskatt. Vid bedömningen av gåvans värde bör man inte ta hänsyn till om den är försedd med inskription eller ej.

Minnesgåva

Minnesgåva

Med minnesgåva avses gåva av minneskaraktär som lämnas till anställd vid särskild högtidsdag (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter längre tids anställning (25 år eller mer) eller vid anställningens upphörande. Sådan gåva är skattefri under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 6 000 kr inkl. mervärdesskatt och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande.

För att anse en gåva vara av minneskaraktär när anställningen upphör, bör den sammanhängande anställningstiden ha uppgått till minst sex år enligt RSV:s rekommendationer för inkomståret 1999 (RSV S 1998:40).

Gåvoslag

Gåvoslag

Skattefriheten gäller alla slag av gåvor med undantag för pengar och andra kontanta medel. Med kontanta medel jämställs presentkort, värdepapper (t.ex. aktie, konvertibelt skuldebrev, obligation eller köpoption) eller liknande värdehandling.

Presentkort, som berättigar mottagaren till endast en på presentkortet bestämd vara eller tjänst, bör kunna jämföras med naturaförmån och medföra skattefrihet inom ovan angivna gåvoslag och beloppsramar under förutsättning att det på presentkortet angivna värdet (hela eller del av) inte går att byta mot pengar eller mot någonting annat och att presentkortet i princip utnyttjas vid ett tillfälle, exempelvis biocheck, tårtcheck, blomstercheck.

Ett bidrag till en semesterresa kan betraktas som en skattefri gåva om arbetsgivaren betalar direkt till resebyrå eller till den som tillhandahåller biljetterna. Om arbetsgivaren på begäran av gåvomottagaren betalar ett bidrag till en ideell förening blir gåvotagaren beskattad (1987/88 SkU8, s. 40).

4.3.2.7 Rabatter

Personalrabatter vid inköp av en vara eller en tjänst från den egna arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern är undantagna från skatteplikt. Beträffande skattepliktig rabatt, se avsnitt 4.3.3.7.

Personalrabatter

Personalrabatt är skattefri om den avser inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Skattefriheten gäller däremot inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen.

Det tidigare kravet på att rabatten skulle vara

sedvanlig i den meningen att rabatt beträffande varan eller tjänsten tidigare förekommit i företaget eller branschen har slopats liksom de särskilda reglerna om korsvisa rabatter, se prop. 1994/95:182 s. 35 och 37.

Med *koncern* i detta sammanhang avses sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl. a. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (nämnd prop. s. 45). I dessa lagrum anges att moderföretag och dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Begreppet *ordinarie utbud* anger att det skall vara varor eller tjänster som i första hand utbjuds på marknaden till andra än personalen. Uttrycket *ordinarie* markerar också att skattefri personalrabatt endast kan ges på varor ur ett sortiment som arbetsgivaren normalt har till försäljning. Om arbetsgivaren köper in varor som inte ingår i det ordinarie utbudet och säljer dem vidare till de anställda skall de beskattas för skillnaden mellan marknadspriset på orten och vad de har betalat till arbetsgivaren (nämnd prop. s. 36). Med säljarens ordinarie utbud avses inte heller sådana anskaffningar som görs för verksamheten, som exempelvis förbrukningsartiklar, inventarier, maskiner o.d.

För att precisera reglerna har de skattefria rabatterna i lagtexten knutits till vad som vid *affärsmässiga grunder* för en konsument är möjligt att uppnå på marknaden. Enbart sådana rabatter som en arbetsgivare på affärsmässig grund uthålligt kan ge sina största kunder bör omfattas av skatteförmånen. Tillfälligt starkt nedsatta priser kan i vissa fall vara ett uttryck för marknadspriset. Om ett starkt nedsatt pris erbjuds de anställda måste arbetsgivaren - för att prisnedsättningen inte skall komma att betraktas som en skattepliktig förmån - kunna dokumentera att han även generellt tillämpat detta pris i utbudet mot sina kunder. Vid en kraftig prissänkning i förhållande till vad som är ordinarie marknadspris torde i regel inte utrymme finnas att lämna ytterligare

kundrabatter till de största kunderna. Därmed skulle det inte heller finnas något utrymme för att ge ytterligare rabatt som skattefri personalrabatt (nämnd prop. s. 35).

Vid bedömningen av rabattens storlek bör, enligt nämnd prop. s. 35, en jämförelse göras med varans eller tjänstens marknadspris i konsumentledet. Marknadspriset på varan eller tjänsten skall således vara detsamma oberoende av om den anställda arbetar i ett tillverkningsföretag eller i detaljistledet. Genom prisinformationslagen (1991:601) underlättas informationen om marknadspriset (nämnd prop. s. 45). För att tydliggöra att jämförelse skall göras med det pris en vara eller tjänst betingar när en konsument inhandlar den på marknaden har i lagtexten förts in begreppet *konsument*. Med konsument i detta sammanhang avses i princip samma sak som i lagen (1994:1512) om avtalsvillkor i konsumentförhållanden, dvs. fysisk person som handlar huvudsakligen för ändamål som faller utanför näringsverksamhet.

Om arbetsgivaren inte alls tar betalt eller säljer till ett pris som understiger vad som annars kan godtas som skattefri personalrabatt skall beskattning ske som för lön för ett belopp motsvarande hela skillnaden mellan marknadspriset och vad den anställda betalat.

Personalrabatt är även skattepliktig om

- den går att byta ut mot kontant ersättning,
- förmånen inte riktar sig till hela personalen samt
- förmånen får åtnjutas utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem.

Enligt RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) bör dessutom gälla att den anställda inte kan få belopp motsvarande rabatten direkt utbetald till sig, exempelvis genom att rabatten räknas fram efter årets slut på basis av gjorda inköp och betalas ut i kontanter. I sådant fall bör rabatten

vara skattepliktig.

Även om en arbetsgivare i normalfallet skall kunna tillämpa samma rabatt vid försäljning till sina anställda som han i rabatt ger sina största kunder bör den i branschen sedvanliga rabattnivån utgöra en begränsning för vad som är rimligt och möjligt. Ett ytterligare skäl härför är att jämförelsen med största rabatt till konsument inte innefattar ett krav på att arbetsgivarna faktiskt lämnar rabatter också till andra än sina anställda. Vid bedömningen av vad som är en godtagbar rabattnivå bör bl.a. de rabatter som de största arbetsgivarna tillämpar i fråga om rabatter till anställda kunna vara särskilt vägledande (nämnd prop. s. 36).

4.3.2.8 Utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, skall en förmån som avser utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt.

Skattefriheten gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person.

Är arbetsgivaren en fysisk person gäller skattefriheten inte i fråga om förmåner från arbetsgivaren, om den anställda är en arbetsgivaren närstående person.

Utanför skattefrihetsregelns tillämpningsområde faller utbildning av anställda som har en utbildning på ett område där han eller hon utan svårighet kan få arbete hos en annan arbetsgivare. Regeln bör inte heller omfatta situationer där en person som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare på hans

område (prop. 1995/96:152 s. 39).

Med övriga åtgärder avses enligt förarbetena (nämnd prop. s. 87) insatser som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställde på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell, exempelvis s.k. outplacementåtgärder.

Outplacementverksamhet innehåller moment som samhället ofta erbjuder medborgarna, t.ex. kurser som motsvarar arbetsförmedlingarnas jobbsökarkurser.

Till andra åtgärder som kan aktualiseras är psykologkontakter som inte sker i sjukvårdande syfte. Även andra åtgärder som syftar till att förbättra den anställdes möjligheter att få ett nytt arbete omfattas av skattefrihetsregeln (nämnd prop. s. 87-88).

I nämnd prop. s. 88 görs vidare uttalanden med i huvudsak bl.a. följande innehåll.

Den skattefria förmånen omfattar kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m. men däremot inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader.

En *första förutsättning* för att förmånen skall vara skattefri är att arbetsgivaren har vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda.

För det andra krävs att åtgärden skall vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att arbeta. Åtgärden skall på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts.

Åtgärden bör omfattas av undantagsregeln även om den avslutas, eller som kan vara fallet i vissa situationer t.ex. om den anställde har varit barnledig, både påbörjas och avslutas efter anställningens upphörande (nämnd prop. s. 39).

Skattebefrielsen omfattar inte kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare bör däremot omfattas av skattefrihetsregelns tillämpningsområde. Vidare bör grund- och yrkesutbildning anses vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning.

Skattefriheten inträder vid den tidpunkt då åtgärden planeras och omfattar även de situationer då arbetsgivaren vidtar en åtgärd som medför att arbetstagaren känner sig tvingad att säga upp sig själv (nämnd prop. s. 40).

Av bestämmelserna i punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL framgår att skattskyldig som åtnjuter skattefri förmån av utbildning och andra åtgärder som anges i detta avsnitt även har rätt till avdrag för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls. Sådana resor och ökade levnadskostnader behandlas i RSV:s rekommendationer m.m. om avdrag för ökade levnadskostnader och för kostnader för hemresor m.m. (RSV S 1998:40).

4.3.2.9 Personalvårdsförmåner

Personalvårdsförmåner är skattefria. Med personalvårdsförmåner avses förmån av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder, vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som annars utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet det är fråga om.

Som personalvårdsförmån räknas inte

1. rabatter
2. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,
3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt

4. andra förmåner som den anställda får åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem (32 § 3 e mom. KL).

Beträffande kupongförmåner, se avsnitt 4.3.3.15.

Grundprincipen vid förmånsbeskattning är att förmåner som avser inbesparade levnadskostnader är skattepliktig intäkt. Genom lagändringen har uttrycket "av mindre värde" kopplats till begreppet förmåner. Härmed avses att tydligare markera att kravet på "mindre värde" gäller alla slags personalvårdsförmåner och inte bara sådana enklare åtgärder som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande (prop. 1993/94:90, s. 101).

Personalvårdsförmån kännetecknas av att den tillhandahålls på arbetsplatsen. Med arbetsgivarens arbetsplats avses varje plats där arbetet utförs för arbetsgivarens räkning mer än helt tillfälligt. Undantag har gjorts för det fall förmånen av sedvänja tillhandahålls utanför arbetsplatsen, exempelvis personalutflykt. En sådan förmån är skattefri. Under vissa förutsättningar kan även motionsförmån tillhandahållas utanför arbetsplatsen, se nedan.

Om en personalvårdsförmån går att byta mot kontanter inträder skatteplikt och detta oavsett om mottagaren väljer kontanter eller förmån i natura. Själva möjligheten att byta förmånen mot kontanter utlöser beskattning.

Som exempel på personalvårdsförmåner anges i 32 § anv. p. 3 b KL följande:

- förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid,
- möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård

Motion och annan friskvård

Möjlighet till motion och annan friskvård på arbetsgivarens bekostnad är skattefri under vissa förutsättningar. Lagstiftaren har ställt upp följande kriterier för skattefrihet, nämligen

- att den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren knuten personalstiftelse,
- att den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,
- att den är av kollektiv natur eller
- att den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställda.

Skattefrihet för motionsförmån gäller således (prop. 1987/88:52, s. 53-54 och SkU8, s. 42) oavsett om motionen utövas i arbetsgivarens egna lokaler eller i förhyrda lokaler eller del av lokaler om sådana förhyrningar sker regelbundet och under förutsättning att utnyttjandet av den hyrda anläggningen eller den hyrda tiden är en kollektiv förmån för de anställda. Förmånen skall med andra ord rikta sig till och i princip vara tillgänglig för företagets hela personal. Det innebär, att förmånen blir skattepliktig, om den utformas på ett sådant sätt att den i praktiken begränsar sig till en liten grupp anställda.

Utnyttjande av lokaler skall grunda sig på avtal mellan arbetsgivaren och anläggningens innehavare och betalning skall ske direkt mellan dessa. Detta innebär i normalfallet att den anställda med bibehållen skattefrihet inte kan få belopp motsvarande avgiften direkt utbetald till sig, såvida det inte är fråga om undantagsfall. I undantagsfall kan nämligen arbetsgivaren svara för avgift för de anställdas utnyttjande av motionsanläggning för enklare motion mot kvitto.

Skattefriheten omfattar endast motion eller

annan friskvård av enklare slag. Det kan gälla t. ex. gymnastik, styrketräning, bowling, racketsporter som bordtennis, tennis eller squash. Till det skattefria området bör också räknas vanliga lagidrotter som t.ex. volleyboll, fotboll, handboll och bandy. Subvention av exklusiva sporter eller sporter som inte innebär motion i betydelsen fysisk träning omfattas inte av skattefriheten. Undantaget från beskattning gäller inte heller sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och som oftast utövas skilt från arbetet i både tid och rum, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsäkning på skidor.

Någon beloppsgräns för hur stor arbetsgivarens subvention får vara finns inte. Enligt förarbetena är det självklart att denna måste ligga inom rimliga gränser. Eftersom det är fråga om en personalvårdsförmån så gäller generellt enligt 32 § 3 e mom. KL att det skall avse förmån av mindre värde, som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet och liknande. Om en arbetsgivare subventionerar t.ex. några anställdas tennisspel med mycket stora belopp per år kan det inte anses som sådan enklare motion som föranleder skattefrihet.

Förmån av utrustning (idrottsredskap) av enklare slag och enklare klädutrustning försett med arbetsgivarens reklamtryck, som t.ex. T-shirts och träningsoveraller för den anställdes personliga bruk, är skattefria förmåner för den anställda. Tillhandahåller arbetsgivaren däremot dyrbarare utrustning avseende idrottsredskap eller kläder är förmånen skattepliktig.

Av lagtext och förarbeten framgår att enklare slag av motion och annan friskvård är att hänföra till skattefria personalvårdsförmåner. Vad som avses med annan friskvård framgår dock inte. Annan friskvård i detta sammanhang torde enligt RSV:s uppfattning (jfr brevsvaret 1999-03-12, dnr 271-99/120) vara sådana aktiviteter som personalen kollektivt kan delta i, som exempelvis kostrådgivning, information om stresshantering och avslappningsteknik, pausgympa, information och stöd vid

rökavvänjning, friskvårdsdagar/temadagar med information och diskussion i olika arbetsmiljöfrågor och liknande på arbetsplatsen. Tillgång till bastu och solarium på arbetsplatsen räknas också till sådan friskvård av enklare slag som omfattas av skattefriheten.

Massage av nacke och axlar m.m., kan enligt RSV:s uppfattning inte rymmas inom begreppet "annan friskvård" utan utgör en form av behandling av en enskild individ. Denna behandling kan vara rehabilitering och som sådan skattefri under de förutsättningar som anges i 32 § 3 b mom. KL. Se även avsnitt 4.3.2.3 Förebyggande behandling - friskvård.

Kontanta utlägg i form av entréavgifter till idrottsevenemang, personliga startavgifter i tävlingar och medlemsavgifter i föreningar av olika slag är skattepliktiga om arbetsgivaren betalar dem.

4.3.2.10 Fria resor i vissa fall

Fri resa till eller från anställningsintervju

Förmån av fri resa inom riket till eller från anställningsintervju, är skattefri till den del förmånen avser resa inom Sverige. Om en sådan resa påbörjas eller avslutas utomlands, får en proportionering göras på en skattefri del av förmånen för resan inom landet och en skattepliktig del av förmånen för resan utomlands.

Med anställningsintervju avses sådan intervju som förs vid personlig inställelse och som företas innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragstagarförhållande föreligger mellan utgivaren av förmånen och mottagaren. I begreppet anställningsintervju ligger också att det skall vara fråga om en intervju som skall ha till syfte att bedöma om den skattskyldige skall erbjudas en viss anställning eller ett visst uppdrag.

Fri resa för sjömän

Förmån av fri resa till eller från fartyg för en arbetstagare som enligt anv. p. 1 till 49 § KL har sjöinkomst skall enligt punkt 7 av anvisningarna till 32 § KL inte tas upp till beskattning om fartyget är arbetstagarens tjänsteställe. Skattefriheten gäller inte om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell.

Fri hemresa för svensk FN-personal m.fl.

Förmån av fri hemresa som tillkommer personal som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands är skattefri. Lagen omfattar svensk personal som tjänstgör i FN:s och ESK:s fredsbevarande verksamhet utomlands. Dessa är normalt anställda i utlandsstyrkan inom försvarsmakten.

4.3.2.11 Fri flyttning vid byte av verksamhetsort

Förmån som innebär att den anställde får sina flyttningskostnader betalda av arbetsgivaren eller av allmänna medel är undantagen från beskattning i det fall den anställde på grund av byte av verksamhetsort flyttat till ny bostadsort.

Som flyttningskostnad räknas kostnader för emballering, packning, transport och upppackning av den anställdes och hans familjs bohag och övrigt lösöre och transport av den anställde och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten samt liknande kostnader för flyttningen (32 § 4 mom. KL). Till personligt lösöre räknas exempelvis cykel, moped, motorcykel, bil, båt, mindre redskap o.d.

Andra kostnader i samband med flyttningen såsom kostnader för resor till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller förlust vid försäljning av bostad eller egendom räknas inte som flyttningskostnad.

Av det ovan sagda följer att i den mån den anställde åtnjuter andra förmåner i samband med flyttning än de ovan uppräknade eller erhållit ersättning för andra kostnader såsom för

flyttningskostnad uppkommer en skattepliktig förmån i denna del. Sådana förmåner och ersättningar omfattas inte av skattefriheten. Förmåner värderas till marknadsvärde.

Om ersättning utgår med belopp som inte motsvaras av faktiska flyttningskostnader är det fråga om förtäckt lön som skall tas upp till beskattning.

4.3.3 Skattepliktiga förmåner

Alla förmåner som utgått för tjänsten och som inte kan hänföras till personalvårdsförmåner eller till någon av de i KL särskilt uppräknade skattefria förmånerna, är i princip skatte- och avgiftspliktiga. Med förmån som utgått för tjänsten avses förmåner i anställningsförhållande och uppdragsförhållande, förmåner som lämnas som ersättning för tillfälligt arbete eller förmåner som av annan anledning skall beskattas som inkomst av tjänst.

I fråga om ersättningar och förmåner från en fysisk person bosatt i utlandet eller en utländsk juridisk person har arbetsgivaren under vissa förutsättningar bl.a. fått en utvidgad uppgiftsskyldighet genom ändrade bestämmelser i 3 kap. 4 och 4 a §§ LSK som trätt i kraft den 1 juli 1998.

Bestämmelsen i 3 kap. 4 § LSK har följande innebörd.

Om en förmån eller ersättning getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utbetalaren och den som får ersättningen eller förmånen, skall den svenske arbetsgivaren lämna kontrolluppgift om ersättningen eller förmånen. En förutsättning är att förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige.

För att den svenske arbetsgivaren skall vara uppgiftsskyldig bör denne på något sätt ha

medverkat till uppkomsten av förmånen eller ersättningen. Förmånen eller ersättningen skall ha sin grund i tjänsten. Något generellt svar på när en förmån skall anses ha sin grund i tjänsten kan inte ges utan det måste bedömas från fall till fall. Den omständigheten att ersättningen eller förmånen har getts ut på uppdrag från den svenske arbetsgivaren till det utländska bolaget eller den utomlands bosatte fysiska personen, dvs. att förmånen är ett utflöde av ett avtal, kan tillmätas betydelse. Är arbetstagaren och den svenske arbetsgivaren överens om att förmånen eller ersättningen har sin grund i tjänsten skall även detta tillmätas betydelse. Ytterligare en förutsättning för att arbetsgivaren skall kunna åläggas en skyldighet att lämna kontrolluppgift för aktuella förmåner eller ersättningar är att arbetsgivaren också på något sätt får information om att den anställde fått sådan förmån eller ersättning (prop. 1997/98:133 s. 44).

Vidare har i 3 kap. 4 a § LSK införts en bestämmelse om *uppgiftsskyldighet för den skattskyldige* ifråga om förmån eller ersättning från fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person, när det inte finns något anställningsförhållande mellan utbetalaren och den som får ersättningen eller förmånen. Bestämmelsen innebär att mottagaren av förmånen, dvs. den anställde, har en uppgiftsskyldighet gentemot den som skall lämna kontrolluppgift, dvs. arbetsgivaren. Den som är skattskyldig för förmånen skall alltså lämna uppgift - på annat sätt än muntligen - om förmånens eller ersättningens art och omfattning och under vilken månad denna åtnjuts eller anses åtnjuten respektive ersättningen erhållits. Uppgiften skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjuts respektive ersättningen erhållits.

Beskattningstidpunkt

Det finns inte en klar för alla fall gemensam tidpunkt för skatteplikens inträdande för naturaförmåner. Skatteplikten inträder i regel när förmånen har utnyttjats. Mot bakgrund av ordalydelsen i 32 § anv. p. 3 st. 1 KL har frågan om beskattningstidpunkten penetrerats av utredningen om tjänsteinkomstbeskattning, såväl i delbetänkandet (SOU 1992:57) som i slutbetänkandet (SOU 1993:44). För att få en enhetlig och mer tydlig lagtext har en ändring gjorts i 32 § anv. p. 3 KL som innebär att uttrycket "tillhandahållits" ersatts av "åtnjutits".

I prop. 1993/94:90, s. 82 anføres 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 skall 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 allmän hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis. Som utredningen föreslagit bör uttrycket åtnjuta kunna användas i sammanhanget".

Regeringsrätten har dömt i ett mål som belyser ovanstående (RÅ 1992 ref. 108). Frågan i målet 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 torde det vara klarlagt att det krävs att den skattskyldige har utnyttjat möjligheten till kostförmån. Enbart arbetsgivarens tillhandahållande torde således inte medföra beskattning.

Skatteplikts- och värderingsfrågan

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

Indirekt förmån

Som skattepliktig intäkt av tjänst har enligt praxis även ansetts förmån, som tillkommit den anställda indirekt, genom att förmån utgått till annan än den anställda och detta skett p.g.a. den anställdes tjänst.

4.3.3.1 Värdering

32 § 1 mom. KL

42 § KL

42 § anv. p. 1 samt 3-5 KL

prop. 1989/90:110 s. 326-329, SkU30

prop. 1993/94:90 s. 65-67 samt 103, SkU10

prop. 1995/96:152 s. 45-52

prop. 1996/97:19

SOU 1989:33 del III s. 23-25

SOU 1993:44, s. 107, 110, 207-214, 322, 329-330

SOU 1994:98

Värderingsprinciper

Förmåner, som utgår i annan form än kontanta medel, värderas som regel till marknadsvärdet. Bilförmån och kostförmån värderas enligt särskild schablon. För annan bostadsförmån än förmån av semesterbostad finns en schabloniserad värderingsregel i 8 kap. 15 § SBL som skall tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgift och vid angivande av värde i kontrolluppgift. Vid inkomsttaxeringen skall värdet av fri bostad belägen i Sverige och som inte används som semesterbostad beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund. Förmån av fri eller subventionerad semesterbostad beräknas dock till

marknadsvärde såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid inkomsttaxeringen.

Värdering till marknadsvärdet

Värdet av produkter, varor eller andra förmåner skall beräknas till marknadsvärdet, dvs. det pris man normalt får betala för varan eller tjänsten.

Om marknadsvärdet inte direkt kan fastställas, skall värdet tas upp till ett belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om produkter eller varor från egen näringsverksamhet skall förmånen värderas till det belopp som motsvarar försäljningspriset för produkten inkl. mervärdesskatt (42 § anv. p. 1 st. 2 KL).

Principen att förmåner skall värderas till marknadsvärde har sin grund i synsättet att olika typer av arbetsersättning skall bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning. Lagstiftaren har markerat detta genom att ersätta "efter ortens pris" med "marknadsvärdet". Denna regel, dvs. värdering till marknadsvärde, torde också innebära att individuella förhållanden inte kan beaktas vid värderingen. Den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren e.d., torde därför inte vara tillräckliga skäl för annan, lägre värdering än marknadsvärdering. Inte heller synes låg inkomst kunna beaktas vid iakttagande av de nya reglerna.

Marknadsvärdet får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Marknadsvärdet skall gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip. Det pris mottagaren betalar på orten för en vara eller tjänst kan i regel anses motsvara marknadsvärdet.

I vissa fall kan det föreligga svårigheter att fastställa ett marknadsvärde. Så kan vara fallet

om en förmån inte saluförs på allmänna marknaden eller om förmånen är förenad med inskränkningar och olägenheter i så stor omfattning att gällande marknadsvärde inte kan anses tillämpligt. I dessa fall förordas i förarbetena till lagstiftningen (SkU 1989/90:30 s. 76) en försiktig värdering men att värderingen skall ansluta till det marknadsmässiga värdet. Smärre inskränkningar o.d. beaktas dock inte i detta sammanhang.

Värdering av vinst i pristävling

RR har i dom (RÅ 1996 ref. 75) prövat om den i samband med skattereformen 1990 vidtagna ändringen i 42 § KL angående värdering av förmåner till marknadsvärdet skall medföra att beskattning av vinst i pristävling skall ske utifrån andra utgångspunkter än dem som praxis hittills gett uttryck för. Domen redovisas under avsnitt 4.3.3.9 Vinster i pristävlingar.

4.3.3.2 Kostförmån

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

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller annan som tillhandahåller förmånen. En förutsättning är att förmånen kan ses som ett utflöde från tjänsten. En ytterligare förutsättning för beskattning är att mottagaren utnyttjat kostförmånen.

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Se avsnitt nedan.

Fri kost

Fri kost, som åtnjuts inom landet eller utomlands, värderas under vissa förutsättningar schablonmässigt. Förmånsvärdet av helt fri kost (minst tre måltider) beräknas per dag till ett belopp - avrundat till närmast tiotal kronor - som motsvarar 250 % av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av en fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med 40 % av förmånsvärdet för helt fri kost. Förmånsvärdet av fri frukost är lika med 20 % av förmånsvärdet för helt fri kost (42 § anv. p. 3 KL).

RSV har för inkomståret 1999 fastställt följande skattepliktiga schablonvärden för fri kost

- en fri måltid om dagen (lunch eller middag) 52 kr
- helt fri kost (minst tre måltider) 130 kr
- fri frukost 26 kr

Subventionerad kost

Om arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid och den anställda härigenom betalar ett lägre pris för måltiden än genomsnittspriset, beskattas den anställda för skillnaden mellan det pris som den anställda erlagt för måltiden och genomsnittspriset (42 § anv. p. 3 KL).

Så snart arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid är genomsnittspriset, 52 kr, utgångspunkt vid värderingen av hur stor den skattepliktiga förmånen är. Detta gäller oavsett om restauratören erbjuder utomstående samma måltid för ett lägre pris eller det fall att arbetsgivaren tillhandahåller den anställda kostförmån på ett närbeläget näringsställe, som erbjuder allmänheten en måltid av normal beskaffenhet till ett lägre pris än 52 kr.

Exempel

Arbetsgivaren saknar personalrestaurang och erbjuder sina anställda kost-förmån på ett närbeläget näringsställe. Lunch av dagens-rätt-

karaktär erbjuds allmänheten för 45 kr. Arbetsgivaren subventionerar den anställda med 10 kr per måltid. Den anställda betalar alltså själv 35 kr för lunchen. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas till skillnaden mellan 35 kr och 52 kr, eller 17 kr.

Den omständigheten att arbetsgivaren installerar en matautomat till lunchrummet och köper in mat till den, behöver inte innebära att arbetsgivaren har tillhandahållit en subventionerad måltid. Om den anställda betalar samma pris för maten som arbetsgivaren och andra kunder hos matleverantören betalar till denne föreligger normalt ingen subvention. Att tillhandahålla matautomaten får anses vara en personalvårdsförmån i likhet med t.ex. att tillhandahålla frysskåp och ugn. Arbetsgivaren anses således inte ha bidragit till måltidskostnaden genom att tillhandahålla matautomaten. Någon skattepliktig förmån föreligger alltså inte i denna situation (RÅ 1992 ref. 3).

Subventionens storlek saknar betydelse

Om en lunchmåltid av dagens-rätt-karaktär tillhandahålls i lokaler som disponeras av arbetsgivaren, antingen av arbetsgivarens egen personal eller av utomstående restauratör, och arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid, har arbetsgivarens kostnader (subventionens storlek) ingen betydelse för värdering av den anställdes kostförmån. Detsamma gäller enligt RSV:s rekommendationer om arbetsgivaren tillhandahåller kostförmån på högst två närbelägna näringsställen som drivs av utomstående. Schablonvärdet skall tillämpas så länge det är fråga om en måltid av normal beskaffenhet. Schablonvärdet används också normalt för måltider under tjänsteresa, se vidare nedan under kantrubriken "Jämkning".

Måltid av normal beskaftenhet

Genomsnittspriset, för inkomståret 1999, 52 kr, representerar en lunchmåltid av normal beskaftenhet (måltid av dagens-rätt-karaktär). Enligt RSV:s rekommendationer får en lunchmåltid av normal beskaftenhet anses föreligga så snart en lagad rätt ingår i den anställdes måltid. Sådana tillbehör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck påverkar inte det skattepliktiga förmånsvärdet. Med lagad rätt avses en beredd och tillredd varm eller kall maträtt.

Övriga rätter och styckesaker som tillhandahålls, värderas till marknadspris. Om priserna i det övriga sortimentet, dvs. annat än måltid av dagens-rätt-karaktär, genom arbetsgivarens subvention är lägre än marknadspriset, uppkommer en skattepliktig förmån för mellanskillnaden.

Värdekuponger

Om arbetsgivaren tillhandahåller kostförmån genom kupong eller motsvarande betalningssystem, är detta en skattepliktig förmån som värderas till det belopp som anges på kupongen (annan förmån än kostförmån). Arbetsgivarens kostnad för kupongen saknar således betydelse i detta sammanhang (RÅ 1992 ref. 11).

Med kupong i detta sammanhang avses s.k. värdekupong som inte avser viss måltid. Får den anställda köpa kupongerna av arbetsgivaren till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, är mellanskillnaden en skattepliktig förmån.

Nedsättning av förmåns- värdet

Förmånsvärdet (genomsnittspriset) sätts ned med det belopp som den anställda av sin nettolön betalar till arbetsgivaren för att erhålla förmånen (42 § anv. p. 4 KL). Det förhållandet att den anställdes kontanta bruttolön sänks eller att denne avstår från en kontant löneökning för att i stället erhålla förmån av fri kost, innebär inte att mottagaren har någon "utgift" som får reducera förmånsvärdet.

Det belopp som återstår efter avräkning utgör underlag för såväl beskattning som beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Jämkning

Vid inkomsttaxeringen får ett schablonmässigt beräknat förmånsvärde jämkas uppåt eller nedåt om det föreligger synnerliga skäl (42 § anv. p. 4 KL). Möjlighet finns även för arbetsgivare att få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). När sådant beslut föreligger, skall det justerade förmånsvärdet användas även vid beräkning av skatteavdrag för den anställda. Arbetsgivaren skall underrätta den anställda när sådant beslut föreligger. Den anställda kan också efter ansökan få skatteavdraget ändrat om det föreligger synnerliga skäl för jämkning av förmånsvärdet. Beträffande ändrad beräkning av skatteavdrag, se avsnitt 3.1.4.

Situationer som motiverar jämkning nedåt är enligt RSV:s rekommendationer för inkomståret 1999 (RSV S 1998:40) om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från lunchmåltid av normal beskaffenhet (måltid av dagens-rätt-karaktär). Däremot utgör inte den omständigheten att den anställda avstår från exempelvis tillbehör till måltiden (smör och bröd, sallad etc.) grund för jämkning.

Jämkning nedåt är vidare befogad för kost som försvarsmakten erbjuder i följande situationer:

- under förbandsövning
- under tjänstgöring till sjöss ombord på

marinens båtar.

Förmånen bör i dessa situationer värderas till 50 % av det enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 42 § KL bestämda värdet och beräknas för de tjänstgöringsdagar eller den tjänstgöringsperiod som den anställde deltagit.

Med förbandsövning avses en sammanhängande övningsverksamhet med krigsorganiserade eller för utbildningsändamål organiserade staber och förband eller kadrar till dylika enheter, om övningsverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att personalens arbetsinsatser inte kan tidsplaneras och att arbetet inte kan avbrytas av i förväg bestämda raster eller uppehåll för vila m.m. I tid för förbandsövning räknas även in förberedelse- och avslutningsverksamhet som har sådant samband med övningen att arbetet inte kan tidsplaneras.

RR har i dom (RÅ 1995 ref. 95) ansett att synnerliga skäl för jämkning av den schablonmässigt beräknade förmånen av fri kost föreligger på de grunder som åberopats av makar, som driver ett sådant hem för vård eller boende (s.k. HVB-hem) som avses i 69 § socialtjänstlagen (1980:620). De grunder som åberopades var *dels* att deras måltider tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, *dels* att den förmån som de åtnjöt inte avsett färdiga måltider utan endast inköp av livsmedel. Värdet av vardera makes förmån av fri kost jämkades till 50 % av det enligt schablon beräknade värdet.

Jämkning av förmånsvärdet uppåt, m.h.t. att måltiden är av väsentligt högre standard jämfört med en normallunch bör enligt RSV:s rekommendationer komma ifråga endast i undantagsfall. Vid en sådan bedömning bör vägas in bl.a. om den anställde t.ex. vid en tjänsteresa haft ett avgörande inflytande i fråga om måltidsstandarden.

För praktikanter, lärlingar, elever vid sjuksköterskeskolor och liknande finns en

särskild jämkningsregel (42 § anv. p 1 KL).

Undantag från beskattning

Förmånen av fri kost har undantagits från beskattning i följande fall.

Fri kost på allmänna transportmedel

Fri kost som åtnjuts på allmänna transportmedel vid tjänsteresa är en skattefri förmån om kosten obligatoriskt ingår i priset för resan (32 § anv. p. 3 KL).

För att skattefrihet skall gälla förutsätts att färdbiljetten inte kan köpas exklusive måltiderna. För den som exempelvis reser första klass får således en förstaklassbiljett inte kunna köpas till ett lägre pris utan kost.

Skulle det finnas en viss klassificering för ett visst antal stolar där kosten ingår i priset medför detta inte skattefrihet om motsvarande biljett kan erhållas utan kostnad men med en annan klassificering. Klassificeringen skall i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Med allmänna transportmedel avses flyg, tåg och andra kommunikationsmedel som mot betalning är tillgängliga för allmänheten.

Fri frukost på hotell och liknande

Förmån av fri frukost som åtnjuts på hotell och liknande inrättning är under vissa förutsättningar undantagen från beskattning (32 § anv. p. 3 KL).

För skattefrihet krävs att frukosten erhålls på hotellet eller inrättningen vid övernattningsnatt där och att övernattningsnatten sker under en tjänsteresa. Vidare skall gälla att frukosten obligatoriskt ingår i priset för rummet. Ett ytterligare villkor för skattefrihet är att ett rum med samma standard inte kan hyras till ett lägre pris utan frukost.

Skulle det finnas en viss klassificering för ett visst antal rum där kosten ingår i priset medför detta inte skattefrihet om motsvarande rum kan erhållas utan kost men med en annan klassificering. Klassificeringen måste i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Skattefriheten för förmån av fri frukost gäller på hotell och liknande inrättning. Med liknande inrättning avses andra yrkesmässigt bedrivna rumsuthyrningar som exempelvis pensionat, vårdshus m.m. Vid bedömningen kan viss ledning erhållas genom lagen (1966:742) om hotell- och pensionatströrelse.

Fri frukost som inte obligatoriskt ingår i priset för rummet är en skattepliktig förmån. Avdrag för ökade levnadskostnader skall normalt reduceras när den anställda tillhandahållits kostförmån. Det finns dock undantagsregler, se RSV:s rekommendationer om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (RSV S 1998:40) och för kostnader för hemresor.

Fri kost vid representation

Fri måltid i samband med representation (extern eller intern) är inte skattepliktig (32 § anv. p. 3 KL). Såvitt avser intern representation gäller detta endast om sammankomsten är tillfällig och av kort varaktighet.

Vad som avses med extern representation framgår av avsnitt 11.3. Som s.k. intern representation som inte bör föranleda beskattning av kostförmån avses i detta sammanhang (prop. 1992/93:127, s. 55) sådant som personalfester, informationsmöten med personalen, interna kurser, planeringskonferenser (t.ex. diskussioner om budgetering, personalfrågor, inköps- och försäljningspolitik). En förutsättning för skattefrihet är

- att det är fråga om i huvudsak interna möten (för företaget, koncernen e.d.),

- att sammankomsten har en varaktighet av högst en vecka,
- att det inte är fråga om möten som regelbundet hålls med korta mellanrum (varje eller varannan vecka) samt
- att det är gemensamma måltidsarrangemang.

Samtliga förutsättningar bör vara uppfyllda för att sammankomsten skall hänföras till intern representation.

Fri kost för lärare och annan personal vid tillsynsskyldighet eller i samband med s.k. pedagogisk måltid

Förmån av fri eller subventionerad måltid för lärare eller annan personal vid skola, förskola, daghem och fritidshem är skattefri om personalen vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid.

Fri kost för vårdpersonal

Förmån av fri eller subventionerad måltid är skattefri för vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för senildementa inom äldreomsorgen (prop. 1987/88:52, s. 62).

Enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) undantas också från beskattning förmån av fri eller subventionerad måltid, som vårdpersonal inom omsorgsvården äter med förståndshandikappade (intar sin måltid vid samma bord). Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal e.d. har skyldighet att delta i måltiden.

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

Fri lunch för elever i grundskola och gymnasium

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

Fri kost för svensk FN-personal m.fl.

Förmån av fri kost som tillkommer sådan personal som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands är skattefri.

Personalrestaurang drivs på marknads- mässiga villkor

Verksamheten (personalrestaurangen) drivs på marknadsmässiga villkor

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110, s. 328) anför departementschefen följande: "Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftfördelar medger att det pris som tas ut av den anställda understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställda för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klarlagt att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören". I specialmotiveringen (s. 682) sägs vidare: "En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet".

För att ett lägre pris än genomsnittspriset skall

kunna tas ut av den anställda utan beskattningsekvenser, krävs alltså att personalrestaurangen, oavsett om arbetsgivaren upplåtit serveringen till utomstående restauratör eller driver verksamhet i egen regi, drivs på marknadsmässiga villkor, dvs. utan bidrag från arbetsgivaren. Enligt RSV:s rekommendationer för inkomståret 1999 (RSV S 1998:40) skall en kostnadsberäkning på marknadsmässiga villkor göras för varje personalrestaurang/ personalmatsal. Genomsnittsvärde baserat på kostnadsberäkning från flera restauranger/ matsalar av likartad beskaffenhet men geografiskt åtskilda godtas däremot inte då en sådan beräkningsmetod saknar laglig grund. Detta gäller även om verksamheterna drivs av en och samma arbetsgivare.

Stordriftsfördelar får beaktas vid prissättningen under förutsättning att kostnadsberäkningarna avser hela verksamheten. Någon utbrytning av mer kostnadskrävande delar torde inte kunna godtas.

Bland kostnader som normalt belastar en verksamhet av detta slag har marknadshyra särskilt behandlats i RSV:s rekommendationer. Med marknadshyra bör enligt nämnda rekommendationer avses den hyra i kronor per m² som kan tas ut vid uthyrning till restaurangändamål. Är det en intern debitering bör den vara marknadsmässig. Köksdelen bör belastas med full hyreskostnad. Även andra utrymmen som står till restaurangens förfogande utan inskränkning bör belastas med full hyreskostnad. Om andra utrymmen än köksdelen används även till andra ändamål, bör detta påverka marknadshyran - lämpligen genom en uppdelning m.h.t. tid och användningssätt.

I de fall någon hyresmarknad att jämföra med inte finns kan en hyressättning baserad på en procentandel av omsättningen godtas.

Om arbetsgivaren för sin verksamhet hyr lokaler på marknadsmässiga villkor och dessa lokaler även inrymmer personalrestaurang, kan arbetsgivarens hyreskostnad godtas som

marknadshyra även för restaurangdelen.

RSV rekommenderar vidare att hyressättningen bör omprövas varje år, oavsett om den är fast eller rörlig, dvs. beräknats i kronor per kvm eller i procent av omsättningen. Frågan om marknadshyra etc. prövas av vederbörande skattemyndighet.

Om verksamheten (personalrestaurangen) drivs på marknadsmässiga villkor och detta medger en prissättning som är lägre än genomsnittspriset, utlöser detta som ovan nämnts ingen beskattning under förutsättning att den anställde betalar vad det kostar. Om restauratören kan ta ut exempelvis 38 kr för lunchmåltid, är priset för den anställde 38 kr. Om arbetsgivaren i den situationen erbjuder den anställde subvention med 10 kr så att den anställde själv betalar 28 kr, utlöser detta beskattning inte med 10 kr utan med 24 kr, dvs. skillnaden mellan 28 kr och 52 kr (schablonvärdet för inkomståret 1999).

I RÅ 1994 ref. 49 behandlades frågan huruvida personalmat på restaurang kan beräknas på marknadsmässiga villkor. Frågan avsåg ett överklagat beslut enligt 44 § UBL till arbetsgivare om arbetstagares skatteavdrag.

RR gjorde den bedömningen att det pris de anställda betalade till bolaget för tillhandahållna måltider innefattade en viss subvention. Beskattningen av denna subvention skall vid sådant förhållande ske med utgångspunkt i marknadsmässigt genomsnittspris för en lunchmåltid, dvs. schablonvärdet (52 kr).

4.3.3.3 Bostadsförmån

Allmänt om värdering av bostadsförmån

Förmån av bostad på grund av tjänst är enligt punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL skattepliktig. Värdet av sådan förmån av fri eller delvis fri bostad i Sverige, som inte används som semesterbostad, skall vid inkomsttaxeringen beräknas med ledning av det hyrespris som gäller på orten (ortens pris) eller om en sådan jämförelse inte kan göras, efter annan lämplig grund (42 § första stycket KL). Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift beräknas dock värdet i allmänhet schablonmässigt. Detta innebär att den skattskyldige ofta måste frånga värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt deklaration.

Förmån av annan bostad, exempelvis semesterbostad och bostad som är belägen utomlands, beräknas till marknadsvärdet (42 § andra stycket KL), såväl vid inkomsttaxeringen som vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift. Med semesterbostad avses enligt proposition 1993/94:90 s. 103 och 1996/97:173 s. 33 bostad som används för semester- eller fritidsändamål.

Värdering av bostadsförmån för sjömän

En särskild regel gäller för sjömän. För arbetstagare som enligt anvisningspunkterna 1 och 2 till 49 § KL har sjöinkomst skall värdet av fritt logi ombord bestämmas till 0 kr (42 § fjärde stycket KL) såväl vid inkomsttaxeringen som vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift.

Fritt eller delvis fritt garage

Förmån av fritt eller delvis fritt garage räknas inte in i värdet av bostadsförmånen. Detta gäller både varm- och kallgarage (prop. 1996/97:173 s. 61). Sådan förmån behandlas som en annan förmån än bostadsförmån och värderas till marknadsvärdet.

**Tjänster av
privat
natur i
samband
med upplåtelse
av bostad**

Det förekommer att arbetsgivare i samband med upplåtelse av bostad till anställda tillhandahåller tjänster av privat natur, t.ex. fri trädgårdsskötsel, fri snöskottning, fria städtjänster, fri hushållsservice, fritt larm och fri kabel-TV. Sådana tjänster skall behandlas som andra förmåner än bostadsförmån och värderas till marknadsvärdet.

***Värdering vid beräkning av skatteavdrag
och arbetsgivaravgifter samt vid
fullgörande av
kontrolluppgiftsskyldigheten;
schablonmässig värdering***

Sverige är indelat i områden som bedömts vara väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad i småhus eller flerfamiljshus, som inte är fritids- och semesterbostad, skall enligt 8 kap. 15 § SBL bestämmas till det genomsnittliga värdet beräknat per kvadratmeter bostadsyta för jämförbara bostäder inom ett område som är väsentligen enhetligt i fråga om boendekostnader. Om bostaden ligger utanför tätort med närmaste omgivning skall dock värdet bestämmas till 90 % av det lägsta av nämnda genomsnittsvärden. För inkomståret 1999 uppgår sistnämnda värde till 598 kr (se nedanstående tabell).

RSV har i föreskrifter (RSFS 1998:21) fastställt följande värden att användas vid beräkning av förmån av bostad i Sverige som inte är semesterbostad.

Område	Bostadsförmånsvärde beräknat per kvadratmeter bostadsyta	
	kr/år	kr/månad
Bostad i tätort med närmaste omgivningar:		
- Stor-Stockholm	781	65
- Stor-Göteborg	794	66
- Kommuner i övrigt med mer än 75 000 invånare	701	58
- Övriga kommuner	665	55
Bostad som är belägen utanför tätort med närmaste omgivning	598	49

Bostadsförmånsvärde beräknat med ledning av tabellen här ovan avser bostad i omöblerat skick inklusive värme men exklusive hushållsel.

Uppgift om en lägenhets bostadsyta framgår regelmässigt av hyreskontraktet. När det gäller småhus finns uppgift om bostadsytan i fastighetsregistren. Bostadsytan motsvaras i princip av det som vid fastighetstaxeringen kallas boyta. Med boyta avses boarea enligt Svensk Standard SS 021052. Som boyta räknas vardagsrum, allrum, sovrum, kök och andra utrymmen i bostadsplan t.ex. arbetsrum, hobbyrum o.d. samt hall, korridor, trappa etc. mellan närliggande boutrymmen. Vidare räknas till boyta bl.a. även i samma plan liggande utrymmen för personlig hygien såsom bad- och duschrut, toalett, bastu, tvättrum (tvättstuga), m.m., utrymme för klädförvaring och klädvård (annat än tvätt) och annat mindre förråd inom bostaden (prop. 1993/94:90 s. 80). Om sådana utrymmen

finns t.ex. i källare eller på vind anses de som biutrymmen.

Ovannämnda underlag (kvadratmeterpris för respektive område) för beräkning av bostadsförmånsvärde skall tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid fullgörande av kontrolluppgiftsskyldighet, såvida inte bostadsförmånsvärdet enligt beslut av skattemyndigheten skall beräknas efter ett justerat värde. Angående justering av det schablonmässigt beräknade värdet, se nedan.

Justering av det schablonmässigt beräknade bostadsförmånsvärdet

Det finns enligt 9 kap. 2 § SBL möjlighet att i vissa situationer justera det schablonmässigt beräknade värdet av bostadsförmån på vilket arbetsgivaravgiften beräknas. En sådan justering förutsätter ett beslut av skattemyndigheten i varje enskilt fall.

Justering får ske om en värdering på grundval av hyrespriset på orten avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade värdet av bostadsförmånen. Förmånsvärdet justeras till ett belopp som motsvarar hyrespriset på orten för bostaden i fråga i stället för att en schablonmässig värdering används.

Justering får också ske om bostadsförmånen inte anses omfatta hela bostaden på grund av att bostaden är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver och detta beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt på tjänsten. För att justering skall få ske skall bostadsförmånen, beräknat efter hyrespriset på orten för en normal bostad för förmånshavaren och hans familj, avvika med mer än 10 % från det schablonmässigt beräknade värdet avseende hela bostaden (totala bostadsytan). Om så är fallet, dvs. om avvikelsen är mer än 10 %, skall förmånsvärdet justeras till ortens pris för en normal bostad för förmånshavaren och hans familj. Värderingen skall således inte ske schablonmässigt enligt tabell i sistnämnda fall. Angående värdering av bostad som är större än normalt beroende på

representationsskyldighet, se nedan.

Värdering av tjänstebostad som p.g.a. representationsskyldighet m.m. är större än normalt

I vissa yrken förekommer det att en tjänst är förenad med en tjänstebostad. Detta gäller exempelvis landshövdingar och biskopar. Tjänstebostad kan också anvisas en innehavare av tjänst som kyrkoherde och komminister. När en tjänstebostad har anvisats är den som innehar tjänsten skyldig att bo i den bostaden. Någon valfrihet finns inte i dessa fall (prop. 1996/97:173 s. 34-35).

Värdet av en tjänstebostad som är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver, skall enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL, beräknas till värdet av en normal bostad för dem, om bostadens storlek beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten.

Beräkning av bostadsförmånsvärdet med hänsyn till representation i bostaden bör i huvudsak avse sådana fall då bostaden är anpassad till mer omfattande representation och sådan faktiskt utövas i annan ordning än intern representation (prop. 1996/97:173 s. 43).

Om tjänstebostaden på grund av en i tjänsten ålagd representationsskyldighet och med hänsyn till förmånshavarens inkomstförhållanden, ställning m.m. är större än vad som kan anses vara normalt för förmånshavaren och hans familj bör förmånsvärdet enligt RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) beräknas efter en för denna normal bostad, om förmånshavaren visar att det finns behov av att kunna utöva representation i bostaden, att extern representation faktiskt utövas i mer än obetydlig omfattning och att förmånshavaren saknar tillgång till representationsvåning eller andra särskilda representationslokaler.

Möjlighet till nedsättning i andra fall än

representationsfallen innebär att en individuell prövning bör göras av vad som skulle vara normalt för just den förmånshavare som har tjänstebostaden. Det medför att sådana omständigheter som familjens storlek, inkomstförhållanden, ställning och tidigare bostadsförhållanden kan ha betydelse. På grund härav kan en och samma bostad komma att medföra olika förmånsvärden beroende på vem som bor i tjänstebostaden (prop. 1996/97:173 s. 42-43).

Värdering av en "normal bostad" för tjänsteinnehavaren bör avse det hyresvärde som gäller på orten för en bostad av motsvarande standard och med den storlek som bedömts skälig. Hänsyn tas alltså till att hyran per kvadratmeter är högre i mindre än i större bostäder. Förmånsvärdet skall således inte bestämmas genom en proportionering med ledning av boytan.

I fråga om bostadsförmån för präster har Skatteutskottet i sitt betänkande 1997/98: SkU 4 s. 24 anfört följande: "Den begränsning till en boyta på 100 kvadratmeter som i praktiken tillämpats i fråga om präster får ses som praktisk lösning till följd av prästernas särskilda tjänsteförhållanden och prästgårdarnas allmänna beskaffenhet. Lösningen bör också ses mot bakgrunden att hyresvillkoren bestämts i särskild ordning med utgångspunkten att uppnå en marknadsmässig hyra för en normalbostad".

Nedsättning av det schablonmässigt beräknade bostadsförmånsvärdet

Har förmånshavaren lämnat ersättning till arbetsgivaren för att erhålla förmånen skall det schablonmässigt beräknade förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Detta är i regel den faktiskt erlagda hyran. Om förmånshavaren själv svarar för vissa normala bostadskostnader, som exempelvis kostnader för uppvärmning och vatten, och dessa kostnader har betalats till annan än arbetsgivaren, lämnas kvitto eller bestyrkt kopia av kvitto till arbetsgivaren för att förmånsvärdet skall reduceras med det belopp som motsvarar denna kostnad. En

förutsättning för nedsättning är att det rör sig om normala kostnader för bostad i flerfamiljshus eller småhus.

Arbetsgivaren kan ha kommit överens med förmånshavaren att denne betalar vissa boendekostnader, som sedan - i relativt nära anslutning till utbetalningstillfället - kan återfås i företagets kassa, mot uppvisande av kvittot. Om kvittot anses som företagets verifikation, i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation skall vara utformad, är utgiften att anse som arbetsgivarens och inte förmånshavarens. I sådant fall skall förmånsvärdet givetvis inte sättas ned.

Värdering vid inkomsttaxeringen: ortens pris

Värdet av förmån av bostad i Sverige, som inte används som semesterbostad/ fritidsbostad, skall enligt 42 § första stycket KL beräknas med ledning av det hyrespris som gäller på orten. Saknas tillfälle till sådan jämförelse skall förmånen beräknas efter annan lämplig grund. Även om någon uthyrningsmöjlighet inte finns och något hyrespris för orten därför inte kan fastställas, vilket kan vara fallet med bostadshus i glesbygd, saknar bostaden inte värde. Hyrespriset i kringliggande orter kan då tjäna till ledning (punkt 1 första stycket av anvisningarna till 42 § KL).

Tjänstebostad som är större än normalt

Är en tjänstebostad större än vad förmånshavaren och hans familj behöver och beror detta på representationsskyldighet eller på annat sätt på tjänsten skall värdet enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL beräknas efter en normal bostad för dem. Se ovan.

Bostadens användningssätt

Värdering av bostadsförmånen bör göras utifrån vad bostaden normalt är avsedd att användas för, dvs. som permanentbostad eller som fritidsbostad. Om det skulle visa sig att en permanentbostad faktiskt används som fritidsbostad bör den värderas som fritidsbostad. Det kan också förekomma att en bostad som är avsedd att vara fritidsbostad faktiskt används som permanentbostad och således bör värderas som en sådan.

Bostaden disponeras av flera

Vid värderingen bör beaktas om en bostad, avsedd som permanentbostad, disponeras av flera personer som inte är närstående till förmånshavaren (prop. 1996/97:173 s. 39).

Fri bostad vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning

Permanentbostäder som inte används som förmånshavarens huvudsakliga bostad utan har upplåtits i samband med tillfälligt arbete, som inte är att anse som tjänsteresa, eller i samband med dubbel bosättning är en skatte- och avgiftspliktig förmån, som bör värderas till ortens pris med iakttagande av eventuella inskränkningar i dispositionsrätten.

I samband med tillfälligt arbete och dubbel bosättning förekommer inte sällan att en anställd på arbetsgivarens bekostnad får disponera en bostad på arbetsorten (övernattningslägenhet eller liknande). Förmånsvärdet beräknas efter gällande regler för den tid bostaden stått till den anställdes disposition. Eventuella inskränkningar i dispositionsrätten beaktas vid värderingen.

Vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning föreligger under vissa förutsättningar avdragsrätt för ökade kostnader avseende bl. a. logi om en anställd själv står för sådana kostnader. För att skapa neutralitet vid beskattningen då en anställd under motsvarande förhållanden redovisar bostadsförmån, bör ett avdragsbelopp motsvarande redovisat förmånsvärde kunna påräknas i dessa fall.

**Fri bostad m.m.
på den vanliga
verksamhetsorten
under tjänsteresa**

Enligt bestämmelserna i 33 § KL medges inte avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa på den vanliga verksamhetsorten. Det förekommer emellertid att konferenser och andra typer av tjänsteresor med övernattnin g läggs på den vanliga verksamhetsorten. Detta får följande konsekvenser vid beskattningen. Om det exempelvis är fråga om konferenser med i huvudsak interna möten blir kosten att betrakta som intern representation och därmed skattefri. Kostförmån under en vanlig tjänsteresa på den vanliga verksamhetsorten är däremot skattepliktig. Logi, som arbetsgivaren tillhandahåller i samband med tjänsteresa inom den vanliga verksamhetsorten, bör dock anses skattefri oavsett vilken typ av tjänsteresa det är fråga om. Något avdrag för ökade levnadskostnader på den vanliga verksamhetsorten kan naturligtvis inte medges, varför eventuella som traktamenten betecknade ersättningar i sin helhet skall behandlas som lön.

Jämkning

Vid inkomsttaxeringen får, enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL i fråga om praktikanter, lärlingar, elever vid sjuksköterskeskolor och liknande, förmån av bl.a. fri bostad jämkas och tas upp till det lägre belopp som med hänsyn till storleken av eventuell därjämte utgående kontant ersättning och övriga förhållanden framstår som skälig.

Värdering av bostadsförmån i flerfamiljshus

Förmån av fri eller delvis fri bostad värderas till hyrespriset på orten för jämförbara bostäder. Med hyrespriset på orten avses vad som i hyreslagstiftningen anges som bruksvärde (prop. 1996/97:173 s. 38) för bostaden i fråga. Hyrorna i de allmännyttiga bostadsföretagen på orten är utgångspunkt för beräkning av bruksvärdet.

I fråga om orten utan hyresmarknad bör värderingen av bostadsförmån ske med utgångspunkt i hyresnivån på närliggande orter med hyresmarknad, med beaktande av förhållandena på orten i fråga.

Förmån av en bostad i hyreshus bör i första hand beräknas till kvadratmeterpriset för boytan i uthyrda, likvärdiga lägenheter i samma fastighet. Om detta värde inte avspeglar bruksvärdet på orten för likvärdiga lägenheter, bör värdet beräknas utifrån kvadratmeterpriset för andra motsvarande hyreslägenheter på orten. Vid denna beräkning ger de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning (prop. 1996/97:173. s 40).

Bostadens storlek och ålder påverkar hyresvärdet. Priset per kvadratmeter bostadsyta är dock inte lika högt i genomsnitt för en större lägenhet som för en mindre lägenhet. Detta beror på att en stor del av kostnaderna belöper på kök och våtutrymme, vilket inte skiljer sig nämnvärt åt från en mindre lägenhet till en större (prop. 1996/97:173 s. 39).

Hyrorna i de allmännyttiga bostadsföretagen inkluderar ersättning för uppvärmning, vatten och sophämtning. Däremot ingår inte hushållsel. Förmån av fri hushållsel värderas särskilt till marknadsvärdet efter faktisk förbrukning. De allmännyttiga bostadsföretagens hyressättning styr hyresnivån även i privatägda hyreshus.

Om bostadens standard, utrustning, läge m.m. avviker från det som är normalt i motsvarande

ålderklass hos de allmännyttiga bostadsföretag vars hyresnivå ligger till grund för värderingen, bör enligt RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) förmånsvärdet beräknas med hänsyn till detta.

Värdering av bostadsförmån i småhus (villa)

Det saknas ofta en fungerande hyresmarknad för bostäder i villa. Bostadsförmån i villa värderas därför som regel med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten eller på närliggande orter och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m. Taxeringsvärdet och de vid fastighetstaxeringen åsatta standardpoängen kan ge viss vägledning om bostadens standard och läge. Det kan antas att den schablonmässiga värderingen och det verkliga värdet avviker i större utsträckning från varandra i fråga om bostadsförmån i villa än i fråga om bostadsförmån i flerfamiljshus (prop. 1996/97:173. s. 40-42). Detta innebär att förmånshavaren i många fall måste ange ett annat värde i sin deklaration än den förmånsvärdering som ligger till grund för kontrolluppgiften.

Vad gäller *ålder, standard och läge* har RSV lämnat följande rekommendationer (RSV S 1998:40).

Vid beräkning med ledning av hyresnivån i flerfamiljshus av förmånsvärde avseende bostad i villa bör villans ålder bestämmas med hänsyn till dess standard och utrustning. Har villan varit föremål för yttre och/eller inre ombyggnad/renovering, som resulterat i att standarden höjts, bör hyresvärdet beräknas utifrån det genomsnittliga hyrespriset avseende flerfamiljshus med det värdeår som motsvarar villans standard efter ombyggnaden/

renoveringen. Om inte särskilda skäl föreligger bör hyresvärdet för en bostad i villa inte beräknas med ledning av hyresvärdet i äldre flerfamiljshus än sjuttioalshus.

Hyresvärdet bör höjas om bostadens standard, utrustning etc. är klart högre än vad som är normalt i de flerfamiljshus vars hyresnivå ligger till grund för värderingen av bostadsförmånen. Härvid bör beaktas såväl bostadens inre standard och utrustning, t.ex. bubbelpool, bastu, särskild vinkällare, svalrum för pälsar och hög köksstandard som yttre faktorer som stor tomt, tennisbana, pool, brygga m.m.

Lägesfaktor som utsikt, omgivning, sjötomt etc. bör beaktas.

Hyresvärde beräknat med ledning av hyresnivån på orten eller på närliggande orter bör sänkas om bostaden ligger i eller intill ett industriområde eller på relativt stort avstånd från tätort. Så kan vara fallet om stora och äldre tjänstebostäder som ligger i nära anslutning till arbetsgivarens företag eller bruk.

I fråga om *storlek* har RSV i sina rekommendationer uttalat att förråd eller annan biutrymmesyta av annat slag än garage inte bör påverka förmånsvärdet om biutrymmet är högst 20 kvadratmeter. Om sådan biutrymmesyta är större än 20 kvadratmeter bör 20 % av denna yta anses som bostadsyta vid värderingen av bostadsförmånen. Ett sådant tillägg bör dock inte överstiga 20 kvadratmeter.

Vidare bör bostadsytan inte reduceras i det fall en viss mindre del av bostaden används till kontor o.d. utan att vara speciellt inrättat för detta.

Beträffande äldre fastigheter (byggda före 1950) och som har en olämplig planlösning eller på grund av annan särskild omständighet har större yta än vad som kan anses motiverat av antalet rum och deras storlek, hallar, kök m.m. bör förmånsvärdet enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) beräknas efter den bostadsyta en bostad med motsvarande innehåll men med en bättre planlösning skulle ha.

Fri kost och fri bostad (fritt vivre)

Fritt vivre värderas enligt de regler som gäller för värdering av kostförmån respektive bostadsförmån. För bostadsförmån gäller olika värderingsregler vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter respektive vid inkomsttaxeringen.

4.3.3.4 Förmån av fri semesterbostad

Fri eller subventionerad semesterbostad som utgått för tjänsten är en skattepliktig förmån. Med förmån som utgått för tjänsten avses förmåner i anställningsförhållande och uppdragsförhållande, förmåner som lämnas som ersättning för tillfälligt arbete eller förmåner som av annan anledning skall beskattas som inkomst av tjänst.

Vad är en semesterbostad?

Med semesterbostad avses bostadslägenhet som för förmånshavaren utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål. Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där förmånshavaren har sin stadigvarande bostad.

Värdering

Förmån av fri semesterbostad värderas till marknadsvärdet. Detta gäller såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid inkomsttaxeringen.

Vid värderingen saknar det betydelse om utgivaren av förmånen själv äger semesterbostaden eller hyr denna. Inte heller påverkas värdet av hur stora kostnader för semesterbostaden som belastar företaget eller vad företaget faktiskt har erlagt i hyra för bostaden. Det är hyreskostnaden för likvärdiga bostäder på orten under den aktuella tidsperioden som utgör grund för värderingen. Det saknar också betydelse efter vilket system mottagaren erhåller förmånen, t.ex. lottningsrullande schema etc.

Semesterbostad i utlandet

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

Hyresmarknad saknas

För det fall hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet har RSV i sina rekommendationer för inkomståret 1999 (RSV S 1998:40) ansett att förmånen av fri semesterbostad bör värderas till följande belopp:

Fjällstuga (lägenhet)

Jul, nyår och vårvinter (febr-april)	2 800 kr per vecka

Övrig tid	1 100 kr per vecka

Sommarstuga (lägenhet)

Sommar (mitten av juni-mitten av augusti)	2 800 kr per vecka

Övrig tid	1 100 kr per vecka

Semesterbostad i utlandet	2 800 kr per vecka

RR dom den 20 september 1999, mål nr 3631-1998

Om förmånen av en fri eller subventionerad semesterbostad lämnas från en stiftelse, vars medel har donerats av en privatperson, har den däremot inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. Detta framgår av en dom från RR den 20 september 1999, målnr 3631-1998. Av domen - ett överklagat förhandsbesked - framgår att A genom sin anställning vid länsstyrelsen i B län har möjlighet att hyra en fritidsbostad till

reducerat pris av stiftelsen C:s donationsfond (stiftelsen). Stiftelsen, vars medel har erhållits från en privatperson, har till ändamål att främja välfärd åt anställda vid länsstyrelsen.

A ansökte om förhandsbesked avseende frågan om skillnaden mellan marknadshyra och erlagd hyra var skattepliktig inkomst.

Skatterättsnämnden ansåg att förmånen hade sin grund i anställningen och därför får anses ha utgått för tjänsten.

A överklagade till RR som inledningsvis uttalade att för att en förmån som en anställd erhållit från någon annan än arbetsgivaren skall anses härröra från anställningen har det i den praxis som avsett tillämpningen av de regler som gällde före 1990 års skattereform ställs krav på att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen eller att det föreligger något samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren. Det förhållandet att kretsen av destinatärer har begränsats till anställda vid länsstyrelsen är enligt RR inte i sig tillräckligt för att konstituera det berörda slaget av samband.

I samband med 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar i 31 § första stycket KL. Ändringarna syftade bl.a. till att åstadkomma en ordning där mer generellt beskattning skedde av ersättningar för prestationer. Till tjänst räknas nu, förutom uppdrag, anställning och annan inkomstgivande verksamhet som inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Att anställning räknas till tjänst framgick, uttryckt på ett annat sätt, av den äldre lydelsen av stycket. RR uttalade med anledning av den ändrade lydelsen följande.

Det ändrade uttryckssättet kan inte leda till att praxis avseende sambandskravet frångås. Enbart den omständigheten att mottagaren av den ifrågavarande förmånen skall tillhöra länsstyrelsens personal medför alltså inte att beskattning skall ske som för

anställningsinkomst. Inte heller kan förmånen ses som ersättning för prestation i annan inkomstgivande verksamhet. Vid sådant förhållande saknas grund för att beskatta A.

RR dom den 5 oktober 1999, mål nr 2314-1998

RR har vidare i ett överklagat förhandsbesked den 5 oktober 1999, målnr 2314-1998 inte ansett att förmån av en hyresbillig bostad skall utgöra inkomst av tjänst när den skattskyldige såväl genom sin anställning som genom sitt medlemskap i fackförbund är berättigad att erhålla de förmåner som en ideell förening tillhandahåller.

Frågan gällde dels om en ideell förening skall uttagsbeskattas för skillnaden mellan beräknad marknadshyra och den hyra som tas ut av medlemmarna vid uthyrning av fritidsstugor (fråga 1) dels om en fysisk person, X, skall inkomstbeskattas för skillnaden mellan beräknad marknadshyra och erlagd hyra vid förhyrning av en av föreningens stugor.

Skatterättsnämnden (SRN), som besvarade fråga 1 med ja och fråga 2 med nej, motiverade beslutet på följande sätt.

Fråga 1

Föreningens ändamål är att bereda medlemmarna bl.a. rekreation. I praktiken fullgör föreningen sitt ändamål genom stuguthyrning till medlemmarna. Föreningen ämnar nu möjliggöra för de berättigade att hyra stugorna till reducerade priser. Denna förmån kan inte anses utgöra ett direkt led i ett ideellt arbete såsom t.ex. när en handikappförening till reducerade priser tillhandahåller sina medlemmar handikapphjälpmedel. Inte heller utgör denna verksamhet en obetydlig del jämfört med någon av föreningen i övrigt bedriven ideell verksamhet. Föreningen kan därför inte anses uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose allmännyttiga ändamål. Föreningen

är således skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet. Uthyrningsverksamhet bedriven på sätt som angivits utgör givetvis näringsverksamhet även när denna innefattar egna näringsfastigheter. Uthyrning av de aktuella stugorna till reducerade priser till medlemmarna utgör därför uttag ur en förvärvskälla. Några sådana särskilda skäl som möjliggör underlåten uttagsbeskattning föreligger inte. Utagsbeskattning skall därför ske.

Fråga 2

Berättigade enligt föreningens ändamålsbestämmelser är, förutom föreningens medlemmar, hos A AB:s dotterbolag anställda arbetare och vissa personer som slutat sådan anställning. Berättigade till medlemskap i föreningen är samtliga medlemmar i ett fackförbund. Vid bedömandet av om X skall förmånsbeskattas måste beaktas att X genom sin anställning är berättigad att erhålla de förmåner som föreningen tillhandahåller. Emellertid är X också genom sitt medlemskap i fackförbundet berättigad härtill. Härvid förutsätts att fördelningen av stugorna inte sker med beaktande av att X är fackklubbsordförande utan att alla medlemmar i förbundet som väljer att bli medlemmar i föreningen har samma rätt i detta avseende. Förmånerna i X:s fall utgår således redan på grund av X:s medlemskap i fackförbundet och inte på grund av hans anställning. Erhållen förmån utgör därför inte intäkt av tjänst.

RR, som fastställde SRN:s förhandsbesked, angav följande skäl.

Som förutsättning för förhandsbeskedet får anses gälla att föreningen är en ideell förening som i egenskap av ägare till de nu aktuella fritidsstugorna kan disponera dem för uthyrningsändamål i enlighet med sina nu gällande föreningsstadgar. Med denna utgångspunkt finner RR i likhet med SRN att föreningen skall uttagsbeskattas (fråga 1) och att X inte skall förmånsbeskattas (fråga 2).

4.3.3.5 Hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel

Om arbetsgivaren har utgett ersättning för en anställds utgifter för offentligt finansierad hälso- och sjukvård eller tandvård skall ersättningen tas upp som intäkt. Den anställdes utgift motsvaras normalt av patientavgiften. Detsamma gäller läkemedelskostnader som arbetsgivaren har ersatt den anställda för. Förmån av fria läkemedel är, oavsett hur de finansieras, med ett undantag en skattepliktig förmån. Se vidare nedanstående avsnitt om läkemedel. Om arbetsgivaren ersätter kostnader för offentligt finansierad vård eller läkemedel till anhöriga till den anställda uppkommer en indirekt förmån som är skattepliktig för den anställda.

Den anställda skall beskattas oavsett om han fått ersättning för patientavgift m.m. direkt av arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

I de fall ersättning för sjukvårds- och läkarkostnader för offentligt finansierad vård utgår från en sjuk- och olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst skall den anställda beskattas för ersättningen (prop.1994/95:182 s. 26-27). För att en sådan försäkring skall anses ha tagits i samband med tjänst krävs att premierna för försäkringen betalas av arbetsgivaren samt att anmälan görs till försäkringsanstalten om att försäkringen har tagits i samband med tjänst.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se även avsnitt 4.3.2.2.

Har arbetsgivaren ersatt den anställda för kostnader vid sidan av själva vården (s.k. *kringkostnader*), t.ex. för resor och andra levnadskostnader bedöms skatteplikts- respektive avdragsfrågan enligt de

bestämmelser som gäller för dessa inkomster respektive utgifter. Jfr nämnd prop s. 27. När den anställdes levnadskostnader ersätts av arbetsgivaren är det en förmån som i normalfallet skall beskattas.

Förmånen uppkommer när arbetsgivaren ersätter den anställda för utgiften (nämnd prop. s. 22).

Läkemedel

Förmån av fria läkemedel är en skattepliktig förmån. Med läkemedel avses enligt RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) läkemedel enligt läkemedelslagen (1992:859). Skatteplikt för fria läkemedel föreligger oberoende av om vården kan anses offentligt finansierad eller inte och oavsett om den anställda erhåller ersättning för läkemedlen direkt från arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

Det finns dock ett undantag. Förmån av fria läkemedel i samband med vård utomlands har - oavsett hur de finansieras - undantagits från beskattning. Se avsnitt 4.3.2.3 under rubriken Hälso- och sjukvård, tandvård samt läkemedel vid vård utomlands.

Se även ovanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedelskostnader.

4.3.3.6 Reseförmån

Resor, som en anställd företar på arbetsgivarens bekostnad, kan vara allt från tjänsteresor till rena semesteresor. Mellan dessa ytterligheter finns varianter där resan har dubbla syften, dvs. att tillgodose arbetsgivarens behov av utbildning etc. av personalen i tjänsten men också att ge utrymme för nöje och rekreation.

En resa kan benämnas på många olika sätt, t. ex. belöningsresa, semester- eller nöjesresa,

konferensresa, studieresa, kombinerad utbildnings- och rekreationsresa. Beteckningen på en resa saknar betydelse. Det är innehållet i resan som avgör hur den skall behandlas skattemässigt.

Belöningsresor

S.k. incentive- eller belöningsresor kan i regel jämföras med ersättning för utfört arbete. En sådan förmån är därför skattepliktig för den anställda som lön (32 § 1 mom. samt anv. p. 3 KL). Motsvarande gäller om resan har karaktären av gratifikation, exempelvis om den anställda bjuds på en resa efter viss tids anställning i företaget (RÅ84 1:40 I). Resan är en skattepliktig förmån även om arbetsgivarens generalagent eller branschorganisation har bekostat den (RÅ84 1:40 II).

Försäljningsvinster, resor

Vinst i t.ex. försäljningspristävlingar, där priserna består av resa, är ytterligare exempel på en förmån som jämföras med ersättning för utfört arbete. Sådan förmån är därför alltid skattepliktig inkomst för mottagaren (RÅ84 1:40 II). Om vinsten består av en kombination av belöningsresa och studie-/konferensresa skall varje del bedömas efter sitt verkliga innehåll, dvs. hur stor del som tidsmässigt är avsatt för nöje och rekreation. Detta belyses i rättsfallen RÅ 1988 ref. 99 I-III.

Tjänstekort Årskort

Det förekommer att anställda, som gör tjänsteresor, tilldelas ett tjänstekort som även får användas för privat bruk. Beskattning skall ske för värdet av de privata resor som faktiskt företagits (RÅ 1987 ref. 81). Om den anställda inte lämnar någon redogörelse för de resor som faktiskt utnyttjats, bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) den anställda beskattas för ett förmånsvärde motsvarande kostnaden för ett årskort om inga inskränkningar i det privata nyttjandet föreligger. Om tjänstekortet däremot inte till någon del används för privat bruk, bör någon förmån inte anses föreligga. I sådana fall bör

lämpligen ett avtal ha träffats mellan arbetsgivaren och den anställda att tjänstekortet inte får användas för privat bruk. Vidare bör det på tjänstekortet framgå att det endast gäller för tjänstebruk.

Personal i trafik- och resebyråföretag

Reseförmåner som utges på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen skall i vissa fall värderas efter särskilda regler när inskränkande villkor gäller för resa med flyg eller tåg. Förmån av flygresor värderas enligt en individuell beskattningsmodell där varje enskild resa åsätts ett schablonvärde. Förmån av inrikes tågresor skall värderas enligt en schablonmodell som innebär att värdet är en viss andel av marknadspriset på de årskort som finns på marknaden. Bestämmelserna härom finns i anvisningspunkt 6 till 42 § KL.

Beträffande SJ-anställdas reseförmåner avseende utrikes resor m.m. har RSV i likhet med tidigare år förklarat sig berett att godta en schablonmässig värdering. Verket har också förklarat sig berett att godta en schablonmässig värdering av privata resor, som företas av anställda vid militära myndigheter med Kronflyg. Särskilda skrivelser beträffande dessa företag har tillställts skattemyndigheterna.

Studie- resp. konferensresor

Anställda som i tjänsten företar en studieresa eller deltar i en konferensresa inom eller utom landet beskattas normalt inte för värdet av en sådan resa så länge det handlar om en renodlad studie- resp. konferensresa eller resa där det visserligen finns inslag av nöje och rekreation men där detta är försumbart.

Om inslaget av nöje och rekreation däremot får en mer framträdande roll under resan kan man inte utesluta förmånsbeskattning. Det finns en omfattande rättspraxis på området. Domstolarna gör en bedömning av skatteplikten i varje enskilt fall. Förmånsbeskattning kan aktualiseras om

resan sker exempelvis under en helg, till populärt turistmål eller till en mycket avlägsen plats. Det förhållandet att kurser och konferenser förläggs till ett populärt turistmål, exempelvis Kanarieöarna, behöver dock inte innebära att beskattning skall ske. I vissa fall kan ett sådant arrangemang medföra lägre kostnader för arbetsgivaren jämfört med att kursen eller konferensen förlagts till en närliggande ort. Avgörande för bedömningen är - som ovan angetts - hur stort inslaget är av nöje och rekreation. För att kunna bedöma om en anställd skall beskattas för sitt deltagande i en sådan resa måste man ta hänsyn till flera olika faktorer, bl.a. syftet med resan, vilken nytta resan kan få för arbetsgivarens verksamhet, val av resmål och studiernas eller konferensens uppläggning (jfr bl.a. RÅ83 1:78 I och II).

En omständighet bland andra vid den skattemässiga bedömningen är den tidsmässiga fördelningen mellan studier/konferens och andra aktiviteter under resan. Resan måste innehålla en inte oväsentlig del effektivt arbete. Som en tumregel brukar anföras att studierna/konferenstiden bör uppgå till minst sex timmar per dag. Under en vecka bör den effektiva studie/konferenstiden omfatta minst 30 timmar jämnt fördelade under veckan. Skattemyndigheterna gör en samlad bedömning när man avgör om en skattepliktig förmån föreligger eller inte.

Hemresor

Hemresa, som den anställda företar över t.ex. en helg i samband med en tjänsteförrättning, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning, är normalt en privat resa. Om arbetsgivaren betalar resan direkt till reseföretaget får den anställda en skatte- och avgiftspliktig förmån. Förmånen värderas till marknadsvärde, vilket i regel är det pris som arbetsgivaren har betalat för resan. I ovannämnda situationer (tjänsteförrättning m.m.) föreligger under vissa förutsättningar avdragsrätt för hemresor. För att skapa neutralitet vid beskattningen då en anställd under motsvarande förhållanden redovisar förmån av

fri hemresa, bör avdrag medges enligt gällande regler.

Vad som ovan sägs om beskattning av förmån av fri hemresa gäller även förmån av fri resa mellan bostad och arbetsplats, dock med den ändringen att avdrag beräknat enligt gällande regler endast medges för belopp som överstiger 7 000 kr.

Det förekommer att anställd av sin arbetsgivare beordras att med en arbetsgivaren tillhörig bil transportera andra anställda exempelvis från arbetsplatsen till hemmet eller vice versa. Om den anställda i en sådan situation beordras att mot ersättning eller på betald arbetstid fungera som chaufför, är sådan resa att se som en tjänsteresa för denne. Någon skattepliktig förmån av fri resa uppkommer således inte. Passagerarna i bilen beskattas för resans marknadsvärde, vilket torde kunna beräknas till kostnaden för hyrd bil, fördelad mellan passagerarna. Om passagerarna inte kan påverka när och hur resan företas eller om arbetsgivaren tillhandahåller en buss för att hämta de anställda vid bostaden eller särskild uppsamlingsplats för transport till arbetsplatsen, torde värdering kunna ske med utgångspunkt i priset för resa med allmänna kommunikationsmedel.

Om chauffören däremot använder bilen för privata resor uppkommer en skattepliktig bilförmån. Det bör observeras att man aldrig kan beordras att "köra hem sig själv" i samband med en privat resa. Om bilförmån skulle uppkomma, värderas del av månad som hel månad. Avdrag för resor mellan bostad och arbetet med bil medges inte när bilförmån föreligger.

Förmånsvärdering

En skattepliktig förmån av fri eller subventionerad resa värderas till marknadsvärdet (42 § samt anv. p. 1 KL), vilket i regel är det pris man betalar på orten för resan. Om arbetsgivarens kostnad för resan med tillägg för förekommande mervärdesskatt kan anses motsvara marknadspriset, bör denna kunna läggas till grund för beskattningen. Den omständigheten att mottagaren av olika skäl inte tidigare företagit sådana resor, medför normalt inte någon annan bedömning. Med hänsyn till de i samband med skattereformen 1990 ändrade värderingsreglerna torde inte heller mottagarens ekonomiska situation kunna beaktas vid värdering av reseförmånen. Annan uppfattning redovisas i SN 1992 s. 664. Se vidare ang. värdering, avsnitt 4.3.3.1.

RR har i en dom (RÅ 1996 ref. 75) avgjort ett mål angående värdering av en tävlingsvinst i form av resa som inte var hänförlig till anställning eller uppdrag. Se avsnitt 4.3.3.9 Vinster i pristävlingar.

Indirekt förmån

Får den anställda ta med make, sambo eller annan anhörig på resa (belöningsresa, konferensresa, tjänsteresa etc.) som bekostas av arbetsgivaren, uppkommer en indirekt förmån. Denna förmån, dvs. värdet av den medföljandes resa, beskattas hos den anställda. Maken eller annan medföljande beskattas inte (RÅ84 1:40).

Den förmån som uppkommer när en arbetsgivare låter exempelvis den anställdes make följa med på en resa skall värderas till marknadsvärdet. Vanligtvis motsvaras detta av arbetsgivarens merkostnader för makens deltagande såsom för färdbiljett, logi, mat etc. Det skall anmärkas att den anställda inte kan undgå förmånsbeskattning genom att byta ut en dyr färdbiljett mot två billiga, dvs. utan merkostnad för arbetsgivaren. I ett sådant fall skall makens färdbiljett värderas till saluvärdet. I undantagsfall kan det finnas sådana skäl för att make medföljer på resan

att någon förmånsbeskattning inte skall ske. Ett sådant skäl för maken att deltaga är om den anställda är handikappad och behöver vård under sin resa.

Undantag från beskattning

Fri resa för sjömän

Från beskattning har undantagits förmån av fri resa till eller från fartyg för arbetstagare som enligt 49 § anv. p. 1 KL har sjöinkomst under förutsättning att fartyget är arbetstagarens tjänsteställe. Skattefriheten gäller inte om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell. Se även avsnitt 4.3.2.10.

Fri hemresa för svensk FN-personal m.fl.

Ett undantag från beskattning har införts ifråga om förmån av fri hemresa för sådan personal som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands. Se vidare under avsnitt 4.3.2.10 Skattefrihet för fria resor i vissa fall.

Fri resa till eller från anställningsintervju

Undantagen från beskattning är också förmånen av fri resa inom riket till eller från anställningsintervju, till den del förmånen avser resa inom Sverige. Se vidare under avsnitt 4.3.2.10.

4.3.3.7 Rabatt, bonus eller annan liknande förmån

Rabatt, bonus eller liknande förmån som lämnas som ersättning för arbete eller av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten är skattepliktig. Ett undantag finns och gäller personrabatter, som under vissa förutsättningar är skattefria.

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utnyttjas för privat

bruk. En grundläggande förutsättning för beskattning är att mottagarens arbetsgivare eller uppdragsgivare bekostat de varor eller tjänster som ger rätt till rabatten eller att förmånen av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten.

Det förekommer bl.a. vad gäller skattepliktiga trohetsrabatter att arbetsgivaren finansierar endast en del av de kostnader som ligger till grund för förmånen eller att det är flera arbetsgivare som har haft de kostnader som ligger till grund för bonusen eller rabatten. I sådant fall får enligt uttalande i prop. 1995/96:19, s. 77, en proportionering göras av marknadsvärdet.

Beskattningstidpunkten inträder när förmånen (rabatten e.d.) utnyttjas (prop. 1996/97:19 s. 77).

Uppgiftsskyldigheten regleras i 3 kap. 4 § LSK. Där anges att kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet, skall lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

Med rabatt eller annan bonus avses enligt prop. 1995/96:19, s. 94, alla former av rabatter, t.ex. både sådana som ges i samband med inköpet och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt.

Beträffande kontrolluppgiftsskyldigheten anges i ovannämnda prop. s. 94-95 bl.a. följande.

Ett krav som uppställs för att en person som inte kan anses som utgivare av en förmån ändå skall lämna kontrolluppgift är att förmånen utges på grund av kundtrohet eller liknande. Exempel på detta är trohetsbonussystemen inom flyg- och hotellbranschen. Liknande system kan t.ex. vara olika former av introduktionserbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man

blir kund hos ett visst företag.

Med att någon slutligt har stått för kostnaderna avses i detta sammanhang t.ex. det fallet att en arbetsgivare betalar en tjänsteresa eller ett hotellrum men det är resenären eller gästen som får någon form av rabatt eller bonus. I sådant fall är det arbetsgivaren som skall lämna kontrolluppgift. Detta gäller även om den anställda först betalar t.ex. med någon form av kreditkort och sedan begär ersättning av arbetsgivaren för kostnaderna utan att reducera för den rabatt som kan vara förenad med inköpet.

Om någon i sin näringsverksamhet, t.ex. en entreprenör, får rabatt på sina inköp hos en underleverantör och denne ger rabatten till en av entreprenörens anställda, och entreprenören debiterar kunden kostnaden utan avdrag för rabatten skall entreprenören ha ansetts slutligt stått för kostnaderna.

Däremot är bestämmelsen inte tillämplig om en anställd får en viss rabatt, t.ex. 15 % vid privata inköp, och rabatten inte betalas av någon annan än rabattutgivaren. De kostnader som ligger till grund för förmånen är den anställdes egna privata inköp. I sådant fall kan rabatten dock vara skattepliktig intäkt av tjänst och, om förmånen är att anse som ersättning för arbete, skall utgivaren av rabatten eller bonusen, i enlighet med gällande regler, lämna kontrolluppgift.

I fråga om trohetsrabatter finns även en bestämmelse i 3 kap. 4 a § LSK som reglerar *den skattskyldiges uppgiftsskyldighet*. Enligt denna bestämmelse skall den som är skattskyldig för en rabatt, bonus eller liknande lämna uppgift - på annat sätt än muntligen - till den som är skyldig att lämna kontrolluppgift om förmånen. Uppgift skall lämnas om förmånens art och omfattning och under vilken månad denna åtnjuts. Uppgiften skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjuts.

Skattskyldig som underlåter att lämna

föreskriven uppgift kan åläggas ansvar enligt 7 och 8 §§ skattebrottslagen (1971:69).

4.3.3.8 Förmån i form av varor

Försäljnings- vinster - varor

Vinst i exempelvis en försäljningspristävling, där priset består av en vara, är - i likhet med vad ovan sagts om resor i motsvarande fall - en förmån som jämföras med ersättning för utfört arbete. Sådan förmån är skattepliktig för mottagaren och värderas till marknadsvärde, dvs. till vad det skulle kosta den anställde att skaffa något motsvarande för pengar. Vanligtvis motsvaras detta av företagets anskaffningskostnad för varan med tillägg för den mervärdesskatt som belöper på anskaffningen.

Poängbevis

I samband med försäljningspristävlingar och liknande förekommer bl.a. premieringssystem, som innebär att deltagare (försäljare m.fl.) erhåller poängbevis, som varierar efter uppnått resultat. Bevisen berättigar innehavaren till uttag av varor.

Poängbevisets värde är skattepliktig intäkt för mottagaren. Skatteplikten får anses inträda, när mottagaren erhåller bevisen. Förmånens värde för mottagaren bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) motsvara det erhållna bevisets marknadsvärde.

4.3.3.9 Vinster i pristävlingar

Vinst i svenskt lotteri är enligt 19 § KL inte skattepliktig inkomst.

Begreppet lotteri definieras i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses i nämnda lag en verksamhet där en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom

1. lotteri, gissning, vadhållning eller liknande

förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen
3. bingospel, automatspel, roulettspel,
tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och
liknande spel.

Vid bedömningen av om en verksamhet är ett lotteri skall hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet.

Fråga om verksamhet skall betraktas som lotteri behandlas närmare i förarbetena (prop. 1993/94:182, s. 52-53).

Till tjänst räknas enligt 31 § KL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Om ett arrangemang betraktas som en pristävling är värdet på vinsten enligt nämnda lagrum skattepliktig inkomst för vinnaren, i inkomstslaget tjänst. Skatteplikten förutsätter att vinsten kan anses utgöra ersättning för en utförd - om än obetydlig - prestation. Det saknar betydelse om vinsten utgår i pengar eller i natura.

Gränsdragningen mellan lotterivinst och inkomst av tjänst har behandlats i ett antal avgöranden av RR. I de fall spelet anordnats av ett företag och endast varit tillgängligt för de anställda har vinsterna ansetts utgöra tjänsteinkomst, oavsett slumpmomentet i spelet (jfr RÅ 1967 ref. 45 och 1986 ref. 44). När ett TV-bolag har arrangerat och sänt ett spelprogram har vinster eller gager som betalats av TV-bolaget till deltagare i programmet ansetts utgöra ersättning för medverkan i ett underhållsprogram och följaktligen bedömts vara inkomst av tjänst (jfr RÅ 1961 not. Fi 1279, RÅ 1989 not. 198 och 1991 not. 163). Däremot har vinsten i en tävling, som var anordnad av en tidning och bestod i att lösa en i tidningen införd ordgåta, ansetts som lotterivinst och inte som skattepliktig tjänsteinkomst. I det fallet

tilldelades vinsttagaren vinsten efter lotteridragning bland en mängd rätta lösningar (RÅ 1961 not. Fi 1280).

RR har i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1995 ref. 100) ansett att vinst i spelet Bonuschansen, som sändes i TV 4:s program Stora Famnen, inte skall utgöra ersättning för deltagande i TV-programmet och inte heller ersättning för en förhållandevis ringa minnesprestation. Undantaget i 19 § KL från skatteplikt för vinst i svenskt lotteri har ansetts tillämpligt.

I det aktuella fallet var det fråga om ett av Röda Korset anordnat lotteri där ett av fyra spel på lottsedeln slumpvis kunde leda till medverkan i spelet Bonuschansen som sändes i TV. Det var Röda Korset som erbjöd TV 4 sändningen av Bonuschansen. Deltagarna engagerades således inte av TV 4 och erhöll inte heller någon ersättning från det företaget. Vinst i Bonuschansen utgjorde vid sådant förhållande inte ersättning för deltagaren i det av TV 4 direktsända underhållsprogrammet. Med hänsyn till den allmänna karaktären hos det av Röda Korset anordnade lotteriet och den helt övervägande graden av slump som utmärkte detta ansåg RR att vinst i lotteriet inte kunde ses som en ersättning för den förhållandevis ringa minnesprestationen som kunde ha betydelse i det första delspelet i Bonuschansen.

Skattepliktiga vinster värderas enligt huvudregeln till marknadspris. Beträffande marknadsvärdering, se vidare avsnitt 4.3.3.1 Värdering.

RR återförvisade (RÅ 1996 ref. 75) ett mål angående värdering av en tävlingsvinst som inte var hänförlig till anställning eller uppdrag. Målet gällde värdering av en resa som en kvinna (folkpensionär) erhållit genom pristävling (slogantävling om kaffe). Resmålet var Rio de Janeiro. Anordnaren av resan hade på kontrolluppgift angett resans värde till 28 000 kr. Resan var inte utbytbar mot pengar eller varor. Mottagaren utnyttjade inte vinsten

utan överlät den på sin bror. I gengäld fick hon ett presentkort på 3 500 kr för en resa till Grekland. Mottagaren yrkade med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden att resan skulle värderas till 3 500 kr.

I samband med 1990 års skattereform infördes begreppet "marknadsvärdet" genom lagstiftning. Dessförinnan gällde att värdet skulle beräknas efter "ortens pris". Frågan i målet var om denna ändring i 42 § KL skall medföra att beskattning av den typ av vinster, som här är aktuell, skall ske utifrån andra utgångspunkter än dem som praxis hittills gett uttryck för.

Enligt förarbetena till den ändrade lagstiftningen var en av huvudtankarna i 1990 års skattereform att åstadkomma en enhetlig och neutral beskattning av arbetsinkomster. En förmånsvärdering som motsvarande det verkliga marknadsvärdet borde därför eftersträvas. Det uttalades vidare att huvudregeln om värdering efter marknadsvärdet skulle gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip. Mot denna bakgrund fann RR att hänsyn inte skall tas till mottagarens ekonomiska eller sociala situation vid värderingen. Förmånen värde skall i stället beräknas till ett på strikt objektiva grunder uppskattat marknadsvärde.

RR konstaterade att lagtexten inte ger någon direkt ledning beträffande hur marknadsvärdet skall beräknas när, som i detta fall, förmånen är av en speciell natur och mottagaren inte haft något inflytande över dess utformning. Enligt RR är det inte rimligt att i situationer av detta slag lägga beställarens kostnad för den tillhandahållna förmånen till grund för värderingen. Ledning bör i stället hämtas från andra föreliggande förhållanden. Mottagaren skall enligt RR beskattas för ett förmånsvärde som beräknas med utgångspunkt främst i det pris som hon kunnat erhålla såvida hon utbjudit den vunna resan till försäljning på marknaden. För att en sådan beräkning skall kunna utföras fordras uppgifter om de närmare omständigheterna beträffande resan

såsom dess förläggning i tiden, färdsätt, resans längd, inkvartering och vad som i övrigt varit inräknat i resan. Då utredningen i målet i dessa hänseenden var bristfällig återförvisade RR målet till länsrätten. Länsrätten i Göteborgs- och Bohus län har meddelat dom i målet (1997-11-05, målnr S 1040-96 E). Av utredningen framgår att den aktuella vinsten avsåg två nöjesresor till Rio de Janeiro. VD för det bolag som arrangerat tävlingen och som själv deltog i resan som reseledare yttrade: "En omständighet som kan vara av intresse med hänsyn till Regeringsrättens dom är att två av de deltagande paren hade köpt sina resor av de ursprungliga pristagarna. Enligt muntlig information i samband med resan och om minnet inte sviker mig var priset de hade betalat ca 23 - 24 000 kr per par, vilket belopp väl borde vara tillämpligt som marknadsvärde".

Länsrätten fann med anledning härav det sannolikt att två andra vinnare av samma resa har kunnat sälja resorna till ett marknadspris om 23 000 kr till 24 000 kr, och att det prisläget var rimligt. Länsrätten beslutade därför att mottagaren av priset skulle beskattas under inkomst av tjänst för förmån av vinst i form av två resor till Rio de Janeiro med 23 000 kr. Domen överklagades till kammarrätten, som inte ändrade LR:s beslut. KR:s dom har vunnit laga kraft.

Undantag från beskattning

Tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som lämnas i annan form än kontanter och liknande ersättning har undantagits från beskattning om vinsten avser minnesföremål (medaljer, plaketter o.d.) eller består av t.ex. nyttoföremål om värdet inte överstiger 0,03 prisbasbelopp, dvs. ca 1 100 kr vid 2000 års taxering (19 § KL). Med tävlingsvinst i detta sammanhang anses t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra typer av priser som avser någon form av prestation. Beloppsgränsen skall enligt förarbetena (SkU 1989/90:30, s. 78) bedömas för sig vid varje

enskilt tillfälle och inte med hänsyn till sammanlagda värdet under året. Beloppet är ett gränsbelopp, vilket innebär att vinster med ett värde som överstiger 3 % av prisbasbeloppet blir beskattade i sin helhet.

RSV har utfärdat särskilda rekommendationer om beskattning av ersättningar i samband med idrottslig verksamhet.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 4 - Inkomst av tjänst

Del 3 av 5

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9

4.3.3.10 Bilförmån

32 § 1 mom. KL

42 § anv. p. 2 KL

42 § anv. p. 4 KL

prop. 1989/90:110 s. 321-326, SkU30

prop. 1993/94:90 s. 87-94 samt 106-107,
SkU10

prop. 1996/97:19 s. 45-67, 87-93, 95-97, FiU1

prop. 1996/97:173

prop. 1997/98:SkU26

prop. 1999/2000:6

SOU 1989:33 del III s. 20-22

Ds 1993:53

Ds 1996:34

Ds 1999:3

Schablonmässig värdering

Värdet av fri eller delvis fri bil (bilförmån) exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Värdet av fritt drivmedel ingår inte i bilförmånsvärdet utan beräknas separat. Schablonen, som enligt förarbetena (prop. 1996/97:19) skall motsvara samtliga kostnader utom drivmedlet, bygger på en uppskattad privat körsträcka om 16 000 kilometer per år. Inriktningen är alltså att tjänstebilsinnehavaren själv betalar allt drivmedel och därmed får ett incitament att köra mindre privat. Det förutsättes att förmånshavaren får ersättning för drivmedel för tjänstekörning. Kostnadsersättningen utgör skattepliktig intäkt för förmånshavaren som är berättigad till avdrag för kostnader enligt vissa regler. Likaså medges under vissa förutsättningar avdrag för drivmedel för körning mellan bostad och arbetsplats, för hemresor vid tjänstgöring utom hemorten och för resor i samband med tillträddande eller frånträddande av anställning. Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt drivmedel för privatkörning skall denna förmån beskattas.

Tillgång till fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning.

Arbetsgivaren skall värdera förmånen. Om det föreligger synnerliga skäl kan förmånsvärdet jämkas. Jämkning kan bli aktuellt att tillämpa vid inkomsttaxeringen. Möjlighet finns även för arbetsgivare att på samma grunder (synnerliga skäl) få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). En förutsättning är att arbetsgivaren ansöker om detta hos skattemyndigheten. Har arbetsgivaren fått beslut om justerat värde skall detta värde användas såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid fullgörande av kontrolluppgiftsskyldigheten. Däremot kan förmånshavaren själv inte ansöka om sådan justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag.

Beräkning av bilförmån innebär också att arbetsgivaren - från det schablonberäknade

förmånsvärdet - skall avräkna det belopp som förmånshavaren betalat till arbetsgivaren för att få nyttja förmånen eller för egna utlägg avseende förmånsbilen som den anställde kan ha för skatt, försäkring o.d. (se nedan). På kontrolluppgiften skall arbetsgivaren redovisa nettovärdet av den schablonberäknade bilförmånen.

Har förmånshavaren fritt drivmedel för privata resor skall också denna förmån redovisas på kontrolluppgiften, dock inte tillsammans med det schablonberäknade bilförmånsvärdet. Arbetsgivaren skall därutöver lämna vissa uppgifter i fråga om bilförmån på kontrolluppgiften. Se RSV:s rekommendationer om värdering av förmån av fri eller delvis fri bil (RSV S 1998:41).

Bilförmån innebär inte något hinder att använda förenklad självdeklaration. Om förmånshavaren anser att värdet bör bestämmas till annat belopp än det på kontrolluppgiften angivna måste han dock lämna tilläggsuppgift.

Begreppet bilförmån

Bilförmån uppkommer när skattskyldig för privat bruk i mer än ringa omfattning nyttjar bil som tillkommer honom p.g.a. anställning, uppdragsförhållande eller annan liknande grund. Ang. vad som anses med "ringa omfattning" se kantrubrik nedan.

Bilförmån i inkomstslaget näringsverksamhet

Privat bruk av bil som ingår i egen näringsverksamhet uttagsbeskattas om det sker i mer än ringa omfattning (22 § anv. p. 1 sista stycket KL). För värdering tillämpas bestämmelserna i 42 §, anv. p. 2 och 4 KL, dvs. samma regler som gäller i anställningsförhållande.

Vad gäller frågan om endast rätten att för privat bruk få nyttja bil utlöser förmånsbeskattning anser RSV att så inte är fallet. RSV anser att det för beskattning krävs att bilen nyttjas privat (jfr SOU 1992:57 s. 59).

Dispositionsrätt utgör emellertid en mycket stark (i praktiken oftast närmast obrytbar) bevispresumtion för ett nyttjande. Det sagda gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen skall beskattas.

I en regeringsrättsdom från den 5 maj 1992 (Rå 1992 not. 191) var fråga om värde av bilförmån till en av delägarna i ett fåmansföretag skulle ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. Regeringsrätten uttalade härvid följande av intresse. "När det gäller en bil av det slag som är aktuellt i målet B en lätt lastbil som är utrustad för laständamål B kan enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått".

Av förarbetena till nuvarande och tidigare lagstiftning (prop. 1977/78:40, s. 14 och 1986/87:46) framgår att bilförmån föreligger även i de fall förmånsgivaren tillhandahåller s. k. leasingbil eller då skattskyldig på grund av anställning, uppdragsförhållande eller liknande kunnat erhålla förmånligt hyresavtal.

En bilförmån kan uppstå på olika sätt, t.ex. då ett förmånligt avtal har ingåtts med annan än arbetsgivaren, t.ex. utomstående uthyrnings-/leasingföretag eller annat bolag inom koncernen om det föreligger ett samband mellan det förmånliga hyres-/leasingavtalet och anställningen eller uppdragsförhållandet. Bilförmån kan också föreligga i de fall då förmånshavaren på grund av anställningen, uppdragsförhållandet eller liknande kunnat erhålla ett förmånligt hyresavtal. Som skattepliktig förmån räknas också det fall då förmånshavaren har fått ett förmånligt hyresavtal beroende på att bilen bl.a. skall utnyttjas för reklamändamål.

Även i det fall förmånshavaren själv äger bilen kan en bilförmån föreligga. Detta kan vara fallet om förmånshavaren p.g.a. anställnings- eller uppdragsförhållande har förvärvat bilen på mycket förmånliga villkor, t.ex. genom ett

fördelaktigt återköpsavtal som reellt sett innebär att bilen har kunnat innehas på ett med bilförmån jämförligt sätt. Ett annat exempel är att förmånshavaren förvärvat bilen av sin arbetsgivare utan att behöva erlägga någon kontant likvid och med skyldighet att amortera endast obetydliga belopp eller att förmånshavaren förvärvat bilen av annan än sin arbetsgivare på mycket förmånligt villkor p. g.a. arbetsgivarens förhållande till säljaren.

Förmånsbil som används för resor till och från arbetsplatsen - avdrag för dessa resor

Den som använder förmånsbilen för resor mellan bostaden och arbetsplatsen är berättigad till avdrag för sina kostnader under samma förutsättningar som gäller resor med egen bil. Avdrag medges dock endast för kostnaderna för dieselolja med 50 öre per körd kilometer och för annat drivmedel med 80 öre per körd kilometer. Avdrag medges också under vissa förutsättningar för kostnader för hemresor och resor i samband med tillträddande och frånträddande av anställning eller uppdrag. Se vidare avsnitt 4.3.3.12 angående avdragsrätt.

Avdrag för kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift

Om den anställda vid resorna till och från arbetet haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden för sådana avgifter (33 § anv. p. 4 st. 6 KL). En förutsättning för avdrag är att kostnaderna uppkommer vid resa på den vägsträcka som bedöms vara den tidsmässigt kortaste bilvägen till arbetsplatsen (prop. 1993/94:90 s. 106). Avdraget medges från inkomst av tjänst. Kostnaderna får *inte* avräknas från förmånsvärdet.

Ringa omfattning

Någon skattepliktig bilförmån uppkommer inte för den som i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet använt förmånsbil i endast ringa omfattning. Med ringa omfattning avses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). Med ett fåtal tillfällen bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:41) avses högst tio. Det bör observeras att det för skattefrihet krävs att båda förutsättningarna är uppfyllda.

Tjänstebil får användas för privata resor

Till privata resor hör resor mellan bostad och arbetsplats. Bilförmån uppkommer således även om det privata nyttjandet har begränsats till att avse körning mellan bostad och arbetsplats såvida bilen inte använts endast i ringa omfattning. Även då den anställde tar hem tjänstebilen litet då och då utlöses förmånsbeskattning. Förmånen värderas i sådant fall enligt de regler som gäller för bilförmån del av år (minsta tid för beräkning av förmånsvärde är en månad). Om den anställde av olika skäl kunnat nyttja bilen obetydligt, torde värdet kunna jämkas p.g.a. synnerliga skäl, se nedan.

Det saknar betydelse för beskattningen om det är på arbetsgivarens eller eget önskemål som den anställde tar hem tjänstebilen. De fördelar (ekonomiska eller praktiska) som arbetsgivaren kan ha av att den anställde tar hem bilen och har den uppställd eller garagerad vid bostaden utgör inte skäl för att underlåta beskattning hos den anställde.

Att hyra bil av arbetsgivaren och på så sätt undkomma beskattning är inte heller möjligt annat än om det sker enligt förutsättningarna för skattefrihet p.g.a. ringa omfattning. Se kantrubrik ovan. Bilförmån anses föreligga även om den anställde hyr bilen av arbetsgivaren eller i övrigt lämnar ersättning för det privata nyttjandet. Det belopp som den anställde betalat i hyra eller i övrigt erlägger för det privata nyttjandet avräknas från förmånsvärdet. Om ersättningen är större än

förmånsvärdet uppkommer ett negativt värde, som inte får dras av från övriga inkomster. Belopp som ett år inte har kunnat avräknas får inte heller utnyttjas ett senare år.

Tjänstebil får endast användas för resor i tjänsten

Om arbetsgivarens bil får användas endast för tjänstekörning, skall någon förmånsbeskattning inte ske. I sådana fall krävs normalt att bilen parkeras på arbetsplatsen efter arbetstidens slut och att nycklarna förvaras hos arbetsgivaren.

Tjänsteställe

Tjänsteställe är ett centralt begrepp bl.a. när det gäller att avgöra om en resa är en tjänsteresa. För anställda på kontor, fabriker, verkstäder, butiker eller liknande är tjänstestället den byggnad där den anställda har sin arbetsplats. Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. har som regel ingen fast arbetsplats. För dessa är tjänstestället den plats där den anställda hämtar och lämnar arbetsmaterial, tar emot arbetsorder och lämnar redovisning för det utförda arbetet.

Särskilt tjänsteställe finns inte

För vissa yrkeskategorier, som inte har något särskilt tjänsteställe, utgör bostaden den anställdes tjänsteställe. Här torde avses personer som anställs att utföra arbete med bostaden som bas. Det är så att säga naturligt för den anställda att utgå från bostaden i sitt arbete. Det kan exempelvis gälla anställda som på morgonen direkt dirigeras ut till en arbetsplats utan att först behöva infinna sig på ett kontor, en arbetscentral e.d. Endast i undantagsfall för exempelvis informationsträffar o.d. behöver den anställda köra direkt från bostaden till arbetscentralen (2B3 ggr per månad). Det kan också gälla anställda, som bor och arbetar på sådant avstånd från arbetsgivarens kontor, att med tjänsten förenad administration o.d. måste ske från kontor i den anställdes bostad.

I dessa fall påbörjas och avslutas resorna i

tjänsten vid bostaden. Den anställda har i denna situation i princip inga resor till och från arbetet.

Eftersom den anställda i dessa fall har tillgång till bilen kan det oftast antas att bilförmån föreligger, såvida inte annat visas. För att bilförmån i dylika fall inte skall anses föreligga B trots att bilen under kortare eller längre tid finns uppställd eller garagerad vid bostaden B måste alltså den anställda vara beredd att visa att han inte använder företagets bil för privat bruk i mer än ringa omfattning, särskilt om arbetsgivaren inte heller kan kontrollera att bilen körts endast i tjänsten.

Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den anställda kan peka på de omständigheter som han anser bäst visar att bilen inte använts för privata resor i mer än ringa omfattning.

RSV har i skrivelse, daterad 1990-07-02 (Dnr D19B735B90), angett följande exempel på faktorer som vid en samlad bedömning bl.a. kan tala för att bilförmån inte föreligger.

- Den anställda har enligt avtal med arbetsgivaren inte rätt att utnyttja bilen för privata resor,
- Bilen ställs upp hos arbetsgivaren under den anställdes sjukdom, semester och annan längre ledighet,
- Den anställda har egen bil som motsvarar familjens inkomster och behov och
- Den anställda styrker med färdskrivare, körjournal e.d. att bilen endast utnyttjats för resor i tjänsten och i förekommande fall privata resor i ringa omfattning.

Bilens typ och utrustning saknar i regel betydelse för frågan om bilförmån skall påföras eller ej. Däremot kan vid beräkning av förmånsvärde bilens typ och utrustning innebära att jämkning under vissa

förutsättningar kan komma ifråga.

Särskilt tjänsteställe finns

Tjänsteresa påbörjas normalt från den byggnad där den anställda har sin arbetsplats (tjänsteställe). Resor från bostaden till arbetsplatsen (tjänstestället) är som ovan angetts privata resor som utlöser förmånsbeskattning om arbetsgivaren låter den anställda använda bilen för sådana resor.

Det finns dock vissa situationer då bilförmån inte bör påföras trots att den anställda har bilen tillgänglig vid bostaden. Så kan vara fallet när den anställda vid enstaka tillfällen måste påbörja en tjänsteresa/tjänsteförrättning från bostaden tidigt påföljande morgon. Likaså måste en anställd som en kväll avslutat en tjänsteresa vid bostaden kunna ta bilen till tjänstestället påföljande dag. En annan situation kan vara att den anställda p.g.a. jourtjänst några dagar per månad måste ha bilen tillgänglig vid bostaden. För att förmånsbeskattning i dessa fall inte skall ske måste klart framgå att den anställda inte får använda bilen för privata resor. En omständighet som tyder på att så är fallet är om den anställda enligt avtal med arbetsgivaren inte har rätt att använda bilen för privata resor.

Från i föregående stycke angiven situation bör skiljas den då anställd, som har särskilt tjänsteställe och i sin tjänst utför arbetsuppgifter (t.ex. kundbesök, bank- och postärenden m.m.) utanför arbetsplatsen, tar hem företagets bil för att på morgonen kunna åka direkt från bostaden till dagens första kundbesök etc. Om anställda i sådana fall av praktiska eller därmed jämförliga skäl kontinuerligt undviker att utgå från arbetsplatsen vid dagens första eller sista tjänsteärende, torde detta inte anses medföra att resorna ska betraktas på annat sätt än resor till och från arbetet. Skattepliktig bilförmån får anses föreligga i dessa fall.

Det finns vidare vissa yrkeskategorier, t.ex. montörer, service-ingenjörer o.d., som har ett

särskilt tjänsteställe och i sin tjänst använder fullt utrustade tjänstebilar (servicebilar) för arbete på exempelvis byggarbetsplatser och liknande. Under sådana arbetsperioder är det inte ovanligt att den anställde får ta hem bilen till bostaden. Om en sådan bil p.g.a. sin speciella utrustning och användning inte lämpar sig för privat körning och inte heller används för andra resor än för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen, bör bilförmån inte påföras. Med hänsyn till att den anställde i dessa fall rent faktiskt disponerar bilen måste den anställde vara beredd att visa att bilen inte används privat i mer än ringa omfattning. Under rubriken "Särskilt tjänsteställe finns inte", ges exempel på faktorer som kan tala för att bilförmån inte föreligger. De där nämnda exemplen gäller även för den ovan redovisade situationen.

Vad avses med bil?

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

Underlag för beräkning av förmånsvärde

Huvudregel

Underlag för beräkning av värdet av bilförmån är

- dels det för inkomst- och beskattningsåret fastställda prisbasbeloppet,
- dels statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret,

- dels nybilspriset för årsmodellen och
- dels anskaffningskostnaden för all extrautrustning.

Prisbasbelopp

Prisbasbeloppet fastställs av statistiska centralbyrån (SCB) varje år. Prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring AFL, har för år 1999 fastställts till 36 400 kr.

Statslåneräntan

Statslåneräntan vid utgången av november 1998 uppgick till 4,38 %.

Nybilspris

Nybilspriset har definierats i en ny bestämmelse som införts i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 42 § KL. Där anges att nybilspriset för årsmodellen avser det pris som bilen hade när den som ny introducerades på den svenska marknaden. Om ett sådant introduktionspris ändras efter kort tid skall som nybilspris för årsmodellen avses det justerade priset. Begreppet kort tid bör inte kunna inrymma en tidsperiod som är längre än sex månader. Vad som är kort tid bör också avgöras i förhållande till om det fanns en rimlig möjlighet att utnyttja ett priserbjudande och om det faktiskt såldes några bilar till det första introduktionspriset. Har t.ex. ett kampanjpris satts under så kort tid att endast ett fåtal köpare har kommit att kunna utnyttja det och priset därefter höjts, bör det senare priset föranleda ändring av nybilspriset. Om det visar sig att ett introduktionspris måste sänkas för att försäljningen skall komma i gång, och det dessförinnan endast sålts ett fåtal bilar, bör också nybilspriset ändras trots att priset gällt under kanske flera månader (prop. 1996/97:173 s. 62).

Av ovannämnda bestämmelse framgår också att som nybilspris för årsmodellen, när introduktionspris saknas, skall anses det pris som det kan antas att bilen skulle ha haft om den introducerats på den svenska marknaden

som ny. Så kan t.ex. vara fallet med privatimport. I en sådan situation skall som nybilspris för årsmodellen anses ett belopp som motsvarar det pris det kan antas att den skulle ha haft om den hade introducerats i Sverige när den var ny (nämnd prop. s. 62).

I RSV:s föreskrifter (RSFS 1998:25, 1999:5 och 1999:7) om värdering av fri och delvis fri bil anges det nybilspris för årsmodellen som skall tillämpas vid förmånsberäkningen.

För ny bil, som introducerats på marknaden, när nybilspriset ännu inte fastställts av RSV, bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:40) det marknadspris som generalagent (eller motsvarande) rekommenderat gälla vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Motsvarande bör gälla när bilmodell för viss årsmodell saknas i RSV:s prislista.

Nybilspriset i RSV:s prislista representerar priset för bilmodellen med den utrustning som den saluförs med. Om en bilmodell saluförs till ett pris som avviker från det i RSV:s förteckning angivna nybilspriset får skillnaden i pris anses vara att hänföra till extrautrustning såvida det inte är helt klarlagt att en prishöjning skett för bilmodellen sedan dess nybilspris fastställts. Skillnadsbelopp som avser extrautrustning skall tillsammans med priset för eventuellt ytterligare tillval av extrautrustning läggas till det i RSV:s förteckning fastställda nybilspriset för bilmodellen.

Beräkning av nybilspris

Exempel

Antagande: En bil av årsmodell 1999 inköptes på hösten 1998. Någon prishöjning på bilen har inte varit aktuell.

RSV:s nybilspris för bilmodellen	175 000 kr
Bilens inköpspris enligt faktura	210 000 kr

Extrautrustning enligt faktura	15 000 kr

Den extrautrustning som redovisas på fakturan, 15 000 kr, torde i regel avse det tillval till standardutrustning som köparen gör. Skillnaden i pris mellan RSV:s förteckning och fakturapriset får därför B om inte annat visas B anses i sin helhet vara att hänföra till extrautrustning (standardutrustning 20 000 kr och tillval till standardutrustning 15 000 kr). Nybilspriset i exemplet ovan bör således beräknas till 210 000 kr och inte till 190 000 kr (175 000 kr + 15 000 kr). I fråga om beräkning av förmånsvärde när rabatt har lämnats, se nedan under Extrautrustning.

Nybilspris i vissa fall för äldre bilar

Det lägsta värde som får användas som nybilspris vid värdering av bilförmån för bilar som är sex år gamla eller äldre (årsmodell 1994 och äldre) är fyra prisbasbelopp, vilket för inkomståret 1999 är 145 600 kr. Nybilspriset skall anses motsvara fyra prisbasbelopp om inte det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningskostnad för extrautrustning är högre. Ett nybilspris beräknat till fyra prisbasbelopp bör kunna tillämpas även i det fall det för bilar av årsmodell 1994 och äldre kan föreligga svårigheter att fastställa det verkliga nybilspriset. Jämför dock vad ovan sägs om nybilspris för årsmodell när introduktionspris saknas.

Det fastställda genomsnittspriset skall tillämpas även om bilen inköpts begagnad, bilen inköpts ett tidigare år för ett lägre pris än nybilspriset för årsmodellen eller bilen köpts eller hyrts till rabatterat pris.

Extrautrustning

Till det verkliga nybilspriset (nybilspriset enligt RSV:s förteckning) läggs anskaffningskostnaden för all extrautrustning, dvs. anskaffningskostnaden för utrustning som inte ingår i det av RSV fastställda nybilspriset. Något tillägg skall däremot inte göras i de fall nybilspriset skall bestämmas till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Undantag

Som extrautrustning räknas *all* utrustning som har samband med bilens funktion eller den åkandes komfort och förströelse. Biltelefon, mobiltelefon och kommunikationsradio anses dock inte utgöra sådan utrustning som skall ligga till grund för förmånsberäkningen. Enligt prop. 1986/87:46 skall anordning som betingas av sjukdom eller handikapp hos förmånstagaren inte heller anses som sådan extrautrustning som skall påverka förmånsvärdet. Därmed avses dock inte sådana anordningar som bilar generellt utrustas med i förebyggande syfte.

Av RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:41) framgår att det saknar betydelse för förmånsvärderingen om utrustningen anskaffas i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle likaväl som om utrustningen redan finns hos förmångsgivaren innan bilen anskaffas. Det saknar också betydelse för vilket ändamål utrustningen anskaffats, t.ex. för bilens körsäkerhet eller för förarens eller passagerarens bekvämlighet.

Extrautrustningen kan vara fast monterad på bilen eller monterad på så sätt att den lätt går att avlägsna. Till extrautrustning hör exempelvis låsningsfria bromsar (ABS), luftkonditionering, klimatanläggning, metalliclack, sollucka, elsoltak, eljusterbar förarstol, höj- och sänkbar förarstol, elektriska fönsterhissar, bränsledator, tonat eller färgat glas, eluppvärmd vindruta, elmanövrerade backspeglar, uppvärmda backspeglar, dragkrok, vinterdäck, läderklädsel, radio, bandspelare, skivspelare, motorvärmare, extraljus, centrallås, servostyrning, växellåda

med 5 växlar om bilmodellen saluförs med 4 växlar, automatisk växellåda, larmanordning, lastbox, färddator, farthållare, personlig bilskytt, krockkudde (airbag) och sidokrockskydd.

Med anskaffningskostnad för extrautrustning avses priset för materialkostnad, arbetskostnad m.m. inklusive mervärdesskatt vid anskaffningstillfället. Lämnade sedvanliga rabatter på extrautrustning får beaktas vid beräkning av anskaffningskostnaden om rabatten ligger på en rimlig nivå.

Nybilspris och extrautrustning, sedvanlig rabatt

Med rabatt på rimlig nivå avses den rabatt som normalt lämnas till allmänheten (ej företag). Sådan rabatt uppgår vanligen till 5-10 %. Med sedvanlig rabatt i detta sammanhang avses sådan rabatt på extrautrustning som erbjuds regelmässigt i motsats till tillfälliga erbjudanden, kampanjpriser etc. En förutsättning för att rabatt på extrautrustning skall beaktas är att företaget erhållit rabatt i samband med anskaffningen av bilen och/eller extrautrustningen. Avräkning med ett fiktivt belopp motsvarande en möjlig rabatt godtas inte.

Exempel

Antag att AB X köper in en bil för 150 000 kr.
Inköpspriset för bilen enligt faktura överensstämmer med nybilspriset enligt RSV:s förteckning.

Extrautrustning anskaffas enligt faktura för 50 000 kr
Avgår 10 % rabatt enligt faktura
20 000 kr
Inköpspris för bilen inkl. utrustning
180 000 kr.

Nybilspriset inklusive extrautrustning med beaktande av sedvanlig rabatt beräknas på följande sätt.

Då lämnad sedvanlig rabatt får beaktas endast vad gäller extrautrustningen skall

rabatten proportioneras på respektive bil och utrustning. Av de 20 000 kr som avser rabatt belöper 15 000 kr på bilen och 5 000 kr på utrustningen. Till bilens anskaffningspris 150 000 kr skall således läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning som i detta exempel är 45 000 kr (50 000 minskat med rabatt på 5 000 kr) eller tillsammans 195 000 kr.

Om extrautrustningen hyrts eller om förmångsgivaren inte haft någon kostnad för extrautrustningen eller om kostnaden väsentligt understiger vad utrustningen normalt kostar bör som anskaffningskostnad gälla det av återförsäljare rekommenderade marknadspriset vid nyanskaffning.

Om bilen har köpts eller hyrts begagnad och något pris för extrautrustningen inte går att få fram, kan utrustningen anses anskaffad samma år som bilen tillverkades, såvida det inte är uppenbart att utrustningen anskaffats vid ett senare tillfälle. I sistnämnda fall beräknas anskaffningspriset för extrautrustningen från verkligt anskaffningsår.

Extrautrustning beaktas även för äldre bilar. Är bilen tio år eller mer (1990 års modell eller äldre) kan man bortse från extrautrustningen.

Det förekommer att extrautrustning på äldre bilar, som köpts begagnad, inte är specificerad med prisuppgifter. För att i dessa fall kunna beakta anskaffningskostnaden för extrautrustningen måste man inhämta uppgifter om dels vilken utrustning som ingick i nybilspriset, dvs. RSV:s listpris för bilmodellen det aktuella modellåret, dels anskaffningskostnaden för den extrautrustning som skall läggas till. En annan möjlighet är att försöka få uppgift om vad den aktuella bilen kostade som ny inklusive viss utrustning och därefter jämföra med RSV:s listpris. Mellanskillnaden kan i regel anses utgöra priset för extrautrustningen om inte någon prishöjning har skett på bilen i tiden mellan listningen (november året före beskattningsåret) och tidpunkten för det

faktiska priset.

Beräkning av förmånsvärde - bestämmelser

Bestämmelserna om värdering av förmån av fri eller delvis fri bil finns i punkt 2 av anvisningarna till 42 § KL. Värdet av fri eller delvis fri bil (bilförmån) exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Om det ingår fritt drivmedel för privat körning i bilförmånen, skall förmånen av det fria drivmedlet hanteras som en särskild förmån vid sidan om det schablonberäknade bilförmånsvärdet. Förmånen av fritt drivmedel värderas till marknadsvärde multiplicerat med 1,2. Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel redovisas under punkt 4.3.3.11.

Bestämmelsen omfattar i princip bilar av alla årsmodeller. För äldre bilar (årsmodell 1994 och äldre) har dock införts en "spärrregel" som innebär att det lägsta belopp som bilförmånsvärdet får beräknas utifrån skall motsvara fyra prisbasbelopp. Se vidare nedan under rubriken *Bilar som är sex år eller äldre*.

Huvudregel

Värdet av förmånen av helt eller delvis fri bil skall bestämmas till 0,3 prisbasbelopp med tillägg av ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp. Det ränterelaterade beloppet skall beräknas till 75 % av statslåneräntan (SLR) vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerat med nybilspriset för årsmodellen. Det prisrelaterade beloppet skall för en bil med ett nybilspris för årsmodellen som uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp beräknas till 9 % av nybilspriset. Överstiger nybilspriset 7,5 prisbasbelopp skall det prisrelaterade beloppet bestämmas till 9 % av 7,5 prisbasbelopp med tillägg av ett belopp motsvarande 20 % av den del av nybilspriset som överstiger 7,5 prisbasbelopp. Vid beräkning av förmånsvärdet skall till det angivna nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för all extrautrustning.

Beräkning av förmånsvärde - exempel

Exempel:

Ny bil, dvs. vid taxeringen 2000 årsmodellerna 1995 och yngre

1. *Förutsättningar:* Nybilspriset är 210 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 20 000 kr. Prisbasbeloppet för inkomståret 1999 har fastställts till 36 400 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,38 %. 75 % härav är 3,285 %. 7,5 prisbasbelopp uppgår till 273 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

$0,3 \times 36\,400 \text{ kr} = 10\,920 \text{ kr}$
 $0,03285 \times 230\,000 \text{ kr} = 7\,556 \text{ kr}$
 $0,09 \times 230\,000 \text{ kr} = \underline{20\,700 \text{ kr}}$
Summa 39 176 kr

Förmånsvärdet är 39 100 kr (avrundat belopp)

2. *Förutsättningar:* Nybilspriset är 290 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 50 000 kr. Prisbasbeloppet för inkomståret 1999 har fastställts till 36 400 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,38 %. 75 % härav är 3,285 %. 7,5 prisbasbelopp uppgår till 273 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

$0,3 \times 36\,400 \text{ kr} = 10\,920 \text{ kr}$
 $0,03285 \times 340\,000 \text{ kr} = 11\,169 \text{ kr}$
 $0,09 \times 273\,000 \text{ kr} = 24\,570 \text{ kr}$
 $20 \times 67\,000 \text{ kr} = \underline{13\,400 \text{ kr}}$
Summa 60 059 kr

Förmånsvärdet uppgår till 60 000 kr (avrundat belopp).

Bilar som är sex år eller äldre

Speciellt beträffande 6-årsbilar

Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre (årsmodell 1994 och äldre) skall nybilspriset anses motsvara fyra prisbasbelopp, om inte det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningskostnad för extrautrustning är högre. Anskaffningskostnad för extrautrustning skall läggas till det verkliga nybilspriset. Något tillägg skall däremot inte göras i de fall nybilspriset skall bestämmas till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp. Vid bedömningen om verkligt nybilspris eller nybilspris motsvarande fyra prisbasbelopp skall användas, skall till det verkliga nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning innan jämförelsen med ett nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp görs. Är det förstnämnda beloppet högst, skall det verkliga nybilspriset användas.

Exempel:

Bil som är sex år eller äldre, dvs. vid taxeringen 2000 årsmodellerna 1994 och äldre

Förutsättningar: Nybilspriset är 130 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 15 000 kr. Prisbasbeloppet för inkomståret 1999 har fastställts till 36 400 kr. Fyra prisbasbelopp motsvarar 145 600 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,38 %. 75 % härav är 3,285 %.

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

Beräkning av förmånsvärde:

$0,3 \times 36\,400 \text{ kr} = 10\,920 \text{ kr}$
 $0,03285 \times 145\,600 \text{ kr} = 4\,783 \text{ kr}$
 $0,09 \times 145\,600 \text{ kr} = \underline{13\,104 \text{ kr}}$
Summa 28 807 kr

Förmånsvärdet uppgår till 28 800 kr (avrundat belopp).

Omfattande tjänstekörning

För den som har kört minst 30 000 kilometer i tjänsten med förmånsbilen under ett kalenderår skall förmånsvärdet bestämmas till 75 % av det värde som skulle följa av en beräkning enligt huvudregeln eller den "spärregel" som i vissa fall kan bli tillämplig i fråga om äldre bilar (årsmodell 1994 och äldre).

Arbetsgivaren bedömer om det finns förutsättning för nedsättning av förmånsvärdet. För att nedsättning skall kunna ske måste de 3 000 mil ha körts under samma kalenderår. Det innebär att även om förmånshavare haft förmånsbil under del av år skall ändå tjänstekörningen uppgå till 3 000 mil för att 75 %-regeln skall kunna tillämpas (jfr prop. 1996/97:19 s. 90).

Nedsättning av värdet får ske redan från ingången av året om arbetsgivaren bedömer att förmånshavaren kommer att köra minst 3 000 mil under beskattningsåret. Om förmånshavaren exempelvis slutar sin anställning under året utan att denna körsträcka uppnåtts, bör arbetsgivaren så snart han fått information om detta, justera bilförmånsvärdet till 100 %.

Om förmånshavaren exempelvis byter anställning i mitten av ett kalenderår och i båda anställningarna använt förmånsbilen för tjänsteresor utan att ha uppnått 3 000 mil i tjänsten hos någon av arbetsgivarna, men där tjänsteresorna under kalenderåret i de båda anställningarna tillsammans överstiger nämnda körsträcka, kan förmånshavaren söka jämkning vid inkomsttaxeringen. För att arbetsgivaren i den senare anställningen skall kunna reducera förmånsvärdet till 75 % krävs att denne har skälig anledning att anta att körningen i tjänsten under anställningen hos honom kommer att uppgå till minst 3 000 mil.

För en näringsidkare som har räkenskapsår

som inte stämmer överens med kalenderår kan det innebära svårigheter att uppfylla kravet om 3 000 mils tjänstekörning under ett och samma kalenderår. Detta trots att denna sträcka kanske uppnåtts under en tolv månaders period. I sådana fall finns möjlighet att söka jämkning enligt punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL (nämnd prop. s. 90).

Delvis fri bil Förmånshavarens egna kostnader för bilen

Har förmånshavaren haft kostnader för annat än drivmedel för att erhålla bilförmånen skall förmånsvärdet i princip sättas ned med ersättnings belopp (42 § anv. p. 4 KL). Kostnader som kan komma ifråga för avräkning kan vara fordonsskatt, försäkring, besiktning, reparation, extra utrustning eller fast avgift. Ett krav för nedsättning av förmånsvärdet är att förmånshavaren betalar till förmångsgivaren av sin nettolön. Om förmånshavaren har betalat till annan än förmångsgivaren, lämnas kvitto eller bestyrkt kopia av kvitto på erlagt belopp för förmånsbilen till förmångsgivaren för att förmånsvärdet skall få reduceras med beloppet ifråga.

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

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

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

självrisk till försäkringsbolag eller annan kostnad till följd av trafikolycka.

Delad äganderätt

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

Förmån under del av året

Om förmånshavaren utnyttjar bil som tillhandahålls av arbetsgivare/uppdragsgivare endast del av året, skall förmånsvärdet sättas ned med en tolfedel för varje kalendermånad som denne inte har förmånen (42 § anv. p. 2 KL). Detta innebär att bilförmån endast några dagar under en månad utlöser förmånsvärde för hela månaden.

Om förmånshavaren utnyttjar bilen endast under semester eller motsvarande ledighet (attraktiv tid), se nedan under "Jämkning".

Byte av bil

Om förmånshavaren byter bil under en månad och bilarna har olika förmånsvärden anser RSV i sina rekommendationer för inkomståret 1998 (RSV S 1998:41) att förmånsvärdet bör beräknas efter den bil som förmånshavaren disponerar längst tid under månaden. Disponeras bilar med olika förmånsvärden lika länge, beräknas förmånsvärdet som ett genomsnitt av förmånsvärdena för dessa bilar.

Ett genomsnittsvärde kan också användas vid *inkomsttaxeringen* om den anställda under året bytt bil vid ett stort antal tillfällen, vilket kan vara vanligt hos bilhandelsföretag. Med ett stort antal tillfällen avses minst 10 ggr per år jämnt fördelade under året. Det är de bilar som förmånshavaren faktiskt har disponerat för privat bruk som skall ligga till grund för beräkning av förmånsvärde även i de fall genomsnittsvärde används.

För att ett genomsnittsvärde för bilar som ingår i en bilpool skall kunna användas även vid beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter bör enligt RSV:s rekommendationer om förmån av fri eller delvis fri bil (RSV S 1999:39) B utöver vad som anges i föregående stycke om antalet bilbyten m.m. B krävas att *underlaget*

- avser varje arbetsplats inom företaget (koncerngemensam bilpool bör inte godtas)
- utvisar att samtliga bilar som ingår i bilpoolen faktiskt används för privata resor av anställda på arbetsplatsen som deltar i bilpoolen och
- justeras så snart en förändring skett beträffande de bilar som ingår i bilpoolen.

Om förmånshavaren byter bil i samband med att han byter anställning kan, om bytet sker under en månad, förmånsvärde komma att beräknas för 13 månader. Förmånen av fri bil skall emellertid enligt värderingsreglerna i 42 § KL gälla för helt år, varför förmånshavaren får yrka att värdet jämkas till 12 månader.

Jämkning

Förmånsvärdet får enligt p. 4 av anvisningarna till 42 § KL jämkas, uppåt eller nedåt, om det föreligger synnerliga skäl.

Som synnerliga skäl för jämkning nedåt av värdet av bilförmån anses att bilen används som arbetsredskap, att bilen används i taxinäring och har körts minst 60 000 kilometer i tjänsten under kalenderåret och dispositionen för privat körning i mer än ringa utsträckning varit begränsad eller att andra sådana omständigheter föreligger.

Enligt tredje stycket av nämnda anvisningspunkt får jämkning nedåt av bilförmånsvärdet också ske när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i test eller liknande för utprovning av ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Från och med inkomståret 1999 har en ny jämningsregel införts för s.k. miljöbilar. Med miljöbil avses en bil som är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med miljövänligare driv-

medel än bensen och dieselolja eller med elektricitet. Om nybilspriset för en sådan bil är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik får förmånsvärdet jämkas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen. Se vidare under kantrubriken Miljöbilar.

I lagtexten anges även som jämningsgrund "eller andra sådana omständigheter". Därmed avses exempelvis sådana förhållanden att tjänstekörningen visserligen inte var omfattande men bilen har använts huvudsakligen i tjänsten och den skattskyldige kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga.

Regeln om att förmånsvärdet skall reduceras till 75 % om förmånshavaren har kört minst 30 000 kilometer i tjänsten under ett kalenderår kan tillämpas parallellt med jämningsreglerna.

Beträffande frågan hur jämkning skall beaktas i avräkningsordningen vid beräkning av förmånsvärde, se nedan vid kantrubriken Avräkningsordning.

Synnerliga skäl innebär enligt förarbetena (prop. 1986/87:46 s. 19) att jämkning endast skall tillåtas i undantagsfall, då de förenklingsvinster som schablonen bygger på i annat fall skulle gå förlorade. Av denna anledning föreligger inte grund för jämkning exempelvis om det privata nyttjandet har begränsats till resor mellan bostaden och arbetet eller om det på en förmånsbil förekommer reklamskyltar, firmanamn och liknande.

Jämningsregeln kan bli aktuell att tillämpa

- vid inkomsttaxeringen (punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL) och
- när arbetsgivare hos skattemyndigheten ansökt om justering av underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter (9 kap. 2 § SBL) och skatteavdrag (8 kap. 16 § SBL).

Om förmånshavaren anser att värdet på kontrolluppgiften är felaktigt, kan han vid inkomsttaxeringen begära att värdet jämkas till annat belopp.

Jämkning av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag kan däremot inte sökas av förmånshavaren.

Arbetsgivare som vill beräkna arbetsgivaravgifterna på ett justerat förmånsvärde skall ansöka om detta hos den skattemyndighet där arbetsgivaren är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt. Om ansökan beviljats har arbetsgivaren rätt att använda sig av det justerade värdet vid beräkning av arbetsgivaravgifterna oavsett om den anställda begär jämkning vid inkomsttaxeringen. Det justerade värdet skall även användas vid beräkning av skatteavdrag för den anställda (8 kap. 16 § SBL) samt anges på dennes kontrolluppgift (7 § LSK).

Det justerade värdet bör inte automatiskt ligga till

grund för taxeringen. Omständigheter, som gör att värdet bör vara något annat, kan nämligen ha inträffat eller inte visat sig vara kända för arbetsgivaren. I praktiken torde dock det jämkade värdet komma att också kunna läggas till grund för värderingen av bilförmån vid taxeringen.

Bestämmelserna om möjlighet för arbetsgivare att få använda ett justerat förmånsvärde vid beräkning av arbetsgivaravgifter gäller såväl arbetsgivare i privat näringsverksamhet som arbetsgivare i statlig myndighet, annat statligt organ och de affärsdrivande verken.

En grundläggande förutsättning för jämkning är att det finns hinder som begränsar det privata nyttjandet. De i lagtexten angivna jämningsgrunderna är i allt väsentligt knutna till bilens rent fysiska skick eller tillstånd, t.ex. om bilen är en lätt lastbil eller personbil inrättad för transport av verktyg eller skrymmande utrustning, vilket gör det möjligt att redan före inkomstårets ingång bedöma om det finns förutsättningar för jämkning. Förändringar under året kan beaktas genom att arbetsgivaren söker ny justering (jämkning) av underlaget.

I RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:41) anges följande situationer, där jämkning får anses vara motiverad. Föreligger en situation där jämkning kan anses motiverad på flera grunder, bör storleken av jämkningen (justeringen) grunda sig på en samlad bedömning av de hinder i det enskilda fallet som begränsar det privata nyttjandet av den aktuella bilen.

**Bilen har
karaktär
av
arbetsredskap**

Som synnerliga skäl för jämkning nedåt av värdet av bilförmån anses enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL bilar som används som arbetsredskap. Med bil som har karaktär av arbetsredskap avses bil som i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag, vilket begränsar det privata nyttjandet (prop. 1993/94:90 s. 93).

Lätta lastbilar m.m.

Kan förmånshavaren visa, att han med hänsyn till tjänstebehovet varit tvungen att nyttja lätt lastbil, som har sådan fast utrustning eller inredning att det privata nyttjandet har begränsats avsevärt, kan jämkning ske. I dessa fall kan värdet enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:41) beräknas på följande sätt.

För lätta lastbilar som har en totalvikt av 3 000 kg eller mer får förmånsvärdet beräknas efter ett nybilspris som motsvarar lägst fem B för modellåret gällande B prisbasbelopp vartill kommer anskaffningskostnaden för ev. extrautrustning. Förmånsvärdet uppgår alltså till 0,3 prisbasbelopp med tillägg för ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp baserat på det sålunda bestämda nybilspriset.

För lätta lastbilar vars totalvikt understiger 3 000 kg beräknas förmånsvärdet på motsvarande sätt med den skillnaden att nybilspriset i sistnämnda fall motsvarar lägst tre B för modellåret gällande B prisbasbelopp med tillägg för all extra utrustning.

Extrautrustning av typen vinschar, kranar o.d. som anskaffats endast för tjänstebruk, beaktas inte vid förmånsvärderingen.

För bilmodeller som är sex år eller äldre, dvs. årsmodell 1994 eller äldre, bör nybilspriset enligt RSV:s rekommendationer beräknas utifrån prisbasbeloppet för år 1994, dvs. 35 200 kr.

Prisbasbeloppet för respektive år 1995B1999 uppgår till

- 37 700 kr för år 1995
- 36 200 kr för år 1996
- 36 300 kr för år 1997
- 36 400 kr för år 1998
- 36 400 kr för år 1999

Exempel

Lätt lastbil med flak, årsmodell 1999. Totalvikten understiger 3 000 kg. Utrustningen uppgår till 20 000 kr. Nybilspriset beräknas till 3 prisbasbelopp eller 109 200 kr.

0,3 x 36 400 kr = 10 920 kr
0,03285 x 129 200 kr = 4 244 kr
0,09 x 129 200 kr = 11 628 kr
Summa = 26 792 kr

Förmånsvärdet uppgår till 26 700 kr (avrundat belopp).

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

Enbart den omständigheten att bilen är registrerad som lätt lastbil utgör inte grund för jämkning av förmånsvärdet. För jämkning krävs att förmånshavaren visar att den fasta utrustningen eller den fasta inredningen i bilen innebär betydande inskränkningar i att nyttja bilen för privata resor. Det förekommer att mer eller mindre lyxutrustade skåpbilar, s.k. vans, med hög personbilskomfort används som förmånsbilar. Jämkning av förmånsvärdet i dessa fall är ofta inte motiverad, då de i allmänhet saknar fasta utrustningar och inredningar och lastutrymmet med enkla grepp kan förvandlas till passagerarplats för flera.

Personbilar som arbetsredskap

Med bil som har karaktär av arbetsredskap bör avses att bilen i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag, vilket begränsar det privata nyttjandet av bilen (prop. 1993/94:90, s. 93). Reglerna ger enligt skatteutskottet (SkU 1993/94:10) ökade jämningsmöjligheter så att förmånen av att kunna använda exempelvis en stor specialutrustad taxi i allmänhet kan begränsas till värdet för en normalbil.

Om bilens inredning inte är fast bör en förutsättning för jämkning enligt RSV:s

rekommendationer (RSV S 1998:41) vara att utrustningen är tung och/eller kräver stort utrymme och att det är förenat med stora svårigheter att lasta ur denna.

Vilket förmånsvärde som bör åsättas får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Högre förmånsvärde än 75 % av fullt förmånsvärde bör dock inte komma ifråga. Detta är ett uttryck för att en ringa inskränkning inte skall leda till jämkning.

Bilar i taxinäring

Synnerliga skäl för jämkning nedåt av förmånsvärdet skall anses föreligga om bilen används i taxinäring och har körts minst 60 000 kilometer i tjänsten under kalenderåret och dispositionen för privat körning i mer än ringa utsträckning varit begränsad (punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL). En sådan begränsning kan enligt prop. 1996/97:19 s. 90 f. t. ex. föreligga när taxibilen används i sådan omfattning i taxiverksamheten att det krävs extrapersonal, utöver heltidsarbetande chaufför, för att ha den i trafik. Så kan t.ex. vara fallet med taxibil som körs av förmånshavaren på heltid måndag - fredag och på helgen av annan person. Enligt nämnda prop. kan 30 000 kilometer-regeln tillämpas parallellt också med denna jämningsregel. Hur stor jämkning av förmånsvärdet som bör göras får bedömas med hänsyn till omständigheterna. RSV har i sina rekommendationer (RSV S 1998:41) ansett att jämkning bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet.

För taxibilar som körts mindre än 60 000 kilometer i tjänsten gäller vanliga regler för nedsättning och jämkning av förmånsvärdet.

Bilen används huvudsakligen i tjänsten

Även om tjänstekörningen inte är av den omfattning som krävs för jämkning enligt föregående stycke, bör jämkning ändå medges om bilen huvudsakligen används i tjänsten och förmånshavaren kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga (prop. 1993/1994:90 s. 93). Av nämnda förarbeten framgår också att detta kan vara fallet för vissa bilar som används i t.ex. taxirörelse. Vilket värde som skall åsättas förmånen får bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Förmånsvärdet för t.ex. en taxibil bör jämkas nedåt, om bilen används i verksamheten i sådan omfattning att betydande hinder föreligger att använda bilen privat. Av RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:41) framgår att jämkning bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet om betydande hinder föreligger. Så kan vara fallet om bilen används av mer än en förare eller annars används i verksamhet på sådant sätt som medför betydande hinder för det privata nyttjandet, t.ex. jourberedskap. För att jämkning skall komma ifråga krävs att bilen är anskaffad för verksamheten.

Testbilar

Jämkning nedåt av bilförmånsvärdet får också ske när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för utprovning av ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom Europeiska unionens medlemsländer eller EESBländerna (punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL).

I förarbetena (prop. 1996/97:19 s. 63) anges att sådana bilar många gånger har ett lika högt och ibland högre nybilspris än sina traditionella motsvarigheter på marknaden. Det är då rimligt att den som deltar i ett sådant försök eller sådan test skall kunna få värdet jämkat nedåt. Försöket eller testen innebär ju att tekniken inte är fullt utprovad eller att man t.ex. inte vet hur bilen klarar ett kallt klimat. Även andra inskränkningar kan förekomma,

som t.ex. fallet är för de bilar som kör på vissa alternativa bränslen för vilka det kan finnas få tankställen.

Jämkning bör ske ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för motsvarande bil utan den särskilda utrustning eller teknik som testas eller är under utprovning eller med beaktande av de särskilda inskränkningar som deltagandet i testet får antas medföra (prop. 1996/97:19 s. 91).

Miljöbilar

Fr.o.m. inkomståret 1999 (2000 års taxering) har en jämningsregel införts för s.k. miljöbilar. Regeln, som tagits in i ett nytt fjärde stycke i punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL, har följande innehåll. Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med miljövänligare drivmedel än bensin och dieselolja eller med elektricitet och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, får förmånsvärdet jämkas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

Jämkning bör ske ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för motsvarande bil utan den särskilda utrustningen eller tekniken. I prop. 1999/2000:6, s. 46B47 anges att jämförelse i första hand bör "göras med bilar av samma märke och årsmodell. Detta bör vara tämligen enkelt eftersom de flesta bilar som drivs med andra drivmedel än bensin och dieselolja bygger på modifikationer av redan framtagna originalmodeller. I andra hand kan jämförelsen göras med nybilspriset för närmast jämförbara konventionella bil i samma storleksklass eller med ett genomsnittligt nybilspris för storleksklassen. Vid jämförelsen skall, i de fall förmånsvärdet för miljöbilen innefattar kostnader för extrautrustning, motsvarande värde läggas till nybilspriset för den jämförbara bilen".

Vidare anges att "för det fall det saknas en konventionell motsvarighet på bilmarknaden torde förmånsvärdet för den aktuella miljöbilen kunna jämföras med förmånsvärdet för andra liknande miljöbilar som i sin tur jämförs med motsvarande konventionella bil. En elbil som inte har någon konventionell motsvarighet på marknaden skulle

exempelvis kunna jämföras med andra elbilar, som i sin tur jämförs med motsvarande konventionella bil. Av särskild betydelse vid jämförelsen är den merkostnad som den utvecklade utrustningen eller tekniken innebär i förhållande till den jämförbara bilen. Hur stor jämkning som bör ske i ett sådant fall får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet".

Det kan förekomma situationer där jämkning kan anses motiverad enligt flera jämkningsgrunder i punkt 4 av anvisningarna till 42 § KL. Jämkning enligt en grund utesluter inte jämkning enligt en annan. I en sådan situation bör storleken av jämkningen enligt vad som framgår av nämnd prop. s. 47B48 grunda sig på en samlad bedömning av de hinder som begränsar det privata nyttjandet av förmånsbilen.

Hinder som begränsar det privata nyttjandet kan exempelvis vara att miljöbilen har en begränsad räckvidd (särskilt elbilarna) och vad gäller gasbilar att gastanken tar upp en stor del av bilens bagageutrymme. Vidare kan tillgången till tankställen för andra drivmedel än bensin och dieselolja vara begränsad.

**Absolut hinder
att
nyttja förmåns-
bilen**

Förmånsvärdet kan jämkas nedåt om det under en mer betydande och sammanhängande tidsrymd föreligger ett absolut hinder att nyttja bilen och bilen under denna period inte har kunnat användas av någon närstående till förmånshavaren eller i övrigt för familjens räkning.

Förmånsvärdet bör i dessa fall reduceras med 1/9 per hel kalendermånad som hindret har bestått utöver tre månader. Om hindret bestått under kortare tid sker ingen reduktion.

Om tidsperioden sträcker sig över ett årsskifte bör hela den period som hindret har bestått beaktas när man bedömer om det föreligger skäl för jämkning. Det bör dock observeras att jämkning inte kan ske för mer än nio månader under ett och samma kalenderår. Reduktionen förutsätter att förmånshavaren inte har kunnat frånträda avtalet om förmånsbil och att ett absolut hinder att nyttja

bilen förelegat. Exempel på sådant hinder är sjukhusvistelse och körkortsindragning. Har avtalet om förmånsbil hävts upphör naturligtvis förmånen och någon reduktion är inte aktuell. Detsamma torde gälla om bilen avställts enligt bilregisterkungörelsen.

Semester m.m.

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

Avräkningsordning

Som framgår av det ovan sagda kan värdet av bilförmån komma att bestämmas med hänsyn till såväl jämknings- som nedsättningsregler. Det förekommer att flera av dessa regler är tillämpliga när det gäller att bestämma ett och samma bilförmånsvärde. Lagstiftaren har inte uttryckligen angett i vilken ordning reglerna skall tillämpas. Däremot har RSV lämnat rekommendationer (RSV S 1998:41) i vilken ordning avräkning bör ske. Avräkning från förmånsvärdet bör ske i den ordning som anges nedan med undantag för beräkning av jämkat (justerat) förmånsvärde för lätta lastbilar samt taxibilar o.d. Föreligger grund för jämkning i såväl höjande som sänkande riktning bör jämkning i höjande riktning föregå jämkning i sänkande riktning. Föreligger situation där jämkning kan anses motiverad på flera grunder, bör storleken av jämkningen (justeringen) grunda sig på en samlad bedömning av de hinder i det enskilda fallet som begränsar det privata nyttjandet av den aktuella bilen.

1. Förmånsvärde, beräknat enligt 42 § KL (punkt 2 första-tredje styckena av anvisningarna till 42 § KL)

2. 30 000 kilometer-regeln (punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 42 § KL)

3. Del av år (punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL)

4. Jämkning på grund av synnerliga skäl, uppåt eller nedåt (punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL)

5. Nedsättning för utgiven ersättning (punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL).

4.3.3.11 Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen skall denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 av den mängd drivmedel som kan antas ha förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den tid den skattskyldige varit skattskyldig för bilförmånen. Om den skattskyldige gör sannolikt att den mängd drivmedel som han har förbrukat vid privat körning är lägre, skall marknadsvärdet för drivmedlet sättas ned i motsvarande mån (punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 42 § KL).

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

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall enligt punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo. Det innebär att den som får bensin i januari blir skattskyldig för denna i februari. Av bestämmelserna i SBL följer att förmånen då skall redovisas i den skattedeklaration som lämnas i mars.

Skatteutskottet framhåller i sitt yttrande till finansutskottet (bet. 1996/97:FiU1 s. 106 f) att om arbetsgivaren betalar drivmedelskostnader för

arbetstagarens privata resor får normalt en skattepliktig förmån anses ha uppkommit som skall värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. I sådant fall är arbetsgivaren i förekommande fall också berättigad till avdrag för den ingående momsen på drivmedlet. Om arbetstagaren ersätter arbetsgivaren med visst belopp, t.ex. drivmedlets marknadsvärde, skall förmånsvärdet sättas ned med ersättnings belopp.

4.3.3.12 Bilförmånshavares m.fl. avdragsrätt för resor med förmånsbilen

Kostnader för resor i tjänsten hos den arbetsgivare från vilken bilförmån erhålls eller i egen näringsverksamhet

Om en skattskyldig som skall beskattas för bilförmån använt förmånsbilen för resa i tjänsten och betalat samtliga de kostnader för drivmedlet som är förenade med resan i tjänsten, har han rätt till avdrag för kostnaderna för dieselolja med 50 öre per körd kilometer eller för kostnader för annat drivmedel som bensin eller biobaserade bränslen med 80 öre per körd kilometer (punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL). Detsamma gäller en sådan delägare i handelsbolag som skall uttagsbeskattas för bilförmån och som har använt förmånsbilen för resor i näringsverksamheten (punkt 32 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL). Detta gäller dock endast under förutsättning att handelsbolaget inte betalar drivmedlet. Avdrag för drivmedelskostnad med 80 öre per kilometer gäller även i fråga om personbilar, som drivs med etanol och bensin, s.k. bränsleflexibla bilar.

För bilar som drivs med dieselolja och RME (rapsmetylester) är det av betydelse för avdragets storlek vilket drivmedel som används. Till den del dieselolja används som drivmedel bör enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1998:41) avdrag medges med 50 öre per kilometer och till den del RME används bör avdraget medges med 80 öre per kilometer.

I den mån kostnadsersättning för körning med förmånsbil i tjänsten överstiger avdragsgillt

schablonbelopp per kilometer skall den överskjutande delen behandlas som lön och ligga till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (8 kap. 20 § SL och 1 kap. 2 § andra stycket lagen om socialavgifter).

Kostnader för resor i tjänsten hos annan arbetsgivare än den från vilken bilförmån erhålls

Enligt 33 § anvisningspunkt 3c, andra stycket KL har den som är skattskyldig för bilförmån rätt till avdrag med 50 öre per kilometer för dieselolja resp. 80 öre per kilometer för annat drivmedel om förmånshavaren använt bilen för tjänsteresor och betalat samtliga drivmedelskostnader som är förenade med tjänsteresan.

Regeln får antas vara skriven med tanke på att förmånshavaren använder förmånsbilen vid tjänsteresor hos den arbetsgivare som också tillhandahåller förmånsbilen. Formuleringen i lagtexten innebär emellertid att avdragsregeln bör kunna tillämpas även när förmånsbilen används vid tjänsteresor hos annan arbetsgivare.

Under förutsättning att förmånshavaren själv betalat allt driv-

medel för förmånsbilen bör därför avdrag kunna medges med 50 resp. 80 öre per kilometer (beroende av vilket drivmedel som använts) för de resor som företagits i tjänsten för annan arbetsgivare än den som tillhandahållit tjänstebilen. Om förmånshavaren däremot från den arbetsgivare som tillhandahåller förmånsbilen erhåller och beskattas för fritt drivmedel bör förmånsvärdet B till den del det avser resor i tjänsten som företagits för annan arbetsgivare än den som tillhandahåller förmånen B kunna jämföras med betalning för drivmedlet och ge rätt till avdrag med 50 öre per kilometer för dieselolja och 80 öre per kilometer för annat drivmedel.

Om förmånshavaren har fått ersättning för drivmedelskostnaderna (milersättning) vid tjänsteresor hos annan arbetsgivare än den som tillhandahåller förmånsbilen, är detta en

skattepliktig kostnadsersättning som skall redovisas på kontrolluppgiften med kryssmarkering för ersättningar upp till 50 resp. 80 öre per kilometer (beroende av vilket drivmedel som används). Ersättningar därutöver redovisas som lön.

Kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller hemresor

Bilförmånshavare som använt förmånsbilen för resor mellan bostaden och arbetsplatsen har rätt till avdrag för sina kostnader under samma förutsättningar som gäller resor med egen bil. Avdrag medges dock endast för kostnaderna för dieselolja med 50 öre per körd kilometer och för kostnaden för annat drivmedel med 80 öre per körd kilometer. Detsamma gäller den, som utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § är skattskyldig (punkt 4 sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 33 § KL).

Avdrag medges vidare under vissa förutsättningar den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin och familjens hemort (punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL) för skälig kostnad för hemresor. Likaså medges avdrag för kostnader för resor i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag (punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 33 § KL). Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag för sådana resor medges även för kostnad för resa med förmånsbil i enlighet med vad som sägs i föregående stycke om resor mellan bostad och arbetsplats.

Avdragsrätt enligt ovan gäller både förmånshavaren och dennes sambo eller närstående. Med sambo avses den som lever tillsammans med den som är skattskyldig för bilförmånen i ett varaktigt förhållande (prop. 1996/97:19 s. 89). Bestämmelsen är även tillämplig på homosexuella sambor (prop. 1996/97:173 s. 64B65).

Som närstående räknas enligt punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL bl.a. föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling likställs också styvbarn och fosterbarn.

Har den anställda vid resorna till och från arbetet eller vid resor i samband med till- eller frånträdande av anställning eller uppdrag haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden för sådana avgifter (punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Parkeringskostnader vid arbetsplatsen

Bilförmånshavare som har rätt till avdrag för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats utan krav på avstånd och tidsvinst (punkten 4 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL) bör medges avdrag för faktiska kostnader för garage eller annan uppställningsplats vid arbetsplatsen under samma förutsättningar som gäller för nämnda bilreseavdrag. Jfr avsnitt 4.3.3.15 vid kantrubriken Garageplats och liknande och avsnitt 4.4.2.1 vid kantrubriken Garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen.

4.3.3.13 Ränteförmåner

32 § anv. p. 10 KL
prop. 1989/90:110 s. 330B332, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 186B188, SkU10
prop. 1992/93:127 s. 38 SkU 14
SOU 1989:33 del III s. 25B26
SOU 1992:57, s. 91

Bestämmelserna som förmån av räntefria eller lågförräntande lån från arbetsgivare finns i 32 § anv. p. 10 KL. Förmånen tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Sociala avgifter skall tas ut på förmånen. Ett belopp, som motsvarar den beskattade ränteförmånen, anses som en betald ränteutgift, vilket innebär att reglerna om avdrag i inkomstslaget kapital blir tillämpliga (3 § 4 mom. SIL). Avdragsrätten uppkommer det år

skatteplikten inträder. Beträffande avdrag för räntekostnader, se avsnitt 5.4.2.1.

Skatteplikten inträder när förmånen erhålls, dvs. löpande under kredittiden.

Med avtalad ränta avses den ränta som den anställda enligt avtalet skall betala för beskattningsåret. När de olika betalningsterminerna infaller är utan betydelse.

Exempel

En anställd tar ett lån från sin arbetsgivare med 4 % ränta fr.o.m. den 1 oktober år 1. Ränta erläggs halvårsvis, första gången per 31 mars år 2. Jämförelseräntan är 8 %. Ränteförmånen uppgår till $8 - 4 = 4$ % för tre månaders tid.

Reglerna tillämpas om det är fråga om lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare. Med lån från arbets-/uppdragsgivare jämställs annat lån om det finns anledning att anta att arbets-/uppdragsgivaren har förmedlat lånet. Även lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller uppdrag likställs enligt förarbetena (prop. 1989/90:110, s. 674) med lån från arbets-/uppdragsgivare.

Om förmånen tillfaller en närstående till den anställda, skall beskattning ske hos den anställda. I fråga om lån från fåmansföretag till företagsledare eller denne närstående person samt s.k. förbjudna lån gäller särskilda regler (avsnitt 22.6).

Med lån i detta sammanhang avses en penningtransaktion som grundar sig på ett kreditavtal. Detta innebär att varken förskott på lön/uppdragsgivarsättning eller normala kreditköp hos arbetsgivare/uppdragsgivare bör betraktas som lån. Å andra sidan omfattas både kortfristiga lån och lån av mindre belopp av reglerna (jfr prop. 1981/82:197, s. 60).

Som förutsättning för förmånsbeskattning gäller att lånet vid dess upptagande innebar en förmån och att förmånen erhållits p.g.a. tjänsten/

uppdraget. Såvitt avser arbetsgivare som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten uppstår en skattepliktig löneförmån om de anställda erbjuds lån till mer fördelaktiga villkor än de som allmänheten erbjuds. För övriga arbetsgivare, som inte sysslar med kreditgivning, får vid bedömandet huruvida en förmån utgått eller ej jämförelse göras med de marknadsmässiga villkor avseende kreditgivning som gällde vid tiden för lånets upptagande (prop. 1990/91:54, s. 303).

Avgörande för bedömningen av om det föreligger en förmån eller ej är lånevillkoren, dvs. om lånet har lämnats på villkor som är mer förmånliga än de marknadsmässiga. Därvid avses inte enbart räntevillkoren utan även övriga villkor. Detta innebär att en jämförelse får göras mellan den avtalade räntan och marknadsräntan för den typ av lån det är fråga om. Jämförelsen görs vid lånetillfället. Ändras avtalsvillkoren därefter får ett nytt kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning göras i förmånsfrågan.

Arbetstagare/uppdragstagare kan i samband med förmånligt lån erhålla ytterligare förmåner för vilket värde beskattning skall ske som intäkt av tjänst. Om arbetsgivaren exempelvis p.g.a. ett sjunkande ränteläge tillåter den anställda att i förtid lösa in ett bundet lån eller under bindningstiden sänker räntan bör detta i sig kunna ses som en förmån med ett värde motsvarande den kostnad som långivaren vid marknadsmässiga villkor tar ut i sådana fall (prop. 1992/93:127, s. 41).

Om det föreligger en förmån, skall denna värderas. Reglerna innehåller två olika värderingsprinciper beroende på vilket slags lån det är fråga om. När det gäller lån med fast ränta, helt räntefritt lån eller sådana lån där räntan skall utgå i fast förhållande till marknadsräntan, görs värderingen med utgångspunkt från ränteläget när lånet tas upp. För övriga lån görs värderingen med utgångspunkt från statslåneräntan (SLR) vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet. För sistnämnda lån fins också en jämkningsmöjlighet. Se nedan.

Värdering av förmånligt lån i svensk valuta

Lån med fast ränta m.m.

För lån med fast ränta, räntefritt lån eller lån med rörlig ränta där räntan skall utgå i fast förhållande till marknadsräntan, beräknas förmånsvärdet till skillnaden mellan SLR vid lånetillfället med tillägg av en procentenhet och den vid samma tidpunkt avtalade räntesatsen. Det beräknade förmånsvärdet gäller under hela den tid som lånet löper med oförändrade villkor.

Det kan uppkomma situationer där det bedöms föreligga ett förmånligt lån, eftersom den avtalade räntan understiger marknadsräntan, men där något förmånsvärde inte uppkommer på grund av att jämförelseräntan ($SLR + 1$) understiger den avtalade räntan. Om så är fallet kommer inte heller senare något förmånsvärde att uppkomma, såvida inte lånevillkoren ändras så att ett nytt avtal får anses föreligga (prop. 1992/93, s. 56).

Med lån för vilka räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats avses lån som löper med en på förhand bestämd ränta under hela lånetiden/ lånets villkorstid. Exempel härpå är ett femårigt bundet bostadslån där räntesatsen för hela femårsperioden anges vara t.ex. 12,50 %. Hit hör också räntefria lån. Till denna grupp räknas också lån där räntan är bestämd i en fast relation till marknadsräntan. Så kan exempelvis vara fallet om det avtalats att räntan under en viss bestämd period skall utgå efter en räntesats som vid varje tillfälle ligger en procent under marknadsräntan för den typ av lån som det är fråga om (prop. 1992/93:127, sid. 55-56).

Om ett lån av de slag som nämns ovan tagits före den 5 december 1986, dvs. innan SLR tillskapades som räntebegrepp, skall som jämförelseränta, i stället för SLR med tillägg av en procentenhet, tillämpas den vid lånetillfället gällande marknadsräntan för lån av samma typ som ligger till grund för SLR med tillägg av en procentenhet.

Övriga lån

För övriga lån, som löper med rörlig ränta, skall förmånens värde beräknas till skillnaden mellan SLR vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan för beskattningsåret.

För att beakta ev. ränteförändringar efter ovannämnda datum vid värdering av förmånligt lån, har huvudregeln kompletterats med en jämningsregel med följande innehåll.

Har SLR vid utgången av maj under beskattningsåret ändrats B uppåt eller nedåt B med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek vid utgången av november året före beskattningsåret, skall förmånsvärdet för tiden juli B december beskattningsåret beräknas till skillnaden mellan SLR vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

Vid utgången av november 1998 var SLR 4,38 %. För beskattningsåret 1999 (hela eller del av, se jämningsregeln ovan) skall förmånens värde således beräknas till skillnaden mellan 5,38 % och den avtalade räntan.

Värdering av förmånligt lån i utländsk valuta

I fråga om lån som upptagits i utländsk valuta skall förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den ändringen att jämförelseräntan, i stället för SLR med tillägg av en procentenhet, skall vara marknadsräntan för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet.

För att lån skall anses upptaget i utländsk valuta skall låntagaren (den anställde) stå den s.k. valutarisken.

Med marknadsränta avses den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar, dvs. den räntesats som motsvarar SLR (prop. 1990/91:54, s. 304).

Vid beräkning av förmånsvärde avseende förmånligt lån i utländsk valuta, som löper med rörlig ränta, har RSV rekommenderat (RSV S 1998:40) att följande jämförelseräntor (marknadsränta + 1 vid utgången av november 1998) bör tillämpas för hela eller del av beskattningsåret 1999. Se vidare jämkningsregeln som beskrivs under Övriga lån.

USD	USdollar	5,595%
GBP	brittiska pund	4,7776%
DEM	tyska mark	4,509%
CHF	schweiziska franc	3,11%
JPY	japanska yen	1,75%
XEU	ecu	4,55%
FRF	franska franc	4,559%
DKK	danska kronor	4,95%
NOK	norska kronor	6,89%
FIM	finska mark	4,794%
IEP	irländska pund	4,5%
NLG	nederländska gulden	4,57%
BEL	belgiska franc	5,52%
ESP	spanska pesetas	4,817%
ITL	italienska lire	4,884%
CAD	kanadensiska dollar	5,946%
AUD	australiensiska dollar	5,82%
PTE	portugisiska escudos	4,936%

Särskilt för företagsledare i fåmansföretag m. fl.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller närstående till denne lån utan ränta eller med ränta som understiger marknadsvärdet skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst (32 § anv. p. 14 st. 6 KL). Sådana inkomster medför inte rätt till grundavdrag (48 § 2 mom. femte stycket KL). Sociala avgifter eller särskild löneskatt tas inte ut på inkomsten (2 kap. 4 § lagen om socialavgifter, 1 § lagen om särskild löneskatt).

Vidare gäller att förmånsvärdet inte får anses som betald ränteutgift (32 § anv. p. 10 sista

stycket KL), varför förmånshavaren inte kan medges avdrag för det beskattade värdet. Se även RSV:s rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag samt delägare m.fl. i sådana företag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag (RSV S 1998:29).

4.3.3.14 Anställdas förvärv av värdepapper

32 § anv. p. 3a KL

41 § anv. p. 4 KL

42 § anv. p. 5 KL

SOU 1989:33 del III s. 28B37

prop. 1989/90:50 s. 72B74

Ds 1997:83

prop. 1997/98:133

Allmänt

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utgör i princip en löneförmån som skall beskattas till fulla värdet.

Förmånsbeskattning skall ske för skillnaden mellan vad den anställda har erlagt för att få teckna eller köpa ett värdepapper och dess marknadsvärde. Vid försäljning av det förvärvade värdepapperet räknas summan av det förmånsbeskattade beloppet och det pris som erlagts till arbetsgivaren som den anställdes anskaffningskostnad för värdepapperet.

Förmånerna avser vanligtvis aktier, konvertibla skuldebrev (konvertibler) eller köpoptioner avseende aktier.

Förvärv av aktier kan ske genom att en nyemission riktas till de anställda (nyteckning) eller genom att de anställda erbjuds att köpa redan existerande aktier.

Ett konvertibelt skuldebrev är ett skuldebrev som går att byta (konvertera, omvandla) till aktier i enlighet med emissionsvillkoren. De skall vanligen konverteras inom viss tid och man får ett bestämt antal aktier per konvertibel. Förvärv kan ske genom nyemission eller genom köp av redan existerande konvertibler.

En köption innebär som regel en rätt att köpa redan existerande aktier vid en viss framtida tidpunkt och till ett visst pris, lösenpriset.

Huvudregeln

Enligt huvudregeln, som återfinns i 32 § 1 mom. KL, skall som intäkt tas upp kontanta ersättningar och andra ersättningar som utgått för tjänsten. För att förmånsbeskattning skall kunna ske när en anställd förvärvar värdepapper från sin arbetsgivare krävs alltså, förutom att vederlaget inte motsvarar värdepapperens fulla värde, att ersättningen utgått *för tjänsten*.

Så har ansetts vara fallet i RÅ 1993 ref. 56, som gällde en verkställande direktör i två aktiebolag inom en koncern. Denne hade fått köpa aktier i det ena av bolagen till underpris. Han gjorde gällande att förvärvet inte skett på grund av hans anställning i något av bolagen utan på grund av ett avtal, som träffats i samband med vissa ägarförändringar inom koncernen och vid vilket han uppträtt som en oberoende affärspart. Regeringsrätten fann att den skattskyldige hade fått köpa aktierna förmånligt på grund av den tilltro som sattes till honom som företagsledare i bolaget och önskemålet att han skulle kvarbli i den befattningen. Regeringsrätten förklarade därför att aktieförvärvet var att betrakta som en skattepliktig förmån enligt 32 § 1 mom. KL.

Andra rättsfall, där förmån av förvärv av aktier till underpris ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst, är RÅ 1951 ref. 17, RÅ 1978 Aa 143, RÅ 1989 ref. 77 och RÅ 1994 not. 62.

I de fall då erbjudande om köp av värdepapper riktas såväl till de anställda som till allmänheten blir sambandet mellan anställningen och erbjudandet något oklart. RINK-utredningen har i betänkandet SOU 1989:33, del III, redovisat sin uppfattning om rättsläget och därvid anført (s. 28) att förmånsbeskattning kunde komma i fråga om erbjudande om aktieköp till pris under marknadsvärdet riktats till en begränsad grupp, däribland anställda, eller om de anställda haft företrädesrätt att förvärva egendomen. Storleken

av de anställdas andel av de utbudna värdepapperen torde också vara av betydelse i sammanhanget. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1993 ref. 58, där de anställda i ett aktiebolag i samband med bolagets OTC-registrering erbjudits att köpa aktier i bolaget till samma pris och på samma villkor som leverantörer och allmänheten. De anställda och leverantörerna avsågs förvärva 15 000 aktier av ett totalt utbud på 90 000 aktier. Förmånsbeskattning ansågs inte kunna äga rum.

Undantagsregeln

Av punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL framgår att anställda under vissa förutsättningar kan undgå förmånsbeskattning vid aktieförvärv. Förutom aktieförvärv gäller undantagsregeln även förvärv av konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, skuldebrev förenade med optionsrätt och liknande finansiella instrument som ger innehavaren rätt att förvärva aktier. För att förmånsbeskattning skall kunna underlåtas måste följande tre villkor vara uppfyllda:

1. Aktier skall på grund av samtidigt erbjudande ha förvärvats även av andra än bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i annat bolag, som ingår i samma koncern ("allmänheten"), och förvärvet skall ha skett på samma villkor som gällt för de anställda.

2. Under p. 1 nämnda anställda och aktieägare får förvärva högst 20 % av det totala antalet utbudna aktier. Aktier, som aktieägare haft företrädesrätt att förvärva men som till följd av överlåtelse av företrädesrätten förvärvats av utomstående, skall också inräknas i det 20-procentiga utrymmet.

3. Den anställde får förvärva aktier för högst 30 000 kr.

Med anställd jämställs i detta sammanhang styrelseledamot och styrelsesuppleant.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att ge en ram för anställdas aktieförvärv inom vilken förmånsbeskattning är utesluten. Härav följer inte med någon automatik att förmånsbeskattning

alltid skall ske så snart ramen överskrids. Hur förvärv, som inte omfattas av undantagsbestämmelsen, skall behandlas skattemässigt bör B på samma sätt som gällde före tillkomsten av undantagsbestämmelsen B vara en fråga för praxis att avgöra (se prop. 1984/85:80 s. 14). Frågan måste med andra ord bedömas enligt huvudregeln i 32 § 1 mom. KL om vad som skall hänföras till intäkt av tjänst (jfr RÅ 1993 ref. 58).

Beskattningstidpunkten

Enligt tidigare praxis (RÅ 1986 ref. 36) fanns möjlighet att skjuta upp beskattningstidpunkten genom att förena förvärv av värdepapper med villkor som under viss tid inskränkte förfoganderätten till de förvärvade värdepapperen. Beskattning redan vid förvärvet (avtalstidpunkten) ansågs i dessa fall strida mot kontantprincipen.

Möjligheten att på nu beskrivet sätt senarelägga beskattningstidpunkten har emellertid upphört genom en ändring i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. Från och med den 1 januari 1990 gäller att förmån i form av värdepapper skall tas upp till beskattning det år då förvärvet skedde, dvs. vid avtalstidpunkten. Lagändringen kan sägas innebära att kontantprincipen försatts ur spel när det gäller anställdas förvärv av värdepapper på förmånliga villkor.

Om någon före 1990 förvärvat värdepapper med sådana restriktioner, som enligt äldre rätt innebär att beskattningstidpunkten är en annan än förvärvstidpunkten, gäller äldre regler. Beskattning skall således i analogi med rättsfallet RÅ 1986 ref. 36 ske när restriktionerna upphör.

Värderingen

Huvudregeln är att förmånen skall värderas med ledning av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten. Såsom framgår av det ovan anförda sammanfaller förvärvstidpunkten numera alltid med beskattningstidpunkten.

I punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL sägs att vid värdering av en skattepliktig förmån att få förvärva värdepapper även skall beaktas värdet av rätt att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt. Sådana rättigheter erhålls t.ex. vid förvärv av konvertibla skuldebrev och köpoptioner avseende aktier. Rättigheterna har normalt ett förväntningsvärde som skall beaktas vid förmånsvärderingen. På kapitalmarknaden finns olika modeller för beräkning av teoretiska värden på olika slag av värdepapper. Någon av dessa modeller kan användas vid förmånsvärderingen. Detta gäller endast om tillförlitlig marknadsmässig notering saknas för det aktuella värdepapperet. Finns sådan notering skall denna läggas till grund för värderingen.

Personaloptioner

Det har under senare år blivit allt vanligare att anställda erhåller s.k. personaloptioner från arbetsgivaren eller något denne närstående företag, ofta ett utländskt moderbolag. Optionerna ger rätt till förvärv av aktier i arbetsgivarföretaget eller annat företag inom koncernen på förmånliga villkor. Optionsplanernas utformning varierar från företag till företag men utmärkande drag är vanligtvis

- att de anställda förvärvar optionerna utan kostnad,
- att optionerna har lång löptid (tio år är inte ovanligt),
- att optionen förfaller om anställningen upphör,
- att optionerna inte får överlåtas,

- att optionerna inte kan utnyttjas omedelbart utan måste intjänas under en viss bestämd kvalifikationstid.

Regeringsrätten prövade i två avgöranden den skatterättsliga behandlingen av sådana personaloptioner (RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733). Regeringsrätten fann att de aktuella optionerna inte utgjorde rättigheter med karaktär av värdepapper, med följd att bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL om anställdas förvärv av värdepapper inte var tillämpliga. I enlighet med kontantprincipen ansågs skatteplikt inträda först när kvalifikationstiden löpt ut, dvs. vid den tidpunkt den skattskyldige kunde utnyttja optionen för förvärv av aktier. Detta gällde oavsett om den skattskyldige faktiskt utnyttjade optionen vid denna tidpunkt eller inte.

Mot denna bakgrund har fr.o.m. 1999 års taxering införts nya bestämmelser som tar sikte på denna typ av förmåner (SFS 1998:337, prop. 1997/98:133 och 1997/98:SkU26). De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 1998.

Om det som förvärvas i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden få förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor tas enligt andra meningen i fjärde stycket av punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL förmånen upp till beskattning det år då rätten utnyttjas eller överlåts.

Anställd som förvärvar optioner med karaktär av värdepapper, förmånsbeskattas alltså fortfarande omedelbart vid förvärvstidpunkten i inkomstlagen tjänst med beaktande av det s.k. förväntningsvärdet. Värdeförändring som uppkommer därefter beskattas i inkomstlagen kapital. Anses optionen däremot inte utgöra värdepapper inträder skattskyldigheten först när den anställda faktiskt utnyttjar den för förvärv av värdepapper och beskattning av eventuell förmån sker då i inkomstlagen tjänst. Eventuellt erlagd premie får dras av under det år då förmånen tas upp till beskattning.

Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde.

När det gäller förmåner av detta slag är det alltså av avgörande betydelse för beskattningstidpunkten och värderingen om rättigheten att förvärva värdepapper i sig är ett värdepapper eller inte. Det finns dock ingen skatterättslig definition av begreppet värdepapper. I förarbetena anförts att begreppet värdepapper visserligen inte är helt klart, men att det ändå ger en relativt god bild av vad som avses (prop. 1997/98:133 s. 32).

Enligt förarbetena till lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument avses med värdepapper en handling som tillförsäkrar innehavaren en viss rättighet som vanligen kan omvandlas i pengar (prop. 1990/91:142 s. 85). Med värdepapper avses alltså vanligen aktier, obligationer, konvertibla skuldebrev, standardiserade optioner m.m. Det väsentliga vid bedömningen av om viss rättighet är att anse som värdepapper torde dock vara vad rätten konkret innebär för innehavaren. En rättighet som innebär en ovillkorlig rätt till betalning eller leverans och som kan överlåtas bör normalt anses utgöra värdepapper (jfr RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1997 ref. 71).

Syntetiska optioner

En annan typ av optioner förekommer i RÅ 1997 ref. 71. Villkoren var där utformade på så sätt att optionen förvärvades mot en viss avgift (premie), att vissa överlåtelsemöjligheter förelåg och att utnyttjande inte förutsatte fortsatt anställning. Optionen var vidare "syntetisk", dvs. den ledde inte fram till något aktieköp utan berättigade endast till viss kontant ersättning, beräknad med ledning av värdeutvecklingen för aktierna i arbetsgivarföretaget. RR kom här fram till att realiserad värdeförändring av optionen skulle beskattas i inkomstslaget kapital, vilket får tydas så att den anställda vid erläggande av den s.k. premien ansetts förvärva egendom med karaktär av värdepapper. Någon förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst vid förvärvet blev dock inte aktuell, eftersom

premien enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skulle motsvara optionens marknadsvärde.

Vilka överväganden som lett fram till det gjorda ställningstagandet går inte att utläsa av RR:s dom. Ett rimligt antagande torde dock vara att det inte varit optionens "syntetiska" karaktär som varit avgörande. Detta är ju en omständighet som snarast talar för att optionen *inte* är något värdepapper, eftersom en optionsplan, som inte leder fram till något aktieköp utan endast berättigar till kontant ersättning, närmast för tanken till ett resultatbaserat bonussystem. Mera sannolikt är att de avgörande faktorerna varit skyldigheten att erlægga premie, överlåtbarheten och frånvaron av koppling till pågående anställning.

De ovan berörda nya reglerna om beskattning av s.k. personaloptioner torde inte vara tillämpliga på dessa s.k. syntetiska optioner, eftersom de sistnämnda inte ger någon rätt att förvärva värdepapper.

4.3.3.15 Övriga skattepliktiga förmåner

Fri telefon, TV-licens, tidning eller tidskrift

Det förekommer att förmåner som arbetsgivaren tillhandahåller för tjänsten även får användas av den anställda för privat bruk. Som exempel kan nämnas fri telefon, TV-licens, tidning eller tidskrift. Sådan förmån är normalt skattepliktig. I vissa fall kan dock skattefrihet föreligga enligt 32 § 3 c mom. KL. Denna bestämmelse innebär att förmån av vara eller tjänst, som en anställd erhåller av arbetsgivaren, är skattefri om förmånen är av begränsat värde för den anställda, varan eller tjänsten har en väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter och att det är svårt att särskilja förmånen från nyttan i anställningen. Se vidare avsnitt 4.3.2.4 Arbetsredskap B förmåner av begränsat värde.

Om det som har erhållits uteslutande används som arbetsredskap skall ingen beskattning ske.

Betalkort

Förmånen att få använda ett av arbetsgivaren tillhandahållet kontokort för privat bruk är skattepliktig. Om inga inskränkningar i det privata nyttjandet föreligger, värderas förmånen till marknadsvärdet, dvs. det pris en privatperson normalt får betala för ett kontokort med de aktuella villkoren. Vad nu sagts gäller själva förmånen att få disponera kortet. I den mån den anställda med hjälp av kortet gjort privata inköp, som arbetsgivaren betalat, skall den anställda givetvis beskattas även för värdet av dessa inköp.

Terminalglasögon

Terminalglasögon, som en arbetsgivare tillhandahåller anställd, som behöver sådana för sitt arbete vid dataterminal, bör anses som en skattefri förmån.

Fri skatt

Fri skatt är en skattepliktig förmån, som skall redovisas i inkomstslaget tjänst (jfr avsnitt 4.1.3).

Garageplats och liknande

Fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning.

Förmån av fri parkering i anslutning till arbetsplatsen för anställd med egen bil kan vara en skattefri förmån. En förutsättning för skattefrihet är att bilen används i tjänsten.

Vägleddning torde i detta sammanhang kunna hämtas från reglerna om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (punkten 4 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL). I korthet innebär dessa regler följande. Om en anställd använder egen bil i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar på ett år medges avdrag för kostnaderna för resa med egen bil för alla dagar bilen använts för resa med bil mellan bostad och arbetsplats. Har bilen använts för resa i tjänsten minst 300 mil under minst 60 dagar per år medges avdrag för bilkostnaderna

för resa mellan bostad och arbetsplats de dagar som bilen använts i tjänsten. Tillämpat på förmånen av fri parkeringsplats vid arbetsplatsen skulle förmånen bli skattefri om den anställda använt den egna bilen i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar för år räknat. För anställd, som kör färre dagar än 160 men minst 60 på ett år och använt bilen i tjänsten minst 300 mil, skulle förmånen av fri parkering kunna beräknas till ett värde som motsvarar det antal dagar som bilen inte använts i tjänsten.

Skatte- och avgiftspliktig är även förmånen av fritt garage eller biluppställningsplats vid eller i närheten av den anställdes bostad, såvida inte arbetsgivaren visar att han har behov av garaget e.d. Om så inte är fallet uppkommer en skattepliktig förmån för den anställda om arbetsgivaren hyr garage- eller uppställningsplats direkt av ägaren av hyresfastigheten (beträffande hyresrätt) eller bostadsrättsföreningen (beträffande bostadsrätt) och garaget eller uppställningsplatsen inte ingår i hyran för den anställdes bostad. RSV gör samma bedömning i fråga om tillgången till garage i arbetsgivarens villa, i vilken den anställda disponerar en bostad. Tillgång till ett garage har ett värde i sig oavsett om garaget är avsett för den anställdes egen bil eller en förmånsbil. Risk för stöld eller inbrott utgör inte skäl för annan bedömning. Detta framgår av ett brevsvår från RSV 1999B03B12, dnr 271B99/120.

Om en arbetsgivare hyr garage- eller biluppställningsplats som ingår i eller tillhör den anställdes privatbostad gäller särskilda regler. Se vidare under avsnitt 5.3.1. Vad som sägs där om att ersättningen är intäkt av kapital gäller även när den anställda hyr ut garaget e. d. till arbetsgivaren, om denne har behov av det hyrda utrymmet och hyran är marknadsmässig. Till den del dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör ersättningen intäkt av tjänst.

Förmån som tillhandahålls genom kupong

Förmån som den anställda erhåller utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem är skattepliktig intäkt. Betalningssystem som motsvarar kupong kan enligt förarbetena (prop. 1987/1988:52) vara klippkort eller listor där de anställdas inköp antecknas av dem som tillhandahåller varorna. Av RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40) framgår att man med kupong i detta sammanhang avser varje kupong, kort e. d. som mera allmänt kan användas för att erhålla en vara eller tjänst eller i övrigt utnyttjas på sådant sätt att förmånernas utformning i realiteten bestäms av den anställda.

Förmånen värderas till det belopp som anges på kupongen (jfr RÅ 1992 ref. 11). Om något värde inte anges värderas förmånen till det belopp mottagaren under normala förhållanden skulle få betala för kupongen om han själv köpt den, vilket vanligtvis motsvarar arbetsgivarens kostnad inklusive mervärdesskatt.

4.4 Avdrag

33 § KL

prop. 1989/90:110 s. 363B364, SkU30

prop. 1991/92:150 s. 19-23, FiU30

prop. 1993/94:148 s. 36, 39

prop. 1994/95:25 s. 67B69, FiU1

prop. 1997/98:1 s. 171B172, FiU1

SOU 1989:33 del III s. 115B122

4.4.1 Allmänt

I avsnittet behandlas diverse kostnader. Beträffande allmänna principer för avdrag i inkomstslaget tjänst, se avsnitt 4.1.4.

Avdrag får göras för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen endast för den del av kostnaderna som överstiger 7 000 kr och för övriga kostnader för den del som överstiger 1 000 kr. Avdragsbegränsningen (7 000 kr) omfattar också kostnader för resa i samband

med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag.

Beloppsgränsen 7 000 kr gäller fr.o.m. 1999 års taxering. Den tidigare beloppsgränsen 6 000 kr gäller dock vid beräkning av skattskyldigs rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen beträffande inkomst av näringsverksamhet i vilken ingår förvärvskälla för vilken beskattningsåret har börjat före den 20 september 1997.

För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst. Jfr avsnitt 12.16.4.

Avdragsbegränsningen omfattar inte ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning och inte heller färdkostnader för resa i tjänsten eller hemresa. Utanför avdragsbegränsningen ligger också avdraget för egenavgifter.

4.4.2 Resekostnader

33 § anv. p. 3 c och 4 KL
prop. 1989/90:110 s. 363B364, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 185B186, SkU10
prop. 1992/93:127, s. 50, SkU14
prop. 1993/94:90, s. 41B44, 46, 106, SkU10
prop. 1994/95:25, s. 67B69, FiU1
prop. 1996/97:19, s. 64B66, FiU1
prop. 1997/98:1 s. 171B172, FiU1
SOU 1989:33 del III s. 115B122

4.4.2.1 Resor till och från arbetsplatsen

Allmänna förutsättningar för avdrag

Bestämmelserna om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats finns i 33 § anv. p. 4 KL. Därutöver har RSV utfärdat rekommendationer m.m. om sådana resor (RSV S 1999:35).

Avdrag medges för skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen där denna varit belägen på sådant avstånd från bostaden att särskilt forskaffningsmedel behövt anlitas och även anlitats. Som regel krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgått till minst 2 km. för att avdrag skall kunna komma ifråga.

Vid bestämmandet av detta avstånd skall hänsyn tas till det totala avståndet mellan bostad och arbetsplats såsom t.ex. då buss används för en ressträcka av t.ex. 1,5 km. till järnvägsstation, varifrån resan fortsätts med järnväg. I sådana fall finns det inget skäl att på grund av vägsträckans ringa längd inte medge avdrag för kostnaden för bussresan.

Ålder, invaliditet eller motsvarande förhållanden kan medföra avdrag även om avståndet till arbetsplatsen understiger 2 km.

Om den skattskyldige vid sina resor mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Fria till- och frånresor

Om arbetsgivaren tillhandahållit resan är värdet därav att se som en skattepliktig förmån. Avdragsrätten prövas som om den anställda själv haft utgiften.

Flera arbetspass

Avdrag skall som regel medges för kostnad för resa med billigaste färdmedel som lämpligen kunnat användas, vanligen allmänna kommunikationsmedel, och endast för en resa i vardera riktningen per dag. Om arbetstiden är uppdelad i flera pass med inte alltför oväsentligt tidsmellanrum, som kan förekomma t.ex. för sjukvårdspersonal, bör avdrag medges för kostnader för resor fram och åter till de olika arbetspassen. Kostnad för hemresa vid lunchrast eller för middagsmål vid övertidsarbete är dock inte avdragsgill.

Resor arbetsplats - sommarstuga

För att avdrag för resekostnader skall kunna medges fordras att resorna avser färd till och från den ordinarie bostaden. Avdrag medges inte för resor till och från sommarstuga i den mån kostnaderna därigenom ökas.

I de fall skattskyldig har sin arbetsplats på särskild förrättningsort medges avdrag för dagliga resor mellan tillfällig bostad och arbetsplatsen. Därutöver medges avdrag med vad som erhållits i ersättning för ökade levnadskostnader. (RÅ78 1:100.)

RRs dom RÅ 1986 not. 826 gällde en polisman som hade tjänst i Stockholm. Han avsåg att flytta till Gotland men behålla tjänsten i Stockholm. RR fann att resorna mellan Gotland och Stockholm utgjorde sådana resor som avses i 33 § anv. p. 4 st. 1 KL, dvs. resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Avdrag kunde därvid medges med skäligt belopp.

Avdrag för kostnader för resor mellan bostad i Kristinehamns kommun och arbetsplats i Göteborg har medgetts polisman, som arbetat i Göteborg och där haft tillgång till ett mycket litet övernattningsrum. Rummet var möblerat med i stort sett bara en säng och disponerades även av andra (RÅ 1989 ref. 69).

Båtresa

Skattskyldig, som var bosatt på en ö och använt egen båt för en del av sina resor till och från en arbetsplats på fastlandet, har medgetts avdrag för kostnaderna för resorna med båten oaktat att det funnits allmän färjeförbindelse mellan ön och fastlandet (RÅ 1989 ref. 36). Rättsfallet torde ha giltighet även sedan avdragsrätt numera föreligger för färjeavgift.

Årskort

Kostnad för årskort, som har köpts i förskott året innan det skall utnyttjas, är inte avdragsgill för det beskattningsår då betalning skett (RÅ85 1:3 och RÅ 1988 ref. 17).

Avdrag kan i normalfallet göras först vid taxeringen för det beskattningsår då resorna företagits. Att det numera tillämpas en strikt kontantprincip i inkomstslaget tjänst förändrar inte detta synsätt (se i RÅ 1988 ref. 17 åberopad litteratur).

Resor med cykel och moped

I RSV:s rekommendationer om resor mellan bostad och arbetsplats anges de närmare förutsättningarna för avdrag för cykel och moped.

Resor med bil och motorcykel

RSV:s rekommendationer om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats innehåller även rekommendationer om avdrag för resor med bil och motorcykel. Avdrag för *kostnader* för resor till och från arbetsplatsen med *egen* bil medges med 15 kr per körd mil.

Om den som är skattskyldig för *bilförmån* har gjort resor till och från arbetsplatsen med förmånsbilen medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 5 kr per körd mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensen) med 8 kr per körd mil. Avdrag för kostnader för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensen.

Om det i bilförmånen ingår förmån av *fritt eller delvis fritt drivmedel* för förmånsbilen skall

denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 5 kr resp. 8 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Samma avdragsrätt som anges i de föregående två styckena gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, gjort resorna med en förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i 32 § anv. p. 14 st. 13 KL är skattskyldig. Som närstående enligt nämnda anvisningspunkt räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon annan av nämnda personer är delägare i. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

För motorcykel medges avdrag med 7:50 kr för körd mil. Det som fortsättningsvis sägs i fråga om bilresor gäller även i fråga om resor med motorcykel.

Väg-, bro- och färjeavgift

Om den skattskyldige vid resa mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden. Avdraget för kostnaden för väg-, bro- och färjeavgiften medges alltså vid sidan av de tidigare angivna avdragsbeloppen.

Förutsättningar för bilavdrag

Enligt rekommendationerna medges avdrag för bilkostnader under följande förutsättningar

- vägvärdet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 5 kilometer och
- det av omständigheterna klart framgår, att användandet av bil i stället för allmänt kommunikationsmedel regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar eller

- om oavsett avstånd och tidsvinst bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat och bilen körs minst 300 mil i tjänsten för år räknat.

Använder den skattskyldige bilen i tjänsten under mindre än 160 dagar men minst 60 dagar och därvid kör minst 300 mil i tjänsten för år räknat medges avdrag för de dagar som bilen används i tjänsten.

Om bilen används mindre än 60 dagar i tjänsten medges inte avdrag för dessa resekostnader.

Tidsvinst

Beräkning av tidsvinsten sker med utgångspunkt i den sammanlagda tidsvinsten för fram- och återresan. För skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn är det dock den sammanlagda tidsvinsten per dygn, som uppnås genom att använda bil mellan bostad och arbetsplats som avses. Vid beräkning av tidsvinsten bör hänsyn tas även till den tid, som går åt för att uppsöka parkeringsplats och gå till och från parkeringsplatsen, samt till den trafikintensitet som råder vid den tid då resan företas.

Däremot beaktas inte tidsvinst som beror på att den skattskyldige, i syfte att undvika körning under rusningstid, kommer till eller lämnar arbetsplatsen (arbetsorten) vid annan tidpunkt än vad som är motiverat med hänsyn till arbetstidens förläggning.

Färdväg

Skattskyldig som har alternativa möjligheter att anlita allmänna kommunikationsmedel skall som jämförelse vid tidsvinstberäkningen använda det färd sätt och den färdväg som ter sig naturlig.

I visst fall har avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats medgetts för lämpligaste färdväg trots att annan kortare resväg fanns (RÅ 1986 not. 93).

Skiftarbete

Arbetstagare som arbetar i skift kan t.ex. då arbetstiderna växlar efter ett fast schema uppnå erforderlig tidsvinst vid vissa av dessa skift. Avdrag kan då medges för kostnad för bilresor de dagar då tidsvinst uppnås (RÅ84 1:62).

Dusch på arbetsplatsen

I ett rättsfall hade den skattskyldige i sitt arbete regelbundet kommit i kontakt med hälsofarligt ämne och hade därför duschat efter arbetstidens slut. Tidsåtgången för detta fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten vid färd med bil till och från arbetet (RÅ84 1:99).

Lärare

RR har i en dom (RÅ 1994 not. 143), som gällde en lärare, vid tidsvinstberäkningen tagit hänsyn till den korta tid som stod till buds för att förflytta sig från järnvägsstationen till skolan och till risken för tågförseningar. RR har även beaktat att viss tid går åt för förberedelser för undervisningen och att det fick anses föreligga särskilda krav på en lärare att komma i tid till tjänstgöringens början. RR godtog en tidsvinstberäkning med utgångspunkt från ett tidigare tåg än det som TN utgått från. Härigenom uppkom tidsvinst på minst två timmar och RR medgav avdrag för bilresor.

Tidsvinst del av året

I det fall tidsvinst uppnås under del av året, t. ex. då kortare arbetstid tillämpas under sommarmånaderna, medges avdrag för bilkostnader under denna tid (RÅ80 1:35).

Frågan om användande av bil regelmässigt medfört tidsvinst har prövats i RÅ 1988 ref. 75. I detta fall hade tidsvinst uppnåtts endast under vissa veckodagar. Med hänsyn härtill och då tidsvinst bara uppnåtts under 81 av 212 arbetsdagar fann RR att kravet på regelmässighet inte var uppfyllt.

Om skattskyldig inte kan utnyttja allmänna färdmedel vid vissa tillfällen, t.ex. på grund av övertidsarbete eller skiftarbete, kan han medges avdrag för bilkostnader för dessa resor och för färd med allmänna färdmedel i övrigt (RÅ80 1:32).

Arbetsresor i samband med värnpliktstjänstgöring

Ogift skattskyldig, som såväl före som under värnpliktstjänstgöringen haft extra arbete i hemorten, har medgetts avdrag såsom för resor mellan bostad och arbetsplats (RÅ82 1:75).

Allmänt kommunikationsmedel saknas

Om tillgängligt allmänt kommunikationsmedel saknas bör skattskyldig, som använder bil för resor mellan bostad och arbetsplats, medges avdrag för bilkostnader oavsett tidsvinsten, under förutsättning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 2 km.

1) Hela sträckan

Saknas tillgängligt allmänt kommunikationsmedel för endast en del av sträckan mellan bostad och arbetsplats, och denna del är minst 2 km, får oavsett tidsvinst avdrag för bilkostnader beräknas för hela sträckan.

2) Del av sträckan

Flextid

Vid beräkning av tidsvinsten utgår man ifrån den ordinarie arbetstiden även om arbetsgivaren tillåtit anställd en annan arbetstid. Tillämpas flexibel arbetstid, s.k. flextid, beräknas tidsvinsten enligt det snabbaste färd sättet för allmänna kommunikationsmedel inom ramen för flextiden (RÅ80 1:89). Arbetstagaren kan visserligen själv bestämma tiden för sitt arbetes början och slut inom den bestämda flexramen. Vid jämförelsen av restid med bil med restid med allmänna kommunikationsmedel skall jämförelsen göras utifrån den förutsättningen att arbetstagaren i rimlig omfattning skall anpassa sin individuella arbetstid till tabellerna för berörda allmänna kommunikationsmedel.

RR har i domen (RÅ 1992 not. 6) haft att ta ställning till bl.a. tidsvinstberäkning vid s.k. flextid. Vid anlitan av allmänna färdmedel skulle den skattskyldige anlända till arbetsplatsen 20 min. före flextidens början. Väntetiden har inte ansetts motivera att tidsåtgången för resor med allmänna färdmedel beräknas med andra avgångstider som grund. Väntetiden har däremot inräknats i den totala tidsåtgången för resa med allmänna färdmedel. Stipulerad tidsvinst ansågs i fallet inte ha uppkommit och den skattskyldige var följaktligen inte berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen.

Med uttrycket flexibel arbetstid bör enligt RSV:s rekommendationer förstås att den anställda har rätt att självständigt bestämma sin ankomst/avgångstid till resp. från arbetsplatsen inom flextidens ram. I normalfallet torde också företagets flexsystem omfatta just denna rättighet. I den mån den skattskyldige hävdar att han inte omfattas av företagets flextidssystem bör det ankomma på honom att visa detta på något sätt för att skattemyndigheten skall frångå tidsvinstberäkningen enligt flexibel arbetstid.

En anställd kan åberopa att han vid vissa enstaka tillfällen inte helt fritt kan nyttja den

flexibla arbetstiden p.g.a. att arbetsuppgifterna inte tillåter det. Detta utgör dock inte skäl för att tidsvinsten skall beräknas som vid fast arbetstid. I ett sådant fall skall regeln om tidsvinstberäkning vid flexibel arbetstid gälla.

I RÅ 1986 ref. 11 hade den skattskyldige förskjuten arbetstid p.g.a. barnpassning. Denna förskjutning fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten för resor med bil mellan bostad och arbetsplats.

Bilen används i tjänsten

Skattskyldig som i sin tjänst regelmässigt använder bil bör medges avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten.

För att avdrag för kostnad för bilresor skall medges för samtliga arbetsdagar krävs att den anställda använt bilen i tjänsten minst 160 dagar samt att tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil. Om bilen använts minst 60 dagar men mindre än 160 dagar medges avdrag för det antal dagar bilen faktiskt använts i tjänsten om tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil.

Huruvida med körning i tjänsten avses enbart den anställdes egen körning i tjänsten eller även andra anställdas körning med bilen i tjänsten behandlas inte i förarbetena till lagstiftningen. Kravet på 300 mils körning i tjänsten bör dock anses uppfyllt om bilen totalt använts 300 mil i tjänsten.

Vid beräkning av det antal dagar som skattskyldig använt bil i tjänsten skall hänsyn tas till om det varit praktiskt möjligt att använda bilen hela eller endast del av året. Som exempel på omständigheter som kan föranleda att man godtar även färre antal dagar än de ovan angivna kan nämnas att den skattskyldige på grund av sjukdom, militärtjänstgöring, utlandsvistelse eller liknande varit förhindrad att arbeta hela året eller att anställningen varat endast del av året.

Har anställningen t.ex. varat tre månader skall bilen ha använts minst 40 dagar i tjänsten och tjänstekörningen uppgå till minst 75 mil för att avdrag skall medges för samtliga arbetsdagar. Det ankommer på den skattskyldige att visa att han uppfyller angivna krav på tjänstekörning.

Ofta åberopas som skäl för bilreseavdrag, att arbetsgivaren uppställt krav att den anställda har bil, att han har biltillstånd, eller att han inte i förväg kan veta om han kommer att behöva använda bilen i tjänsten under dagen. Dessa omständigheter utgör emellertid inte några självständiga skäl för avdrag, utan måste sammanvägas med vad som ovan sagts om den faktiska regelmässiga användningen.

**Garage- eller
uppställningsplats
vid arbetsplatsen**

En förutsättning för avdragsrätt för parkeringskostnader (garage- eller annan uppställningsplats) vid arbetsplatsen är att bilen används i tjänsten. Vägledning torde i detta sammanhang kunna hämtas från ovannämnda regler om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (33 § anv. p. 4 st. 2 KL). Skattskyldig som enligt denna bestämmelse är berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostad och arbetsplats bör därför för motsvarande tid eller dagar medges avdrag för sina faktiska kostnader för parkering på arbetsplatsen. Jfr avsnitt 4.3.3.12 under rubriken Parkeringskostnader vid arbetsplatsen och avsnitt 4.3.3.15 vid kantbrubriken Garageplats och liknande.

**Ålder, sjukdom,
handikapp**

Skattskyldig som p.g.a. hög ålder, sjukdom eller handikapp måste använda bil för resor mellan bostad och arbetsplats medges avdrag för de verkliga kostnaderna för dessa resor, i den mån detta är fördelaktigare för den skattskyldige, och således inte med schablonmässigt beräknade belopp. I dessa fall tas inte heller hänsyn till om vägavståndet uppgår till 5 km. eller till den eventuella tidsvinst som görs. Avdrag medges inte för den del av kostnaderna för bilen som avser annan körning än arbetsresor. Vid beräkning av de verkliga bilkostnaderna skall hänsyn tas till ev. bidrag, t.ex. bilstöd till handikappade.

Pendlingsstöd

Enligt förordningen (1999:594, tidigare 1994:7) om flyttningsbidrag kan bidrag utgå till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Pendlingsstöd lämnas för de resekostnader som överstiger de kostnader som den arbetslöse normalt skulle ha haft för resor till och från ett arbete inom normalt pendlingsavstånd. Pendlingsstöd lämnas dock med högst 1 200 kr i månaden för dagpendling.

Bidraget torde vara att hänföra till sådant flyttningsbidrag som enligt anvisningarna till 19 § KL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

**Utbildning vid
uppsägning**

Beträffande resor vid utbildning i samband med uppsägning, se avsnitt 4.4.3.6 "Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning, kurser, konferenser m.m.".

Rehabilitering

Fråga om avdrag för resekostnader i samband med rehabilitering har varit uppe till bedömning i rättsfallet RÅ 1994 ref. 4. En målare hade på grund av yrkesskada genomgått rehabilitering och därvid utbildat sig till idrottslärare. Under rehabiliteringstiden hade sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring utgått. Sjukpenningen hade kunnat vägras om målaren inte underkastat sig rehabiliteringen. Genomgåendet av rehabiliteringen ansågs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag medgavs därför för vissa resekostnader som haft samband med rehabiliteringen.

Medåkande

Om den skattskyldige tar emot ersättning från medåkande föreligger i princip en skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren. Det tidigare (t. o.m. 1990 års taxering) tillämpade förfaringsättet att minska avdraget med den ersättning den skattskyldige fått (dock inte med mer än en fjärdedel för varje medåkande) gäller numera inte. Den skattskyldige har alltid rätt till avdrag med 15 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 5 kr per mil och för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensin) med 8 kr per mil.

Byggnads- och anläggningsbranscherna

Inom byggnads- och anläggningsbranscherna erhåller de anställda under vissa förutsättningar ersättning för resa mellan bostad och arbetsplats i samband med daglig inställelse till arbetsplatsen. Flertalet anställda inom dessa branscher saknar särskilt tjänsteställe. För dem som tillhör denna grupp bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i deras bostad (33 § anv. p. 3 st. 2 KL).

Om den vanliga verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt i bostaden är resa mellan bostad och arbetsplats att betrakta som tjänsteresa. Avdrag bör medges som för sådan resa, jfr avsnitt 4.4.2.2 nedan.

Avdraget skall beräknas på faktiskt körd sträcka.

RR har i rättsfallet RÅ 1994 not. 450, som gällde besked enligt 44 § i numera upphävda UBL, ansett att arbetsgivaren varit skyldig att göra avdrag för preliminär skatt på ersättning för målares resor med egen bil när körsträckan beräknats efter schablonmässiga grunder. Antalet körda mil hade beräknats utifrån en fiktiv centralpunkt inom verksamhetsområdet och inte från den anställdes bostad.

Om arbetsplatsen är tjänsteställe är det i avdragshänseende fråga om resa mellan bostad och arbetsplats. Under förutsättning att den anställda uppfyller kraven enligt RSV:s rekommendationer m.m. om avdrag för resa med bil mellan bostaden och arbetsplatsen, medges avdrag vid 2000 års taxering med 15 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 5 kr per mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 8 kr per mil. Avdragsbeloppen gäller även om uppburen milersättning understiger schablonbeloppen på 15, 5 resp. 8 kr.

I rättsfallet RÅ 1986 ref. 33 ansågs verkstaden utgöra tjänsteställe, trots att den skattskyldige under större delen utfört arbete på andra platser, med resa direkt från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen. Resorna mellan bostaden och verkstaden ansågs som resor till och från arbetet, övriga som resor i tjänsten.

Det bör också observeras att den utbetalda ersättningen för daglig inställelse till arbetsplatsen i många fall redovisas som ersättning för resa i tjänsten. Det förekommer därvid att avdrag yrkas såväl med belopp motsvarande denna ersättning som med belopp motsvarande sedvanligt avdrag för bilresor mellan bostad och arbetsplats.

Musiker m.fl.

Turnerande musiker m.fl. kan i vissa fall medges avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats. Detta gäller när de reser med egen bil mellan bostad och uppställningsplats för turnébuss eller repetitionslokal. Även resor till engagemang på enstaka orter utanför bostadsorten har ansetts som resor till och från arbetet. Av rättsfallet RÅ79 1:93 framgår att musikers resor från bostad till olika engagemangsplatser inte är att anse som resor i tjänsten. Turnéresa däremot som påbörjas direkt från bostaden anses som resa i tjänsten liksom övriga resor med turnébussen.

Studiecirkelledare

Resor bostad - cirkelplats eller resa mellan olika cirkelplatser skall bedömas enligt reglerna för resa bostad - arbete. Jfr KR i Stockholm, dom 1987-03-13, mål nr 4813-1984, där ersättningar till cirkelledare för deras kostnader för resor till och från de platser där studiecirkel har hållits ansetts utgöra ersättning för resor mellan bostad och arbetsplats (avgiftsmål). Ledandet av varje enskild cirkel bör ses som ett självständigt åtagande dvs. ett åtagande motsvaras av en anställning.

Resor med taxi

RR har när resan eljest skulle vara förenad med risk för överfall medgett avdrag för utgifter för taxiresor. Resorna hade företagits mellan kl. 03.00 och kl. 04.00. (RÅ 1990 ref. 61 I och II). RR har därefter avgjort ytterligare ett mål beträffande taxiresor nattetid (RÅ 1991 not. 218).

Betr. resa mellan bostad och arbetsplats vid deltagande i ALU-verksamhet, se avsnitt 4.4.3.6 "Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning, kurser, konferenser m.m."

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 4 - Inkomst av tjänst

Del 4 av 5

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 4.1- 4.2.9](#)

[Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9](#)

[Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1](#)

[Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9](#)

4.4.2.2 Bilkostnader vid tjänsteresor

Avdragsschablon

Avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten medges med 15 kr för varje körd mil (33 § anv. p. 3 c st. 1 KL). Avdraget var inkomståren 1990-1992 12 kr och 1993-1997 13 kr för varje körd mil.

Det ursprungliga avdragsbeloppet på 12 kr hade beräknats med utgångspunkt i följande antaganden.

Antaganden

Den skattskyldige skulle haft bil även om han inte kört i tjänsten.

Bilen antas ha körts ca 1 500 mil privat, inklusive resor till och från arbetet. Vidare har antagits att den genomsnittliga körsträckan i tjänsten är 1 000 mil per år och att det är fråga om en bil i 100 000-kronorsklassen.

Den totala kostnaden för 1 500 mils körning har uppskattats till ca 33 500 kr. För 2 500 mil beräknas kostnaden till ca 45 000 kr eller 11 500 kr ytterligare. Med utgångspunkt i dessa antaganden och med beaktande av föreliggande

kostnadskalkyler har en schablonmässigt beräknad merkostnad för körning i tjänsten bestämts till 12 kr per mil.

Definition av uttrycket egen bil

I lagstiftningen talas om avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten. I förarbetena till lagstiftningen har klarlagts av skatteutskottet (1989/90:SkU10, s. 82) att med uttrycket egen bil avses fall när den skattskyldige kör en bil som inte tillhandahålls av arbetsgivaren. Således hänförs till egen bil bl. a. bil som den skattskyldige har lånat eller leasat.

Förmånsbil

Om en skattskyldig som skall beskattas för bilförmån använt förmånsbilen vid tjänsteresa, är avdraget 5 kr för varje körd mil för kostnaden för dieselolja och 8 kr för varje körd mil för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensin) (33 § anv. p. 3 c st. 2 KL). Avdrag för t. ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin (prop. 1996/97:19 s. 88). Förutsättningen för avdrag är att den skattskyldige betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen skall denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 5 kr resp. 8 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Avdrag medges även med 5 kr resp. 8 kr när förmånsbil används för tjänstekörning hos någon annan arbetsgivare än den från vilken bilförmån erhålls under förutsättning att förmånshavaren själv betalat drivmedlet. Om förmånshavaren åtnjuter fritt drivmedel från arbetsgivaren som tillhandahåller bilförmånen och som förmånshavaren skall beskattas för, bör det jämföras med betalning för drivmedlet och ge rätt till avdrag med 5 kr resp. 8 kr. Något avdrag i övrigt bör enligt RSV:s

uppfattning inte medges. Bilförmånshavaren kan inte anses ha några andra kostnader för tjänstekörningen utöver eventuella kostnader för drivmedel.

Bilar som omfattas av avdrags-schablonen

Av lagstiftningen eller förarbetena framgår inte närmare vilken typ av bilar som skall omfattas av avdragsschablonen. I vägtrafikkungörelsen (1972:603) görs bl.a. en indelning på personbilar, lastbilar och bussar. Avdragsschablonen torde omfatta bilar som är att anse som personbilar. De kostnads-kalkyler som låg till grund för att bestämma 12-kronorsavdraget ger stöd för en sådan uppfattning. Enligt vägtrafikkungörelsen avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare.

Andra fordon

När det gäller andra fordon såsom buss, lastbil eller motorcykel, i den mån dessa fordon används vid tjänsteresor, bör avdrag medges med den del av bussens, lastbilens eller motorcykelns totala faktiska kostnader (inkl. värdeminskningssavdrag) som avser tjänstekörningen.

Vid beräkning av de totala kostnaderna får medräknas viss värdeminskning. Värdeminskningssavdraget beräknas enligt plan för helt år till 15 % av anskaffningsvärdet om fordonet under året körts högst 3 000 mil och till 20 % om körsträckan har varit längre. Av värdeminskningssplanen skall framgå anskaffningsår och anskaffningsvärde för fordonet samt tidigare gjorda värdeminskningssavdrag.

Definitions-mässigt avses enligt vägtrafikkungörelsen med buss en bil som är inrättad för befordran av flera än åtta personer utöver föraren, även om bilen dessutom är inrättad för annat ändamål. Lastbil definieras som bil som ej är att anse som personbil eller buss.

Avdrag utöver schablonen

Avdragsschablonen avser att täcka alla kostnaderna för bilen. Dessa kostnader ökar när t.ex. passagerare, tung last eller släpvagn medförs. Enligt vissa bilersättningsavtal utgår också särskild ersättning i dessa fall. Eftersom det är fråga om merkostnader som är direkt hänförliga till bilen får dessa anses ingå i avdragsschablonen. Något särskilt avdrag skall därför inte medges.

Egen släpvagn

Har den skattskyldige medfört egen släpvagn bör ett förslitningsavdrag kunna medges med skäligt belopp. Kostnaden för den egna släpvagnen kan inte anses hänförliga till bilen.

Parkeringsavgifter

Som nämnts bygger avdragsschablonen på en bils normala totalkostnad. Om den skattskyldige haft kostnader för parkeringsavgifter bör särskild hänsyn tas till detta och avdrag därför medges för dessa avgifter. För att avdrag skall kunna medges måste den skattskyldige dock göra sannolikt storleken av avgifterna och att de har samband med tjänstekörningen.

Ränta på bilskuld

I ett KR-avgörande (RRK K74 1:9) har ränta på bilskuld hänförts till inkomstslaget kapital, trots att bilen delvis hade använts för tjänsteresor.

Utredning om körda mil

Skattemyndigheten har alltid rätt att begära in utredning om antalet körda mil i tjänsten. Körsträckan skall kunna styrkas med löpande förd körjournal eller på annat godtagbart sätt.

Om den skattskyldige uppburit bilersättning bör undersökas om ersättningen motsvarar avdragsbeloppen på 15 kr, 5 kr resp. 8 kr per mil. Om så är fallet kan en jämförelse göras mellan antalet mil för vilka ersättning erhållits och uppgivet antal körda mil i tjänsten.

Kan den skattskyldige inte prestera godtagbar utredning om tjänstekörningens omfattning

medges avdrag med ett efter omständigheterna skäligt belopp.

Riksdagsledamöters resor med egen bil

RR har sagt att uppdraget att vara ledamot av riksdagen omfattar inte bara det arbete som utförs i kammaren, i utskott och i andra riksdagsorgan utan även det arbete som läggs ned i den egna valkretsen. Det kan röra sig om skiftande arbetsinsatser såsom deltagande i konferenser av allmän politisk natur eller om information som lämnas eller inhämtas i frågor som rör olika delar av samhällslivet. Riksdagsledamot är berättigad att få avdrag för kostnader för bilresor som han fått vidkännas för arbete av ovannämnt slag (RÅ 1986 ref. 130 I och II).

4.4.3 Ökade levnadskostnader

19 § KL

20 § KL

33 § anv. p. 3 KL

prop. 1989/90:110 s. 350-363, SkU30

prop. 1992/93:127 s. 29-36, 44-45, 57, SkU14

prop. 1993/94:90 s. 54-64, 104-106

prop. 1995/96:152 s. 58-78

prop. 1996/97:133 s. 53-55, 59

prop. 1998/99:83, s. 12-24, 28-30, SkU17

SOU 1989:33 del I s. 108-110, del III s. 63-102

SOU 1992:57 s. 45-69, 169

SOU 1993:44 s. 141-183, 323-326

SOU 1995:89

4.4.3.1 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Vid resa i arbetet som varit förenad med övernattningskostnader utanför den vanliga verksamhetsorten medges avdrag inte bara för själva färdkostnaden (tågbiljett, bilkostnader m. m.). Avdrag medges enligt 33 § anv. p. 3 st. 1 och 3 KL även för den ökning av levnadskostnaderna i form av utgifter för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (t.ex. tidningar och telefonsamtal) som uppkommit vid resan.

Begreppet tjänsteresa

Begreppet tjänsteresa är inte definierat i lagtext. I 33 § anv. p. 3 1 st. KL står endast talat om resor som den skattskyldige företagit i sitt arbete.

Generellt kan sägas att en tjänsteresa torde föreligga när arbetsgivaren har beordrat den anställda att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats.

Ursprungstjänsten finns kvar, den anställda är alltså inte tjänstledig, och den utsändande arbetsgivaren har kvar arbetsgivaransvaret för den anställda. Det torde vidare krävas att det arbete som skall utföras på annan plats är en del av det ursprungliga arbetet eller i vart fall kommer den utsändande arbetsgivaren till godo. I regel betalar också den utsändande arbetsgivaren den anställdes lön.

Avdrag medges inte bara därför att den anställda arbetar på en annan ort än den där han har sin bostad.

Vad avses med ökade levnads-kostnader?

Man jämför de kostnader som uppkommit på grund av tjänsteresan med motsvarande kostnader om tjänsteresan inte företagits, dvs. om tjänsten hade fullgjorts på den vanliga verksamhetsorten. Skillnaden mellan dessa kostnader utgör den ökning av levnadskostnaderna, för vilken avdrag medges. Motsvarande beräkningssätt gäller vid s.k. dubbel bosättning eller vid tillfälligt arbete.

RSV:s rekommendationer om ökade levnadskostnader

RSV har för inkomståret 1999 utfärdat rekommendationer beträffande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa m.m. (RSV S 1998:39).

Den vanliga verksamhetsorten

I 33 § anv. p. 3 st. 1 KL definieras sådan tjänsteresa, som berättigar till avdrag för ökade levnadskostnader, som en resa som företagits i arbetet och har varit förenad med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten. Man måste därför i varje enskilt fall fastställa den vanliga verksamhetsorten.

Vad som avses med den vanliga verksamhetsorten och tjänsteställe framgår av 33 § anv. p. 3 st. 2 och anv. p. 3 e KL.

Begreppet den vanliga verksamhetsorten används för att ange en gräns som avgör när en avdragsgill fördyring får anses ha uppkommit under en tjänsteresa. En gräns på 50 km. från den skattskyldiges tjänsteställe har ansetts realistisk med hänsyn till förbättringen av de allmänna kommunikationerna och till den utveckling som ägt rum på bilismens område. Avståndet skall avse närmaste färdväg.

Även ett område på 50 km kring den skattskyldiges bostad räknas som vanlig verksamhetsort. Härigenom beaktas bl.a. den särskilda situation som gäller för arbetstagare som saknar egentligt tjänsteställe och där bostadsorten utgör den naturliga utgångspunkten för att bedöma avdragsrätten.

Tjänsteställe

I första hand bör avgöras om den anställda kan anses ha ett särskilt tjänsteställe eller inte.

A) Tjänsteställe finns

Om det finns ett särskilt tjänsteställe, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i detta.

- För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställda fullgör huvuddelen av sitt arbete.

- Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl., har som regel inte någon fast arbetsplats. För

dessas bör såsom tjänsteställe i regel anses den plats där den anställda hämtar och lämnar arbetsmaterial eller utför förberedande eller avslutande arbetsuppgifter.

B) Tjänsteställe saknas

Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe.

Reservofficerare

För reservofficerare skall bostaden anses som tjänsteställe.

Nämndemän

Även för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare skall bostaden anses som tjänsteställe.

Sjömän

För sjömän skall det fartyg där arbetet utförs anses som tjänsteställe. Detta innebär att vistelsen ombord på fartyget inte utgör någon tjänsteresa och att avdrag inte skall medges för ökade levnadskostnader.

Anställda vid EU:s institutioner

Även den som arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna omfattas av särskilda regler. Om den huvudsakliga delen av lönen för arbetet kommer från annan arbetsgivare än institutionen etc. skall den anställda, om han begär det, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivaren under längst tre år.

Artister Musiker

För turnerande artister och musiker m.fl. utgör bostadsorten i normalfallet deras vanliga verksamhetsort.

RR har i en dom (RÅ 1987 ref. 175) som gällde en orkestermusiker som var delägare och anställd i ett aktiebolag ansett musikerns vanliga verksamhetsort vara den plats där hans arbetsgivare (bolaget) normalt bedriver sin verksamhet/har sitt säte. Denna plats sammanföll i domen med musikerns bostadsort.

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

Flera arbetsplatser 1) när verkstad, upplag e.d. finns

I vissa fall kan det vara svårt att avgöra om den vanliga verksamhetsorten bör bestämmas med utgångspunkt i den lokal där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial osv. eller i hans bostad (RÅ79 1:93, RÅ 1986 ref. 33).

2) i en och samma ort

Om den anställdes arbetsplats inom en ort växlar, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den plats där den anställde i regel arbetar.

En skogsarbetare på en större lantbruksegendom medgavs avdrag för ökade levnadskostnader trots att han hela tiden arbetat inom fastighetens ägor. Skogsarbetarens bostadsort ansågs utgöra hans vanliga verksamhetsort (RÅ 1986 ref. 13).

3) på skilda orter

Arbetar den anställda inom olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas till den ort där han i regel under året har sin arbetsplats. Sådana förhållanden kan förekomma vid anställning hos företag som utför entreprenadarbeten. Inom en större ort är tillgången på arbetstillfällen ofta så god att den anställda kan förvänta sig att i huvudsak få ha sin arbetsplats där, även om han under kortare perioder skall utföra arbete på annan ort. Denna tåtort bör då anses utgöra hans vanliga verksamhetsort.

Även i det fall den anställdes arbetsplats växlat mellan olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den ort där den anställda huvudsakligen arbetat under året även om han kortare perioder tjänstgjort på andra orter (RÅ82 Aa 175).

Det förekommer också att skattskyldiga i samma anställning regelmässigt arbetar på skilda orter. En person bosatt på orten A kan exempelvis arbeta två dagar i veckan på orten B och tre dagar på orten C. I sådant fall utgör orten C den vanliga verksamhetsorten eftersom det är där den skattskyldige huvudsakligen arbetat under året. Observera att den skattskyldige i en och samma anställning endast kan ha ett tjänsteställe.

Tremånaders- regeln, inrikes och utrikes resa

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid vistelse utom den vanliga verksamhetsorten gäller under en tremånadersperiod. Om arbetet fortlöper efter tremånadersperiodens utgång kan rätt till avdrag för ökade levnadskostnader ändå finnas.

Enligt lagtexten bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt 33 § anv. p. 3 a KL, dvs. bestämmelserna om rätt till avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Frågan är alltså: Skulle den skattskyldige, om han inte varit på tjänsteresa, vara berättigad till avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete eller

dubbel bosättning? Är så fallet föreligger rätt till avdrag även efter tremånadersperioden, dock med reducerat belopp. Beträffande beloppen, se avsnitt 4.4.3.2.

Uppehåll i löpande förrättning

I lagtexten finns angivet vad som skall gälla när en löpande förrättning avbryts. Det är av betydelse för att veta om den tidigare nämnda tremånadersregeln alltså skall tillämpas eller inte. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Om arbetstagaren t.ex. vid utgången av en förrättning som varat i tre månader återkallas för en kortare tid till sin tidigare arbetsplats och därefter återgår till samma verksamhet och arbetsplats som vid den nämnda förrättningen, bedöms avdragsrätten enligt de regler som gäller förrättningar som överstiger tre månader.

Begreppet ort inom skattelagstiftningen

33 § anv. p. 3 st. 11 KL

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Av p. 3 a framgår bl.a. att traktamentsavdraget vid inrikes tjänsteresa efter tre månader sjunker från 180 kr per dag till 126 kr och vid utrikes tjänsteresa till 70 % av normalbeloppet.

Begreppet ort

Någon definition av vad som menas med ort finns inte i lagtexten eller i förarbetena. Frågan har därför uppkommit vad som menas med en och samma ort, hur långt bort ett arbete måste flyttas för att det skall vara fråga om att verksamheten har förlagts till annan ort.

Lagstiftarens tanke bakom regeln om sänkt traktamentsavdrag efter tre månaders tjänsteresa på samma ort är att den anställda efter viss tid kan acklimatisera sig och nedbringa kostnaderna för bl.a. måltider. Flyttas så arbetet till en ny, för den anställda kanske helt obekant plats, ökar kostnaderna igen.

Det är inte tillräckligt att arbetet utförts på annan plats. Ett byte av nattlogi som är föranlett av det nya arbetets förläggning, måste också ha skett. Detta följer av att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter övernattningskostnader. Någon ökning av levnadskostnaderna anses inte uppkomma vid endagsförrättningar.

Vad sedan gäller hur långt bort arbete och nattlogi måste flyttas kan sägas att någon direkt koppling mellan begreppet ort och vanliga verksamhetsorten inte finns i lagstiftningen. Det kan verka praktiskt att använda sig av den vanliga verksamhetsortens 50-kilometersregel, men detta kan knappast utläsas av lagtexten. Någon bestämd avståndsregel kan följaktligen inte uppställas, utan den fråga som måste bedömas är om byte av ort har ägt rum. Vid bedömningen i det enskilda fallet bör följande kunna tjäna som vägledning.

Inom tätbebyggt område bör en kommun kunna ses som en och samma ort. Inom en glesbygd där en kommun kan omfatta ett mycket vidsträckt område, kan däremot ett jämförelse av ort och kommun leda till mindre lyckade resultat. Här kan i stället en församling ses som ort.

I de fall arbetsplatsen är ett specifikt område

som t.ex. en anläggning, helt utan anknytning till ett visst samhälle eller annan bebyggelse, bör själva arbetsplatsen kunna ses som en ort.

För att ett byte av ort skall anses ha ägt rum i den meningen att en ny tremånadersperiod börjar löpa, skall enligt RSV:s mening arbetet förläggas till annan kommun, församling etc. enligt vad som nyss sagts, samtidigt som byte av övernattningsställe har skett.

Det åligger den anställde att informera arbetsgivaren om att den anställde har bytt övernattningsställe om detta inte är uppenbart för arbetsgivaren.

Kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder leder till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. En förutsättning för en sådan förlängning är att traktamente inte betalats ut under uppehållet.

Följande exempel är hämtade från rekommendationerna RSV S 1998:39.

Exempel

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

Tre veckors semester eller sjukdom utan traktamente	Tremånadersperioden förlängs med tre veckor
Fem veckors semester eller sjukdom utan traktamente	Femmånadersperioden förlängs med fem veckor
Två veckors tjänstgöring på hemorten utan traktamente	Tremånadersperioden förlängs med två veckor

Fem veckors
tjänstgöring på Ny tremånadersperiod
hemorten utan påbörjas vid återkomsten
traktamente

Tremånadersperioden förlängs inte med normalt arbetsfria dagar, t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar, för den som normalt arbetar måndag - fredag.

Byte av nattlogi

En förrättning skall anses ha pågått på samma ort så länge den inte har medfört byte av nattlogi. För att förrättningen inte skall anses ha pågått på samma ort krävs alltså att det är förrättningen som har medfört byte av nattlogi. Om en tjänsteman däremot under en förrättning inom en tätort byter nattlogi exempelvis för att få bo något närmare förrättningsstället eller för att få ett bättre eller billigare logi är det inte förrättningen som har medfört byte av nattlogi.

Avdragets beräkning och storlek

Grunderna för beräkning av avdraget för ökade levnadskostnader återfinns i 33 § anv. p. 3 st. 4-9 KL.

En grundläggande förutsättning för att avdrag för ökade levnadskostnader överhuvudtaget skall kunna medges är som nämnts att tjänsteresan varit förenad med övernattningsutom den vanliga verksamhetsorten.

Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter görs skillnad på om den skattskyldige fått traktamentsersättning eller inte. Med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförts för denne.

Begreppet traktamente

Ett villkor för att avdrag skall kunna medges enligt ovan angivna schablonregler är, att det verkligen är fråga om traktamente. Med traktamente avses ersättning som arbetsgivaren, vid sidan av lön eller arvode, utgett för att täcka den anställdes ökade kostnader under tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Den omständigheten, att vad som i realiteten är lön eller arvode av skatteskäl har betecknats som traktamente medför sålunda inte rätt till avdrag enligt schablonreglerna.

I ett fall erhöll en arbetstagare ersättning beräknad efter viss procent av arbetsgivarens omsättning. Ersättningen delades upp på en traktamentsdel enligt reglerna i dåvarande statens allmänna resereglemente för inrikes resor och en återstående arvodesdel. En schablonmässig beräkning ansågs inte kunna tillämpas, utan avdrag medgavs för visad verklig ökning i levnadskostnaderna. Samma utgång blev det i ett annat fall där traktamentsersättning betalades ut med ett fast belopp per månad (RÅ78 1:84).

Inrikes tjänsteresa

Har den skattskyldige fått traktamente och visar han inte större ökning av levnadskostnaderna medges avdrag vid inrikes tjänsteresa med belopp som motsvarar traktamentet, dock med högst 180 kr per dag.

Måltider, småutgifter

Ej traktamente

I de fall den skattskyldige inte fått traktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter medges avdrag enligt schablon med 90 kr per hel dag. Avdrag för halv dag medges inte i detta fall.

Högre avdrag

Den skattskyldige kan också få högre avdrag än de nu nämnda 180 kr resp. 90 kr om han kan visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större. Då krävs att en utredning lämnas som avser samtliga förrättningar i anställningen under beskattningsåret. Man kan alltså inte medges avdrag enligt 180- resp. 90-kronorsreglerna för vissa förrättningar och för faktiska kostnader för andra, om de avser samma anställning. Vad nu sagts gäller kost och diverse småutgifter. När det däremot gäller logi är det inte något som hindrar att avdrag för vissa övernattningar beräknas efter faktisk utgift och för andra schablonmässigt (natttraktamente). Som framgår nedan får kostnadsökning under förrättning utomlands beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige erhållit fri måltid under förrättningen skall avdraget reduceras med måltidsförmånens värde, se nedan.

Avresedag, hemresedag

Avdragsbeloppet på 180 kr per dag avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag. Påbörjas resan före kl. 12.00 avresedagen eller avslutas den efter kl. 19.00 hemresedagen räknas dagen som hel dag. Har resan påbörjats senare eller avslutats tidigare medges avdrag med högst 90 kr.

Logi

För logikostnad gäller i första hand att avdrag medges med belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan denna inte visas medges i andra hand avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp, dvs. 90 kr per natt. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattning. Samma avdragsregel gäller oavsett om traktamentsersättning utbetalats eller inte. Beträffande logikostnad vid utlandsförrättning, se nedan.

Nattarbete

De nu angivna avdragsreglerna för måltider, småutgifter och logi är utformade för sådana skattskyldiga som har sitt arbete förlagt till dagtid. I huvudsak följer traktamentsavdragen samma regler antingen den anställda övernattar på natten eller på dagen. Detta innebär att avdrag medges med ett helt dagtraktamente (180 kr) för avrese- respektive hemresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 eller avslutas efter kl. 19.00. I annat fall medges avdrag med ett halvt dagtraktamente (90 kr). För natt medges avdrag med 90 kr. Med natt avses tiden från kl. 24.00 till kl. 06.00.

Med hänsyn till att helt traktamentsavdrag (180 kr) medges om tjänsteresan pågått under något mer än två tredjedels dag (kl. 06.00-19.00) bör enligt RSV:s uppfattning avdrag med helt natttraktamente (90 kr) kunna medges för hemresenatt om resan avslutats tidigast kl. 04.30. Halvt natttraktamente kan inte förekomma enligt lag. Tjänsteresan måste alltid vara förenad med åtminstone en hel övernattning (kl. 24.00-06.00).

Utrikes tjänsteresa

Tjänsteresor till utlandet skall behandlas för sig vid prövning av avdrag för ökade levnadskostnader. Kostnadsökningen får uppskattas separat för varje enskild tjänsteresa. Resan skall ha varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Vad som inledningsvis sagts i detta avsnitt om den vanliga verksamhetsorten gäller även vid utrikes tjänsteresa. Det innebär att även 50-kilometersgränsen måste iakttas.

Utlandstraktamenten

Avdragsbestämmelserna som finns i 33 § anv. p. 3 st. 5 och 9 KL innebär bl.a. att avdrag medges för faktisk logikostnad och för merkostnader i övrigt med belopp motsvarande de traktamenten som arbetsgivaren givit ut. Detta gäller under förutsättning att dessa inte överstiger belopp som får anses motsvara den normala ökningen av levnadskostnaderna för kost och småutgifter under en dag i respektive förrättningsland.

Normalbelopp

RSV har utfärdat rekommendationer om normalbelopp för olika länder (RSV S 1998:38 och 1999:20).

Hur avdrag för ökade levnadskostnader skall beräknas vid utrikes tjänsteresa förenad med övernattningsnär traktamente utgått behandlas i RSV:s rekommendationer RSV S 1998:39. I rekommendationerna behandlas bl.a. frågan om vilket normalbelopp, det svenska eller det utländska, som skall gälla för avrese- och hemkomstdagen. Under dessa dagar pågår tjänsteresan vanligtvis både i Sverige och i utlandet.

Varje förrättning beräknas för sig

Som angetts tidigare får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig. Kostnadsökningen uppskattas alltså separat för varje enskild utlandstjänsteresa.

Om tjänsteresan har varat längre tid än tre månader, medges avdrag med 70 % av normalbeloppet per hel dag för tid efter de tre månaderna.

Logikostnad vid förrättning beräknas för sig

Reglerna om avdrag för logikostnad är desamma som för inrikes resa, se ovan. Vid utlandsresa ersätts dock nattschablonen vid inrikes resa med ett belopp motsvarande ett halvt normalbelopp för respektive land.

Traktamentsersättning har inte utgått

Har traktamentsersättning inte utgått vid utrikes tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten medges avdrag för den verkliga ökningen i levnadskostnaderna. Om utgifterna för kost och andra småutgifter inte kan visas men den skattskyldige gör sannolikt att han haft sådana utgifter, medges under de första tre månaderna avdrag för varje hel dag enligt schablon med ett halvt normalbelopp för aktuellt land (RSV S 1998:38 och 1999:20). Om logikostnad inte kan visas medges avdrag med belopp som motsvarar ett halvt normalbelopp per natt för det land där natten tillbringats. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattningskostnader.

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma beräkning som vid inrikes tjänsteresa. Såsom hel dag räknas då även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare eller avslutats kl. 19.00 eller tidigare medges inte något schablonavdrag (jfr RSV S 1998:39 avsnitt 5.1.2).

Om tjänsteresan varar längre tid än tre månader medges avdrag med 30 % av normalbeloppet för varje hel dag efter tremånadersperioden.

Uppehåller sig den skattskyldige i flera länder under samma dag medges avdrag med ett halvt normalbelopp för det land där den längsta tiden av dagen (kl. 06.00-24.00) har tillbringats. Om den skattskyldige avrese- eller hemkomstdagen vistats största delen av tjänsteresetiden i Sverige, skall avdraget för den dagen inte överstiga det avdrag som medges vid inrikes resa, 90 kr (jfr RSV S 1998:39 avsnitt 5.1.2).

När det gäller att avgöra i vilket land som den skattskyldige har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag, skall bortses ifrån tid som tillbringats på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på

varor och tjänster inte är direkt föranlett av prisläget i något visst land.

Reducering för kostförmån

Reducering för kostförmån vid inrikes resa

Reglerna för reduktion för kostförmån återfinns i 33 § anv. p. 3 st. 10 KL.

I de fall den skattskyldige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och har erhållit kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn till detta. Reducering skall ske oavsett om kost tillhandahållits av arbetsgivaren eller i samband med tjänsten av annan person. Även skattefria måltider i samband med representation och hotellfrukostar skall föranleda reduktion av avdrag.

RSV har utfärdat rekommendationer om med vilka belopp reduktion skall ske.

Av rekommendationerna för inkomståret 1999 (RSV S 1998:39) framgår att reduktion bör ske med nedanstående belopp.

Inrikes resa	Schablonavdrag för ökade levnadskostnader			
	180 kr	126kr	90kr	54kr
Reducering för:	Reducering bör ske med:			
Frukost, lunch och middag	162kr	13kr	80kr	46kr
Lunch och middag	126kr	88kr	62kr	36kr
Lunch eller middag	63kr	44kr	31kr	18kr
Frukost	36kr	25kr	18kr	10kr

Det bör påpekas att avdraget för logikostnad eller nattschablonen inte påverkas av denna reduktion. Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning. Se RSV:s rekommendationer RSV S 1998:40.

Reducering för kostförmån vid utrikes resa

På samma sätt som gäller inrikes tjänsteresor skall avdraget vid utrikes resor reduceras när kost erhållits under resan. RSV har i rekommendationerna RSV S 1998:39 även angett på vilket sätt redueringen bör ske.

De normalbelopp som RSV fastställer för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa till utlandet varierar mellan olika länder.

Reduceringen för den som erhållit kost bör här ske med viss procent av normalbeloppet för aktuellt land. Avdraget bör reduceras med 85 % om helt fri kost erhållits och med 70 % om lunch och middag erhållits. Har lunch eller middag erhållits bör redueringen ske med 35 %. Om endast frukost erhållits bör reduering ske med 15 %.

Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning. Se RSV:s rekommendationer RSV S 1998:40.

Ej reduering i vissa fall

Reducering av avdraget för ökade levnadskostnader skall dock inte göras om förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i vissa fall även när den fria hotellfrukosten inte utnyttjats. I båda fallen gäller som förutsättning att kosten obligatoriskt ingår i priset för resan respektive hotellrummet.

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i fallen skattefri hotellfrukost och kost på transportmedel.

Hotellfrukost	Kost på transportmedel
(ingår obligatoriskt i priset)	(ingår obligatoriskt i biljettpriset)

Har utnyttjat måltiden eller frivilligt avstått	ej skattepliktigt	ej skattepliktigt
	reduktion av traktamentesavdraget	ej reduktion av traktamentesavdraget
Har ej utnyttjat måltiden p. g.a. fysiska eller tidsmässiga hinder (ej åtnjutit)	ej skattepliktigt	ej skattepliktigt
	ej reduktion av traktamentesavdraget	ej reduktion av traktamentesavdraget

Barns skolavgifter vid förrättning utomlands

En skattskyldig som vid förrättning utom Sverige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL har också rätt till avdrag för kostnader för medföljande barns grundläggande skolgång i förrättningslandet. Avdrag medges med belopp som motsvarar den faktiska utgiften för den tid under vilken avdragsrätt föreligger enligt ovan nämnda punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

Till skolkostnader som får dras av räknas terminsavgift o. d. men däremot inte t.ex. resekostnader till skolan. Med grundläggande skolgång avses grundskola och gymnasieskola eller motsvarande. Eftergymnasial utbildning ingår inte i begreppet. Avdragsrätten gäller endast kostnader som hänför sig till medföljande barn som den skattskyldige försörjer och har hand om. För avdragsrätt krävs dessutom att skolgången genomförs i förrättningslandet (prop. 1995/96:152 s. 90).

Avdragsrätten för skolkostnader gäller under samma tidsperiod som avdragsrätten för ökade levnadskostnader.

4.4.3.2 Ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete och dubbel bosättning

Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfälligt arbete och dubbel bosättning återfinns i 33 § anv. p. 3 a st. 1 och 2 KL. Avdragsrätten enligt st. 1 (tillfällig anställning) är beroende på den skattskyldiges anställningsförhållanden och enligt st. 2 (dubbel bosättning) på hans bostads- och familjeförhållanden.

För rätt till avdrag vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning krävs att övernattning äger rum på arbetsorten. Vidare krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 km (33 § anv. p. 3 a st. 3 och 4 KL). Avståndet skall avse närmaste färdväg.

Grundprincip - ej avdrag

En grundprincip är att avdrag inte medges för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig har skilda bostads- och arbetsorter. Undantag har dock gjorts för vissa situationer. Speciella arbetsförhållanden av i huvudsak kortvarig natur har ansetts motivera viss avdragsrätt (tillfälligt arbete). Jfr RÅ85 1:31 och RÅ 1986 not. 55. Avdrag kan även medges när den skattskyldige p.g.a. sitt arbete flyttat till ny bostadsort och av olika skäl tvingats behålla en bostad på den tidigare bostadsorten. Om flyttningen till den nya bostadsorten orsakats av personliga skäl, som exempelvis förvärv av fastighet eller förändrad familjesituation, medges inget avdrag eftersom flyttningen i sådana fall inte skett på grund av arbetet. Avdrag kan även medges i de fall då den gemensamma bostaden flyttas men make/sammanboende under en övergångstid stannar kvar på den tidigare bostadsorten (dubbel bosättning).

Avdragsrätten är ett undantag till avdragsförbudet för egna levnadskostnader i 20 § KL. Om förmån av bostad, kost, resor m.m. erhålls vid dubbel bosättning eller tillfälligt arbete skall värdet tas upp som intäkt av tjänst. Den anställdes avdragsrätt prövas sedan som om han haft egna kostnader för bostaden, kosten, resorna etc.

Tillfälligt arbete

Eftersom avdrag för ökade levnadskostnader medges på olika sätt beroende på om anställningen är att betrakta som tillfällig eller inte är det viktigt att definiera begreppet tillfälligt arbete. Det är numera vanligt att en tillsvidareanställning inleds med en tidsbegränsad provanställning på sex månader. Provanställningen övergår därefter vanligen i en tillsvidareanställning. Frågan är i sådana fall om avdragsrätten under de sex första månaderna av anställningen skall bedömas enligt reglerna om tillfällig anställning eller dubbel bosättning. RSV:s uppfattning som också vinner stöd i en del domar (KR Jönköping dom 1997-10-14 mål nr 867-1997 och 1995-11-21 mål nr 3322-1994) är att provanställningen är att betrakta som tillfällig anställning.

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete gäller inte bara när arbetet avser en kortare tid utan även i vissa andra fall.

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

Det kan förekomma fall då en anställd har ett uppdrag som visserligen inte kan sägas pågå kortare tid men ändå är av så speciellt slag att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte kan krävas. Ett exempel är sådana ledamöter av riksdagen som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin valkrets eller hemort. Även byggnads- och anläggningsarbetare kan sägas tillhöra en sådan kategori av arbetstagare vars speciella anställningsförhållanden medför att anställningen kan betraktas som tidsbegränsad till sin natur.

Arbetet skall bedrivas på flera olika platser

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

Annan anledning

Det kan även finnas annan anledning än de ovan angivna till att en avflyttning till arbetsorten inte är skälig. Vid bedömningen får hänsyn tas till de omständigheter som föreligger i varje enskilt fall.

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

Dubbel bosättning

*Andra maken har kvar anställning på den gamla
verksamhets- orten*

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

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

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

Avdrag för ökade levnadskostnader har inte medgetts när makarnas barn bodde i den gemensamma bostaden och makarna sedan ett flertal år var och en innehade bostad på sin nya arbetsort. Det antogs att makarna inte samtidigt kunnat få anställning på hemorten eller hustruns arbetsort. Det ifrågasattes däremot om inte hustrun kunnat få ett likvärdigt arbete på mannens arbetsort. Med hänsyn härtill och förhållandets varaktighet medgavs inte avdrag (RÅ81 1:58).

Makes studier

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

Bostadsbrist

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

Svårt att sälja den gamla bostaden

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

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

Familjen flyttar i förväg

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

Särskild omständighet

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

skattskyldiges eller makes nära förestående pensionering.

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

Avdrag för ensamstående, gifta och sammanboende

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

Slopad tvåårsgräns vid tjänsteresa och tillfälligt arbete

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

För den som arbetar vid EU:s institutioner eller organ eller vid Europaskolorna finns särskilda regler (33 § anv. p. 3 st. 2 KL).

Avdragets storlek

Inom Sverige

Ökningen av kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten medges antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt.

Beträffande de schablonmässigt beräknade avdragen gäller följande.

För skattskyldig som under de tre första månaderna fått avdrag enligt schablon på 180 kr gäller en lägre schablon på 126 kr för tid fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till 90 kr per dag. En förutsättning är att arbetet fortsätter under oförändrade förhållanden och kostnadsersättning alltså har utbetalats.

För skattskyldig som medges avdrag för ökade levnadskostnader i andra fall är avdraget 90 kr per dag under de första tre månaderna av bortovaron och därefter 54 kr per dag.

Bostadsförmån

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

Om den faktiska utgiften inte kan visas medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp, dvs. 90 kr per natt. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han har haft kostnader för övernattningskostnader.

För skattskyldiga för vilken en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt under förutsättning att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattningskostnader.

Det kan förekomma att skattskyldig med tillfällig anställning valt att bo i husvagn på arbetsorten. Enligt 33 § anv. p. 3 a KL kan avdrag medges för kostnad för logi motsvarande den faktiska utgiften. Det innebär att

avdrag kan medges för värdeminskning (förslitning) av husvagnen. Det bör observeras att en del av värdeminskningen (förslitningen) kan belöpa på privat användning och inte vara avdragsgill.

Det kan också förekomma fall där skattskyldiga som exempelvis bor i föräldrahemmet och tar anställning på annan ort yrkar avdrag för logikostnaderna på arbetsorten. RR har i en dom 1198-11-04 (mål nr 7210-1996) medgett avdrag för kostnader för hyra på den tillfälliga arbetsorten eftersom utgifterna för hyran utgjorde en ökning av levnadskostnaderna i förhållande till det kostnadsfria boendet i föräldrahemmet.

Utomlands

Samma förutsättningar gäller som vid inrikes anställning.

Ökningen i kostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget varierar enligt följande.

För skattskyldig som under de tre första månaderna har fått avdrag enligt reglerna för tjänsteresa är schablonavdraget högst 70 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag för tid fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till högst 50 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag. Detta gäller för den som fortfarande får traktamente.

För övriga medges avdrag med ett halvt normalbelopp för aktuellt land under de första tre månaderna av bortovaron och med 30 % av helt normalbelopp per dag därefter. RSV utfärdar varje år rekommendationer om normalbeloppen för respektive land. För kalenderåret 1999, se RSV S 1998:38 och 1999:20.

Om avdragsrätt föreligger medges avdrag för faktiskt erlagd hyra på anställningsorten. För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaderna inte visas medges avdrag med ett halvt normalbelopp per natt för aktuellt land. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han har haft

kostnader för övernattnig.

**Avdragets
storlek
vid dubbel
bosätt-
ning**

Tidsbegränsning

Avdrag för kostnadsökning vid dubbel bosättning medges gifta och sammanboende par under längst tre år och ensamstående skattskyldiga under längst ett år. Avdrag medges dock för längre tid, om särskilda skäl talar för det. Bestämmelserna om detta finns i 33 § anv. p 3 a st. 5 KL.

Ett vanligt argument som används för förlängning av tidsfristen är det besvärliga arbetsmarknadsläget. Frågan har också prövats av skattedomstolarna i några fall. KR i Göteborg har i en dom 1996-12-13 (mål nr 7728-1996) ansett att läget på arbetsmarknaden inte utgjort sådant särskilt skäl som medför förlängning av treårsgränsen för avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning.

Inom Sverige

Ökningen i kostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget beräknas till 54 kr (30 % av helt maximibelopp) per dag.

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

I fall då familjebostaden behålls och annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den nya arbetsorten och en tillfällig bostad finns på den tidigare bostadsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden.

Det kan tänkas förekomma fall då det är den skattskyldige själv eller make/sammanboende som stannar kvar på den tidigare bostadsorten. Oavsett vilken situation som är aktuell är det den av makarna/de sammanboende som genom sitt arbete orsakat den dubbla bosättningen som skall yrka och medges avdraget. Det gäller både avdraget för bostaden på den

tidigare bostadsorten och avdraget för ökade levnadskostnader för den av makarna som stannar kvar.

Utomlands

Samma förutsättningar gäller som i inomlandsfallen.

Avdrag för kostnader för kost och småutgifter medges, såvida inte godtagbar utredning om faktisk ökning föreligger, med 30 % av normalbeloppet för aktuellt land. RSV utfärdar varje år rekommendationer om normalbeloppen för respektive land. För kalenderåret 1999, se RSV S 1998:38 och 1999:20.

Avdrag medges för faktisk hyreskostnad. Om kostnaden inte kan visas medges sålunda inte något avdrag.

I de fall då familjebostaden behålls och en annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den nya arbetsorten och en tillfällig bostad finns på den tidigare bostadsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden. Beträffande vem av makarna/de sammanboende som skall yrka och medges avdrag, se ovan under rubriken "*Inom Sverige*".

Reducering för kostförmån

Om den skattskyldige erhållit kostförmån skall avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. RSV har utfärdat rekommendationer om på vilket sätt reduktionen skall ske. Se ovan under avsnitt 4.4.3.1 vid rubriken "*Reducering för kostförmån*".

4.4.3.3 Hemresor vid arbete utom bostadsorten

Vid vistelse på annan ort för arbete där, anses en hemreskostnad ha karaktären av privat levnadskostnad och därför i princip inte vara avdragsgill. Av sociala skäl och för att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden har det ändå ansetts motiverat att medge avdrag för hemresor (33 § anv. p. 3 b KL). Avdrag för hemresor enligt denna bestämmelse medges endast för kostnad för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna.

EU:s medlemsländer (EU = Europeiska unionen) är: Sverige, Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland,

Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike.

EES-länderna (EES = Europeiska ekonomiska samarbetsområdet) är: Island, Norge och Liechtenstein.

Vid resa med flyg medges bara avdrag för den del av flygkostnaden som avser resan inom EU-/EES-området. Vid proportionering av flygkostnaden på avdragsgill resp. inte avdragsgill del bör man utgå från att flygresan sker "fågelvägen", dvs. raka vägen från flygplatsen för start till flygplatsen för landning. Avdragsrätten bör alltså inte vara beroende av vilken "flygkorridor" flygplanet använder för färden in i och ut ur Sverige.

Även ensamstående

Avstånd 50 km

Avdraget gäller även för ensamstående och medges för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avståndet på 50 km skall avse närmaste färdväg. Avdrag medges inte för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne på arbetsorten.

Billigaste färdssätt

Avdraget skall normalt motsvara kostnaden för billigaste färdssätt. Avdrag medges dock för resa med tåg (även första klass och s.k. snabbtåg) eller flyg om kostnaden inte är oskälig. Det särskilda avståndskravet som tidigare gällde vid flygresor, har slopats.

I ett KR-avgörande (KR i Jönköping, dom 1997-03-04, mål nr 2515-1995) har avdrag medgetts för kostnaden för tågbiljett som inköpts för varje resa även om detta medför en fördyring i förhållande till inköp av årskort. Om årskort faktiskt har införskaffats, skall enligt KR avdrag endast medges för den därav föranledda kostnaden.

Bilavdrag

Om det inte finns godtagbara allmänna kommunikationer medges avdrag för resa med egen bil enligt den schablon som gäller avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats (15 kr milen). Om hemresan har gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 5 kr milen och för kostnaden för andra drivmedel med 8 kr milen.

Avdraget gäller resor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. Avdrag medges dessutom för faktisk kostnad för väg-, bro- eller färjeavgifter.

Om den skattskyldige inte är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader kan avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen ändå medges (33 § anv. p. 4 st. 1 KL). Se rättsfall om resor mellan Gotland och Stockholm och mellan Kristinehamn och Göteborg i avsnittet 4.4.2.1 Resor till och från arbetsplatsen.

Traktamenten som erhålls vid bortavaro från bostadsorten anses vara avsedda att täcka i huvudsak endast merkostnader p.g.a. resan. De avses alltså inte att täcka kostnader för hemresor. Den omständigheten att traktamente uppburits bör således inte påverka rätten till avdrag för hemresekostnader. Däremot bör avdraget för hemresekostnader reduceras med hänsyn till den tid som tillbringats på bostadsorten. I normalfallet bör inbesparingen beräknas till de delar av traktamentet som avser kost och övriga kostnader (dagtraktamentet).

Om arbetsgivaren tillhandahållit den skattskyldige fria hemresor skall värdet av förmånen tas upp som intäkt. Avdragsrätten prövas på samma sätt som om den skattskyldige själv haft utgiften för resorna.

Personal i väpnad tjänst utomlands

Förmån av fri hemresa som tillkommer svensk personal som tjänstgör i väpnad tjänst i FN:s och ESK:s fredsbevarande verksamhet utomlands utgör inte skattepliktig intäkt. Detta gäller bl.a. svenska FN-soldater. När arbetsgivaren betalat hemresan medges följaktligen inget avdrag. Se vidare RSV:s Handledning för internationell beskattning (RSV 352 utgåva 4).

**Pendlingsstöd
vid
hemresor
slopas**

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

Bidrag som utbetalats torde vara att hänföra till sådant flyttningsbidrag som enligt anvisningarna till 19 § KL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

4.4.3.4 S.k. inställelseresor

Har den skattskyldige haft kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträddande eller frånträddande av anställning eller uppdrag, s.k. inställelseresa, har han rätt till skäligt avdrag för kostnaderna (33 § anv. p. 4 st. 4 KL).

Med tillträddande och frånträddande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början resp. den sista resan vid anställningens eller uppdragets avslutande.

Avdragsrätten gäller skäliga kostnader för resor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. Vid flygresor in i och ut ur Sverige gäller även här vad som tidigare har sagts beträffande hemresor.

Vid bedömningen om kostnaderna är skäliga gäller även i övrigt samma förutsättningar som tillämpas för avdrag för hemresor.

Om den skattskyldige har haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om arbetsgivaren tillhandahållit resorna tas värdet upp som förmån. Avdraget prövas som för egna utgifter.

4.4.3.5 Intervjuresor

Förmån av fri resa inom riket till eller från anställningsintervju, s.k. intervjuresa, eller kostnadsersättning för sådan resa är enligt 19 § KL skattefri till den del förmånen eller kostnadsersättningen avser resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna och, såvitt gäller ersättningen, inte överstiger de faktiska kostnaderna resp. 15 kr/mil vid körning med egen bil. Se vidare avsnitt 4.3.2.10. Någon särskild avdragsrätt för kostnader för sådana resor föreligger inte.

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

Kurser Studieresor

Avdrag medges enligt 20 § KL för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Enligt 33 § KL medges avdrag för utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. Däremot medges inte avdrag för kostnader för förvärvskällans förvärvande eller dess utvidgning eller förbättring. Härav följer, att avdrag inte medges för kostnader för genomgång av skolor eller universitet eller för annan utbildning som syftar till att kvalificera till anställning eller tjänst. Genomgår man däremot kurs för att kunna bibehålla redan innehavd tjänst, är kostnaden normalt avdragsgill.

Emellertid förekommer vissa former av grundutbildning där det utgår skattepliktiga statliga bidrag. Utbildningen jämföras då med fullgörande av tjänst, varav i princip följer rätt till avdrag för merkostnader som uppkommit med anledning av studierna. De fall som åsyftas är vuxenutbildning enligt studiestödslagen (1973:349) och arbetsmarknadsutbildning. Därutöver förekommer även andra former av utbildning som har karaktär av fortbildning och där kostnaderna är avdragsgilla på grund av att utbildningen sker i tjänsten med oavkortad lön eller motsvarande ersättning under utbildningstiden.

Beträffande andra former av utbildning än grundutbildning blir rätten till avdrag beroende av vilka omständigheter som föranlett deltagandet i utbildningen.

Doktorander

Rättsfallet RÅ 1987 ref. 30 avsåg en person som uppbar halvt utbildningsbidrag för doktorander. RR konstaterade att lagstiftarens inställning varit att forskarutbildningen i väsentlig mån är att betrakta som arbete, varför utbildningsbidraget var skattepliktigt. Mot bakgrund av detta ansåg RR kostnader för forskarutbildningen vara avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänsten.

Lärare

I rättsfallet RÅ 1994 not. 55 har en lärare under tjänstledighet genomgått utbildning till talpedagog och därvid uppburit skattepliktigt utbildningsbidrag från läroanstalten. Genomgåendet av utbildningen har ansetts vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag har därför - oavsett att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens - medgetts för vissa av utbildningen föranledda merkostnader. Merkostnaderna avsåg hemresor, hyra, fördyrat kosthåll etc.

Vuxen- utbildning och arbets- marknads- utbildning

I de fall avdrag yrkas för ökade levnadskostnader, resor m.m. i samband med vuxenutbildning och arbetsmarknadsutbildning bör uppmärksammas att de inte skattepliktiga ersättningarna och bidragen inte redovisas på kontrolluppgift. Avdrag medges inte för de kostnader som dessa ersättningar och bidrag har avsetts att täcka.

Har någon ersättning av nu nämnt slag inte utgått medges avdrag för kostnader för resor, ökade levnadskostnader och kostnader för läromedel enligt samma grunder som anges i avsnitt 4.4.2.1 "Resor till och från arbetsplatsen", 4.4.3.2 "Ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete och dubbel bosättning", 4.4.3.3 "Hemresor" och 4.4.6 "Arbetsbiträde, kläder, arbetsredskap, facklitteratur". Beträffande facklitteratur bör avdragsrätten begränsas till sådana läromedel som varit obligatoriska i undervisningen.

ALU- verksamhet

Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats vid deltagande i ALU-verksamhet (arbetslivsutveckling) och OTA (offentligt tillfälligt arbete för äldre arbetslösa) bör med hänsyn till de villkor som gäller för denna verksamhet enligt RSV vara avdragsgilla. Enligt verket bör deltagande jämföras med förvärvsarbete. Avdrag bör således medges för kostnader för resor bostad - arbetsplats enligt samma regler som vid annat arbete. (RSV:s skrivelse 1993-04-28, Dnr 12713-93/200). Jfr avsnitt 4.4.1 Allmänt.

Utbildning i samband med upp- sägning m.m.

Om en skattskyldig som är eller riskerar att bli arbetslös på grund av personalavveckling eller liknande, av sin arbetsgivare får en förmån av sådan utbildning e.d. som är skattefri enligt 32 § 3 h mom. KL, kan den skattskyldige i vissa fall medges avdrag för resor och ökade levnadskostnader i samband med utbildningen (33 § anv. p. 8 KL).

Avdrag för resor till och från platsen för utbildningen medges enligt samma regler som för resor mellan bostad och arbetsplatsen (33 § anv. p. 4 och 33 § 2 mom. KL). Avdrag medges alltså endast för den del av kostnaderna som tillsammans med kostnader för resor mellan bostaden och arbetet överstiger 7 000 kr.

Under förutsättning att den skattskyldige har fått ersättning för ökade levnadskostnader och hemresor medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tillfälligt arbete (33 § anv. p. 3 a st. 1 KL) och för hemresor enligt 33 § anv. p. 3 b KL. Avdraget för ökade levnadskostnader får varken överstiga den erhållna ersättningen eller schablonbeloppen enligt anv. p. 3 a.

Avdrag för resor och ökade levnadskostnader får medges i högst ett kalenderår efter uppsägningstidens utgång.

All ersättning för resor och ökade levnadskostnader skall deklarerars som lön.

Övriga kurser, konferenser, studieresor

Avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor bör medges enligt samma grunder som vid tillfälligt arbete m.m. på annan ort än hemorten. Rätt till avdrag föreligger även för övriga utbildningskostnader, såsom kurslitteratur.

I detta sammanhang skall man skilja mellan fortbildning och utbildning. Med fortbildning avses ett löpande vidmakthållande av redan förvärvade kunskaper samt sådana kunskaper som erfordras för att hålla sig à jour med utvecklingen för en tjänst som man redan innehar. Utbildning, å andra sidan, avser att kvalificera till en högre tjänst.

Det kan vara svårt att avgöra vad som är att hänföra till det ena eller andra slaget av utbildning när det är fråga om genomgång av kurs eller företagande av studieresa (bevistande av kongress).

I praxis har gränsdragningen tidigare skett på så vis att en anställd medgetts avdrag för kostnaden om han uppburit oavkortad lön för kursen eller konferensen (se RÅ 1973 Fi 3 och 4 samt A 3, återgivna i RRK R73 1:2, 1:3 och 1:4). Har reducerad lön betalats av arbetsgivaren, t.ex. med B-avdrag, ansågs utbildningen inte vara att jämställa med fullgörande av tjänst.

Även under senare tid har skattedomstolarna tagit stor hänsyn till storleken av avlöningsförmånerna när det gäller att bedöma om kostnaderna i samband med utbildning är avdragsgilla eller inte. Om den skattskyldige genomgår utbildningen med oavkortad lön anses kostnader som den anställda själv haft i regel avdragsgilla. Om kursen eller konferensen emellertid genomförs på fritiden är kostnaderna i samband därmed i regel inte avdragsgilla även om det kan ligga i arbetsgivarens intresse att den anställda genomgår utbildningen. Eftersom reglerna om avlöningsförmåner förändrats återstår problemet att bedöma avdragsrätten när arbetsgivaren gjort ett visst löneavdrag under utbildningstiden. Vid denna bedömning skall också tas hänsyn till om någon form av bidrag utgått för att täcka kostnaderna i samband med utbildningen (jfr RÅ79 1:10). I praxis på senare tid har avdrag för

kostnader i samband med utbildning medgetts när avdrag på lönen skett i begränsad omfattning. Någon exakt gräns liknande den ovannämnda B-avdragspraxisen går inte att ange utan får avgöras i varje enskilt fall.

Även i vissa andra fall kan deltagande i kurs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Det gäller då särskilt om utbildningsarvode, av inte obetydlig storlek, erhållits liksom då vuxenstudiebidrag uppburits. Även i dessa fall kan avdrag för kostnaden således medges. Avdrag för utbildningskostnader har av RR medgetts yrkesskadad målare som genomgick utbildning till idrottskonsulent. Under utbildningstiden erhöll målaren sjukpenning från försäkringskassan (dom 1994-03-14 mål nr 4986-1992).

Anses kursen eller studieresan vara av den art att kostnaderna är avdragsgilla bör avdrag medges med belopp som avser samtliga kostnader för kursen och som den anställde bestritt med egna medel. Sålunda kan häri ingå kurskostnad, kostnad för ersättare på arbetsplatsen, resekostnader, ökade levnadskostnader samt kostnader för kurslitteratur.

Det är numera vanligt att man företar studieresor och att avdrag yrkas i deklARATIONEN för de, ofta avsevärda, kostnader som resorna medfört. Vid dessa resor finns regelmässigt någon form av rekreation med i bilden. I sådana fall måste utredning företas, som visar sambandet mellan förvärvskällan och kostnaderna. Utredningen bör åtminstone omfatta uppgift om arrangören, ett reseprogram samt i vilken utsträckning detta följts.

I rättsfallet RÅ83 1:78 har RR utförligt diskuterat frågan när en resa kan anses utgöra studieresa och när den mera får ses som nöjes- och rekreationsresa. Målet gällde i och för sig resa som hade företagits av delägare i fåmansföretag, men resonemanget äger giltighet även i fråga om andra anställdas resor. RR anförde bl.a. följande.

"Prövningen får då ske efter en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

Vid den prövning som nu sagts kommer i betraktande i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling t.ex., särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en studieresa av det slag och den omfattning varom fråga är, bör någon förmånsbeskattning inte komma ifråga. Om emellertid resan erhållit en sådan uppläggning att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier - vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad - får resans egenskap av nöjes- och rekreationsresa anses vara så framträdande att en förmånsbeskattning bör ske för resekostnaden i dess helhet. Svårigheterna vid prövningen blir större när inslagen av nöje och avkoppling visserligen överstiger vad som kan anses normalt men ändå inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden".

I de fall avdrag medgetts i rättspraxis har det regelmässigt klart visats att erfarenheterna från resan medfört direkt nytta för den rörelseverksamhet som bedrivits. Att en resa helt eller delvis har studiekaraktär är således inte tillräckligt för att avdrag skall kunna medges.

Flyttnings- kostnad

Avdrag för flyttningskostnader är i regel inte medgivet. Endast om den anställda enligt sina anställningsvillkor varit skyldig att underkasta sig flyttning i tjänsten bör avdrag kunna medges. Beträffande skatteplikt för förmån av fri flyttning och vad som anses som flyttningskostnad i skattesammanhang, se avsnitt 4.3.2.10.

4.4.4 Dagbarnvårdare m.m.

4.4.4.1 Dagbarnvårdare i familjedaghem

Omkostnads- ersätt- ning

För varje år rekommenderar Svenska Kommunförbundet hur stor omkostnadsersättning som bör utgå till dagbarnvårdare i familjedaghem. Rekommendationen utges via cirkulär av Svenska Kommunförbundet (AB 98 Bilaga F). Ersättningen utgår per barn och dag alternativt halv dag eller per barn och timme. Omkostnadsersättningen skall täcka kostnaderna för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar. RSV har lämnat rekommendationer (RSV S 1998:32) om avdrag för kostnader i familjedaghem när kostnadsersättning har utgått, att tillämpas vid 2000 års taxering.

Lekrum

Avdrag för särskilt inrett lekrum för dagbarnen medges i regel inte. Se de refererade rättsfallen nedan samt i avsnitt 4.4.5.

Lekmaterial- ersättning

I regel tillhandahåller arbetsgivaren lekmaterial till familjedaghemmet och några kostnader uppstår inte för dagbarnvårdaren. Betalar dock arbetsgivaren ut särskild ersättning för lekmaterial bör avdrag medges med motsvarande belopp utan att någon särskild utredning behöver lämnas. Detta förutsätter att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka kostnaderna för leksaker och lekmaterial. Större avdrag medges då endast om kostnaderna p.g.a. särskilda förhållanden varit högre. Utgår ingen ersättning och tillhandahåller inte arbetsgivaren leksaker och

lekmaterial medges avdrag med de faktiska kostnaderna.

Övriga kostnader

Utöver vad som sägs i RSV:s rekommendationer kan det förekomma att ett barn vistas hos dagbarnvårdaren både under dagen och natten under ett och samma dygn. Omkostnadsersättning utgår då både för dagvistelsen och för natten. Avdrag bör medges motsvarande erhållen ersättning, dvs. både för dag- och nattersättningen. Avdrag för natten bör dock inte medges med högre belopp än som motsvarar det belopp RSV rekommenderar för hel dag, om inte den skattskyldige kan visa att kostnaderna p.g.a. särskilda förhållanden varit högre.

Särskilda förhållanden

Vad som skall avses med särskilda förhållanden har inte närmare angetts i lagtext eller förarbeten. En bedömning får göras i det enskilda fallet. De särskilda förhållandena bör dock hänföra sig till sådana kostnader som omkostnadsersättningen är avsedd att täcka. Som exempel kan nämnas att ett barn kräver specialkost på grund av allergi, diabetes eller liknande. Även mycket långa vistelsetider per dag, mer än nio timmar, kan ses som ett särskilt förhållande om det kan antas att ytterligare ett mål mat måste serveras. I ett sådant fall bör dock inte avdrag medges med mer än motsvarande Svenska Kommunförbundets rekommenderade timersättning om inte andra särskilda förhållanden talar för annat.

Privat dagbarnvårdare

Avdrag för kostnader för tjänsten för privat anställd dagbarnvårdare bör medges med visade faktiska kostnader. Har kostnadsersättning erhållits bör avdrag medges med motsvarande belopp, dock högst med de av RSV rekommenderade beloppen om inte den skattskyldige kan visa att kostnaderna p.g.a. särskilda förhållanden varit högre.

S.k. trefamiljesystem

Beträffande omkostnadsersättning till "värdfamilj" i s.k. trefamiljesystem (se avsnitt 4.2.7) bör, vid en jämförelse med Svenska Kommunförbundets rekommendationer, 25 % av ersättningen betraktas som hyresersättning om inte annat visas. Resterande del får då ses som ersättning för gjorda utlägg avseende mat och förbrukningsartiklar. Finns ett anställnings- eller uppdragsförhållande mellan "värdfamiljen" och kommunen bör en bedömning göras av om omkostnadsersättningen kan ses som ett utflöde av tjänsten/uppdraget. I sådant fall bör ersättningen betraktas som intäkt av tjänst och avdrag medges med visade faktiska kostnader. Beträffande avdrag för de kostnader som uppstår i samband med uthyrning av lokaler, se avsnitt 6.3.2.

Kostnad för egen bil

Kostnad för att använda egen bil för att ta sig till livsmedelsaffär bör i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. Det får anses som troligt att inköp för den egna familjen sker samtidigt som inköp till dagbarnvården. Någon merkostnad uppstår därmed inte. Likaså bör bilresor eller annan utgift för resor med dagbarnen i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. I RÅ 1981 Aa 144 vägrades avdrag för bilresor med dagbarnen då det inte hade visats att kostnaderna varit nödvändiga för fullgörande av tjänsten. Har dock i anställningsavtalet mellan kommunen och dagbarnvårdaren föreskrivits att utflykter skall företas med dagbarnen, bör dagbarnvårdarens kostnader för detta vara avdragsgilla motsvarande visade faktiska kostnader. För avdrag för egen bil i tjänsten i övrigt se avsnitt 4.4.2.2.

Rättsfall

I RÅ79 1:41 refereras ett mål där en dagbarnvårdare vägrats avdrag för kostnad för lekrum för barnen i egen bostad. Rummet användes enbart för denna verksamhet. I motiveringen angavs bl.a. att den skattskyldige inte visat att hon p.g.a. sin tjänst som dagbarnvårdare skulle ha behov av ett särskilt rum för barnen. Inte heller ansågs rummet ha blivit avskilt på sådant sätt att det inte längre ingick i bostadsutrymmena eller var inrett så att det inte kunde användas för bostadsändamål. I likhet med vad som gäller för avdrag för arbetsrum (se avsnitt 4.4.5) är praxis således mycket restriktiv. Vidare yttrade en av RRs ledamöter att tanken vid barntillsyn i familjedaghem är att barnet skall vistas i hemmiljö i motsats till vad som är fallet vid tillsyn i särskilda, av kommunen inrättade barnstugor, där miljön är av institutions-karaktär. Att inreda ett särskilt lekrum kan därför inte anses påkallat av arbetsuppgiften. Se även RÅ81 Aa 144.

I RÅ 1991 ref. 35 blev utgången densamma. En kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem hade hyrt en lägenhet där barnomsorgen bedrevs på grund av att maken hade skiftarbete och behövde vara ostörd under dagtid. Hyreskostnaden ansågs som en icke avdragsgill levnadskostnad då anskaffandet av lägenheten inte avsåg något krav som hänförde sig till handhavandet av barnen i familjedaghemmet utan till dagbarnvårdarens egna familjeförhållanden. RR anförde att avdrag för arbetslokal endast kunde komma i fråga när det förelåg ett behov av särskilt utrymme för de barn som omhändertogs. Avdrag i förevarande sammanhang förutsatte således att behovet av utrymme, utöver dagbarnvårdarens familjebostad, hänförde sig till just det förhållandet att barntillsynen inte skulle ha kunnat utövas på ett godtagbart sätt om inte behovet tillgodosågs.

I RÅ80 1:48 medgavs en kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem avdrag för inköp av tvillingvagn och barnstol. Dagbarnvårdaren hade två dagbarn i sådan ålder att barnvagn och barnstol krävdes för deras vård. Regeringsrätten anförde att den tvillingvagn och barnstol som dagbarnvårdaren hade köpt var erforderliga

hjälpmedel i hennes tjänst som dagbarnvårdare. Den kostnadsersättning som hon erhöll från kommunen kunde inte anses ha varit avsedd att täcka kostnaderna för dessa inköp. På grund av det anförda ansåg regeringsrätten att dagbarnvårdaren var berättigad till avdrag för kostnaderna. Jfr RÅ81 Aa 144.

4.4.4.2 Vård i familjehem

Svenska Kommunförbundet har gett ut rekommendationer vad avser den ekonomiska ersättningen inom familjehemsvården (cirkulär 1992:33 avseende barn och ungdomar samt 1992:189 avseende vuxna). Rekommendationerna tillämpas också vad avser vård i familjehem inom omsorgsvården.

Från och med inkomståret 1996 har omsorgsvården gått över i kommunal regi.

Omkostnads- ersättning

Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår då en person tas emot i hemmet. Som högsta omkostnadsersättning för olika åldersgrupper anges i rekommendationerna följande belopp uttryckt i procent av prisbasbeloppet.

Åldersgrupp	Procent av prisbasbeloppet
0-12 år	150%
13-17 år	170%
Vuxna	170%

Prisbasbeloppet för 1999 är 36 400 kr.

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

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

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

Schablonbeloppet för livsuppehälle omfattar kostnader av följande slag

Livsmedel

Förbrukningsvaror (tvätt, diskmedel m.m.)

Hälsa och hygien (ett läkar- och tandläkarbesök per år, tvål, tandkräm, blöjor, mensskydd, hårklippning m.m.)

Kläder och skor

Lek och fritid (leksaker, skidor, skivor, böcker m.m.)

Husgeråd och inventarier

TV, radio, reparationer m.m.

Dagstidningar, telefon m.m.

Hushållsel

Försäkringar

Fickpengar

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

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

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för tjänsten/uppdraget bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 33 § 2 mom. KL, dock högst med det av Svenska Kommunförbundet rekommenderade beloppet, om inte den skattskyldige kan visa att de totala kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Då den skattskyldige vill visa att hans kostnader varit högre än erhållen omkostnadsersättning, eller då kostnadsersättningen överstiger ovanstående belopp, bör de kostnader som skall täckas av den löpande omkostnadsersättningen i regel kunna styrkas med ett underlag för arbets-/uppdragsgivarens beräkning av ersättningens storlek. Detta förutsätter dock att ett sådant beräkningsunderlag innehåller uppgifter om vilka kostnader som skall täckas av omkostnadsersättningen samt hur ersättningen fördelar sig på de olika kostnaderna.

Särskilda förhållanden

Med särskilda förhållanden kan t.ex. avses att den vårdade personen kräver specialkost p.g.a. matallergi, diabetes eller liknande eller att den vårdade har ett handikapp som medför extra kostnader.

Större bostad eller bil

Kostnad för att skaffa en större bostad för att kunna åta sig uppdraget som familjehem eller ta emot ytterligare en person är närmast att betrakta som en privat levnadskostnad eftersom bostaden samtidigt avser familjens egna bostad. Jfr avdrag för förvärvskällans förvärvande, utvidgning eller förbättring, avsnitt 4.4.3.6. Har uppdragsgivaren bidragit till kostnaden kan det dock ses som ett tecken på att denne ansett den större bostaden som erforderlig för uppdraget. Avdrag kan då medges i motsvarande mån. Jfr även rättsfallen RÅ79 1:41, RÅ81 Aa 144, RÅ 1991 ref. 35 från RR refererade i avsnitt 4.4.4.1. Avdrag för högre driftskostnader för en större bostad bör inte medges. Kostnader för att skaffa en större bil p.g. a. uppdraget behandlas på samma sätt.

Kontrakterade familjehem

Den ekonomiska ersättningen till kontrakterade familjehem (jourhem/beredskapshem och stödhem) utgår i form av arvode och omkostnadsersättning. Enligt Svenska Kommunförbundets rekommendationer (cirkulär 1992:33) utgår omkostnadsersättning i form av en fast och en rörlig del. Den fasta omkostnadsersättningen utgår under tid då inga barn är placerade i familjehemmet och den rörliga delen utgår när barn finns placerat i hemmet.

Den fasta omkostnadsersättningen rekommenderas utgå med 25 % av prisbasbeloppet per år om hemmet har 1-2 platser och med 50 % av prisbasbeloppet om hemmet har 3-4 platser (prisbasbeloppet för 1999 är 36 400 kr). Vilka kostnader som skall täckas med den fasta omkostnadsersättningen anges inte i Svenska Kommunförbundets rekommendationer. De kontrakterade familjehemmen skall dock hålla en hög beredskap för att kunna ta emot ett barn på kort varsel. Det får antas att den fasta omkostnadsersättningen är avsedd att täcka kostnader som kan uppstå i samband med detta. Den rörliga omkostnadsersättningen utgår enligt samma grunder som rekommenderas för de traditionella familjehemmen och de kostnader som skall täckas med ersättningen är de samma, se ovan.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för uppdraget bör medges motsvarande erhållen ersättning vad avser den rörliga omkostnadsersättningen i enlighet med de regler som redovisats för vård i familjehem ovan. Beträffande kostnaderna som uppstår då inget barn finns placerat i hemmet bör avdrag medges motsvarande visade faktiska merkostnader.

S.k. kontrollerad familjevård

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

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

Vård av eget barn

För vård av eget barn medges inte avdrag från inkomst av tjänst. Detta gäller även om statligt vårdbidrag har uppburits. Däremot är sådan del av vårdbidraget som utgör ersättning för merkostnader skattefri (32 § anv. p. 12 KL).

4.4.4.3 Kontaktpersoner / -familjer

Uppdraget som kontaktperson/-familj förutsätter regelbundna sammanträffanden och telefonkontakter med klienten. Dessutom förekommer övernattningar i kontaktpersonens/-familjens hem. Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget.

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

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

Dygnsomkostnadsersättning rekommenderas utgå för en person per år enligt följande.

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

Prisbasbeloppet för 1999 är 36 400 kr.

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

Stöd och service till funktionshindrade

För kontaktpersoner samt kontaktfamiljer/stödfamiljer som grundar sitt uppdrag på lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS) har Svenska Kommunförbundet utarbetat en ny rekommendation (cirkulär 1995:83). Av uppdragsavtalet skall uppdragets omfattning framgå.

För kontaktpersoner (LSS 9 § p. 4) utgår omkostnadsersättning med 10-40 % av prisbasbeloppet per år. Den lägre nivån avser att täcka kostnader såsom telefon, lokala resor, besök, enklare förtäring, biobiljetter och idrottsevenemang. Den högre ersättningen utgår

för mera kostnadskrävande aktiviteter. Vilka aktiviteter som avses skall framgå av uppdragsavtalet.

För kontaktfamilj/stödfamilj (LSS 9 § p. 6) där den enskilde tillfälligt vistats (korttidsvistelse) för att ge anhöriga eller familjehem avlösning beräknas omkostnadsersättningen på samma sätt som för traditionella familjehem, se avsnitt 4.4.4.2. Fickpengar till den enskilde ingår dock inte. För aktiviteter tillsammans med kontaktfamiljen/stödfamiljen skall den enskilde själv betala sina kostnader. Ersättningen utgår per dygn med en 30-del av månadsersättningen för familjehem.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för uppdraget bör medges, utan att kostnaderna behöver visas, med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 33 § 2 mom. KL, som utgår i enlighet med Svenska Kommunförbundets rekommendationer. Yrkas högre avdrag eller utgår högre ersättning bör avdrag medges endast om det visas att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

4.4.4.4 Feriehem

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

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

Prisbasbeloppet för 1999 är 36 400 kr.

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

Omkostnadsersättningen avser att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget. Svenska Kommunförbundet har dock inte närmare angivit vilka kostnader som skall täckas med kostnadsersättningen. En jämförelse kan dock göras med de kostnader som ersätts vid vård i familjehem då formen för uppdraget är det samma, dvs. en person tas emot i det egna hemmet. Beträffande feriehem är det dock en begränsad tid som vistelsen avser varför kostnader som har karaktären av kapitalkostnader inte bör förekomma. Som exempel kan nämnas kostnader för kläder, skor, glasögon, cykel, moped m.m.

Avdrag

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

4.4.4.5 Övervakare inom kriminalvården

Den ekonomiska ersättningen till övervakare inom kriminalvården samt för biträdande övervakare och förtroendemän fastställs i Kungligt regleringsbrev för kriminalvården. Ersättningen utgör till hälften arvode och till hälften kostnadsersättning och utgår med 300 kr per månad och klient. Därutöver kan ersättning utgå för särskilda kostnader.

Kostnadsersättningen avser att täcka kostnader för t.ex. kaffe, mat, biobiljett och liknande smärre utgifter i samband med uppdraget.

Avdrag bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning utan att kostnaderna behöver visas. Högre avdrag bör medges motsvarande visade faktiska kostnader utan att särskilda förhållanden behöver påvisas.

4.4.5 Arbetsrum

Bland kostnaderna som speciellt omnämns i 33 § 1 mom. KL ingår "hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift". I de fall då arbetslokalen är inrymd på annan plats än i bostaden och då det kan anses klarlagt, att lokalen varit erforderlig för och enbart använts för tjänsten bör skäl för avdrag rimligen anses föreligga. Jfr RÅ 1968 not. Fi 2282 och RÅ82 1:77. En strängare syn har dock RR anlagt i en senare dom som gällde ett av dagbarnvårdare yrkat avdrag för hyreskostnaden för särskild lägenhet som skulle användas vid barntillsyn i familjedaghem (se avsnitt 4.4.4.1 och 4.4.4.2 ovan).

I RÅ 1987 ref. 23 hade en lärare hyrt ett arbetsrum på bottenplanet i en trevåningsvilla. Han hyrde sin bostad på den översta våningen i villan. Rektorn i lärarens skola hade intygat behovet av arbetsrum. RR medgav avdrag för hyreskostnaden.

Är arbetslokalen däremot inrymd i bostaden medges avdrag endast i undantagsfall. Förutom betryggande utredning att lokalen eller rummet använts enbart för arbetet krävs då vanligen också att bostaden är större än den, som den skattskyldige skulle haft om tvånget att själv hålla arbetsrum inte hade förelegat. Den omständigheten att vissa arbeten utförs i hemmet är enligt praxis inte skäl nog för avdrag, detta även om hemarbetet medför intrång eller andra olägenheter i bostaden.

RR har år 1975 dömt i fem mål angående avdrag för kostnad för arbetsrum, där man intagit en mycket restriktiv hållning (RÅ75 ref. 114, återgivet i RRK R76 1:30). Det skall finnas ett klart behov av arbetsrum och därutöver en verklig merkostnad för detta. Med hänsyn till läge och utrustning får arbetsrummet inte anses ingå i övriga bostadsutrymmen. Som förtydligande beträffande kostnadsberäkningen har uttalats att eventuella räntekostnader, hänförliga till fastigheten, skall beaktas i inkomstslaget kapital. Vad avser avgränsningen till övrigt bostadsutrymme har RR klart uttalat att avdrag

inte medges om arbetsrummet dessutom kan betraktas som bostadsrum.

Den mycket restriktiva praxis som gäller rätten till avdrag för arbets- och kontorsrum framgår även av rättsfallet RÅ81 1:21. Det var här fråga om en redaktör och frilansjournalist vars arbetsgivare inte tillhandahöll arbetslokal. Trots att RR i sin dom framhöll att behov av eget arbetsrum fick anses föreligga medgavs inte avdrag då rummet ansågs som en del av den skattskyldiges förhyrda privatbostad varvid hyresutgifterna i sin helhet bedömdes utgöra privata levnadskostnader.

Avdrag medges sålunda endast när det kunnat konstateras ett behov av arbetsrum, som i princip inte kan anses ingå i bostadsutrymmet. Avdrag kan därvid medges med belopp som motsvaras av de faktiska merkostnaderna i form av elektrisk ström, uppvärmning, städning etc. Avdrag medges sålunda inte för intrång i bostad. För arbetsrum i hyreslägenhet torde även viss del av hyran vara avdragsgill.

Beträffande avdrag för kostnader för arbetsrum i samband med uthyrning till arbetsgivare, uppdragsgivare etc., se avsnitt 6.3.2.

4.4.6 Arbetsbiträde, kläder, arbetsredskap, facklitteratur

Arbetsbiträde

Avdrag medges för ersättning till arbetsbiträde som den skattskyldige har varit tvungen att anlita för tjänstens utförande och som han själv har avlönat. I en dom (RÅ 1988 ref. 26) hade en sjukhuspräst i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning. Kostnader för handledningen har ansetts avdragsgilla. Reglerna i 20 § KL bör dock observeras, nämligen att avdrag inte medges för värdet av arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet som utförts av make eller av hemmavarande barn under 16 år. Skäl för avdrag för arbetslön torde förekomma sparsamt i inkomstslaget tjänst.

Särskilda regler gäller för fåmansföretagare. Se avsnitt 22.3.1.

Skyddskläder

Enligt 33 § anv. p. 5 KL medges anställda avdrag för kostnad för speciell skyddsutrustning och speciella skyddskläder.

En förutsättning för avdrag är att det är fråga om skyddsutrustning och skyddskläder som varit nödvändiga för att fullgöra tjänsten.

Med skyddsutrustning menas sådan utrustning som hjälm, skyddsglasögon, hörselskydd och skor med stålhätta. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden.

Enligt RSV:s mening torde även skyddsväst som en polisman använder i tjänsten när risk finns för skador med skjut- och stickvapen, inräknas i den skyddsutrustning som avses i anvisningspunkten och kostnaden alltså vara avdragsgill. (RSV:s skrivelse 1992-03-30, Dnr 20035-92/200).

Avdrag för skyddsutrustning och skyddskläder medges för faktiska kostnader.

Arbetskläder

Avdrag för andra arbetskläder än skyddskläder medges inte, även om arbetsgivaren skulle ha lämnat ersättning för detta ändamål. Avdrag medges inte heller om den skattskyldige varit tvungen att bära viss klädsel i tjänsten, t.ex. uniform eller frack, eller om den anställde annars haft onormalt höga kostnader.

Arbetsredskap

Avdrag medges för kostnad för instrument och verktyg i den mån utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

**Schablonavdrag
medges inte**

Schablonavdrag för verktyg för vissa yrkesgrupper medges inte. Avdrag medges i stället för faktisk kostnad om utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

**Direktavdrag
eller
förslitning-
savdrag**

Avdrag bör medges för hela anskaffningskostnaden för ett verktyg om kostnaden inte överstiger 2 000 kr. Om verktygets varaktighet är högst tre år får anskaffningskostnaden dras av på en gång även om kostnaden överstiger 2 000 kr. (Jfr RSV Dt 1992:10). I andra fall bör avdrag medges genom förslitningsavdrag, se mera nedan.

**Bandspelare,
grammofon e.d.**

RÅ78 1:19 avsåg en musikleärare som yrkat avdrag för bandspelare och grammofon. RR konstaterade inledningsvis att sådan utrustning numera är vanlig i hemmen. Anskaffningskostnaden för sådan utrustning är i skattehänseende en levnadskostnad, som inte är avdragsgill. Detta gäller enligt RR även i sådana fall då utrustningen kan vara till nytta också i den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I fall då sådan utrustning i väsentlig utsträckning måste användas i och för tjänsten kan det emellertid antas att utrustningen förslits snabbare än normalt. Anskaffningskostnaden är då i motsvarande mån en kostnad för tjänsteintäkternas förvärvande. Musikleäraren hade medgetts förslitningsavdrag med 20 % på halva anskaffningskostnaden för grammofonen och bandspelaren.

**Musik-
instrument**

Musikinstrument som inte anses undergå värdeminskning medför inte rätt till förslitningsavdrag. Däremot medges avdrag för reparationer och underhåll, i den mån kostnaderna kan anses hänförliga till tjänsten (RÅ78 1:20 och RÅ79 1:9).

Skrivmaskin

Läkare har medgetts avdrag för kostnad för elektrisk skrivmaskin (7 624 kr) i form av förslitningsavdrag, som beräknats till 20 % av hela anskaffningskostnaden. Skrivmaskinen har bedömts ha en livslängd på minst fem år (RÅ 1989 ref. 23).

Data-anläggning

I två referatmål, RÅ 1990 ref. 89 I och II, har RR vägrat avdrag för inköp av dator. I båda fallen gällde det lärare med skyldighet att undervisa i datakunskap. Läraren i mål nr I var dessutom datoransvarig på skolan för ett antal datorer. Lärarna hade i båda fallen begränsade möjligheter att arbeta och träna vid skolan och ansåg att inköpet av datorn var helt föranlett av tjänstebehovet. RR vägrade avdraget med motivering att anskaffningen inte kan anses nödvändig för tjänstens fullgörande. Beträffande läraren i mål nr I ansåg RR dessutom att denne med ett rimligt mått av planering haft god möjlighet att med begagnande av skolans datorer fullgöra sina uppgifter som datoransvarig och lärare i datorkunskap.

Motsatt utgång blev det i RRs dom RÅ 1991 ref. 55. Av utredningen framgick att den skattskyldiga anskaffat datorn för att användas huvudsakligen i hennes forskning i engelska språket och att forskningen bedrevs på ett sådant sätt att datorutrustning var ofrånkomlig. Det fanns inte någon möjlighet för henne att ens med ett rimligt mått av planering fullgöra uppgifterna med begagnande av den datorutrustning som fanns på universitetet under det aktuella beskattningsåret. Mot denna bakgrund ansåg RR den skattskyldiga berättigad till avdrag för anskaffningskostnaden för datorn i form av årliga förslitningsavdrag.

De nya reglerna (SFS 1995:651) som införts fr.o. m. 1997 års taxering beträffande vissa förmåner av begränsat värde påverkar inte avdragsrätten.

Avskrivningsplanen

Av sistnämnda dom framgår vidare att för tillgångar av detta slag skall det årliga avdraget beräknas på grundval av bl.a. anskaffningspris och beräknad livslängd samt, såvida förvärv eller överlåtelse skett under beskattningsåret, hur stor del av beskattningsåret som innehavet omfattat.

Har inventariet anskaffats för användning såväl för privat bruk som för tjänsten beräknas avdraget på den del av anskaffningskostnaden som beräknas belöpa på tjänsten.

Hyreskostnad för inventarium

Om den anställda hyr inventariet e.d. bör hyreskostnaden på motsvarande sätt fördelas mellan vad som belöper på privat användning resp. tjänsten.

Är innehavet av inventariet (anskaffat eller förhyrt) dessutom förenat med löpande kostnader, bör även sådana kostnader fördelas mellan vad som kan anses vara att hänföra till privata kostnader resp. kostnader för tjänsten.

Biltelefon

Kostnader för privat anskaffning eller leasing av biltelefon får i regel anses hänförliga till det privata nyttjandet, även om telefonen till viss del används i tjänsten. Avdrag medges för kostnader som motsvaras av antalet samtalsmarkeringar som belöper på användningen i tjänsten.

Facklitteratur

Avdrag medges för kostnad för sådan facklitteratur som anskaffats för tjänsten och som erfordras för att på ett tillfredsställande sätt kunna upprätthålla densamma. Avdrag medges inte för kostnad för sådan litteratur som anskaffats i studiesyfte. Detta gäller även om litteraturen efter fullbordade studier används i det dagliga arbetet som uppslags- eller referenslitteratur.

Behovet av facklitteratur kan synas bli allt större inom allt fler yrkeskategorier. Likaså kan måhända gränsen mellan ren facklitteratur och litteratur av allmänt intresse anses bli alltmer

flytande. Praxis intar dock en restriktiv hållning till avdrag. Avdrag bör därför inte komma ifråga beträffande allmänna uppslagsverk, som omspanner ett större område eller litteratur som i allmänhet köps även av personer som inte tillhör facket eller som ligger avsevärt över planet för vad som kan anses erforderligt för den skattskyldiges tjänst.

Skönlitteratur bör endast i speciella fall, t.ex. i viss utsträckning för lärare i språk, anses utgöra facklitteratur.

Avgöranden i praxis är många. Några återges här.

Lärare i kristendom, filosofi och svenska medgavs inte avdrag för kostnad för klassisk skönlitteratur eller Svensk Uppslagsbok (RÅ 1955 Fi 1436).

Lektor i biologi har vägrats avdrag för inköp av bokverket Vilda växter i Norden (RÅ 1956 Fi 1572).

Läkare medgavs avdrag för Nordisk Medicinsk Tidskrift (RÅ 1957 Fi 1120) och resemontör för Elektro Teknisk handbok (RÅ 1954 Fi 1008).

Läkare har vidare medgetts avdrag för Läkartidningen (RÅ 1976 ref. 53, återgivet i RRK R76 1:55).

Avdrag medgavs inte komminister för Illustrerat Bibellexikon, då detta ansågs ha sådan allmän karaktär att det inte grundade rätt till avdrag (RÅ78 1:24).

4.4.7 Idrottsutövares kostnader

RSV:s rekommenda- tioner

Se avsnitt 4.2.7 om beskattningen av ersättningar till idrotts-utövare. Reglerna för avdragsrätten behandlas i rekommendationerna RSV S 1999:4. De innebär i korthet följande.

Avdragsgilla kostnader

Avdrag medges i princip för samtliga kostnader som varit nödvändiga för verksamheten, i normalfallet dock inte med så stora belopp att underskott uppstår.

Avdrag kan t.ex. medges för anskaffningskostnaden för idrottsredskap eller utrustning, beroende på utrustningens karaktär och idrottsverksamhetens omfattning. Den allmänna avdragsbegränsningen för den del av kostnaderna i arbetet som inte överstiger 1 000 kr, gäller.

Vid resor i tjänsten, t.ex. i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan medges avdrag enligt reglerna vid tjänsteresor. Vid resa med egen bil i tjänsten medges avdrag med 15 kr/mil. Vid resa i tjänsten med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 5 kr/mil och för annat drivmedel med 8 kr/mil, under förutsättning att idrottsutövaren betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänstersan. Avdrag för ökade levnadskostnader under tjänsteresa med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten medges enligt allmänna regler. (Se avsnitt 4.4.3.1.)

Idrottsutövaren medges dessutom avdrag för resekostnader i samband med träning på ordinarie träningsplats ("tjänsteställe") och tävlingar på hemmaplan enligt de regler som gäller vid färd mellan bostaden och arbetsplatsen. Observera att en idrottsdomare normalt anses ha sitt tjänsteställe på platsen för den match/tävling han skall döma, varför resorna till dessa spelplatser är att se som resor mellan bostaden och arbetet och inte som tjänsteresor.

Schablon- avdrag för idrotts- kostnader

Om en idrottsutövare själv svarat för merparten av sina kostnader för idrottsredskap o.d. kan han, om han så föredrar, i stället beräkna kostnaderna enligt schablon.

Kostnaderna får då schablonmässigt beräknas till belopp motsvarande bruttoersättningen, dock högst 3 000 kr. I bruttoersättningen inräknas skattepliktiga förmåner men inte traktamentsersättningar och resekostnadsersättningar vid tjänsteresa motsvarande avdragsgilla belopp.

Den allmänna avdragsbegränsningen på 1 000 kr gäller även när kostnaderna beräknats enligt schablon.

Om schablonregeln tillämpas får underskott inte uppkomma.

Schablonavdraget är inte avsett för administrativa ledare. Inte heller kursledare, cirkelledare m.fl. vilka leder kvällskurser eller liknande i motion, gymnastik eller andra idrottsaktiviteter och som erhåller ersättning per timme, per kväll, per vecka, per månad eller liknande har rätt att göra schablonavdrag. För dessa svarar i regel arbets- eller uppdragsgivaren för merparten av kostnaderna och de är vanligtvis helt jämställda med lärare i andra kurser. Kursledare, cirkelledare m.fl. får i stället göra avdrag enligt de allmänna reglerna för de faktiska kostnaderna de haft.

4.4.8 Medlemsavgifter och vissa andra avgifter m.m.

Medlems- avgifter

Huvudregeln för fysisk person är att avdrag inte medges för medlemsavgifter i föreningar och andra sammanslutningar (20 § KL). Förbudet avser inte bara avgifter till ideella organisationer utan också fack-, intresse- och vetenskapliga sammanslutningar av olika slag.

Avdragsrätten för medlemsavgifter har prövats i åtskilliga rättsfall, varvid en ytterst restriktiv praxis utbildats. Sålunda har avdrag vägrats även om det framstått som nödvändigt att vara medlem i viss sammanslutning för att ha rätt till eller för att på ett riktigt sätt kunna utöva visst yrke eller inneha befattning. Avdrag medges exempelvis inte för medlemsavgift till Sveriges Advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Läkarförbund, Svenska Läkaresällskapet m.fl.

Om ordföranden i en förening uppbär ersättning för sitt arbete inom föreningen är denna ersättning naturligtvis skattepliktig inkomst. En förutsättning för att kunna upprätthålla ordförandesysslan är sannolikt medlemskap i föreningen. Inte heller i detta fall bör avdrag för medlemsavgiften kunna medges.

Riksdags- ledamöter

Ett fall må nämnas där avdrag medgetts för kostnad liknande medlemsavgift. Riksdagsledamot har ansetts ha rätt till avdrag för avgift till sin riksdagsgrupp. Motiveringen för detta är att utgiften närmast varit att betraktas som ersättning för sekreterarhjälp, utskrift av motioner m.m. i samband med riksdagsledamotsuppdraget (RÅ 1965 ref. 5) och inte direkt haft karaktär av medlemsavgift. Frågan har senare prövats och avdrag för motsvarande kostnader har medgetts landstingsledamot (RÅ 1973 ref. 31 I-II, RRK R73 1:30 och 1:32) och kommunala förtroendemen (ref. 31 III, RRK R73 1:31), men vägrats stadsfullmäktig (ref. 31 V, RRK R73 1:33) och kommunal förtroendeman (ref. 31 IV, RRK R73 1:34). I de två sista fallen hade det inte visats att avgiften utgjort ersättning för kostnader i samband med uppdraget.

Avgift till erkänd arbetslöshetskassa

I 33 § anv. p. 6 KL finns en bestämmelse som medger rätt till avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa. Finns flera förvärvskällor skall avdraget hänföras till den förvärvskälla där bruttointäkten är störst. Om medlemsavgift till förening även avser avgift till arbetslöshetskassa medges avdrag för den del som avser kassan.

Egenavgifter

Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till sådan intäkt av tjänst som enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring utgör inkomst av annat förvärvsarbete. Från intäkt av tjänst medges dessutom preliminärt avdrag med 25 % eller, om den skattskyldige vid ingången av året före taxeringsåret fyllt 65 år eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension eller avlidit under året före taxeringsåret, med 20 % av avgiftsunderlaget.

Avgiftsunderlaget utgörs av intäkt av annat förvärvsarbete, minskat med avdragsgilla kostnader. I huvudsak gäller det lön som intjänats utomlands (även på vissa utländska fartyg) hos en utländsk arbetsgivare i stat med vilken Sverige inte har träffat konvention om debitering av sociala avgifter. Sjukpenning och liknande ersättningar räknas inte med.

Medgivet schablonavdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Det gäller även avgifter som fallit bort eller satts ned genom ändrad debitering. Se vidare avsnitt 4.2.1.

Allmän pensionsavgift

Den allmänna pensionsavgiften är avdragsgill vid taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt. Avdraget skall inte göras av den skattskyldige i självdeklarationen. Det är i stället skattemyndigheten som gör avdraget från den taxerade förvärvsinkomsten innan grundavdraget görs. Jfr även avsnitt 1.4.4.1.

Felräknings- pengar

Avdrag för förlust genom felräkning medges endast i de fall där förlust verkligen uppkommit och då med belopp vartill förlusten uppgått. Förlusten skall således vara konstaterad och inte uppskattad. Om förlusten inte kan styrkas med intyg från kassakontrollant eller motsvarande, bör den i vart fall kunna göras sannolik genom anteckningar e.d. Avdrag har inte medgetts för belopp som anställd måst utge till sin arbetsgivare på grund av underlåtenhet i arbetet (RÅ 1964 Fi 62).

4.4.9 Representationskostnader

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till avdragsgilla kostnader om de har omedelbart samband med verksamheten, till exempel vid affärsförhandlingar eller liknande. Det får alltså inte vara fråga om kostnader för sällskapsliv eller gästfrihet av personlig natur. Bestämmelser om avdrag för utgifter för representation vid beräkning av inkomst finns i 20 § anv. p 1 st. 3 KL. Därutöver har RSV utfärdat rekommendationer m.m. om sådana utgifter (RSV S 1997:2). Representationen kan rikta sig utåt mot affärs- eller motsvarande förbindelser (*extern representation*) eller inåt mot personalen i form av bl.a. personalfester (*intern representation*). I intern representation ingår i detta sammanhang till skillnad mot vad som gäller i förmånssammanhang, inte kurser, konferenser och liknande arrangemang.

Avdragsram m. m.

Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 90 kr per person. Avdragsramen 90 kr avser pris exklusive mervärdesskatt för den som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. För övriga ökas avdragsramen med mervärdesskatten.

Måltidsutgifterna bör till huvudsaklig del gå åt för att täcka kostnaderna för mat. Avdragsramen får inte överskridas. Detta gäller även vid representation gentemot utomnordiska gäster.

Det tidigare förbudet mot avdrag för spritdrycker och vin har slopats.

När representationen avser andra måltidsutgifter än lunch, middag eller supé medges avdrag med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person.

Har en anställd erhållit representationsbidrag eller representationersättning behöver denna inte redovisas om det inte föreligger skyldighet att ta upp den på kontrolluppgift. I annat fall skall ersättningen redovisas som inkomst. Avdrag får därefter yrkas enligt gällande regler för representation. Praxis är restriktiv till avdrag för representationskostnader. Detta gäller i synnerhet till sådana kostnader som avser representation i hemmet. Ett skäl till denna restriktivitet är svårigheten att skilja mellan representation som ett normalt led i affärs- eller motsvarande förhandlingar och privat gästfrihet mot kolleger, affärsförbindelser eller personliga vänner.

Utredning

För att avdrag för representation skall kunna godkännas bör kostnaderna kunna styrkas med restaurangnota eller liknande, då sådan sedvanemässigt erhålls samt i övrigt genom fortlöpande förda anteckningar. Noggranna anteckningar bör även föras över vilka personer och företag, som representationen utövats mot.

Representation i hemmet

I fråga om avdrag för utgifter för representation i hemmet bör motsvarande utgifter antecknas för varje representationstillfälle. När det gäller representation som förläggs till den skattskyldiges verksamhetslokal eller hem och där utgiften inte kan verifieras genom restaurangnota e.d. bör avdrag medges belopp som på grundval av företedd utredning framstår som skälig, dock högst 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person.

Ersättning har utgått

Om särskild representationskostnadsersättning utgetts av arbetsgivaren bör detta kunna tas som ett tecken på att viss representationsskyldighet åligger den anställda.

Utlägg - ej skatteplikt

I vissa fall kan arbetsgivaren ha en överenskommelse med den anställda att denne lägger ut kostnaden för representation och i relativt nära anslutning till representationstillfället återfår sitt utlägg i företagets kassa, mot överlämnande av kvittot. Om kvittot därvid kan anses utgöra företagets verifikation, i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation skall vara utformad, är utgiften för representationen att anse som företagets, inte den anställdes. Företagets återbetalning av den anställdes utlägg skall i sådant fall inte anses som skattepliktig representationsersättning. Givetvis får den anställda i detta fall inte avdrag för representationskostnaderna.

Riksdagsledamot

Riksdagsledamot har ansetts berättigad till avdrag för representationskostnader som haft omedelbart samband med hans verksamhet som riksdagsledamot (RÅ 1989 ref. 26). De kostnader som RR godtog som avdragsgilla representationskostnader avsåg kostnader för måltider och kaffe i samband med sammanträden och överläggningar. Däremot ansåg RR att kostnader för viss utskottsmåltid och blommor till personal fick anses ha sin grund i personlig uppskattning eller personlig gästfrihet och därför inte vara avdragsgilla.

Statligt anställda

Beträffande statligt anställda föreligger numera ingen skillnad gentemot anställda i enskild tjänst utan uppbyten representations-ersättning skall tas upp som intäkt. Avdragsbestämmelserna är numera också desamma.

4.4.10 Kostnader för sjukvård, glasögon, hörapparat m.m.

Sjukvård och tandvård

Kostnader för sjukvård och tandvård anses utgöra ej avdragsgilla privata levnadskostnader. I ett fåtal fall har avdrag för viss del av tandvårdskostnader medgetts p.g.a. speciella förhållanden i de enskilda fallen. Praxis att avdragsrätt inte föreligger för kostnader av detta slag bör inte anses ändrad av dessa avgöranden.

RÅ 1977 ref. 97, återgivet i RRK R77 1:49, avsåg en operasångare som yrkat avdrag för tandvårdskostnader avseende en guldbrygga. Han hade med läkarintyg och intyg från två musikdirektörer visat att guldbryggan var nödvändig för att han skulle kunna bibehålla sin sångförmåga. RR ansåg att kostnaden för guldbryggan var att anse som en icke avdragsgill privat levnadskostnad, oavsett om han hade behövt guldbryggan för att kunna utöva sin verksamhet som sångare.

I ett KR-avgörande (KR i Stockholm, dom 1993-12-20, mål nr 6585-1993) har avdrag inte medgetts för kostnad för tandinplantat som yrkats med 26 063 kr av en musiker (trumpetare).

Jfr även avsnitt 4.3.2.3 "Fri hälso- och sjukvård m.m." och 4.3.3.5 "Hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel".

Läkarundersökning

Kostnad för läkarundersökning som trafikflygare måste genomgå för behållande av flygcertifikat har ansetts som omkostnad i tjänsten (RÅ 1970 Fi 809).

Certifikatförlustförsäkring

Certifikatförlustförsäkring tecknas för flygplansförare som har ordinarie arbete som trafikflygare. Förutsättning för utbetalning av försäkringsbelopp är att flygplansföraren av medicinska skäl varaktigt har förlorat sitt certifikat.

På marknaden har det hitintills varit ett försäkringsbolag (Skan-dia) som tillhandahållit sådan försäkring. Numera finns det även andra aktörer på marknaden som tillhandahåller certifikatförlustförsäkringar med kanske annan försäkringskonstruktion. Här anges hur Skandias certifikatförlustförsäkring är konstruerad.

Certifikatförlustförsäkringen finns i två huvudvarianter, engångsbelopp och löpande ersättning.

Av engångsbeloppsvarianten finns det i sin tur två versioner beroende på om företaget eller flygföraren betalar premien.

Premie för engångsbelopp som erläggs av arbetsgivare påförs den anställde som löneförmån. Premien är inte avdragsgill för den anställde. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt. Försäkringen är inte tagen i samband med tjänst.

Om premien för engångsbelopp erläggs av flygföraren gäller följande. Premien är inte avdragsgill i deklarationen. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt.

Även löpande ersättning finns i två versioner beroende på vem som är premiebetalande, företaget eller flygföraren.

Om företaget betalar premien gäller följande. Denna försäkring är K-klassad. I försäkringsavtalet har intagits att försäkringen är tagen i samband med tjänst. Detta innebär för den försäkrade att han inte blir skattskyldig för förmånen. Ersättning som utbetalas till den försäkrade blir skattepliktig.

Om flygföraren betalar premien gäller följande.

Premie för löpande ersättning är en P-premie, dvs. den hänförs till pensionsförsäkring. Premien är avdragsgill inom de ramar som gäller för sådana försäkringar, se avsnitt 1.4.3.3. Ersättningsbeloppet utfaller månadsvis och tas upp till inkomstbeskattning.

Psykoanalys

Avdragsrätten för kostnad för genomgång av psykoanalys har prövats i ett flertal fall. Avdrag har i regel inte medgetts. Kostnaderna har ansetts avse personlig förebyggande sjuk- eller hälsovård för erhållande av högre kompetens eller sakna direkt betydelse för den utövande verksamheten (RÅ 1970 ref. 22 I-II, RÅ 1973 ref. 45 I-III, återgivna i RRK R73 1:43-45, RÅ 1974 ref. 95, återgivet i RRK R75 1:6 samt RÅ 1974 ref. 96, återgivet i RRK R74 1:80).

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 26 medgavs sjukhuspräst, som i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning, avdrag för handledningskostnaderna. Kostnaderna ansågs vara utgifter för arbetsbiträde.

Glasögon och kontaktlinser

Enligt RRs praxis utgör kostnaden för glasögon och kontaktlinser en icke avdragsgill privat levnadskostnad, även om arbetet inte skulle kunna ha utförts utan glasögonen eller linserna. I rättsfallet RÅ 1975 ref. 50, återgivet i RRK R75 1:46 anförde RR att glasögonen inte var att jämställa med arbetsredskap eller hjälpmedel i arbetet, varför kostnaden utgjorde en icke avdragsgill privat levnadskostnad. Samma blev utgången i RÅ82 1:56, som avsåg en dansares kostnader för kontaktlinser.

Kostnad för anskaffande av terminalglasögon är inte heller avdragsgill. Om arbetsgivaren tillhandahåller en anställd sådana glasögon, som den anställde behöver för sitt arbete vid dataterminal, bör denna förmån däremot anses som skattefri.

I kammarrättsavgörandet RRK K85 1:11 har en flygplatstjänsteman, som i tjänsten var skyldig att använda skyddsmask vid hantering av flygbränsle,

medgetts avdrag för kontaktlinser därför att hans vanliga glasögon inte kunde användas samtidigt med skyddsmasken.

Hörapparat, batterier

Kostnader för anskaffande av hörapparat eller av batterier till sådan, liksom värdeminskning av hörapparat har inte ansetts utgöra kostnader för fullgörande av tjänst utan privata levnads-kostnader, varför avdrag inte medgetts (RÅ 1951 Fi 903, 1958 Fi 1270).

Proteser

Detsamma har ansetts gälla beträffande ögonprotes (RÅ 1954 ref. 13) och benprotes (RÅ 1935 Fi 47, 1939 Fi 605).

Ledarhund

Avdrag för kostnader för hållande av ledarhund för blind har inte medgetts. Kostnaderna har ansetts utgöra privata levnadskostnader och avsetts skola täckas av skattefri invaliditetsersättning (RÅ 1975 ref. 20, återgivet i RRK R75 1:31).

Hund i tjänsten

Styrkta kostnader för hållande av hund i tjänsten torde vara avdragsgilla. SKM beslutar i varje enskilt fall i samband med taxeringen om storleken på det avdragsgilla beloppet. (Jfr RSV:s skrivelser 1992-12-21, Dnr 44599-92/200 och 44687-92/900).

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1

Till Avsnitt 4.4.11 - 4.6.2.9

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 4 - Inkomst av tjänst

Del 5 av 5

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

4.4.11 Diverse övriga kostnader

Riksdags- ledamot

Riksdagsledamots resekostnader under valrörelsen och i det partipolitiska arbetet har ansetts avdragsgilla (RÅ 1986 ref. 130). RR ansåg att det ingår i en riksdagsledamots arbetsuppgifter att även hålla kontakt med väljarna i den egna valkretsen och att delta i det partipolitiska arbetet.

Kommunal- politiker

Kommunal förtroendeman, som inte uppburit särskilda kostnads-ersättningar, har medgetts avdrag för telefon- och portokostnader till den del dessa haft direkt samband med förtroendeuppgiften (RÅ 1984 1:34).

Studielån, studiemedel

Avdrag för ränta på studielån medges endast under inkomst av kapital. Endast ränta på privatfinansierad studieskuld är avdragsgill. Ränta inom ramen för studiemedelssystemet (8 kap. 1 § studiestödslagen, (1973:349)) är enligt 20 § KL inte avdragsgill. Avdrag medges inte heller för skulduppräkningskostnader.

Studiecirkelledare

Studiecirkelledare som hade betalat kursdeltagarnas kursmaterial och deltagaravgifter fick av RR avdrag för dessa kostnader. RR medgav avdraget eftersom kursen inte hade kommit till stånd om kursdeltagarna skulle ha krävts på beloppen (RÅ 1986 ref. 60).

Advokatkostnader, rättegångskostnader

Advokat- eller rättegångskostnader kan vara avdragsgilla om fråga är om förvärvande eller bibehållande av intäkt i förvärvskälla. När fråga varit om tvist om lönefordran har avdrag för rättegångskostnader således medgetts, men däremot inte när processen gällt återfående av lämnad tjänst.

Regeringsrätten har i RÅ 1993 ref. 34 medgett avdrag för skäliga rättegångskostnader i en arbetsrättslig tvist om omplacering och uppsägning.

Revisorsbehörighet

Kostnad för godkännande som revisor har inte ansetts vara en avdragsgill kostnad. Genom godkännandet som revisor förvärvas en formell kompetens som är högre än man ägde dessförinnan (RÅ84 1:13).

Deklarationshjälp m.m.

Kostnader för biträde vid upprättande av självdeklaration eller i samband med process i taxeringsmål utgör inte sådana kostnader för vilka avdrag medges. I konsekvens härmed bör inte heller avdrag kunna medges för kostnader för rådfrågning i skatteärenden. Jfr även avsnitt 12.14.

Här kan nämnas att enligt lagen (1989:479, senaste lydelse enligt SFS 1998:192) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) finns det möjligheter att med allmänna medel ersätta en skattskyldig för hans kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat, som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt i ett ärende eller mål om skatt.

En eventuell utgiven kostnadsersättning räknas inte som skattepliktig inkomst (prop. 1988/89:126, s. 33).

Mättnings- och granskningsavgift

Mättnings- och granskningsavgifter är avdragsgilla under inkomst av tjänst. Tidigare gällde att sådana avgifter medräknades i underlaget för skattereduktion för fackföreningsavgifter. Denna skattereduktion har slopats.

4.5 Särskilt om hobbyverksamhet

31 § och 33 § 1 mom. 3 st. KL
prop. 1989/90:110 s. 307-313, 474-476, 650, SkU30
prop. 1992/93:127, s. 42-44, 58-59, SkU14

Sammanfattning

En grundläggande förutsättning för att en inkomst skall beskattas är att den kan hänföras till något av de tre inkomstslagen.

Före 1991 föll verksamhet som bedrevs varaktigt och självständigt men utan egentligt vinstsyfte utanför såväl inkomstslagen tjänst, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Denna verksamhetsform, s.k. "hobbyverksamhet", undgick därigenom beskattning.

En av grundprinciperna i den reformerade inkomstbeskattningen, om inte annat uttryckligen anges, är att all inkomst av verksamhet skall beskattas i något av inkomstslagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. För att fånga upp även hobbyinkomsterna har därför inkomstslaget tjänst utvidgats.

RSV har tagit fram en broschyr om beskattning av hobbyverksamhet (RSV 344 utg. 4).

4.5.1 Utvidgning av inkomstslaget tjänst

Inkomstslaget tjänst har i det nya systemet utvidgats och fungerar som uppsamlingsplats för sådana varaktiga och tillfälliga inkomster som inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital.

Inte privata kostnader

Kravet på neutral beskattning innebär principiellt att alla inkomst-er skall beskattas. Detta får dock inte medföra ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag ej skall medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader.

Överskott beskattas

Beträffande hobbyverksamhet har detta fått till följd en kompromiss som innebär att beskattning skall ske om verksamheten ger överskott men att avdrag ej medges mot andra inkomster under tjänst om verksamheten ger underskott.

Underskott får sparas

Eftersom kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall utgifter och inkomster hamnar på olika år. Detta har i viss mån lösts genom att underskott får sparas upp till fem år efter beskattningsåret och dras av mot eventuellt kommande års överskott av samma verksamhet. Regeln infördes fr.o.m. 1994 års taxering. Utvisar verksamheten underskott även under de följande fem beskattningsåren efter underskottsåret, bortfaller rätten till avdrag för det första årets underskott.

Inte rullning av underskott

Avdrag för tidigare års underskott får inte överstiga årets överskott och därigenom skapa ett nytt underskott. Rullning av underskott på sätt som gäller för näringsverksamhet är därigenom utesluten.

Exempel

A deklarerar sin hobbyverksamhet på följande sätt under inkomståren 1993-1999.

1993 underskott 20 000 kr
1994 underskott 15 000 kr
1995 underskott 10 000 kr
1996 underskott 5 000 kr
1997 överskott 10 000 kr
1998 underskott 10 000 kr
1999 underskott 5 000 kr

A kan inte göra avdrag för underskott förrän 1997 då verksamheten första gången ger ett överskott. A kan då göra avdrag med 10 000 kr av det underskott som uppstod 1993. Eftersom underskott uppstår igen 1998 kan resterande del (10 000 kr) av underskottet från 1993 inte utnyttjas och inte heller sparas längre, utan faller bort. Underskott uppstår igen 1999 varför inte heller underskottet från 1994 kan utnyttjas. Underskottet från 1995 kan dock utnyttjas vid ett eventuellt överskott år 2000.

Skattskyldig som yrkar avdrag för tidigare års underskott, skall redovisa både inkomster och utgifter för underskottsåret och fram till överskottsåret om verksamheten inte har deklarerats under dessa år.

Vid 2000 års taxering, dvs. 1999 års inkomster kan avdrag göras för underskott som uppkommit tidigast inkomståret 1994.

**Inte förlustavdrag
i kapital vid upp-
hörande**

Reglerna om avdrag med 70 % av verksamhetens slutliga underskott mot inkomst av kapital om verksamheten upphör är inte tillämpliga på hobbyverksamhet.

**Allmänt avdrag
för underskott**

Nya regler om allmänt avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet (46 § 1 mom. KL och 4 § SIL) har införts fr.o.m. 1997 års taxering. För att medges avdrag får inte den skattskyldige ha bedrivit likartad verksamhet under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Tidigare verksamhet som utgjort hobby och beskattats i tjänst utgör, enligt RSV:s mening (PM 1994-06-13 dnr 3358-94/900 och PM 1996-05-10 dnr 3798-96/900) inget hinder för avdrag för nystartad näringsverksamhet. Dubbelt avdrag för kostnader kan däremot inte komma i fråga.

**Nystartad verk-
samhet**

Beträffande nystartad verksamhet kommer det i vissa fall att uppstå svårigheter att bedöma om det är egentlig näringsverksamhet eller hobby som skattskyldig påbörjat, eftersom det är vanligt att en nystartad verksamhet går med underskott. Om en verksamhet bedöms som hobby och det senare visar sig att verksamheten borde bedömts som näringsverksamhet från början ger det nya omprövningsförfarandet möjlighet att rätta till tidigare års taxeringar.

**Flera hobbyverk-
samheter**

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

Bär, svamp m.m.

Intäkt av försäljning av vilt växande bär, svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockar är skattefri till den del intäkten under beskattningsåret inte överstiger 5 000 kronor. Intäkten skall dessutom inte vara hänförlig till näringsverksamhet eller till lön eller liknande förmån (19 § KL). Bestämmelsen är uttömmande och skattefriheten omfattar därmed endast försäljning av bär, svampar och kottar, se RÅ 1992 not. 513.

4.5.2 Gränsdragningar**4.5.2.1 Tjänst/näringsverksamhet****Vinstsyfte saknas**

Kriterierna för näringsverksamhet är varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Hobbyverksamheten fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet men avsaknaden av direkt vinstsyfte på längre eller kortare sikt medför att verksamheten inte uppfyller kraven för näringsverksamhet varför den skall hänföras till inkomstslaget tjänst.

Helhetsbedömning

Gränsen mellan näringsverksamhet och hobby är i viss mån flytande. I många fall kommer därför en helhetsbedömning att behöva göras utifrån samtliga förutsättningar under vilken verksamheten bedrivs som t.ex. verksamhetens art, omfattning, tillgångar, behov av lokaler, annonsering och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning. Saknas egentligt vinstsyfte beskattas verksamheten som hobby även om den årligen ger visst överskott.

Redovisar hobby som näringsverk- samhet

En hobbyverksamhet kan komma att redovisas som näringsverksamhet eftersom beskattningseffekten och skyldigheten att erlägga avgifter är de samma för verksamheterna medan underskottsåren

inte går förlorade i näringsverksamhet genom systemet med rullning av underskott.

I detta fall, och överhuvudtaget när verksamhet skall hänföras till näringsverksamhet eller hobby, måste en bedömning göras utifrån verksamhetens uppenbara eller påvisbara vinstsyfte enligt den helhetsbedömning som tidigare nämnts. Har verksamheten bedrivits under någon tidsperiod torde detta underlätta bedömningen.

Arbetsinsatsen

Det ska observeras att det är kravet på egentligt vinstsyfte som skiljer hobby från näringsverksamhet. Har verksamhet vid denna bedömning fått karaktären näringsverksamhet bör ej uppgifter om arbetsinsatsens ringa omfattning förändra bedömningen och omvandla den till hobby. Arbetsinsatsen har endast betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet är aktiv eller passiv, vinstsyftet är då redan avklarat.

Generellt kan sägas att om verksamheten härrör från eget arbete eller egen prestation och vinstsyftet ej kan anses uppfyllt vad avser den tidigare nämnda helhetsbedömningen så föreligger hobbyverksamhet. Skulle däremot verksamhet bedrivas i liten omfattning men med varor eller föremål som anskaffas för att försäljas vidare (tavlor, frimärken, möbler m. m.) får vinstsyfte - näringsverksamhet - anses föreligga.

Från praxis om gränsdragningen mellan hobby och rörelse kan nämnas

- RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509.
Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby.

- RÅ 1961 Fi 1760. Gränsdragning vid nystartad verksamhet.
- RÅ 1956 Fi 2063. Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby.
- RÅ 1965 Fi 785. Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda exemplar av 1 000 tryckta, hobby.
- RÅ 1966 Fi 208. Kennelverksamhet med 3-6 avelsdjur, rörelse.
- RÅ 1970 Fi 1984. Visning av konstsamling mot betalning, rörelse.

4.5.2.2 Tjänst / kapital

Enligt 31 § 1 mom. KL skall en intäkt hänföras till tjänst om den inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Till kapital hänförs förutom avkastning och vinster, även andra intäkter av egendom om den inte är hänförlig till näringsverksamhet (se avsnitt 5.3.3). Även uthyrning av egendom beskattas i regel i inkomstslaget kapital om intäkten inte är hänförlig till näringsverksamhet. Intäkter av egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet, hänförs däremot inte till inkomst av kapital enligt specialmotiveringen i prop. 1989/90:110 s. 698.

Vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas i inkomstslaget kapital enligt 31 § SIL (avsnitt 5.10). När det gäller egendom som använts i hobbyverksamhet framgår av specialmotiveringen till lagtexten (prop. 1989/90:110 s. 654) att en skillnad är avsedd mellan å ena sidan egendom som använts i verksamheten och å andra sidan egendom som producerats i verksamheten.

Föredragande statsråd anför.

"Problemet gäller närmast om beskattning skall ske i inkomstslaget

tjänst eller i inkomstslaget kapital. Här kan framhållas att vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas normalt enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta bör i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock bedömningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige t.ex. renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats".

Yttrandet innebär att när det gäller intäkt vid försäljning av lösöre skall inkomsten redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, om egendomen

- producerats i verksamheten och sedan sålts eller

- köpts in och förädlats i verksamheten och därefter sålts varvid den egna arbetsinsatsen, "förädlandet", till övervägande del påverkat intäkten.

Exempel

Person A är intresserad frimärkssamlare. Han har inget intresse av att frimärkssamlandet skall ge avkastning genom att samtidigt sälja frimärken, utan han har genom åren byggt upp en frimärkssamling som när den säljs inbringar ett visst belopp.

Eftersom någon verksamhet inte kan anses ha bedrivits är försäljningen hänförlig till kapital och redovisas enligt reglerna för avyttring av privat lösöre

som innehafts för personligt bruk (31 § 2 st. SIL).

Exempel

Person B har köpt en travhäst som han har uppstallad hos en travtränare. B tar inte del i skötseln av hästen utan andra sköter träningen och tävlandet. Syftet med innehavet är att tävla med den och att den skall ge avkastning. Avkastningen i form av tävlingsvinster och avelsintäkter bör redovisas som hobby i enlighet med tidigare praxis (se t.ex. RÅ74 1:78), dvs. numera inkomst av tjänst.

Eftersom B inte tagit någon personlig del i verksamheten får hästen när den säljs ses som ett investeringsobjekt som vid en försäljning skall redovisas som försäljning av privat lösöre som inte innehafts för personligt bruk (31 § 4 st. SIL). Med en sådan bedömning borde också följa att avkastningen av egendomen, dvs. tävlingsvinster m.m. skulle utgöra inkomst av kapital. Även den omständigheten att avkastningen inte härrör från ägarens eget arbete eller någon form av prestation bidrar till den bedömningen. Men med hänsyn till att det i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 313) uttalas att den praxis som utvecklats på området i mycket kan förbli vägledande, torde dock ovanstående exempel få bedömas som hobby.

Om B istället haft hand om hästen själv och tränat och tävlat med den bör den vid en försäljning redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (31 § 2 st. SIL).

Exempel

Person C är hobbybiodlare. Den löpande försäljningen av honung redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, men vid en försäljning av bisamhällen och bikuporna skall dessa redovisas som

försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (31 § 2 st. SIL).

Ingångsvärdet på det avyttrade inventariet är det ursprungliga anskaffningsvärdet, ökat med ev. förbättringar och minskat med ev. förslitningsavdrag (31 § SIL). Endast sådana utgifter som medför förbättringar av tillgången ökar värdet eftersom sådana utgifter inte är på en gång avdragsgilla utan endast i form av ev. förslitningsavdrag (avsnitt 4.5.5 nedan). En utgift som inte medför en förbättring av inventarier är avdragsgill i sin helhet vid redovisning av hobbyverksamheten (kontantprincipen) och kan inte förskjutas annat än via reglerna om fem års förskjutning av ev. underskott (avsnitt 4.5.1 ovan). Någon valfrihet föreligger inte. Den praxis som tillämpas inom näringsverksamhet vid innehav av t.ex. travhästar, och som tidigare också har tillämpats för hobby i samband med avyttring av tillgångar (RÅ 1989 ref. 107) är relevant även framgent.

4.5.3 Verksamheter av hobbykaraktär

Det utmärkande för en hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv (på dennes fritid) och att vinstsyfte saknas.

Till hobbyverksamhet kan t.ex. hänföras försäljning i mindre skala av produkter från hemslöjd, trädgårdsodling, biodling, jakt/fiske, uppfödning av hundar, hästar och dylikt när vinstsyfte saknas. Begreppet vinstsyfte avser anledningen till att man innehar den egendom från vilken avkastningen kommer. Beträffande uthyrning av tillgångar bör beskattningen normalt ske i inkomstslaget kapital, se avsnitt 5.3.3. Däremot kan hyresintäkt vid tillfällig uthyrning av egendom som hobbyidkaren själv har tillverkat eller förädlat och som egentligen är avsedd för försäljning hänföras till hobbyverksamheten (jfr avsnitt 4.5.2.2).

4.5.3.1 Kulturell verksamhet

Verksamheter av hobbykaraktär utan egentligt

vinstsyfte finns ofta inom ramen för s.k. kulturarbete. Det kan vara fråga om personer som normalt har fast anställning och därutöver på fritiden ägnar sig åt musik, måleri, fotografering, teater och liknande på ett sådant sätt att inkomster uppstår, utan att något uppdragsförhållande föreligger (tjänst) eller att de är beroende av dessa inkomster för sin försörjning eller att näringsverksamhet kan anses föreligga (RÅ 1987 ref. 56).

Musiker är i regel anställda/uppdragstagare hos arrangören varför denne sköter inbetalning av preliminärskatt och arbetsgivaravgifter och även lämnar kontrolluppgift.

4.5.3.2 Hästsport och hästuppfödning

Det är ofta svårt att avgöra om travsportverksamhet, hästuppfödning och liknande verksamhet utgör näringsverksamhet eller hobby. Ridhästuppfödning har inte ansetts utgöra näringsverksamhet när deltagandet i hästkapplöpningar varit av mindre omfattning och då inte heller handel med hästar sker. Nettovinst av tävlingsverksamhet med en enda travhäst har inte ansetts utgöra näringsverksamhet, även när verksamheten varit lönsam. Travsportverksamhet som drivits med två hästar samtidigt har däremot i allmänhet ansetts utgöra näringsverksamhet. Antalet hästar är dock inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten kan anses utgöra näringsverksamhet eller inte.

Av praxis kan man utläsa att enbart antalet hästar inte räcker som utgångspunkt för bedömningen om verksamheten utgör hobby eller näringsverksamhet enligt KL. I stället måste en samlad bedömning göras med hänsyn tagen till alla omständigheter. Härvid bör, förutom antalet hästar, även verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till travsporten (smitta) och graden av hans ekonomiska beroende av verksamheten beaktas. RÅ 1960 Fi 903, 1964 ref. 9, 1968 Fi 1953 och 1974 ref. 85 (RRK R74 1:78). Se även RSV:s rapport 1986:5 och 1986:6.

Innehavet av en enda häst har således i några fall ansetts konstituera rörelse. I ett förhandsbesked uttalades att sökanden som tidigare haft flera travhästar och beskattats för inkomst av rörelse skall betrakta även den sedermera återstående enda hästen som tillgång i rörelse (RN 1966 4:7).

Sökanden i ett annat förhandsbeskedsärende hade sedan 10 år ägt 3-4 hästar men aldrig fler än en i taget. Dessa hade lämnat underskott och sökanden frågade om hennes innehav av en travhäst skulle betraktas som hobby och om vinstpengarna som hästen inbringat därmed skulle undgå beskattning. Sökandens make som tränat hästarna drev omfattande travverksamhet i aktiebolagsform. Sökanden var suppleant i bolagets styrelse, firmatecknare och arbetade i viss inte obetydlig omfattning på bolagets kontor. Nämnden ansåg att hästhållningen inte var att anse som yrkesmässigt bedriven. RR ändrade förhandsbeskedet och uttalade i domen att sökandens verksamhet var nära besläktad med makens och fick anses utgöra en del i makarnas gemensamma travsportrörelse. Inkomsten av verksamheten utgjorde därmed inkomst av rörelse. Två av ledamöterna ville inte ändra förhandsbeskedet (RÅ78 Aa158, RSV/FB Dt 1978:23 jfr även RÅ73 1:38).

Hästsportverksamhet på jordbruk

I det tidigare systemet gällde att verksamhet som p.g.a. sin natur och omfattning utgjorde binäring till jordbruk, beskattades i jordbruket. I annat fall utgjorde den en självständig rörelse eller hobby.

Av 18 § 2 st. KL framgår bl.a. att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person, ett dödsbo eller ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla om inte annat följer av fjärde stycket (som behandlar självständig verksamhet i utlandet).

Den naturliga anknytningen som råder mellan jordbruksverksamhet och verksamhet som ger avkastning genom bl.a. utnyttjandet av

fastighetens inventarier, alster och naturtillgångar m.m., medför att hästsportverksamhet ofta utgör en verksamhet tillsammans med jordbruket.

Även andra omständigheter än sambandet med jordbruksdriften, t.ex. hästägarens verksamhet i övrigt, har betydelse. Jfr rättsfallen RÅ 1968 Fi 2182, 2190-2192, 1969 Fi 102 och RÅ 1988 ref. 117.

4.5.3.3 Biodling

På jordbruk

RSV har lämnat information om hur gränsen mellan hobbybiodling och yrkesmässig biodling skall dras (RSV Dt 1978:6). Enligt denna information skall innehav av bisamhällen räknas som skattepliktig inkomst i jordbruk om den bedrivs på jordbruksfastighet. Den naturliga anknytning som finns mellan biodling och jordbruksverksamhet medför, på samma sätt som för hästsportverksamhet, att biodling i de flesta fall, oavsett omfattning, utgör en verksamhet tillsammans med jordbruk.

Övrig biodling

För den som inte har jordbruksfastighet skall ett innehav av högst 15 bisamhällen i normalfallet utgöra hobbyverksamhet. Från och med ett innehav av 16 samhällen bör verksamheten utgöra näringsverksamhet.

4.5.3.4 Idrottslig utövning

Skyldigheten att redovisa tävlingsvinster preciseras i 19 § KL. För de idrottsutövare där vinstsyfte och yrkesmässighet inte präglar verksamheten och det inte är fråga om anställnings- eller uppdragsförhållande torde den ha karaktär av hobbyverksamhet.

4.5.4 Anteckningsskyldighet

Eftersom verksamheten inte utgör näringsverksamhet så föreligger inte bokföringsskyldighet enligt bokföringslagens

bestämmelser.

Så länge som verksamheten förblir hobby med redovisning under tjänst så gäller den generella bestämmelsen om skyldigheten att sörja för att underlag finns för att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skyldigheten omfattar även kostnaderna i verksamheten eftersom avdragsrätt föreligger för såväl beskattningsårets kostnader som kostnaderna under de fem åren som närmast föregått beskattningsåret. Denna skyldighet regleras numera i 4 kap. 1 § LSK. Hobbyverksamhet som utvisar underskott behöver inte deklarerar.

4.5.5 Speciellt om kostnader i hobby

Kontanta utgifter

Avdrag medges för kostnader under beskattningsåret och de fem åren närmast före beskattningsåret till den del dessa överstiger respektive års intäkter.

Alla kostnader beaktas

Under tjänst gäller allmänt att kostnader skall hänföra sig till intäktens förvärvande. Beträffande hobby bör kostnaderna avse verksamheten i sin helhet under beskattningsåret. Kostnader för t.ex. startavgifter och resor m.m. för deltagande i idrottstävlingar och travsport är avdragsgilla även vid de tillfällen deltagandet inte inbringat inkomster.

Bär, svamp m.m.

Avdrag för kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar samt kottar får endast göras för den del av kostnaderna som överstiger skattefritt belopp, dvs. 5 000 kr. Se exempel i avsnitt 1.2.1.

Ej räntor

Ett undantag från att alla kostnader beaktas är att räntor som kan hänföras till hobbyverksamheten, t.ex. ränta på upplånat kapital för anskaffning av tillgångar i hobbyverksamheten, dras av i inkomstslaget kapital (jfr 33 § 1 mom. 4 st. KL och 3 § 2 mom. 1 st. SIL).

Förslitningsavdrag

Av specialmotiveringen till lagtexten framgår att förslitningsavdrag som redan tillåts i viss utsträckning under tjänst även fortsättningsvis bör kunna tillämpas på hobbyverksamheter (prop. 1989/90:110 s. 653).

Förslitningsavdraget skall i princip motsvara den verkliga värdenedgången under året. Har någon värdenedgång inte skett kan förslitningsavdrag inte medges. I många fall kan, vid inköp av tillgångar som är utsatta för verklig värdenedgång, utgiften för anskaffning av tillgången schablonmässigt fördelas på skäligt antal år och avdrag göras med 10-20 % per år (jfr RSV Dt 1992:10).

Förslitningar på byggnader (privatbostadsfastighet) kan inte medges. Ett skäl härtill är bl.a. att någon återläggning av medgivna förslitningsavdrag inte kan ske vid en framtida avyttring. Däremot får avdrag i hobbyverksamheten ske för reparations- och underhållsutgifter på byggnad när utgifterna är direkt hänförliga till den på fastigheten bedrivna hobbyverksamheten.

Av reglerna om vinstberäkning vid försäljning av personligt lösöre i 31 § SIL framgår att eventuella förslitningsavdrag m.m. skall reducera omkostnadsbeloppet.

4.5.6 Sociala avgifter

Överskott av hobby är förmånsgrundande och skall beläggas med egenavgifter. För den som fyllt 65 år före beskattningsåret eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension eller för den som avlidit under beskattningsåret betalas särskild löneskatt.

Schablonavdrag

På grund av detta medges avdrag för påförda egenavgifter och även schablonavdrag (33 § anv. p. 7 KL). Schablonavdrag medges med 25 % eller 20 %, beroende på om fulla avgifter eller endast särskild löneskatt skall betalas. Avdraget skall återföras nästa beskattningsår. Enligt RSV:s uppfattning bör avstämning ske som visas nedan.

Om schablonavdraget överstiger påförda avgifter redovisas intäkt vid den särskilda inkomstberäkningen för hobby, det vill säga ett överskott ökar eller ett underskott minskar. Om schablonavdraget är mindre än påförda avgifter medges avdrag från överskott av hobby. Finns inget överskott eller är avdraget större än befintligt överskott medges avdrag från övriga tjänsteinkomster. Sådant avdrag berörs inte av avdragsbegränsningen i 33 § 2 mom. KL. För ytterligare detaljer kring avstämning av egenavgifter, se avsnitt 15.3.

4.5.7 Mervärdesskatt vid hobbyverksamhet

Skyldighet att redovisa mervärdesskatt föreligger när man i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Eftersom yrkesmässigheten knutits till inkomstslaget näringsverksamhet skall i allmänhet mervärdesskatt inte redovisas för inkomster som är att hänföra till hobbyverksamhet.

Det kan dock undantagsvis förekomma att skattepliktig vara eller tjänst omsätts i former jämförbara med näringsverksamhet. Sådant verksamhet anses som yrkesmässig först när omsättningen överstiger 30 000 kr per år.

Även omsättning av skattepliktig vara från privatbostadsfastighet eller från fastighet som tillhör bostadsrättsförening anses som yrkesmässig när omsättningen för

beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

4.6 Sjöinkomst

Lag (1996:1330) om upphävande av lagen
(1958:295) om sjömansskatt
49 § KL (sjöinkomstavdrag)
11 kap. 11 § andra och tredje stycket SBL
(1997:483)
(skattereduktion)
Prop. 1995/96:227

Skattekontoret Västra Göteborg biträder RSV
med vissa arbetsuppgifter inom området
sjöinkomst (exempelvis underlag för beslut om
fartygsklassificering) och är handläggande
kontor för särskild inkomstskatt (SINK) på
sjöinkomst. Kontoret lämnar också information
om sjöinkomst.

Med sjöinkomst avses i skattelagstiftningen
inkomst ombord på fartyg som av RSV
klassificerats till *närfart* eller *fjärrfart* (49 § KL).
Sådan inkomst ger rätt till sjöinkomstavdrag
och skattereduktion.

Begreppet sjöinkomst kan dock i allmänt
språkbruk även avse

- inkomst på svenskt fartyg i *inre fart*.
Sådan inkomst är inte sjöinkomst i
skattehänseende utan landinkomst och
beskattas därför enligt allmänna regler.
Sjöinkomstavdrag/skattereduktion
medges inte,
- inkomst på fiskefartyg, örlogsfartyg etc.
Även sådan inkomst är landinkomst.
Sjöinkomstavdrag/skattereduktion
medges inte,
- inkomst på *utländskt* fartyg. Sådan
inkomst är också landinkomst och
beskattas enligt huvudregeln i Sverige
om inte dubbelbeskattningsavtal säger
annat. Skattebefrielse kan dock under
vissa förutsättningar ske enligt den s.k.
183-dagarsregeln. Sjöinkomstavdrag/

skattereduktion medges inte.

I det följande behandlas sjöinkomst i *närfart/ fjärrfart*. Där framgår vad som avses med närfart, fjärrfart, sjöinkomstavdrag/ skattereduktion och inre fart. Ett avsnitt om utländskt fartyg finns också.

Sammanfattning

Sjömansskatten har avskaffats

Lagen om sjömansskatt upphörde att gälla vid utgången av 1997. Sjöman i närfart eller fjärrfart skall därför fr.o.m. 1998 (taxeringsåret 1999) lämna självdeklaration och beskattas i hemortskommunen för sin sjöinkomst. Alla kontanta ersättningar och förmåner, förutom fri kojplats på fartyg och vissa fria resor till och från tjänstgöringsfartyg, är skattepliktiga enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt.

De nya reglerna innebär vidare att sjömannen vid taxeringen tillgodoförs dels ett sjöinkomstavdrag (från den taxerade förvärvsinkomsten) och dels en skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord. Avdragen tillgodoförs automatiskt med ledning av den kontrolluppgift arbetsgivaren lämnar. Reglerna gäller för sjöman anställd på fartyg som RSV klassificerat till närfart eller fjärrfart.

Förutom sjöinkomstavdrag erhåller en sjöman grundavdrag enligt allmänna regler. Någon reducering av grundavdraget på grund av sjöinkomsten skall alltså inte göras.

Ersättning från försäkringskassa, arbetslöshetskassa eller annan landinkomst berättigar inte till sjöinkomstavdrag/ skattereduktion.

Det som ovan sagts beträffande taxering gäller sjöman bosatt i Sverige. Sjöman som är bosatt utomlands beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För sjöinkomst tas särskild inkomstskatt ut med 15 % av skattepliktig

inkomst. Även detta gäller endast för sjöman anställd på fartyg som är klassificerat till närfart eller fjärrfart av RSV. För ersättning från försäkringskassa, arbetslöshetskassa eller annan landinkomst tas särskild inkomstskatt ut med 25 %.

4.6.1 Allmänt

4.6.1.1 Sjöinkomstavdrag / skattereduktion

Avdrag och skattereduktion

Sjöinkomstavdraget är för helt år i närfart 35 000 kr och i fjärrfart 36 000 kr (49 § KL). Skattereduktionen är för helt år i närfart 9 000 kr och i fjärrfart 14 000 kr (11 kap. 11 § SBL). Sjöman som haft sjöinkomst under en del av ett år medges sjöinkomstavdrag/skattereduktion med 1/365 av beloppen för varje dag sjöinkomst uppburits. Avdrag kan inte erhållas för mer än 365 dagar. Tiden det gäller är antal dagar med sjöinkomst. Med detta avses dels avlönad tid för arbete ombord och dels betald hemmavarande tid i form av s. k. vederlagslön, semesterlön eller sjuklön betald av arbetsgivaren. Tid för vederlagslön varierar beroende på vilket kollektivavtal som följs men kan vara lika lång som för tjänstgöring ombord. Exempelvis är det inte ovanligt att sjöman tjänstgör ombord totalt sex månader per år och är ledig lika länge. Engångsbelopp grundar inte rätt till sjöinkomstavdrag/skattereduktion. Avdragen skall inte yrkas i självdeklaration utan tillgodoförs automatiskt med ledning av kontrolluppgiften, som arbetsgivaren lämnar.

Sjöinkomstavdraget minskar den taxerade förvärvsinkomsten. Avräkningsordning: allmän pensionsavgift, grundavdrag och sjöinkomstavdrag (50 § KL). Skattereduktion sker i första hand för sjöinkomst och därefter för underskott av kapital. Skattereduktion sker endast i fråga om kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig fastighetsskatt (11 kap. 11 § SBL).

4.6.1.2 Vem får sjöinkomstavdrag /

skattereduktion?

Närfart / fjärrfart

Avdrag/skattereduktion medges sjöman anställd ombord på svenskt fartyg klassificerat till *närfart* eller *fjärrfart*. För klassificering (se nedan) fordras att fartyget har en bruttodräktighet av minst 100 och används till handelssjöfart eller resandes fortskaffande eller till annat ändamål som har gemenskap med handelssjöfarten. Definitionerna av närfart och fjärrfart har inte ändrats jämfört med den upphävda lagen om sjömansskatt.

Avdragsreglerna gäller inte för fartyg i *inre fart* (fartyg som går inom landet huvudsakligen i hamnar, på floder, kanaler, insjöar eller inomskärs vid kusterna eller i Kalmarsund) och inte heller för utländskt fartyg. Sjöman på fartyg i inre fart och på utländskt fartyg taxeras enligt allmänna regler. Några få undantag finns beträffande utländskt fartyg, i de fall detta är inhyrt av svensk redare.

Närfart: linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar, dock ej linjefart bortom en linje mellan Hanstholm (nordvästra Danmark) och Lindesnäs (södra Norge) eller bortom Cuxhaven (Kielkanalen). Med detta avses passagerar- och bilfärjor eller andra fartyg i tidtabellsbunden fart inom det angivna området som alltså utgörs av Bottniska viken, Östersjön, Kattegatt och Skagerack. Slutsats av definitionen är exempelvis att nuvarande färjetrafik till Danmark och Finland går i närfart.

Fjärrfart: annan fart än inre fart och närfart.

RSV klassificerar

RSV klassificerar fartyg till närfart eller fjärrfart och lämnar i författningssamlingen (RSFS) besked beträffande de fartyg på vilka de anställda skall få sjöinkomstavdrag/skattereduktion. Den första sammanställningen av klassificerade fartyg publiceras runt årsskiftet. Kompletteringar görs sedan successivt under året för tillkommande fartyg. Förutsättningen för att en sjöman skall få sjöinkomstavdrag/skattereduktion med avseende på sin inkomst ombord är alltså att han är anställd i redarens tjänst och tjänstgör ombord på ett fartyg som RSV klassificerat.

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

Entreprenör

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

Kontrollant

Avdrag/skattereduktion medges dessutom den som för redarens räkning tjänstgör som kontrollant under fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning för att senare tillträda befattning på fartyget och den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord påbörjas inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Allt under förutsättning att fartyget (fartygsbygget) är klassificerat till närfart/fjärrfart.

Arbete i hamn

Den som är avlönad uteslutande för fartygs iståndsättande eller uppläggning eller för tillsyn eller betjäning vid fartygs uppehåll i hamn, anses inte vara anställd ombord på fartyget, och medges därför inte sjöinkomstavdrag/skattereduktion.

4.6.1.3 Preliminär skatt på sjöinkomst

Preliminär skatt dras enligt den kommunala skattesats som framgår av sjömannens skattsedel. En särskild skattetabell avseende preliminär skatt för sjöman på fartyg i närfart/fjärrfart tas fram årligen. I den har hänsyn tagits till sjöinkomstavdraget och skattereduktionen. Den använder arbetsgivaren om sjömannen är anställd ombord på fartyg som klassificerats till närfart eller fjärrfart. Sjömannen tillgodoförs således sina "sjöavdrag" redan under inkomståret.

4.6.1.4 Jämkning

Om sjömannen vill ha jämkning av sin skatt på grund av exempelvis räntekostnader lämnar han ansökan till sitt skattekontor. I ansökan skall bl.a. anges antalet dagar som avser sjöinkomst uppdelat på närfart och fjärrfart. Kostförmån skall redovisas. I jämningsbeslutet bör skattekontoret även beakta sjöinkomstavdraget och sjöskattereduktionen och alltså välja procentbeslut. Beloppsbeslut kan bli felaktigt för den som har sjöinkomst. Ny jämningsansökan måste lämnas om förhållanden ändras exempelvis vid byte från fjärrfart till närfart, vid byte till landanställning, vid ersättning från försäkringskassa eller vid ersättning från arbetslöshetskassa.

4.6.2 Taxering av sjömän

4.6.2.1 Inkomst ombord

**Kontant koster-
sättning**

Alla kontanta ersättningar och förmåner är med vissa undantag skattepliktiga. Fri kost ombord är skattepliktig naturaförmån. När en sjöman är hemma på olika former av ledigheter erhåller han enligt kollektivavtal s.k. kstersättning som kompensation för att han inte har den fria kosten ombord på fartyget. Kstersättningen är ett kontantbelopp, som utbetalas av arbetsgivaren och därför skall inräknas i bruttolönen.

Krigsrisktillägg

Krigsrisktillägg och liknande ersättningar är skattepliktiga.

**Skada på person-
lig egendom**

Ersättning som redare betalar till sjöman för förlust eller skada på egendom vid fartygs förolyckande är inte skattepliktig (19 § KL).

4.6.2.2 Förmåner m.m. allmänt

En sjöman på fartyg klassificerat till närfart/ fjärrfart beskattas för förmåner enligt allmänna regler exempelvis beträffande fri kost, fri bil, fri läkarvård och även för skattepliktig del av reseersättning och traktamente. Speciella omständigheter gäller dock för sjömän i vissa avseenden. Det gäller exempelvis kostförmån, resor vid på- och avmönstring och fritt logi.

4.6.2.3 Kostförmån**Fri kost**

En sjöman har som regel helt fri kost ombord på fartyget. Det generella värdet 130 kr per dag för 1999 gäller även för helt fri kost (minst tre måltider) ombord på fartyg. Fråga kan uppkomma om en sjöman haft tre måltider av normal beskaffenhet ombord på fartyget. Om sjömannen exempelvis hävdar att han inte äter frukost p.g.a. arbetspassens förläggning erhåller han sannolikt alternativ form av kost vid annan tidpunkt.

Vid beräkning av värde av fri kost medräknas allt som arbetsgivaren tillhandahållit under

dygnet dvs. inte bara frukost, lunch och middag. Således medräknas övriga tillhandahållna rätter och styckesaker exempelvis smörgåsar. Dessa värderas till marknadspris. För anställda på fartyg finns som regel inga alternativ till att erhålla kost annat än ombord på fartyget.

4.6.2.4 Resor vid på- och avmönstring

Fria resor till och från fartyg

Om en sjöman reser till och från det fartyg han tjänstgör på är detta resor till och från arbetet. Om arbetsgivaren betalar sådan resa tas värdet enligt reglerna i kommunalskattelagen i princip upp till beskattning. Förmån av fri resa för sjöman till eller från tjänstgöringsfartyg eller kostnadsersättning för sådan resa är dock skattefri. Förutsättning för skattefrihet är att det gäller anställning på fartyg som RSV klassificerat. Skattefriheten gäller emellertid inte för sjöman på passagerarfartyg i närfart med fastställd tidtabell (32 § anv. p. 7 KL).

För handelsfartyg (fjärrfart) betalar arbetsgivaren normalt kostnader för resor till och från tjänstgöringsfartyget. Förmånen är alltså skattefri enligt föregående stycke och redovisas inte på kontrolluppgiften. Sjömannen får inte avdrag för kostnaden för resan. Skulle i några fall för familjeföretag eller vid individuella överenskommelser resor inte betalas av arbetsgivaren, medges avdrag för resekostnader enligt allmänna regler.

Resor till och från passagerarfartyg

Med passagerarfartyg avses fartyg vars huvudsakliga ändamål skall vara att transportera passagerare. Resor till passagerarfartyg behandlas på samma sätt som resor till och från arbetet för landanställda. För anställda på passagerarfärjor (närfart) betalar arbetsgivaren normalt inte inställelseresor till fartygen. Ersättningar kan dock förekomma exempelvis vid individuell överenskommelse med sjömannen eller vid inställningar med kort varsel. Om resorna betalas av arbetsgivaren skall ersättningen eller

värdet av resan inräknas i bruttolönen. Eftersom sjömannen skall anses ha sitt tjänsteställe på fartyget betraktas resorna till och från fartyget som resor till och från arbetet. Avdrag får göras i självdeklarationen om förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda enligt allmänna regler.

Sjöman har ofta arbetspass som sträcker sig över flera dygn/flera månader utan besök i bostaden. Detta gäller inte bara på fartyg som går i fjärrfart, utan även för anställda på färjor. Om en sjöman på en färja har ett arbetspass på 1-2 veckor, övernattar han som regel på fartyget.

4.6.2.5 Fritt logi

Logi

Värdet av fritt logi (kojplats) ombord på fartyg klassificerat till närfart/fjärrfart skall bestämmas till 0 kr (42 § KL).

4.6.2.6 Avdrag i deklarationen

I motsats till tidigare sjömansskattesystem medges avdrag för sjöinkomstens förvärvande eftersom sjöinkomsten skall taxeras. Avdrag medges exempelvis för resekostnader enligt allmänna regler i den mån resorna har betalats av sjömannen, jfr ovan 4.6.2.4 Resor vid på- och avmönstring.

Ej avdrag för ökade levnadskostnader

Sjöman på fartyg klassificerat till närfart/fjärrfart skall anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där han eller hon fullgör sitt arbete (33 § anv. p. 3 e KL). Vistelsen på fartyget utgör således inte en tjänsteresa. Avdrag för ökade levnadskostnader såsom vid tjänsteresa under vistelsen på fartyget medges därför inte.

Ej avdrag för dubbel bosättning eller hemresor

Avdrag enligt reglerna för tillfällig anställning och dubbel bosättning medges inte heller. Sjömannens situation avviker från landanställdas. Sjömannen har inga kostnader för logi ombord. Han har vidare fri kost ombord på fartyget samt sjöinkomstavdrag och skattereduktion. En sjöman omfattas därför inte av reglerna för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete och inte heller av reglerna om avdrag för hemresor (33 § anv. p. 3 e KL).

Utgifter i övrigt

Kostnad för kojutrustning samt utgifter i övrigt som utgått för att bestrida kostnader på grund av anställningen ombord är avdragsgilla om de överstiger 1 000 kr och om förutsättningarna i övrigt för avdrag enligt 33 § 1 mom. KL är uppfyllda.

4.6.2.7 Särskild inkomstskatt

Sjöman bosatt i utlandet

Sjöman bosatt i utlandet beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) med avseende på sin sjöinkomst dvs. inkomst ombord på svenskt fartyg som är klassificerat till närfart eller fjärrfart av RSV. Denna särskilda inkomstskatt är en definitiv källskatt och utgår i närfart/fjärrfart med 15 % av inkomsten (kontanta inkomster + förmåner som fri kost etc.). För andra inkomster (exempelvis sjukpenning och föräldrapenning från försäkringskassa, ersättning från arbetslöshetskassa, pension eller annan landinkomst) är skatteavdraget 25 %. För att skatteavdrag skall få göras med 15 % resp. 25 % erfordras ansökan till och beslut av skattemyndigheten. Någon självdeklaration skall inte lämnas och några avdrag kan inte erhållas för den tid särskild inkomstskatt erlagts. Sjöinkomstavdrag/skattereduktion medges inte.

Skattemyndigheten i Göteborg (skattekontoret Västra Göteborg) är beskattningsmyndighet beträffande särskild inkomstskatt på sjöinkomst (RSFS 1999:31).

**Artister, musiker
m.fl.**

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

4.6.2.8 Utländskt fartyg

Inkomst från anställning ombord på fartyg, under annan flagg än svensk (utländskt fartyg), skall taxeras i Sverige, såvida inte dubbelbeskattningsavtal säger annat.

**Sexmånaders-
regeln
Ettårsregeln**

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte för anställda ombord på fartyg (54 § anv. p. 3, st. 2 KL).

**Skattebefrielse i
visst fall**

Om anställning och vistelse utomlands har varat minst 183 dagar under en tolvmånadersperiod, kan skattebefrielse erhållas vid anställning hos svensk arbetsgivare på utländskt fartyg i oceanfart, s.k. internationaliseringsavtal (54 § anv. p. 3, st. 2 KL).

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

4.6.2.9 Kontrolluppgift om sjöinkomst

Arbetsgivaren skall lämna kontrolluppgift för sjöinkomst (närfart/fjärrfart) på särskild kontrolluppgiftsblankett. För sjöman bosatt i Sverige används RSV 2306. För utomlands bosatt sjöman, som haft beslut om särskild inkomstskatt (SINK) 15 %, används RSV 2307. Har en sjöman tjänstgjort på olika fartyg hos samma arbetsgivare skall en kontrolluppgift lämnas för varje fartyg.

Bruttolön

På kontrolluppgift redovisas summa kontant bruttolön inklusive kontant kostersättning m.m. Som tidigare nämnts erhåller en sjöman regelmässigt kostersättning från arbetsgivaren som kompensation för den uteblivna kostförmånen under ledighet. Beloppet hanteras alltså som kontant bruttolön och inte som förmån.

Förmåner

På kontrolluppgift redovisas även förmåner. Den största delen utgörs normalt av fri kost ombord på fartyg. Värdet är 1999 i enlighet med allmänna regler 130 kr per dag för helt fri kost. Även vissa andra förmåner än fri kost, t. ex. fri hälso- och sjukvård, fria läkemedel, fria privata resor (för anställda hos färjrederierna), fri telefon och fria tidningar får redovisas sammanräknat med fri kost. Bilförmån, drivmedelsförmån, ränteförmån, bostadsförmån och liknande redovisas dock alltid på kontrolluppgiften för landinkomst, RSV 2300.

Uppgifter i övrigt

På kontrolluppgift redovisas även de uppgifter som behövs för att kontrollera att en anställning verkligen har varit på ett av RSV klassificerat fartyg samt uppgifter för beräkning av sjömannens sjöinkomstavgift/skattereduktion. Dessa uppgifter är fartygsnamn, fartygssignal, antal dagar med sjöinkomst samt uppgift om fartyget varit klassificerat till närfart eller fjärrfart. Kontroll av att det gäller ett klassificerat fartyg görs av RSV i samband med registrering av kontrolluppgifterna.

Förmån av fri resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa skall inte redovisas på kontrolluppgift om förmånen/ersättningen är skattefri.

Förmån av fritt logi (kojplats) ombord beskattas inte utan förmånens värde skall bestämmas till 0 kr och redovisas inte på kontrolluppgift.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 4.1- 4.2.9

Till Avsnitt 4.3 - 4.3.3.9

Till Avsnitt 4.3.3.10 - 4.4.2.1

Till Avsnitt 4.4.2.2 - 4.4.10

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 5 - Inkomst av kapital

Del 1 av 2

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 5.7.3.2 - 5.14](#)

3 § och 24-31 §§ SIL SFS 1991:1833,
1993:1471, 1543, 1544, 1994:489, 778
prop. 1989/90:110 del I s. 295-298, 388-478,
698-705, 709-730, del II s. 123-142, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 202-236, 308-317, SkU10
prop. 1991/92:60 s. 69-79, 82-83
prop. 1993/94:45
prop. 1993/94:50
prop. 1994/95:25
Andelsbyteslagen SFS 1998:1601

Sammanfattning

Endast fysiska personer och dödsbon kan beskattas för inkomst av kapital. Inkomstslaget kapital utgör en enda förvärvskälla.

Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt av egendom som inte skall hänföras till näringsverksamhet. Hit hör således influtna räntor, utdelningar, avkastning av fastighet eller annan egendom, utländska lotterivinster samt statligt räntebidrag för bostadsändamål (3 § 1 mom. SIL). Även valutakursvinster tas upp här. Den uppräknings av olika slag av inkomster som uppräknas i SIL är inte avsedd att vara uttömmande utan visar bara exempel på vad som typiskt hänförs till kapital.

Redovisning av löpande intäkter och kostnader sker enligt kontantprincipen. Reavinster

beskattas vid avyttringen.

Reaförluster och utgifter får kvittas mot olika slag av intäkter, men avdragsvärdet av förlusterna varierar.

Överskott i inkomstslaget kapital beskattas med en separat statlig inkomstskatt på 30 %. Underskott leder till en skattereduktion med 30 % t.o.m. 100 000 kr. För underskott därutöver är skattereduktionen 21 %.

Dispositionen

I detta kapitel behandlas först inkomstberäkningen allmänt. Därefter beskrivs vad som hänförs till inkomstslaget kapital och avgränsningarna mot andra inkomstslag (avsnitt 5.2).

Allmänna regler om reavinstbeskattning finns i avsnitt 5.6.

Andelsbyteslagen behandlas under kapitel 8.

Beträffande fastigheter och bostadsrätter finns de särskilda reglerna i kapitel 6 respektive 7. Detta gäller både den löpande beskattningen och beskattningen vid avyttringar.

Regler om den löpande beskattningen i inkomstslaget i övrigt finns i avsnitten 5.3-5.5.

Särskilda regler för reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag behandlas i kapitel 20 och av aktier i fåmansföretag i avsnitt 21.8.

5.1 Inkomstberäkning

5.1.1 Allmänt

Inkomst av kapital beräknas enligt bestämmelserna i 3 § och 24-31 §§ SIL. I 3 § finns bestämmelserna om vad som skall hänföras till inkomst av kapital och om beskattning av löpande intäkter. I 24 § finns de allmänna bestämmelserna om beskattning av reavinster

och i de följande paragraferna finns bestämmelser om beskattning av reavinst vid avyttring av

25 § fastigheter

26 § bostadsrätter

27 § aktier o.d.

28 § andelar i handelsbolag

29 § fordringar i svenska kronor

30 § fordringar och skulder i utländsk valuta

31 § annan lös egendom.

Vem beskattas i kapital?

Endast fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst av kapital (1 § 2 mom. SIL).

Vad beskattas i kapital?

Till inkomst av kapital hänförs sådana intäkter och kostnader som inte skall hänföras till näringsverksamhet eller till tjänst.

I huvudsak beskattas alla intäkter och avdrag medges för alla utgifter som har samband med egendom eller rättigheter. Det saknar betydelse om intäkterna/utgifterna är löpande eller tillfälliga. Avdrag medges dock inte för personliga levnadskostnader eller för kapitalförlust enligt 20 § KL.

En förvärvskälla

I inkomstslaget kapital finns bara en förvärvskälla vilket bl.a. innebär att reaförluster får dras av från alla slag av intäkter i inkomstslaget kapital.

Reavinster 100 %

Reavinster beräknas nominellt och är med några undantag skattepliktiga till 100 %. Bland undantagen kan nämnas de särskilda reduceringsregler som finns för beräkning av reavinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Se vidare avsnitt 7.5 och 7.4.

Reaförluster

Avdrag för reaförluster medges mot samtliga övriga intäkter i kapital men är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Ett viktigt undantag är reaförluster på marknadsnoterade aktier o.d. För dem kan fullt avdrag komma ifråga.

Bara statlig inkomstskatt

Inkomst av kapital beskattas med en separat statlig skatt på 30 % (10 § 3 st. SIL).

Underskott ger skattereduktion

Underskott från inkomstslaget av kapital ger rätt till skattereduktion med 30 % som räknas av från statlig och kommunal inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt fastighetsskatt (11 kap. 11 § SBL, 3 § 14 mom. SIL). Avräkning från förmögenhetsskatt får däremot inte göras.

Om underskottet är större än 100 000 kr, blir skattereduktionen 21 % av överskjutande belopp.

En privatperson som har inkomst av tjänst och enbart utgiftsräntor, får således skatten på tjänsteinkomsten nedsatt p.g.a. utgiftsräntorna, eftersom dessa medför ett underskott i inkomstslaget kapital. På samma sätt ger en reaförlust en sänkning av skatten på tjänsteinkomsten.

Underskott får inte sparas

Underskott som inte kan utnyttjas det år det uppkom får inte sparas för avräkning ett senare år. Om någon vistats utomlands och då inte haft skattepliktig lön i Sverige, kan underskott av kapital p.g.a. utgiftsräntor inte sparas till återkomsten till Sverige ett senare år. Detsamma gäller om någon som enda inkomst uppbär folkpension och pensionstillskott och p.g.a. det särskilda grundavdraget för folkpensionärer inte har skatt på förvärvsinkomster, men har t.ex. en reaförlust. Varken reaförlusten som sådan eller underskottet i inkomstslaget kapital kan sparas till ett senare år.

Preliminär skatt på räntor m.m.

På räntor och utdelningar tas normalt preliminär skatt ut med 30 % (avsnitt 3.1.1).

5.1.2 Beskattningsår m.m.**Beskattningsår = kalenderår**

I inkomstslaget kapital är beskattningsåret alltid detsamma som kalenderåret.

Beskattnings-tidpunkt

Löpande intäkter beskattas enligt kontantprincipen (avsnitt 5.5). Reavinster beskattas vid avyttringen (avsnitt 5.6.2).

5.1.3 Beskattningsort

Beskattning sker i den skattskyldiges hemortskommun (14 § 1 mom. SIL). Saknas hemortskommun, skall han taxeras i Stockholm.

Reglerna om beskattningsort behandlas närmare i avsnitt 1.7.

5.2 Vad hänförs till inkomst av kapital?

5.2.1 Intäkter

Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet (3 § 1 mom. 1 st. SIL).

I lagrummet finns exempel på de vanligaste inkomsterna

- ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,
- utdelning på aktier och andelar,
- reavinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar,
- vinst p.g.a. åtagande enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,
- valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta,
- ersättning vid upplåtelse av privatbostad,
- lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § KL,
- statligt räntebidrag för bostadsändamål,
- reavinst som skattas av då egendom byter karaktär och övergår från att vid avyttring beskattas i kapital till att beskattas i näringsverksamhet.

**Undantag
- fåmansföretag**

Utdelning på aktier i fåmansföretag och reavinster vid försäljning av sådana aktier skall ibland hänföras till inkomst av tjänst (avsnitt 22.8).

- hobby

Överskott av hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Dit hänförs intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete (prop. 1989/90:110 s. 698 och avsnitt 4.5).

- livräntor

Vanliga livräntor beskattas som inkomst av tjänst (avsnitt 5.2.3). medan egendomslivräntor däremot beskattas i inkomstslaget kapital.

**- näringsverk-
samhet**

Är kapital nedlagt i näringsverksamhet skall inkomsten av kapitalet hänföras till näringsverksamhet och beskattning ske i det inkomstslaget.

**- räntor och
utdelningar**

Av 22 § anv. p. 2 KL framgår när räntor hänförs till näringsverksamhet för enskilda näringsidkare, dödsbon som driver näringsverksamhet och handelsbolag (avsnitt 9.5 och 19.3). För aktiebolag och andra juridiska personer hänförs alla intäkter till näringsverksamhet.

**- ränta på skogs-
konto eller
skogs-
skadekonto**

På under året gottskriven ränta på skogskonto och skogsskadekonto tas ut en särskild skatt på 15 %. Se vidare avsnitt 24.2.2.

- ränta på upphovsmannakonto

På ränta på upphovsmannakonto tas ut en särskild skatt på 15 % vid gottskrivandet på samma sätt som beträffande ränta på skogskonto. Se vidare avsnitt 23.6.6.

Fastigheter o.d.

Beträffande fastigheter och bostadsrätter, se avsnitt 6.3 och 7.3.

Hyresrätt

Uthyrning av hyresrätt beskattas i inkomstslaget kapital (3 § 3 mom. SIL). Samma regler gäller som för uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad (avsnitt 7.3.1.2).

5.2.2 Avdrag

Från intäkt av kapital får avdrag göras för

- omkostnader för intäkternas förvärvande,
- reaförluster som inte avser lös egendom för privat bruk,
- valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta
- förluster på vissa optioner, terminer o. d.,
- ränteutgifter,
- tomträttsavgäld, utgift för förtida inlösen av lån, ränteförmån m.m.,
- förvaltningskostnader till den del de överstiger 1 000 kr,
- avgift för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto efter dispens vid försäljning av fåmansföretag eller

fåmanshandelsbolag,

- slutligt underskott vid nedläggning av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet,

- återbetalning av statligt räntebidrag för bostadsändamål (utgiftsränta).

Uppskovsavdrag vid byte av bostad får göras i vissa fall (avsnitt 6.5.7).

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotterier.

Inte heller medges avdrag för kapitalförlust enligt 20 § KL.

Även räntor p.g. a. tjänst

Ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten hänförs till inkomst av kapital (33 § 1 mom. 4 st. KL). Avdrag för sådan ränta görs således inte i inkomstslaget tjänst. Eftersom räntor enligt 3 § 2 mom. 1 st. SIL dras av i kapital om de inte skall hänföras till näringsverksamhet, torde även räntor på lån som nedlagts i egendom som används i hobbyverksamhet vara hänförliga till kapital.

Näringsverk- samhet

Av 23 § anv. p. 1 KL framgår vilka utgiftsräntor som skall hänföras till näringsverksamhet för enskild näringsidkare och handelsbolag. För aktiebolag och andra juridiska personer hänförs alla avdrag till näringsverksamhet.

Reaförluster

Beträffande reaförluster, se avsnitt 5.6.3.

Fastigheter o.d.

Beträffande fastigheter och bostadsrätter, se avsnitt 6.3 och 7.3.

Levnadskostnader m.m.

Av 20 § KL framgår att avdrag inte medges för vissa kostnader exempelvis den skattskyldiges levnadskostnader, ränta på eget kapital som nedlagts i förvärvsverksamhet, kapitalavbetalning på skuld, ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen eller kapitalförlust om inte avdrag uttryckligen medgetts. Avdrag medges inte heller för kostnadsränta enligt SBL, trots att den har karaktär av ränta.

5.3 Löpande intäkter

5.3.1 Ränta

Till intäkt av kapital hänförs all ränteinkomst, som inte är hänförlig till näringsverksamhet. Såväl räntor på lånefordringar (reverser, banktillgodohavanden, obligationer m.m.) som räntor på andra slag av fordringar t. ex. skadestånd hänförs hit.

Med ränta jämföras vissa andra betalningar som går under annan benämning.

Indextillägg

Belopp som vid inlösen av lån utbetalats som kompensation för penningvärdets fall har i rättspraxis jämföras med ränta (RN 1953 5:4, RÅ 1943:19 och RÅ 1943 Fi 379).

Obligationsöverkurs

Vid inlösen av obligation till överkurs har det belopp, som uppburits utöver obligationens nominella belopp, ansetts utgöra ränta (RÅ 1969 Fi 1396).

Småräntor skattefria

Av 19 § 1 st. KL framgår att vissa småräntor är skattefria om de sammanlagt inte uppgår till 500 kr för den skattskyldige. Dit hör

- räntor som sammanlagt understiger 100 kr per bank för alla konton i banken, samt

- ränta på konto utan personnummer som öppnats före den 1 januari 1985 om räntan är mindre än 100 kr. Om kontot innehas av flera personer skall räntan vara mindre än 100 kr för var och en av dem.

Kontrolluppgifter lämnas inte heller för sådana räntor.

Allemanssparande Ungdomsbosparande

Ränta på medel insatta på allemanssparkonto och ungdomsbosparkonto är skattepliktig fullt ut.

Bonusränta som tillgodoräknats ungdomsbosparkonto före utgången av 1991 är fortfarande skattefri.

Skattesparkonto

Ränta på gamla skattesparandet, som upphörde 1984, är skattepliktig fullt ut.

Räntebidrag m.m.

Erhållet statligt räntebidrag för bostadsändamål är skattepliktigt.

Sparobligationer

Riksgäldskontoret ger inte längre ut sparobligationer, utan den sparformen har ersatts av *riksgäldskonto* (se nedan).

Riksgäldskonton

Riksgäldskonto omfattar sparande över flera år. Räntan på det belopp som insatts på konto hos Riksgäldskontoret erhålls när lånet löses in.

Sparande på riksgäldskonto går till på så sätt att man sätter in ett visst belopp och med ledning av marknadsräntan på insättningsdagen bestäms det belopp som betalas ut vid inlösentidpunkten.

Premieobligationer

Vinster vid vinstdragning av svenska premieobligationer är skattefria. Försäljning skall däremot reavinstbeskattas (se avsnitt 5.8). Har reaförlust uppstått, är den avdragsgill till 70 %.

Vinnarkonto m.m.

Vinster vid dragning i av banker och sparkassor anordnade vinstprissystem är inkomstskattefria. Särskild lotterivinstskatt utgår dock.

Aktieindexobligation

En aktieindexobligation har av Regeringsrätten ansetts vara ett aktierelaterat värdepapper utan löpande avkastning. Se avsnitt 5.7.

Intäktsränta

Intäktsränta enligt SBL är skattefri (19 § 1 st. KL).

Vinstandelslån

Vinstandelslånens ränta delas i allmänhet upp i en fast och en rörlig del. Den rörliga räntan brukar relateras till företagets utdelning eller till dess vinst. Vinstandelsbevisens ägare beskattas för såväl den rörliga som den fasta räntan.

Om vinstandelslån, se även 3 § 7 mom. 2 st. och 2 § 9 mom. SIL.

Konvertibla skuldebrev

Ränta på konvertibla skuldebrev är skattepliktig liksom andra räntor. Om innehavare av ett konvertibelt skuldebrev i denna sin egenskap får erbjudande att förvärva egendom till underpris, kan förmånen bli beskattad (RÅ 1989 ref. 101 fråga 2).

Villkorligt aktie-ägartillskott

Den ersättning som bolaget betalar för att få disponera ett villkorat aktieägartillskott torde betraktas som utdelning så länge bolaget inte beslutat om återbetalning. Efter det att återbetalning beslutats, torde beskattning ske som för ränta (jfr vad som sägs om bolagets beskattning i RÅ 1987 ref. 145 samt avsnitt 18.10).

Räntekompensation

Reglerna om beskattning i samband med räntekompensation återfinns i 3 § 6 mom. SIL. Räntekompensation är den ersättning som köparen av ett skuldebrev betalar till säljaren för upplupen men inte förfallen ränta som avser den tid säljaren ägde skuldebrevet. Sådan räntekompensation skall fr.o.m. 1995 års taxering inte längre ingå som en del av vederlaget för skuldebrevet vid reavinstberäkningen. Erhållen räntekompensation behandlas i stället som ränteintäkt.

Ränteersättning

Om vederlag vid förtida inlösen av lån, jfr avsnitt 5.4.2. Vederlaget är skattepliktigt för borgenären.

Försäljning av rätt till ränta

Försäljning av rätt till ränta beskattas som inkomst av kapital (Sandström (1945), Om förmögenhetsskatt m.m., s. 351).

Den som köpt rätten till ränta beskattas för den del av erhållen ränta som överstiger vad han gav för rättigheten (3 § 5 mom. 2 st. samt 3 § 9 mom. 2 och 3 st. SIL). Beskattning sker då räntan erhålls.

Om köparen i sin tur överlåtit rätten till ränta, beskattas han för den del av försäljningspriset som överstiger vad han gav för rättigheten. Beskattning sker vid försäljningstillfället.

Om köparen förvärvat rätt till flera ränteutbetalningar samtidigt, måste anskaffningskostnaden delas upp proportionellt på de olika utbetalningstillfällena med lika belopp. Om ett sådant belopp inte kunnat utnyttjas fullt ut, får det dras av vid ett senare betalningstillfälle. Om rätten till ränta avser obestämd tid, fördelas anskaffningskostnaden på tio år om inte särskilda skäl föranleder annat.

Om dessa ränterätter överlåts i sin helhet, skall skillnaden mellan erhållet försäljningspris och den återstående delen av den utgivna anskaffningskostnaden beskattas. Detta gäller enligt prop. 1943:12 s. 32 för rätt till utdelning på aktier och skäl saknas att behandla rätt till ränta på annat sätt.

Dessa bestämmelser torde gälla även för rätt till ränta på utländsk fordran.

**Rätt till ränta
som
gåva**

Om någon erhållit rätt till ränta i gåva kan gåvoskatt bli aktuell. Vid förvärv genom arv kan arvsskatt bli aktuell.

När räntan sedan blir tillgänglig för lyftning uppkommer frågan om överlåtare eller innehavaren av ränterätten skall inkomstbeskattas. Osäkerhet har tidigare rått beträffande skattskyldigheten för ränta där rätten till ränta överlåtits benefikt för förfallodagen. Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 76 angett att gåvotagaren varit skattskyldig för hela obligationsräntan som utfallit efter det att rätten till räntan överlåtits utan underliggande obligation.

**Försäljning av
obligation utan
tillhörande ku-
pong**

Om innehavaren av en räntebärande obligation avskiljer och säljer rätten till kapitalfordran, men själv behåller rätten att uppbära räntan (behåller räntekupongerna) kommer försäljningspriset för obligationen att bli lägre än om obligationen säljs tillsammans med rätten till ränta. Anskaffningskostnaden för obligationen får i sådana fall proportioneras mellan kapitalfordran och rätten till ränta. Den del av anskaffningskostnaden som är hänförlig till rätten till ränta får anses fördela sig med lika delar på var och en av de avskilda kupongerna och dras av som en kostnad för ränteinkomsten i takt med att räntan betalas ut (RÅ 1986 ref. 59 I).

Bankkonto i barns namn

I RÅ 1987 ref. 126 hade två makar som gåva till sina omyndiga barn satt in medel på bankkonton i barnens namn, men med anteckning i motböckerna om dispositionsrätt för var och en av föräldrarna. I bankens register hade kontona utmärkts med en kodbeteckning som angav att medlen disponerades av förmyndarna var för sig utan överförmyndarens medgivande. RR fann att föräldrarnas dispositionsrätt blott avsåg förmyndarförvaltning av gåvomedlen för barnens räkning. Barnen och inte föräldrarna skulle därför beskattas för räntan på bankmedlen.

Benefika barn- reverser

Benefika barnreverser har tidigare tilldragit sig stort intresse genom de möjligheter till skattelättnader de skapat eller varit avsedda att skapa genom en uppdelning av skattebördan mellan framför allt föräldrar och barn.

Med skatteomläggningen torde fördelarna med förfarandet för de skattskyldiga i stort sett ha eliminerats eftersom skatten på kapitalinkomster nu är proportionell, sparavdraget har slopats och grundavdrag inte medges från inkomster av kapital. I den mån gränsdragningen mellan benefika och onerösa reverser fortfarande är av intresse hänvisas till handledningen för taxering 1989 avsnitt 4.3.3.

Räntefria lån

Underlåtenhet att ta ut ränta föranleder enligt praxis i allmänhet inte någon inkomstbeskattning av vare sig långgivare eller låntagare (jfr dock reglerna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare, avsnitt 4.3.3.13). Gåvobeskattning kan bli aktuell.

I RÅ 1960 Fi 152 fastslogs att en moder som lämnat ett räntefritt lån till en hemmavarande son inte skulle beskattas för beräknad ränta på lånet.

Förälder har inte ansetts få någon skatteförmån genom att lämna ett räntefritt lån till hemmavarande, minderårigt barn, varför inte heller lagen (1980:865) mot skatteflykt har ansetts tillämplig (RÅ85 1:68).

I RÅ 1989 ref. 44 har RR intagit en annan ståndpunkt. Församlingsmedlem hade tagit banklån på sedvanliga villkor och sedan överlämnat medlen till församlingen utan att betinga sig ränta. Församlingen förband sig att fullgöra amorteringarna på lånet. Församlingsmedlemmen beskattades för beräknad ränta på de medel som överlämnats till församlingen.

En liknande utgång blev det i RÅ 1990 ref. 73. Vid depositionsleasing av en personbil för privat bruk beskattades hyresmannen för ränta på det deponerade beloppet trots att någon sådan inte utgick enligt avtalet. Det faktum att leasingföretaget erhållit ett räntefritt lån får antas ha lett till att hyran för bilen blivit lägre. Räntan har s.a.s. bytts mot del av hyran.

Jämför även SN 1988 s. 570.

Egendomslivräntor

Egendomslivräntor är vanligast vid försäljning av fastigheter och behandlas därför i avsnitt 6.5.

Diskonteringspapper

Med diskonteringspapper avses i allmänhet värdepapper på penningmarknaden med kort löptid (högst två år); är löptiden längre brukar man tala om nollkupongare, se nedan. Låntagaren betalar inte formell ränta mot räntekupong, utan i stället emitteras värdepappret till ett lägre belopp än det nominella beloppet. Skillnaden mellan emissionspriset och inlösenbeloppet utgör formellt sett en reavinst, men behandlas som ränta.

Bankcertifikat och statsskuldväxlar är exempel på diskonteringspapper. Andra diskonteringspapper är depositionsbevis, olika slags privatcertifikat och företagscertifikat samt finansbolagens marknadsbevis och finansbevis.

Exempel

Ett skuldebrev som nominellt lyder på 100 000 kr förvärvas för 98 000 kr. Skuldebrevet löper på tre månader och vid inlösen erläggs 100 000 kr. Låntagaren har då lånat 98 000 kr under tre månader och betalar tillbaka 98 000 kr plus avkastning på 2 000 kr. Skillnaden mellan förvärvspris och inlösenpriset behandlas som ränta.

När det gäller rena diskonteringspapper är det således helt klart, att om en innehavare behåller papperet fram till inlösen, skall skillnaden mellan inköpspriset och det nominella beloppet, som erhålls vid inlösen, betraktas som ränta. Detta torde också gälla värdeförändringar då överlåtelse skett under löptiden. Se nedan RÅ 1995 ref. 71 III.

Nollkupongare

På marknaden finns också diskonteringspapper med en löptid upp till tio år. Sådana diskonteringspapper benämns nollkupongare. En nollkupongare fungerar skattemässigt som övriga diskonteringspapper.

I RÅ 1997 ref. 44 har Regeringsrätten prövat huruvida skatteavdrag skall göras vid inlösen resp. avyttring under innehavstiden på en nollkupongsobligation.

Realränteobligationer

Frågan om beskattning vid avyttring under löptiden har prövats av Regeringsrätten RÅ 1995 ref. 71 III. Rättsfallet rörde s.k. realränteobligationer, som är en form av nollkupongsobligationer. Obligationerna ges ut av Riksgäldskontoret. På obligationerna utgår ingen kupongränta. I stället ges de ut till en underkurs som bestäms av ett indextillägg och en realränta.

Regeringsrätten har i domen fastslagit att vinsten, dvs. realränta och indextillägg, skall "beskattas som ränta" både vid inlösen och vid avyttring under löptiden.

Tidigare rättsfall

RÅ 1972:51. Målet rörde s.k. finansväxlar utställda av finansieringsinstitut. Växlarna lydde på visst nominellt belopp utan ränta. Förvärv av växeln skedde till diskonterat belopp. Det belopp som vid inlösen av växeln på förfallodagen eller vid överlåtelse av växel till bank före förfallodagen erhöles utöver inköpspriset ansågs i beskattningshänseende jämfäst med ränta.

RÅ 1982 Aa 152 (RSV FB/Dt 1983:3). Målet rörde ett räntelöst skuldebrev utgivet med kapitalrabatt. Skuldebrevet emitterades till en kurs av 45 % av nominellt belopp. Den vinst som uppkom vid inlösen av skuldebrevet till nominellt belopp ansågs

utgöra ränta.

RSV FB/Dt 1984:14. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i förhandsbeskedet prövat bl.a. frågan om beskattning av skuldebrev som ges ut till underkurs. I detta fall gällde det ett s.k. finanscertifikat som löpte utan ränta och gavs ut till diskonterat belopp.

Dels prövades frågan hur skillnaden mellan anskaffningskostnaden och erhållen ersättning skulle beskattas om den ursprungliga innehavaren behöll certifikatet under hela löptiden och det sedermera inlöstes till pari (nominellt belopp). Rättsnämnden ansåg att hela skillnadsbeloppet skulle anses utgöra ränta.

Vidare prövades frågan hur beskattning skulle ske om certifikatet överläts på marknaden under löptiden. Rättsnämnden utgick från en linjär beräkning av räntan. Skillnaden mellan certifikatets nominella belopp och priset vid utgivningen av certifikatet skulle alltid anses utgöra ränta. Om certifikatet överläts under löptiden skulle räntan proportioneras, dvs. så stor del av den totala räntan, som belöpte på den tid man innehaft certifikatet, skulle anses utgöra ränta. Övriga värdeförändringar skulle beskattas enligt reavinstreglerna. Förhandsbeskedet överklagades (RÅ 1984 Aa81) men har dock i dessa delar inte prövats av RR.

RÅ 1988 ref. 2. En person E förvärvade på reversmarknaden ett skuldebrev på nominellt ca 300 000 kr för en köpeskillning om ca 100 000 kr. Den ursprungliga låntagaren hade erlagt förskottsränta för hela lånetiden, varför reversen löpte utan ränta. Återstående löptid var drygt fem år.

I målet hade inte gjorts gällande att fordringen var osäker eller att några andra särskilda omständigheter påverkat värderingen av fordringen. Köpeskillningen ansågs därför motsvara fordringens vid

förvärvstidpunkten diskonterade värde.

RR fann, att om E behöll reversen fram till förfallodagen, så skulle hela skillnaden mellan inlösenbeloppet (ca 300 000 kr) och anskaffningskostnaden (ca 100 000 kr) beskattas som ränta i inkomstslaget kapital. Frågan om hur beskattningen skulle ske om E i sin tur skulle överlåta reversen under dess löptid var inte föremål för prövning i målet. Frågan torde dock numera vara löst. Se RÅ 1995 ref. 71 III. Räntebeskattning bör alltså ske även vid avyttring under löptiden.

5.3.2 Utdelning

5.3.2.1 Vad beskattas som utdelning?

Utdelning på aktier och andelar

Till intäkt av kapital hör bl.a. utdelning på aktier och andelar i värdepappersfonder och ekonomiska föreningar. Även utdelning på andra andelar kan komma ifråga för beskattning i inkomstslaget kapital. Beträffande andelar i handelsbolag, se avsnitt 22.8.

Utdelning från aktiebolag

Vid utdelning från aktiebolag sker beskattning oavsett om utdelningen är öppen eller förtäckt. Från utdelning måste särskiljas olika transaktioner som endast medför en utspädning (i samma bolag) av bolagets egna kapital. Erhållna teckningsrätter utdelningsbeskattas sålunda inte (men reavinstbeskattning aktualiseras om de avyttras).

Inköpsrätter

Om aktieägare får aktier i dotterbolag eller får köpa sådana till ett pris understigande marknadsvärdet, innebär detta att utdelning skall anses ha skett. Den rätt att köpa sådana aktier kallas inköpsrätter, vilka alltså skall skiljas från teckningsrätter (som avser aktier i samma bolag).

Annat än i kontanter

Även då annan egendom än kontanter (sakutdelning) delas ut skall beskattning ske.

Fåmansföretag

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 3 § 12 mom. SIL (avsnitt 19.9).

Värdepappersfonder

Utdelning på andelar i värdepappersfonder beskattas fullt ut på samma sätt som utdelning på aktier. Detta gäller utdelning på både allemansfonder, aktiefonder, aktiesparfonder och övriga fonder.

Villkorliga aktieägartillskott

Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott beskattas normalt inte som utdelning. Däremot kan reavinstbeskattning enligt reglerna i 29 § SIL komma ifråga (RÅ 1988 ref. 65, RÅ85 1:10 och prop. 1990/91:54 s. 308). Jfr dock RÅ83 1:42 där särskilda omständigheter torde ha förelegat.

Den ersättning bolaget betalar ut för att få disponera det villkorliga aktieägartillskottet torde däremot vara skattepliktigt som utdelning fram till den tidpunkt då bolaget beslutat om återbetalning av tillskottet (jfr RÅ 1987 ref. 145 avseende bolagets avdragsrätt för ränta). Därefter beskattas ersättningen som ränta.

Se vidare om aktieägartillskott i avsnitt 19.9.

Undantag

I 3 § 7 mom. SIL finns flera undantag från huvudprincipen att utdelningar är skattepliktiga.

- rabatt, pristillägg

Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri om den enbart innebär minskning i levnadskostnaderna (3 § 7 mom. 1 st. SIL, se RÅ83 1:52).

- vinstandelslån

Utnyttjande av företrädesrätt p.g.a. innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening att teckna vinstandelsbevis beskattas inte (3 § 7 mom. 2 st. SIL). Beträffande försäljning av sådan rätt, se nedan vid avsnitt 5.7.1.

- bostadsföretag m.m.

Av 3 § 7 mom. 3 st. SIL framgår att utdelning i form av bostad eller annan förmån av fastighet från *äkta bostadsföretag* är skattefri. Annan utdelning är skattepliktig till den del den överstiger sådana avgifter och andra inbetalningar till föreningen som inte är kapitaltillskott. (Se vidare avsnitt 7.4.6.3).

Undantaget gäller dock inte för aktie eller andel i *oäkta bostadsföretag* utan i stället tillämpas de regler som allmänt gäller för innehav av aktier och andelar i ekonomiska föreningar. Om man hyrt ut lägenheten är hyran skattepliktig i sin helhet. Har man inte hyrt ut lägenheten skall bostadsförmånen beskattas. Andra kostnader som betalas till föreningen än sådana som kan ses som tillskott är avdragsgilla fullt ut. (Se även

Uppdelning av AB

Om ett moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga aktier i ett helägt svenskt dotterbolag, kan denna utdelning i vissa fall bli skattefri (3 § 7 a mom. 4 st. SIL). Detta ger en möjlighet för ett bolag att dela upp sin verksamhet på två olika bolag utan skattekonsekvenser för aktieägarna.

Förutsättningarna är följande

- Utdelningen skall ha utgått i förhållande till antalet innehavda aktier i moderbolaget.
- Aktier i moderföretaget skall vara marknadsnoterade enligt 27 § 2 mom. tredje stycket.
- Samtliga moderföretagets andelar i dotterföretaget skall ha delats ut.
- Efter utdelningen får andelar i dotterföretaget inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget.
- Dotterföretagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilket dotterföretaget direkt eller indirekt innehar andelar med ett sammanlagt röstetal motsvarande mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen.

Bestämmelserna gäller för alla skattskyldiga

oavsett förvärvssätt. Om den skattskyldige förvärvat den ursprungliga aktien till följd av sin anställning och beskattats för värdet av detta förvärv som intäkt av tjänst saknar betydelse. Skattefrihet föreligger ändå för den utdelade aktien.

Utdelningen är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget, dvs. för person som köpt rätten till utdelning, överlåtit aktierna men behållit rätten till utdelning eller som erhållit utdelningsrätten i gåva. I det senare fallet kan gåvoskatt bli aktuell.

Om förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger, skall utdelningsbeskattning ske (RÅ 1989 ref. 101).

Ej näringsverksamhet

Till inkomst av kapital hänförs bara sådana utdelningar som inte skall hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

5.3.2.2 Utdelningsförfarandet

Vad är utdelning?

Utdelning från ett aktiebolag innebär att en del av bolagets rörelsekapital överförs till aktieägarna. Så kan vara fallet när ett bolag utan vederlag eller annars till underpris låter aktieägarna förvärva aktier i annat bolag. Det sker då en förmögenhetsöverföring från bolaget till dess aktieägare (jmfr RÅ 1989 ref. 101). I sådana fall brukar aktieägarna tilldelas inköpsrätter, vilka berättigar aktieägarna till förvärv av redan existerande aktier i det andra bolaget. Ett bolag kan även dela ut teckningsrätter till deltagande i nyemission i *annat* bolag. Även värdet av sådana teckningsrätter betraktas som utdelning.

Inköpsrätter

Det föreligger dock inte utdelning när aktieägare får deltaga i fond- eller nyemission i *egna* bolaget. Då sker nämligen

ingen förmögenhetsöverföring från bolagets rörelse, utan emissionen medför endast en utspädning av det egna kapitalet i bolaget. Detsamma gäller vid en split. Om innehavare av en konvertibel eller teckningsoption deltar i nyemission torde beskattning aktualiseras. Som förutsättning gäller att det skett en förmögenhetsöverföring varigenom innehavaren blivit berikad. Om rätten att delta i framtida emissioner framgår av villkoren vid förvärvet, har detta beaktats i det pris som då erlades alternativt beskattades (om förvärvet utgjorde en förmån).

Sedvanlig utdelning

Den vanligaste formen av utdelning grundar sig på ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings vinst enligt fastställd balansräkning och den delas ut i förhållande till ägarnas innehav av aktier eller andelar. Beslut om utdelning fattas regelmässigt på bolags- respektive föreningsstämma. Utdelning utgår vanligen i pengar men kan utgå även i annat, t.ex. värdehandlingar som obligationer eller aktier i andra bolag, däremot inte i aktier i det utdelande bolaget.

Lag om förenklad aktiehantering VPC

Börsnoterade aktiebolag är regelmässigt anslutna till VPC. Sådana bolag kallas avstämningsbolag, medan bolag vilkas utdelning sker mot kupong kallas kupongbolag. Utdelningen från VPC sker inte mot kupong utan sätts in på konto som innehas av den utdelningsberättigade.

Rätten till utdelning

I fråga om aktier i kupongbolag är i normalfallet den som innehar utdelningskupong berättigad att lyfta utdelningen. Utdelning på aktier i avstämningsbolag lämnas till den som på avstämningsdagen är registrerad i aktieboken eller i den s.k. mandatförteckningen.

Förtäckt utdelning

I de flesta fall sker utdelning genom att bolagsstämman beslutar att ett visst belopp per aktie skall lämnas till aktieägaren. Om aktieägaren på annat sätt erhåller förmån från bolaget brukar detta benämnas förtäckt utdelning. Sådan form av utdelning innebär en förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel. Ofta består denna i att bolaget låter aktieägaren förvärva egendom utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger ett marknadsmässigt pris.

Utdelning i form av rätt att förvärva aktier i annat bolag / Inköpsrätter

På senare tid har det blivit allt vanligare att större aktiebolag låtit sina ägare köpa aktier i dotterföretag till underpris. I samband härmed brukar inköpsrätter utfärdas, t.ex. en inköpsrätt för varje aktie i moderbolaget. Utnyttjande av inköpsrätt föranleder normalt utdelningsbeskattning. Om sådan inköpsrätt i stället säljs blir försäljningslikviden att anse som utdelningsbelopp.

Teckningsrätter vid nyemission

Vid nyemission av aktier föreligger vanligen företrädesrätt till teckning för de gamla aktieägarna. Denna teckningsrätt kan antingen begagnas för teckning av nya aktier eller också säljas. Utnyttjande av teckningsrätter föranleder inte beskattning. För försåld teckningsrätt sker däremot beskattning enligt reglerna om reavinst (avsnitt 5.7).

Fondemission

Vid fondemission sker en överföring av disponibla medel till bundet eget kapital, varvid aktieägarna erhåller nya aktier i förhållande till innehavet av moderaktier. Om moderaktiernas antal inte är jämnt delbart med antalet nya aktier, utfärdas delbevis för rätt till överskjutande antal nya aktier. Ett delbevis kan antingen säljas eller också - efter köp av ytterligare delbevis - användas för ytterligare köp av nya aktier.

Beskattning sker inte heller vid fondemission, dvs. då ägare av aktier i bolaget erhåller på deras respektive innehav belöpande antal fondaktier. Efter en sådan emission har aktieägaren lika stor andel av bolaget som före fondemissionen men andelen är fördelad på ett större antal aktier. Beträffande reavinstberäkning vid försäljning av delrätter se avsnitt 5.7.

Split

Vid split fördelas befintligt eget kapital på ett större antal aktier och aktieägaren har inte erhållit någon förmån härigenom.

5.3.2.3 Utskiftning m.m.

Utskiftning från svenska aktiebolag

Reglerna för utskiftning från aktiebolag är samordnade med de bestämmelser som gäller vid utskiftning från en ekonomisk förening. Det innebär att utskiftning hanteras inom reavinstsystemet. Se avsnitt 5.6 och 19.4.

Nedsättning av aktiekapital eller reservfond

Som utdelning anses däremot utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden (3 § 7 mom. 6 st. SIL).

Utdelning från utländsk juridisk person

Bestämmelserna i 3 § 7 mom. 6 st. SIL tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person. Se Handledning i internationell beskattning.

Överföring av annan egendom än pengar till aktieägarna, behandlas skattemässigt på samma sätt som kontanta utbetalningar.

Upplösning av ideell förening

Till utdelning räknas också vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur förening eller liknande, utskiftats till medlem utöver inbetald insats (3 § 8 mom. 1 st. SIL).

Upplösning av ekonomisk förening

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses normalt vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats. (3 § 8 mom 5 st. SIL).

Om den ekonomiska föreningen utskiftar aktier i svenskt aktiebolag skall värdet av dessa dock ej beskattas. Förutsättningarna för detta är följande.

Den utskiftade föreningen får inte vara fåmansföretag enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL. Föreningen skall äga samtliga aktier och alla skall skiftas ut. Värdet av det som skiftas ut utöver aktier får inte överstiga 5 % av aktiernas nominella värde och om de utskiftade aktierna har karaktär av lager hos mottagaren gäller särskilda regler.

Vid fusion enligt 2 § 4 mom. 1 st. SIL sker utdelningsbeskattning endast till den del utdelningen består av annat än andelar i den övertagande delen. Som inbetald insats i den övertagande föreningen skall anses inbetald insats i den överlåtande föreningen.

5.3.3 Övriga intäkter av kapital

Lotterivinster

Förutom intäktsräntor, utdelningar och reavinster skall till inkomst av kapital hänföras bl.a. lotterivinster som inte är frikallade från beskattning enligt 19 § KL.

Vinst i svenskt lotteri utgör inte skattepliktig inkomst (jfr avsnitt 4.3.3.9). Endast vinster i utländska lotterier och på utländska premieobligationer inkomstbeskattas (19 § KL och 3 § 1 mom. SIL samt Handledning i internationell beskattning). Inte i något fall får avdrag göras för inköp av lottsedlar eller andra liknande insatser i lotteri (3 § 2 mom. 5 st. SIL).

I RÅ 1986 ref. 87 hade en person försörjt sig på totalisatorspel i Sverige, Norge och USA.

Vinst på svensk totalisator är befriad från inkomstskatt. Sådana spelvinster som översteg 100 kr och som hänförde sig till spel i Norge och USA beskattades däremot enligt 35 § 1 mom. KL som övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Då verksamheten endast bedrivits för egen räkning kunde rörelse inte anses föreligga trots att omfattningen varit betydande. Insatser var inte avdragsgilla. Det var däremot i princip kostnaderna för resor, ökade levnadskostnader och inträdesavgifter.

Annan avkastning

Även annan avkastning av egendom än sådan som kan karaktäriseras som ränta eller utdelning är skattepliktig. Om någon hyr ut t.ex. sin segelbåt, sin husvagn eller sin husbil, är hyran skattepliktig som inkomst av kapital. Intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget hobbyarbete hänförs dock till inkomst av tjänst (prop. 1989/90:110 s. 698 och avsnitt 5.5).

Andra intäkter av egendom

Med andra intäkter av egendom avses enligt prop. 1989/90:110 s. 698 i första hand sådana som tidigare beskattades som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom. 1) KL. Som exempel nämns behållen handpenning då köpeavtal hävts (RÅ 1958 ref. 33) och intäkt som utlånanaren erhåller i samband med blankningsaffärer. Vidare anför

"Ytterligare kan nämnas att detta kan gälla intäkter som har samband med såväl egendom som innehas som sådan som tidigare innehafts. Exempel på det senare är om den som avyttrat egendom senare skulle bli berättigad till ytterligare ersättning. Däremot avses inte intäkter av sådan egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet. Överskott i

hobbyverksamhet beskattas i
inkomstslaget tjänst."

Tidigare har beskattning enligt 35 § 1 mom.

1) KL skett framför allt av inkomster av avtal som inte kan karaktäriseras som avyttring. Följande rättsfall kan nämnas.

I RÅ 1933 ref. 45 beskattades säljaren för erhållet skadestånd vid återgång av fastighetsöverlåtelse enligt äldre 35 § 1 mom. 1) KL. Skadestånd till köparen vid återgång har däremot beskattats som reavinst (RÅ 1932 Fi 701). Se även RSV/FB Dt 1985:34.

Ersättning för att inte överklaga dom i expropriationsmål har inte ansetts hänförlig till vederlaget för fastigheten utan har beskattats som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom. 1) KL (RÅ 1968 Fi 697).

I RÅ78 Aa 273 hade S köpt aktier av U för 1 kr. Kundförlusterna förutsattes då bli en miljon kr. Om de blev större skulle U betala ersättning till S. RR fann att denna ersättning skulle beskattas enligt 35 § 1 mom. 1) KL.

Ersättning vid överlåtelse av en fastighetsoption, dvs. rätt att köpa tillbaka en tidigare såld fastighet, har beskattats enligt 35 § 1 mom. 1) KL (RÅ 1990 ref. 80). Överlåtelsen gjordes till annan person än den som köpt fastigheten. Skälet till att överlåtelsen inte reavinstbeskattades som avyttring torde ha varit att en fastighetsoption inte är rättsligt bindande mellan parterna. Optionen ansågs därför inte som en fristående rätt och därmed inte heller som sådan övrig lös egendom som tidigare beskattades enligt 35 § 4 mom. KL (numera 31 § SIL). Då försäljningen av optionen var en enstaka affärshändelse, kunde den inte anses ingå i rörelse som säljaren bedrev.

Om avdragsrätt för kostnader, se avsnitt 5.4.3.

Hyreslägenhet

Uthyrning av hyreslägenhet behandlas i avsnitt 6.3.

**Terminer och
optioner -
reavinst**

Även intäkter av terminsavtal och utfärdade optioner beskattas enligt reavinstreglerna (avsnitt 5.11).

5.4 Löpande utgifter

5.4.1 Omkostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande (3 § 2 mom. 1 st.).

**Avdragsgilla
över
1 000 kr**

Av 3 § 2 mom. fjärde st. SIL framgår att förvaltningskostnader bara får dras av till den del de överstiger 1 000 kr under beskattningsåret.

Någon förändring av begreppet förvaltningskostnad är inte avsedd i 1991 års skattereform, utan äldre praxis kan användas som vägledning (prop. 1989/90:110 s. 404).

Avdrag på annan grund

Det är inte nödvändigt för avdragsrätt att kostnaden kan betecknas som förvaltningskostnad, ränta e.d. som nämns i lagtexten, eftersom även andra omkostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Om en kostnad inte är en förvaltningskostnad kan den således ändå vara avdragsgill på annan grund.

Allemanskonto

Uttagsavgift från allemanskonto utgör inte ränta men torde vara avdragsgill som förvaltningskostnad.

Förvaltningskostnad eller transaktionskostnad

Man måste även fortsättningsvis skilja mellan vad som är en förvaltningskostnad som dras av löpande och vad som är en transaktionskostnad som skall dras av vid reavinstberäkning efter avyttring. Beskattningsstidpunkterna är olika och olika avdragsbegränsningar gäller för förvaltningskostnader och för reaförluster.

Förvaltningskostnad i fonder

De förvaltningskostnader som enligt fondbolagens årsbesked har erlagts av fonderna till fondbolagen, är avdragsgilla hos fonderna, men däremot inte hos fondandelägarna.

**Privatbostads-
fastighet**

Privatbostäder beskattas i inkomstslaget kapital tillsammans med både löpande intäkter av kapital och reavinster m.m. Samma avdragsregler beträffande förvaltningskostnader gäller för hela inkomstslaget. Det innebär att rätten till avdrag för vissa lånekostnader m.m. kan medges även om lånet lagts ner i en privatbostad eller i annan egendom utanför näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 404).

Nedan lämnas exempel på rättstillämpningen avseende förvaltningskostnad. Generellt kan sägas att en kostnad är avdragsgill i den utsträckning den varit nödvändig för intäkternas förvärvande.

Aviseringsavgift

I praxis har aviseringsavgift för lån ansetts utgöra en avdragsgill förvaltningskostnad (RÅ83 1:62).

Bankfacksavgift

I praxis har avdrag medgetts för bankfacksavgift. För att sådan skall vara avdragsgill torde krävas att bankfacket använts för förvaltning av egendom t.ex. för värdehandlingar e.d. Om bankfacket enbart används till annat, t.ex. till att ha fotografier eller privatbrev i, torde avgiften inte vara avdragsgill.

Förmyndararvode

Förmyndarskap avser, till skillnad från vårdnad, förvaltning av omyndigs egendom samt befogenheten att företräda honom i andra angelägenheter än dem som rör hans person. Förmyndararvoden kan därmed vara avdragsgilla som förvaltningskostnader.

Förvaltararvode

Förvaltare utses för vård av viss egendom. Till den del förvaltningen avser finansiella instrument, torde kostnaden vara avdragsgill.

God mansarvode

God man utses t.ex. för att tillgodose underårigs intressen i olika avseenden eller för att vid sjukdom etc. bevaka den sjukes rätt, förvalta hans egendom och även i övrigt sörja för person. Om det kan visas att en del av kostnaderna för godmansskapet avser förvaltning av finansiella instrument, torde sådan kostnad vara avdragsgill.

Inkassokostnader

Utgifter för att inkassera fordringar och exekutiva åtgärder mot gäldenär är avdragsgilla. Däremot torde gäldenärens ersättning till borgenären för inkassokostnader normalt inte vara avdragsgilla i inkomstslaget kapital.

Porto o.d.

Utgifter för porto och andra kontorskostnader i samband med förvaltning av värdepapper, privatbostäder o.d. är avdragsgilla.

Courtage o.d.

Courtage, dvs. provision till fondmäklare eller bank, vid köp och försäljning av värdepapper, anses inte utgöra förvaltningskostnader. Dessa anses i stället som utgifter för att placera om kapitalet och beaktas vid beräkning av reavinst. På samma sätt behandlas stämpelskatt.

Depåavgift

I RÅ85 1:44 medgavs avdrag för depåavgift till bank som förvaltade en post premieobligationer, deponerade som säkerhet för ett lån. Arvode till banks notariatavdelning har ansetts som avdragsgill förvaltningskostnad även om bankens arbete avser omplacering av de i depå förvarade tillgångarna (RÅ 1974 ref. 39).

Utländska fordringar

Avdrag för kostnader avseende hantering av utländska fordringar som inte skall beskattas i Sverige, se Handledning i internationell beskattning.

Avbetalnings-tillägg o.d.

Avbetalningstillägg och expeditjonskostnad vid avbetalningsköp har tidigare inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1970 ref. 9). Så torde vara fallet även fortsättningsvis eftersom utgifterna normalt inte heller kan ses som omkostnader för någon intäkts förvärvande.

Bankgaranti

I praxis har avdrag vägrats för kostnader för bankgaranti (RÅ84 1:37). Bankgarantiavgifter har inte ansetts vara vare sig ränta eller förvaltningskostnad enligt äldre 39 § KL. I propositionen 1989/90:110 s. 404 uttalades att det inte finns skäl att frångå denna praxis. Ett förtydligande har dock gjorts i prop. 1990/91:54 s. 309. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en bankgarantiavgift utgör en kostnad för att förvärva intäkterna är avgiften således avdragsgill i kapital.

Detta torde innebära att om bankgarantiavgiften erläggs för exempelvis ett lån som används till en aktieinvestering bör den vara avdragsgill.

**Facktidsskrifter
Datautrustning
o.d.**

Enskilda personer som handlar med värdepapper har i ökad utsträckning börjat yrka avdrag för facktidsskrifter innehållande börsinformation o.d. samt datautrustning för matematiska beräkningar eller abonnemang på databaserad börsinformation.

För avdragsrätt för den här typen av kostnader krävs ett direkt samband mellan avdragsgilla omkostnader och intäkternas förvärvande. Kostnader för vilka avdrag brukar yrkas torde i allt övervägande antalet fall avse placeringar och andra omflyttningar av värdepapper i form av rådgivning och annan information som man anser sig behöva för detta ändamål. Härom kan sägas följande.

Avdrag för facktidsskrifter bör medges endast om dessa är utpräglat inriktade på placeringsrådgivning eller motsvarande eller redovisar föetagsanalyser, medan avdrag inte bör medges om de också har karaktär av allmänt nyhetsorgan.

Bevistande av kurser och konferenser samt bolagsstämmor torde inte kunna hänföras till kostnader för intäkternas förvärvande och är därmed inte avdragsgilla.

Avdrag bör medges för kostnad för datorprogram under förutsättning att programmet typiskt sett inte kan användas för annat ändamål än värdepappershantering. Eftersom avdraget bör stå i rimlig proportion till intäkterna, bör det dock inte överstiga en tredjedel av skattepliktiga intäkter av värdepappersförsäljningar under året.

En dator kan användas inom vitt skilda områden och det är numera vanligt att en sådan finns i hemmen för rent privata ändamål. Mot den bakgrunden kan det hävdas att den skattskyldige skulle ha haft en dator även om han inte hanterat

värdepapper. Detta leder i sin tur till den presumtionen att det inte föreligger tillräckligt samband mellan kostnaden för datorn och intäkternas förvärvande. Avdrag för därför inte medges.

Deklarationshjälp

Kostnad för upprättande av deklaration är inte avdragsgill.

Boutredningskostnader

Kostnader för bouppteckning och boutredning anses inte utgöra förvaltningskostnad eftersom de inte avser förvärv eller bibehållande av inkomst utan är hänförliga till förvärv av själva kapitalet.

5.4.2 Ränta

5.4.2.1 Vad hänförs till utgiftsränta?

Räntebegreppet

Med ränta avses kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att han får låna pengar. Det saknar betydelse om ersättningen betecknats som ränta eller annat. Det innebär att även ersättning som beräknats efter index kan hänföras till ränta. (Se dock nedan om ränta på studielån).

Räntesatsen beslutas med ledning av marknadsräntan vid lånetidpunkten, säkerheten för lånet, samt lånets löptid.

Som ränta räknas också ersättning för att få disponera beviljad kredit som t.ex. byggnadskreditiv eller checkräkningskredit (RÅ 1970 Fi 6).

Alla ränteutgifter som inte dras av i inkomstslaget näringsverksamhet är i princip avdragsgilla i inkomstslaget kapital (avsnitt 5.2).

Ränta är alltid avdragsgill även om den inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande (undantag gäller för begränsat skattskyldiga, se nedan under avsnitt 5.4.2.2).

Om en utgift inte är avdragsgill som ränta kan den vara avdragsgill på annan grund, t. ex. därför att den är att bedöma som en omkostnad för en intäkts förvärvande (prop. 1990/91:54 s. 309).

Ränta eller levnadskostnad?

Också ränta på lånat kapital som använts för att bestrida personliga levnadskostnader är avdragsgill.

I RÅ84 1:39 vägrade RR emellertid avdrag för ett belopp betecknat som ränta. Omständigheterna var att en person som hyrt båtplats lånat pengar med 15 % ränta från ett uthyraren närstående bolag. Sedan lånade han i sin tur ut pengarna till uthyraren utan ränta. RR anförde att konstruktionen med ett låneavtal mellan privatpersonen och bolaget uppenbarligen hade till syfte att privatpersonen skall kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera det reella vederlaget för båtplatsen. Röntan fick med hänsyn härtill anses jämförbar med hyra och var alltså att bedöma som en till levnadskostnad hänförlig utgift. Rätt till avdrag för röntan förelåg därför inte.

I RÅ 1979 Aa 67 ansåg RR i ett likartat fall att betalningen utgjorde en icke avdragsgill medlemsavgift i stället för en ränta.

Jämför även RÅ82 Aa 72 avseende leasing där lån skedde från ett utomstående finansieringsbolag men där motparten var så involverad att leasingavtal och kreditavtal sågs som delar av en och samma transaktion.

I andra fall, där upplåning skett från en

utomstående person, har RR medgett avdrag för ränta på lånat belopp men beskattat mottagaren för ränta på utlånat belopp (avsnitt 5.3.1).

Ränta eller avdragskonstruktion?

I några rättsfall har RR ansett att en transaktion som betecknats som lån i själva verket inte varit något lån utan en transaktion avsedd att minska skatten.

I det överklagade förhandsbeskedet RÅ82 Aa 184 hade en person tagit upp ett lån mot en förskottsränta på ca 90 % av lånebeloppet. Transaktionen bedömdes som en skenrättshandling, varför avdrag inte kunde medges för hela räntan. Som skäl anfördes bl.a. att ett lån som inte tillgodoser ett kapitalbehov utan uppenbarligen endast syftar till att eliminera skatten på en reavinst inte är ett verkligt lån. Vissa speciella omständigheter förelåg i målet.

I RÅ 1987 ref. 78 hade en person tagit upp ett lån på 50 000 kr och i samband därmed betalat förskottsränta på 49 500 kr. Denna betalning ansågs inte utgöra ränta eller annan avdragsgill kostnad som avsågs i äldre 39 § KL. Eftersom låntagaren under avtalstiden endast kunde disponera över en procent av det utbetalade (lånade) beloppet, dvs. 500 kr, kunde det som förskottsränta betecknade beloppet inte anses utgöra ersättning för kredit, utan var i själva verket betalning för att få tillgång till en handling, som kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande.

I RÅ 1989 ref. 127 ansåg RR att ett egentligt lån inte förelåg utan att det som förskottsränta betecknade beloppet var en insats i en transaktion där ädelstenar tjänade som värdemätare för transaktionens utfall med vinst eller förlust för kunden. Att kunden senare kunde välja att lösa till sig ädelstenarna ändrade inte bedömningen.

Benefika barn-reverser

Beträffande benefika barnreverser, se avsnitt 5.3.1.

Ränta på studielån

Den 1 januari 1989 trädde ett nytt studiemedelssystem i kraft. Den som uppbär studielån enligt detta system betalar en nettoränta, vilken beräknas med hänsyn till avdragseffekten i skattesystemet och fastställs årligen. Sådan nettoränta är inte avdragsgill (20 § KL).

Ränta på privatfinansierad studieskuld är däremot avdragsgill.

Räntor på skattekonto

Finns överskott på skattekonto beräknas *intäktsränta* på beloppet medan underskott medför *kostnadsränta*. Intäktsräntan är skattefri och kostnadsräntan är inte avdragsgill.

**Respitränta
Anståndsränta**

Respitränta och anståndsränta kunde påföras t.o.m. 1998 års taxering. De är inte avdragsgilla till den del de belöper på tid efter 1 januari 1993 (se SFS 1992:651).

Kvarskatteavgift

Vad som ovan sagts om respitränta och anståndsränta gäller även kvarskatteavgift som inte heller den är avdragsgill.

Ränta vid avbetalningsköp

Avdragsrätten för ränta vid avbetalningsköp är begränsad till vad som verkligen är ränta. I praxis har ställning tagits till denna fråga i plenimålet RÅ 1970 ref. 9, som avsåg ett överklagat förhandsbesked. Målet gällde ett avbetalningsköp där avtal hade träffats mellan parterna om att ränta skulle erläggas på den obetalda delen av köpeskillingen. RR fann att räntan var avdragsgill vid inkomsttaxeringen, även om den ingick i avbetalningspriset. Någon skillnad på fallande och rak ränta gjordes inte. Det som i avtalet hade rubricerats som avbetalningstillägg och expeditionskostnader ansågs inte avdragsgillt som ränta.

Tomträttsavgäld

Innehas tomt med tomträtt får avdrag ske för den årliga tomträttsavgälden till kommunen (3 § 4 mom. 2 st. SIL).

Räntekompensation

Räntekompensation behandlas som ränta (3 § 6 mom. 2 st. SIL). Avdrag för kompensation för upplupen men inte förfallen ränta vid förvärv av obligationer och andra skuldebrev får göras det beskattningsår då den ränta kompensationen avser förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur överlåtit skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta innan räntan förfallit till betalning är utgiven räntekompensation avdragsgill för det beskattningsår då denna överlåtelse skett. Samma regler skall gälla för räntekompensation då endast rätt till ränta förvärvas. Mottagen räntekompensation behandlas som ränteintäkt för säljaren.

Bestämmelserna om räntekompensation gäller även vid förvärv av andel i räntefond om räntan är särnoterad.

Förtida inlösen av lån

Om någon vill lösa ett lån före förfallodagen erläggs regelmässigt en viss avgift till kreditinstitutet som en direkt kompensation (ränteersättning) för uteblivna kommande ränteintäkter. Denna avgift jämförs med ränteutgift och är avdragsgill som sådan (3 § 4 mom. 2 st. SIL).

Förmånligt lån från arbetsgivare

Om en anställd har lånat pengar från sin arbetsgivare till en ränta som vid lånetillfället understeg marknadsräntan, skall han enligt 32 § anv. p. 10 KL beskattas för denna förmån som intäkt av tjänst (avsnitt 4.3.3.13). Avdrag som för ränta medges för denna förmån (3 § 4 mom. 2 st. SIL).

Reaförluster på marknadsnoterade skuldebrev

Genom särskilda stadganden hänförs till utgiftsräntor även vissa reaförluster.

Av 29 § 2 mom. SIL framgår att reaförluster vid avyttring av marknadsnoterade skuldebrev i svenska kronor skall behandlas enligt samma regler som gäller för räntor. Detta gäller dock inte konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och premieobligationer.

Av 27 § 6 mom. SIL framgår att också reaförluster vid avyttring av marknadsnoterade andelar i räntefonder - efter reavinstuträkning - skall behandlas enligt samma regler som gäller för räntor. Med räntefond avses en värdepappersfond som endast består av fordringar i svenska kronor.

Pantlåneavgift

Sådan avgift för lån hos pantrörelse som beräknas efter viss procent av lånesumman för viss tid har ansetts avdragsgill såsom gäldränta (RÅ 1984 1:94).

Bankgaranti

I målet RÅ78 1:89 medgavs inte avdrag för avgift för bankgaranti. Garantin var säkerhet för en till staten utfärdad skuldförbindelse med anledning av att den skattskyldige hade fått anstånd med att betala arvsskatt.

Av RÅ84 1:37 framgår att bankgarantiavgift, som banker tar ut vid förmedling av lån, inte kan jämföras med ränta. Den kan heller inte betraktas som avdragsgill förvaltningskostnad vid beräkning av inkomst av kapital.

Bankgarantiavgift kan däremot var avdragsgill som en kostnad för intäkternas förvärvande (avsnitt 5.4.1).

S.k. räntegaranti

I RÅ 1997 ref. 13 har avdrag vägrats för s. k. räntegaranti. En person avsåg att vid viss framtida tidpunkt ta upp ett lån hos ett kreditinstitut för att förvärva en privatbostadsfastighet. För att minska riskexponeringen vad gällde räntebelastningen avsåg sökanden att med kreditinstitutet ingå ett avtal som gav honom rätt att viss angiven dag låna ett visst belopp till en viss garanterad ränta. För räntegarantin erlades en avgift. Sökande frågade om den berörda avgiften var avdragsgill som ränta, som omkostnad för intäkternas förvärvande eller på annat sätt. Skatterättsnämnden fann att avgiften för räntegarantin inte är avdragsgill som en utgiftsränta. Inte heller ansågs avgiften vara avdragsgill som en omkostnad för förvärv av intäkter av

privatbostadsfastighet eller som en anskaffningskostnad vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av en sådan fastighet.

Utgiftsräntor får dras av fullt ut mot övriga intäkter av kapital.

5.4.2.2 Vem får göra avdraget?

Som förutsättning för ränteavdrag gäller att man varit betalningsansvarig för skulden under den tid räntan avser och att man också erlagt räntan.

Ränta på egen skuld

Den skattskyldige måste således ha varit personligen betalningsansvarig för lånet under den tid räntan avser, se t.ex. RÅ80 1:69 III och RÅ 1992 ref. 17.

Borgenslån

Borgensman kan inte medges avdrag för erlagd ränta på borgenslånet, om räntan inte avser tid efter det att han övertagit betalningsansvaret för skulden.

Betalning av ränta för makes räkning

I RÅ80 1:69 I och II har RR medgett den make, som varit ensam betalningsansvarig för ett visst lån, avdrag för därpå belöpande ränta, trots att den andre maken bevisligen hade inbetalat räntan. RR ansåg att mannen, genom att betala hustruns räntor, hade ställt motsvarande medel till hennes förfogande. Han ansågs sålunda ha betalat räntorna för hennes räkning.

Sambor

Avdrag har medgetts skattskyldig under inkomst av kapital för ränta på lån i fastighet som ägdes av sammanboende. Den skattskyldige hade emellertid i detta fall genom en särskild förbindelse gentemot långivaren iklätt sig personligt betalningsansvar för lånet vid sidan om och solidariskt med sin sambo (RÅ83 1:68).

Fysisk person har generell avdragsrätt för ränteutgifter om han varit bosatt i Sverige under beskattningsåret (3 § 2 mom. 1 st. SIL). Om han är begränsat skattskyldig medges avdrag för ränta som kan ses som en omkostnad för intäkternas förvärvande (se Handledning i internationell beskattning).

Regressfordran

Om borgensman erlagt ränta, har han möjlighet att få ut beloppet av gäldenären. Om gäldenären ersätter borgensmannen anses han ha betalt en regressfordran och inte en ränta (RÅ 1990 not 382).

5.4.3 Övriga kostnader

Från intäkt av kapital får avdrag göras, förutom för reaförlust, utgiftsräntor och förvaltningskostnader, även för omkostnader för intäkternas förvärvande.

Därutöver får avdrag ske för vissa i lagtext särskilt angivna kostnader, för slutligt underskott i nedlagd förvärvskälla i näringsverksamhet och i vissa fall för pensionsförsäkringspremie.

Slutligt underskott i förvärvskälla

Avslutas verksamheten i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet och föreligger ett underskott i förvärvskällan vid taxeringen för sista året, får avdrag för underskottet ske såsom för reaförlust i inkomstslaget kapital året därefter (3 § 13 mom. SIL). En förvärvskälla anses inte ha upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar.

Rätt till avdrag för underskott föreligger inte om det rör sig om självständig näringsverksamhet i utlandet, se Handledning i internationell beskattning.

Rätt till avdrag för underskott i verksamheten föreligger inte heller när verksamheten avslutas genom att en delägare i ett handelsbolag säljer sin andel i bolaget (avsnitt 20.3). Däremot får eventuell reaförlust på andelen i handelsbolaget dras av till 70 %.

Pensionsförsäkringspremie

Avdrag får i vissa dispensfall ske för pensionsförsäkringspremie och inbetalning på pensionsparkonto i inkomstslaget kapital (3 § 2 mom. 6 stycket SIL). Detta gäller i de fall en skattskyldig som har avyttrat aktier i fåmansföretag eller andelar i ett fåmansägt handelsbolag genom dispens av skattemyndighet fått lägga den till försäljningen hänförliga reavinsten till grund för beräkning av P-försäkringsavgift.

Pensionsförsäkringspremien kan i sådant fall få dras av från den del av reavinsten som beskattas i kapital.

Vid försäljning av fåmansföretag skall premien i första hand dras av som allmänt avdrag och i andra hand i inkomstslaget kapital. Vid försäljning av andel i fåmanshandelsbolag skall avdraget göras i sin helhet i inkomstslaget kapital (46 § anv. p. 6 st. 6 KL).

I de fall verksamheten bedrivits i form av enskild näringsverksamhet kan inkomst av kapital uppkomma vid nedläggning av näringsverksamheten om en näringsfastighet säljs. I sådana fall skall underskott i näringsverksamheten dras av från vinsten på fastigheten enligt reglerna i 25 § 10 mom. SIL. Avdrag för pensionsförsäkringspremie görs i sådana fall i inkomst av näringsverksamhet och ingår i underskottet.

Övriga förutsättningar för avdrag måste naturligtvis vara uppfyllda (avsnitt 1.4.3.3).

Andra omkostnader för intäkternas förvärvande

Avdrag får också göras för andra omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en kostnad således inte är att betrakta som ränta kan den vara avdragsgill ändå därför att den utgör en sådan omkostnad.

Kostnaden måste emellertid ha en viss anknytning till en intäkt.

I RÅ82 1:10 ansågs ett skadestånd, som köparen av en fastighet utgett då han inte kunnat fullfölja ett fastighetsköp, inte som en avdragsgill omkostnad vare sig i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet eller i något annat inkomstslag. Någon intäkt att knyta kostnaden till förelåg nämligen inte. I RSV/FB Dt 1985:34 hade den skattskyldige däremot i sin tur erhållit ett skadestånd av en annan person p.g.a. samma skäl som ledde till hans egen skadeståndsskyldighet. Avdrag för det utgivna skadeståndet medgavs.

Ej avdrag för lottsedlar

Avdrag medges inte för kostnader för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotterier. Avdrag medges inte heller för insatser på totalisator (RÅ 1986 ref. 87, se avsnitt 5.3.3 vid kantrubriken "Lotterivinster").

5.5 Skattskyldighetens inträde

Löpande kapitalavkastning

I fråga om den löpande kapitalavkastningen tillämpas kontantprincipen (3 § 5 mom. SIL jämfört med 41 § KL och p. 4 av anvisningarna till samma lag). Den innebär att skattskyldigheten inträder i fråga om intäktsräntor när avkastningen blir tillgänglig för lyftning och avdragsrätt uppkommer när utgiftsräntor betalas. Ränta på bankräkning som gottskrivs per den 31 december anses som tillgänglig samma dag. Ränta på fordringsbevis som enligt villkoren skall betalas viss dag, bör normalt anses tillgänglig denna dag, även om utbetalningsavi kommer senare.

Har en borgenär i stället för att lyfta förfallen ränta, efter det att räntan var tillgänglig för lyftning, träffat en överenskommelse med gäldenären om att räntan skall läggas till kapitalet, måste han anses ha förfogat över räntan. Räntan skall då tas upp till beskattning.

Årsskiftesbetalningar

I princip föreligger en strikt kontantprincip, vilket innebär att intäkter respektive betalningar skall hänföras till det år då de är tillgängliga för lyftning respektive verkligen erlagts (se även nedan om förskottsränta).

Reavinster

Skattskyldigheten för reavinst respektive avdragsrätt för reaförlust inträder redan vid avyttringstidpunkten. Detta innebär ett avsteg från kontantprincipen och betalningstidpunkten saknar således betydelse (se dock vad gäller för tilläggsköpeskilling under p. 5.6.2.2). Anstånd med inbetalande av skatten kan i vissa fall medges (avsnitt 5.6.2).

Utgiftsränta

Utgiftsränta skall som huvudregel dras av det år den betalas.

Numera skall banker och andra kreditinstitut lämna uppgift om låntagares ränteutgift. Om räntan betalats alldeles före årsskiftet, kan den ha bokförts hos kreditinstitutet någon av de första dagarna in på det nya året. Oavsett detta är det alltid betalningstidpunkten som är avgörande för avdragsrätten.

Om räntan i stället för att betalas läggs till skulden anses den inte betald och avdrag medges inte. Detta gäller oavsett om skuldebrev lämnats på beloppet eller inte (se RÅ 1948 ref. 1 ränta, RÅ 1948 ref. 50 växel, RÅ 1956 Fi 1717 lön, RÅ 1957 Fi 29 ränta, RÅ 1957 Fi 901 ränta, SN 1965 s. 249 ränta, SN 1967 s. 334 = RÅ 1967 Fi 214 ränta).

Om emellertid ett nytt lån upptagits och det nya lånet delvis använts för att betala räntan kan avdrag medges (RÅ 1969 ref. 39).

Frågan om nytt lån upptagits eller om räntan får anses ha lagts till skulden är ofta en bevisfråga där omständigheterna i det enskilda fallet blir avgörande (se t.ex. RÅ 1974 A 1321 och RÅ 1975 Aa 502).

Allmänt sett gäller att om ränta lagts till skulden enligt det ursprungliga

skuldebrevet anses nytt lån inte föreligga. Har man däremot skrivit om avtalet eller skrivit ett nytt avtal och räntan lagts till skulden i enlighet med det nya avtalet, anses räntan betald. Normalt skall avtalet vara skriftligt för att kunna stödja ett påstående om att ränta betalats (se RÅ 1953 ref. 51 och RÅ 1956 Fi 2023).

Om däremot lånet avser ett annat belopp än räntebeloppet, större eller mindre, framstår det som mest naturligt att utgå ifrån att ett nytt lån tagits.

Vid byggnadskreditiv har avdrag för ränta som påförts kreditivet medgivits i två fall. I RÅ 1970 ref. 18 var i byggnadskreditivkontraktet bestämt att kreditgivaren ägde påföra ränta på kreditivet. RR ansåg att innebörden av bestämmelsen var att kredittagaren lyft medel på kreditivet och betalat ränta. Byggnadskreditivbeloppet sågs som disponibelt för låntagaren att betala ränta med om han så önskade, som ett separat lån som beviljats tidigare och som var skilt från räntebeloppet.

I RÅ 1970 Fi 6 hade byggnadskreditivet avlyfts genom andra lån under beskattningsåret och räntan fick därmed anses kontant erlagd.

Förskottsränta

Har utgiftsränta erlagts i förskott medges inte avdrag för den del av räntan som belöper på tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret. Denna del av räntan fördelas i stället lika över de år på vilka räntan belöper (3 § 6 mom. 1 st. SIL).

Bankräntor o.d.

Bankräntor o.d., som gottskrives insättaren per den 31 december, anses som tillgänglig för lyftning denna dag (3 § 5 mom. 1 st. SIL).

Obligationsränta

Obligationsränta hänförs till den dag när räntekupong förfaller till betalning eller räntan är tillgänglig för lyftning. På samma sätt beskattas ränta på riksobligationer, kapitalmarknadsreverser, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis m.fl. lån med kontinuerliga räntebetalningar.

Diskonteringspapper

Vid köp av bankcertifikat, statsskuldväxlar och andra diskonteringspapper erhålls inte kontinuerliga räntebetalningar. I stället köper man skuldebrevet till ett pris som understiger det nominella beloppet. På lånets slutdag betalas det nominella beloppet. Den reavinst eller reaförlust som uppkommer behandlas som ränta om värdepapperet var marknadsnoterat och utställt i svenska kronor (29 § 2 mom. SIL). Rätt beskattningsår för räntan är det år då värdepapperet löses in eller vid försäljning dessförinnan, det år då avyttringen skett.

Räntekompensation

Vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev lämnas - förutom köpeskillingen - även ersättning för upplupen men inte förfallen ränta (81 § KöpL). Sådan ersättning kallas räntekompensation och skall behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (3 § 6 mom. SIL). Avdrag för lämnad räntekompensation får göras det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning. Likaså är vid förvärv av enbart rätten till avkastning på skuldebrevet sådan räntekompensation avdragsgill det

beskattningsår då räntan förfaller till betalning. Har förvärvaren i sin tur, innan räntan förfallit till betalning, avyttrat skuldebrevet tillsammans med rätten till ränta eller avyttrat rätten till räntan är dock utgiven räntekompensation avdragsgill redan det beskattningsår under vilket det avtalade vederlaget skall tas upp till beskattning. Dessa bestämmelser tillämpas på motsvarande sätt på räntekompensation vid förvärv av andel i räntefond (3 § 6 mom. andra st.). Har räntekompensation erlagts under åren 1991-1993 inräknas den i skuldebrevets anskaffningsvärde (p. 10 av övergångsbestämmelserna till SFS 1993:1543).

Tidpunkt för utdelning

Tidpunkten för beslut om utdelning (bolagsstämma e.dyl.) är avgörande för vem som är skattskyldig för densamma.

Skattskyldighet för utdelning inträder när utdelningen blir tillgänglig för lyftning. I kuponbolag är detta den första dag då kupongen kan lösas in.

I avstämningsbolag är den berättigad till utdelning som på avstämningsdagen var införd som aktieinnehavare i aktieboken eller motsvarande. Utdelningen kan emellertid av naturliga skäl inte utbetalas före avstämningsdagen utan kommer i allmänhet mottagarna tillhanda först några dagar efter nämnda dag. Först då skall beskattning ske.

När egendom, t.ex. värdepapper, utdelas, får utdelningen anses tillgänglig för lyftning den dag egendomen kommer aktieägarna tillhanda eller, såsom hos VPC, blir registrerad som innehavare.

När utdelningsbeskattning sker p.g.a. att aktieägarna fått ett bindande erbjudande om att köpa egendom från bolaget till

underpris, anses beskattningstidpunkten vara den dag aktieägarna utnyttjar sin rätt. Om inköpsrätten i stället säljs, är det den dag försäljningslikvid erhålls som utlöser utdelningsbeskattning.

Spärrade medel i utlandet

Avkastning på tillgångar som är placerade i utlandet är på grund av utländsk valutalagstiftning ofta spärrade på så sätt att medlen inte får föras ut från den främmande staten. I RÅ 1989 ref. 2 anförde RR följande

"Föreskrifterna om rätt beskattningsår bör förstås så att i fall som det förevarande, när en person som är bosatt i Sverige och skattskyldig här för inkomst i utlandet under ett beskattningsår inte kunnat disponera över inkomsten här på grund av lagstiftningen i det land där inkomstkällan finns samt när det heller inte framkommer vare sig att den skattskyldige har varit i det land där inkomstkällan finns eller att han eller hon verkligen har disponerat över inkomsten, densamma inte skall anses ha åtnjutits under beskattningsåret."

Om utdelning eller ränta erhållits i en icke konvertibel valuta är situationen likartad.

Utländsk utdelning

Värdet av utdelning på utländska aktier beräknas med ledning av valutakursen den dag utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Denna tidpunkt sammanfaller ofta med den dag beloppet krediteras aktieinnehavarens konto.

5.6 Reavinst m.m. - allmänt

3 § 1 och 2 mom. SIL

24 § 1-4 mom. SIL

48 § 5 mom. UBL

prop. 1989/90:110 del I s. 390-399, 400-401,

del II s. 30-133, SkU30
prop. 1991/92:60
prop. 1992/93:50
SOU 1989:33 del II
prop. 1992/93:131
prop. 1993/94:50
prop. 1993/94:234
prop. 1994/95:209, SkU 94/95:30

Sammanfattning

Vad beskattas?

Alla avyttringar utanför näringsverksamhet reavinstbeskattas oavsett hur egendomen förvärvats och oavsett innehavstid.

Vad är avyttring?

Med avyttring avses försäljning, byte eller liknande överlåtelse av egendom (24 § 2 mom. SIL). Såsom skattepliktig avyttring anses däremot inte när någon överlåter egendom som gåva eller vid arv eller bodelning (benefika fång).

Vissa åtgärder jämställs med avyttring. Så är fallet när en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats eller - beträffande finansiellt instrument - det företag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs eller träder i likvidation. Instrumentet anses dock avyttrat redan när utgivaren försätts i konkurs om det är ett svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Detsamma gäller om ett svenskt eller utländskt bolag upplöses genom fusion.

Avyttring anses också föreligga om aktiebolag avregistreras efter 4 april 1995 enligt vissa övergångsbestämmelser till ABL.

Om den skattskyldige vill, kan han i vissa fall skatta av reavinsten på egendom som överförs till näringsverksamhet.

Uppskov

I vissa fall kan uppskov med beskattningen ske. Se avsnitt 5.3.

Anstånd

Vid försäljning av fastighet, bostadsrätt eller aktier i fåmansföretag finns vissa möjligheter till anstånd med erläggande av kvars-katten. Se p. 5.6.2.1.

Hur beräknas vinsten?

Intäkten utgörs av det avtalade vederlaget för egendomen. Avdrag får göras för alla omkostnader som t.ex. anskaffnings- och förbättringskostnader. Vid försäljning av en del av ett större innehav av egendom av enhetligt värde, används genomsnittsmetoden för att beräkna anskaffningsvärdet.

Om egendomen förvärvats genom arv, gåva e. d. anses egendomen förvärvad genom närmast föregående köp e.d.

Angående upplupen ränta (räntekompensation) se avsnitt 5.3.1.

Reavinster

Reavinster är som huvudregel skattepliktiga fullt ut. Det innebär att beskattning sker med 30 % av vinsten. Detta gäller numera även allemansfonder.

**Reaförluster -
70 %**

Reaförluster är som huvudregel avdragsgilla till 70 % (3 § 2 mom. tredje stycket SIL). Ett antal undantag finns. De viktigaste avser marknadsnoterade aktier m.m., fordringar i svenska kronor, andelar i räntefonder och för fastigheter. Numera föreligger full avdragsrätt för reaförluster på ej marknadsnoterade aktier mot reavinster på alla andra aktier m.m. (27 § 5 mom. SIL). Se under och 6.5.1.5.

Verkliga reaförluster

Avdrag medges endast för verkliga reaförluster och de godtas således inte i de fall motprestation saknas helt eller delvis, såsom vid gåva eller då förlusten beror på att en hyresrätt erhållits.

Reaförluster får inte sparas

Reaförluster måste dras av det år de uppkommer och får inte sparas.

Disposition

De särskilda reglerna om reavinstbeskattning av fastigheter finns i avsnitt 6.5, om reavinstbeskattning av bostadsrätter i avsnitt 7.4, om reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag i kapitel 21 och om reavinstbeskattning av aktier i fåmansföretag i avsnitt 22.8. Reavinstbeskattning av annan egendom behandlas i de följande avsnitten, 5.7-5.12.

5.6.1 Vad beskattas som reavinst i inkomstslaget kapital?

**Reavinster,
vinster
på vissa
förpliktel-
ser**

Till inkomst av kapital hänförs enligt 3 § 1 mom. SIL bl.a. vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar samt vinster vid åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser. I inkomstslaget kapital beskattas således reavinster som ej ingår i näringsverksamhet och ej heller beskattas i tjänst.

**Vinster på ut-
ländsk valuta**

Till kapital hänförs även valutakursvinster på fordringar och skulder i utländsk valuta. Bestämmelser om detta finns i 30 § SIL.

**Avdrag för mot-
svarande
förluster**

Avdrag medges enligt 3 § 2 mom. SIL för förlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och för förlust på förpliktelser avseende optioner och terminer. Avdrag medges också för valutakursförluster på fordringar och skulder i utländsk valuta. I princip är alla reaförluster avdragsgilla. Reaförluster på lös egendom för privat bruk får dock inte dras av, enligt en särskild bestämmelse i 31 § SIL.

**Näringsverk-
samhet**

Till intäkt av kapital räknas sådana vinster som inte skall hänföras till näringsverksamhet eller tjänst (3 § 1 och 12 mom. SIL, jfr 22 § KL).

För *fysiska personer* och *dödsbon* hänförs försäljning av omsättningstillgångar och inventarier i näringsverksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet. Dit hör också försäljning av andel i vissa kooperativa föreningar (22 § anv. p. 1 st. 3 KL jämfört med 2 § 8 mom. SIL) om innehavet betingats av näringsverksamhet. Fysiska personer och dödsbon torde numera anses bedriva näringsverksamhet endast i undantagsfall. Se avsnitt 11.5. Försäljning av näringsfastighet

och bostadsrätt ingående i näringsverksamhet skall däremot beskattas i inkomstslaget kapital även om vissa avdrag skall återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (avsnitt 6.5 och 7.4).

För *handelsbolag* skall förutom ovannämnda försäljningar även avyttring av

- aktier o.d. egendom som nämns i 27 § SIL,
- andelar i handelsbolag,
- fordringar i svenska kronor,
- annan lös egendom

samt vinster och förluster på

- optioner,
- terminer samt
- fordringar och skulder i utländsk valuta

hänförs till näringsverksamhet. För handelsbolag är det således bara avyttring av fastigheter och bostadsrätter som hänförs till inkomst av kapital (22 § anv. p. 1 st. 3 KL).

För *aktiebolag* och *övriga juridiska personer* utom dödsbon skall all verksamhet hänförs till näringsverksamhet. Till detta inkomstslag hänförs därför alla vinster och förluster vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar samt på förpliktelser såsom optioner och terminer samt valutakursvinster och -förluster på skulder i utländsk valuta (2 § 1 mom. 6 st. SIL). Vid beräkning av reavinst på anläggningstillgångar gäller reglerna i inkomstslaget kapital.

Tjänst

Av prop. 1989/90:110 s. 654 framgår vidare att vissa försäljningar av hobbyprodukter skall hänföras till inkomst av tjänst (avsnitt 5.5.2.2).

Till inkomstslaget tjänst hänförs också i vissa fall del av reavinster på aktier i fåmansföretag (avsnitt 22.8) och handelsbolag (avsnitt 21.2).

5.6.2 När skall beskattning ske?

5.6.2.1 Beskattningsutlösande händelser / Avyttring

För att en realisationsvinst eller realisationsförlust skall uppkomma krävs att en avyttring har skett. Skattskyldigheten för reavinster/reaförluster inträder i allmänhet vid avyttringstillfället. Vissa möjligheter till anstånd med att betala in skatten finns (se nedan vid kantrubriken "Anstånd").

Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (24 § 2 mom. SIL). Beträffande innebörden av begreppet avyttring gäller fortfarande den praxis som utvecklats före 1990 års skattereform.

För att avyttring skall anses föreligga räcker det normalt inte med att exempelvis nyttjanderätt upplåts. Se dock beträffande allframtidsupplåtelse, 25 § 2 mom. 2 st. SIL.

Ett optionsavtal, dvs. avtal om rätt för ena parten att vid en viss framtida tidpunkt kunna förvärva i avtalet bestämd egendom till visst pris innebär inte att den underliggande egendomen avyttrats. Däremot kan optionsavtalet som sådant avyttras. En terminsaffär innebär avtal om överlåtelse av egendom där affärens fullgörande (överlämnande av egendomen och betalning) sker vid en viss framtida tidpunkt till ett bestämt pris. Beskattnings tidpunkten inträder först när avtalet fullgörs. Gränsdragningsproblem kan uppkomma

(RÅ82 1:21, RÅ83 1:90, RÅ84 Aa78).

Överlåtelsen skall vara onerös för att utlösa beskattning. Benefika överlåtelser som arv, gåva och bodelning utlöser inte reavinstbeskattning hos överlåtaren utom beträffande andelar i handelsbolag i vissa fall (kapitel 20).

Vid försäljning till underpris föreligger ibland en gåvoavsikt. I sådana fall föreligger ett s.k. blandat fång.

Vederlaget behöver inte bestå av kontant betalning utan även övertagande av ett lån, utfärdande av revers eller erkännandet av en fordran räknas som vederlag.

Byte

Enligt 24 § 2 mom. SIL avses med avyttring även byte. Byte av ett slag av egendom mot ett annat utlöser därför reavinstbeskattning. I vissa fall kan byte av aktier ske utan att en reavinstberäkning skall ske (avsnitt 5.7.2 och 5.7.4.1).

Inlösen

Inlösen av andel i värdepappersfond eller slutbetalning av obligation anses som avyttring (RÅ 1981:36).

Konkurs, likvidation, fusion

Avyttring anses också föreligga när svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening försätts i konkurs (24 § 2 mom. SIL). Om aktie eller annat finansiellt instrument faktiskt avyttras därefter anses ny avyttring ha skett varvid anskaffningsvärdet är 0 kr (24 § 4 mom. sjätte stycket SIL). Så t.ex. försattes Prosolvias AB i konkurs av Göteborgs Tingsrätt den 28 december 1998 kl. 12.30, varvid alltså samtliga finansiella instrument, utgivna av Prosolvias, skall anses avyttrade vid denna tidpunkt. För utländskt bolag anses avyttring föreligga först när bolaget upplöses genom

konkurs.

På motsvarande sätt föreligger en avyttring när utgivaren av ett finansiellt instrument träder i likvidation eller upplöses. Se vidare avsnitt 5.7.2.

Har likvidation medfört en reaförlust kan avdrag för denna inte medges förrän förlusten är definitiv. Normalt sett medges därför inte avdrag för reaförlust förrän likvidationen är avslutad.

T.o.m. den 31 december 1994 gällde även för svenska aktiebolag vid konkurs att en avyttring ansågs föreligga först i och med att bolaget upplösts. Detta innebar att avdragsrätten inträdde först när konkursen hade avslutats eller bolaget hade upplösts genom likvidation.

Vid konkurs som påbörjas efter 1993 gäller således att avyttring av ett finansiellt instrument anses föreligga redan när det företaget som givit ut instrumentet har försatts i konkurs. Detta under förutsättning att företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Om en konkurs påbörjats före 1994 men inte avslutats senast under 1993 anses avyttringen ha skett per den 1 januari 1994 (övergångsbestämmelserna p. 12 till SFS 1993:1543). Avdrag för sådan förlust kunde därför medges endast vid 1995 års taxering.

Vid likvidation gäller att avdrag för förlust medges först när förlusten är definitiv (24 § 4 mom. första stycket). Detta innebär att avdraget normalt medges när likvidationen avslutats.

Om man träffat ackord eller utdelning erhållits i en konkurs skall det avdrag som tidigare gjorts för reaförlust elimineras. Detta sker genom att den ersättning som erhållits tas upp som reavinst dock högst det belopp för vilket avdrag för reaförlust medgavs. Medgavs ett kvoterat avdrag för reaförlusten skall

motsvarande kvotering göras beträffande den ersättning som skall tas upp som reavinst. Har avdrag medgivits med 70 % av förlusten skall således 70 % av den erhållna ersättningen tas upp (24 § 4 mom. st. 6).

Regeln om förlust vid konkurs gäller inte bara för aktier utan för alla finansiella instrument, dvs. även för konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, obligationer, förlagsbevis, teckningsoptioner etc. som utfärdats av bolaget.

Fr.o.m den 1 januari 1993 gäller reglerna också för förluster på andelar och andra finansiella instrument som getts ut av en ekonomisk förening (prop. 1992/93:131 s. 47).

Om däremot en ekonomisk förening ombildas till AB där den skattskyldiges andelar i den ekonomiska föreningen ersätts av aktier i aktiebolaget, anses andelarna inte avyttrade enligt särskild lagstiftning.

Ackord

Ett ackordsförfarande innebär inte att en avyttring ägt rum, utan det har endast skett en nedsättning av fordringsbeloppet. Det är heller inte fråga om en transaktion som är att jämföra med avyttring. Under sådana omständigheter aktualiseras inte reavinstberäkning. Om fordringen däremot säljs innan ackord träffats, kan reaförlust föreligga. Avdrag för reaförlust medges enligt de generella reglerna i 3 § 2 mom. första stycket SIL.

Option förfaller

Med avyttring jämförs också att en option förfaller utan att utnyttjas. Denna regel gäller för standardiserade optioner, teckningsoptioner och fristående köpoptioner etc.

Betalning

Betalning av skuld med egendom är att betrakta som avyttring av egendomen (RÅ 1972 Fi 659). Den som tar emot betalning anses ha avyttrat sin fordran.

Försträckning

Avyttring har ansetts föreligga vid försträckning, dvs. lån av fungibelt ting där annan likadan egendom skall lämnas tillbaka (RÅ 1965 ref. 19). Observera dock att blankningsaffärer är särskilt reglerade. Utlåning av egendom för blankning är undantaget från begreppet avyttring och utlöser inte reavinstbeskattning (24 § 2 mom. SIL. Se avsnitt 5.12). Annan försträckning skall däremot reavinstbeskattas.

Saklån

Saklån, dvs. lån av en individualiserad sak och där samma föremål skall lämnas tillbaka, innebär inte någon överlåtelse av äganderätten och är därmed inte någon avyttring.

Utnyttjande av rättighet

Om man utnyttjar ett finansiellt instrument för förvärv av aktier eller annan egendom, sker ingen reavinstbeskattning. Detta har gällt tidigare och framgår nu av 24 § 2 mom. 6 st. SIL. Utnyttjande av en rätt att sälja egendom reavinstbeskattas inte heller. Däremot skall försäljningen reavinstbeskattas som andra försäljningar enligt de regler som gäller för den sålda egendomen.

Observera dock att om någon utnyttjar en rätt att förvärva egendom till underpris, kan beskattning komma i fråga under inkomst av tjänst, om det rör sig om ett anställningsförhållande, eller under inkomst av kapital om nyttjandet kan anses vara utdelning för en aktieägare eller ränta för en skuldebrevsinnehavare.

Försäljning av rättighet

Försäljning av en rätt, t.ex. en teckningsrätt eller en köption reavinstbeskattas. Har egendom förvärvats med stöd av rätten, utgör kostnaden för rätten del av anskaffningsvärdet för egendomen.

Konvertering

Konvertering av ett konvertibelt skuldebrev till aktier reavinstbeskattas inte trots att det egentligen rör sig om ett byte. Aktierna övertar i stället konvertibelns anskaffningsvärde (24 § 2 mom. 6 st. SIL).

Avskattning vid karaktärsbyte

Om egendom övergår från att i samma ägares hand ha varit sådan egendom som reavinstbeskattas till att bli sådan egendom som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning (karaktärsbyte), kan avskattning komma i fråga (3 § 1 mom. 4 st. SIL). Detta innebär att reavinstbeskattning sker som om egendomen avyttrats till dess marknadsvärde. Värdeökningen fram till karaktärsbytet beskattas, och egendomens marknadsvärde vid karaktärsbytet utgör därefter anskaffningsvärde i näringsverksamheten.

Avskattning är emellertid frivillig för den skattskyldige och han kan välja att inte skatta av värdeökningen hos egendomen. Egendomen behåller då sitt ursprungliga anskaffningsvärde i näringsverksamheten.

För fysiska personer, dödsbon och handelsbolag beskattas normalt avyttring av fastigheter och bostadsrätter i inkomstslaget kapital. Regeln är därför inte tillämplig på sådan egendom.

Om avskattning vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet, se avsnitt 6.5.3.2.

Anstånd

Anstånd med inbetalning av skatten kan medges under vissa förutsättningar. Se 17 kap. 4 § SBL.

Om den skattskyldige gjort en avyttring som medfört inkomstbeskattning, får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som har samband med avyttringen. Anstånd kan medges på två grunder.

1. Avyttring har gjorts mot betalning under minst tre år och det finns särskilda skäl för anstånd såsom att den slutliga skatten till följd av avyttringen har blivit påtagligt högre än den slutliga skatten under de närmast föregående åren. Enligt tidigare regler gällde att jämförelsen skulle göras med de tre närmast föregående åren men den begränsningen har numera tagits bort för att få en mer rättvisande bild. Anståndstiden bör inte bestämmas till längre tid än ett år, alternativt två år från den tidpunkt då skatten rätteligen skulle ha betalats (prop. 1996/97:100 sid. 426 ff.).

2. Det är osäkert om avyttringen kommer att bestå och det föreligger särskilda skäl för anstånd. För den som har avyttrat egendom kan det innebära betydande svårigheter att betala skatt på reavinster även om vinstens storlek är klar. Den aktuella osäkerheten bör ha sin grund i att avyttringen är beroende av tillstånd från myndighet, såsom förvärvstillstånd eller kommunalt förköp. Det kan också vara fråga om tvist som är föremål för prövning hos domstol beträffande äganderätten till den sålda egendomen. Ifrågavarande avyttringar torde främst avse näringsfastigheter men det kan också vara fråga om avyttringar av andra fastigheter eller bostadsrätter eller aktier (prop. 1996/97:100 sid. 427). Anstånd får bestämmas till högst tre månader från den dag då anståndsorsaken upphörde att gälla. Enligt specialmotiveringen (angiven prop. sid. 613) bör anstånd inte i något fall beviljas för längre tid än två år från den dag då skatten rätteligen skulle ha betalats.

Enligt 17 kap. 9 § SBL får anstånd beviljas med belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Se vidare RSV S 1998:13 och 33.

5.6.2.2 Skattskyldighetens inträde - Avyttringstidpunkten

Avyttringsdagen

Skattskyldighet för vinst och avdragsrätt för förlust inträder när egendomen avyttras (24 § 4 mom. 1 st. SIL). Betalningstidpunkten saknar betydelse i detta sammanhang.

Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då det föreligger ett för båda parter bindande avtal avseende försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag avhändelsen blir definitiv. Ledning kan sökas i de äldre rättsfall som behandlar innehavstidens längd, eftersom denna räknas från förvärv till avyttring.

Uppkommer avdragsgill förlust inträder avdragsrätten vid samma tidpunkt. En förutsättning är att förlusten är definitiv, se dock förlust vid konkurs och likvidation 6.6.2.1.

Bestämd köpeskilling

Vid avyttringen beskattas nettot på affären. Nettoresultatet beräknas på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till förvärvet och avyttringen oavsett vilket beskattningsår de hänför sig till. Det innebär att om köpeskillingen är bestämd men skall betalas först ett senare beskattningsår, skall beskattning för hela reavinsten ändå ske vid avyttringstidpunkten.

Tilläggsköpes- skilling

Om köpeskillingen inte är bestämd utan beroende av en framtida händelse, kan det slutliga resultatet av affären inte beräknas för det beskattningsår då avyttring sker. Är någon del av köpeskillingen känd under avyttringsåret beskattas den då, medan tillkommande belopp skall beskattas vid taxeringen för det år eller de år då tilläggsköpeskillingen blir känd (24 § 4 mom. 2 st. SIL). Det bör noteras att beskattning för tilläggsköpeskilling inte förutsätter att den erhållits. Om den är beroende av exempelvis resultatet efter bokslutsdispositioner i ett bolag under ett visst år, torde beloppet få anses bli känt i samband med bokslutet i bolaget för beskattningsåret. Om köpeskillingen är beroende av resultatet före bokslutsdispositioner kan situationen bli annorlunda.

Erhålls betalning, t.ex. i form av handpenning, får det presumeras att den definitiva köpeskillingen kommer att inkludera detta belopp.

Beskattningen av tilläggsköpeskilling skall ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Om tilläggsköpeskilling skall erläggas och beloppets storlek är okänt, får reaförlust inte dras av förrän det slutliga köpeskillingen bestämts (24 § 4 mom. första st. SIL).

Av prop. 1989/90:110 s. 712 framgår vidare att osäkerheten om resultatet av en avyttring även i andra fall än det nämnda kan vara så stor att det är motiverat att beskattningen av hela eller delar av resultatet skjuts upp. Om intäkten redan influtit eller blivit känd till sin storlek, kan ett uppskjutande inte ske utan att detta uttryckligen framgår av lagtexten.

Nedsatt köpeskill- ing

Om det föreligger fel eller brist i den överlåtna egendomen, kan köpeskillingen komma att nedsättas - antingen frivilligt eller efter dom. Då river man upp den ursprungliga taxeringen och nedsätter reavinsten.

Optioner

Bestämmelser om uppskjuten beskattning finns för optioner, terminer i form av finansiella instrument och blankningsaffärer (24 § 4 mom. 3-5 st. SIL).

Den som utfärdat optioner med en löptid av högst ett år beskattas för det beskattningsår då han frigörs från sitt åtagande. Har optionen en längre löptid, beskattas intäkten vid utfärdandet medan avdrag för eventuell kvittnings- eller stängningslikvid sker vid optionens upphörande.

Terminer

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av en termin som är ett finansiellt instrument inträder det år fullgörandet av terminsavtalet skall ske. Terminer i form av finansiella instrument är oftast standardiserade.

Terminer som inte är finansiella instrument kan betecknas som privat-terminer.

Se vidare avsnitten om optioner och terminer, 5.11, samt om blankningsaffärer, 5.12.

Blankningsaffärer beskattas vid täckningsköpet, dock senast för beskattningsåret efter det då affären inleddes.

5.6.3 Beräkning av skattepliktig reavinst / avdragsgill reaförlust

5.6.3.1 Beräkningen

Reavinster och reaförluster

Vid beräkning av reavinst eller reaförlust redovisas som försäljningsintäkt det avtalade vederlaget för den avyttrade egendomen efter avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader (24 § 1 mom. SIL).

Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet av egendomen som t.ex. erlagd köpeskilling, inköpsprovision, stämpelskatt o. d. samt för förbättringskostnader. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

Räntekompensation, dvs. ersättning för upplupen men ej förfallen ränta, som erhålls i samband med en avyttring av skuldebrev räknas inte med vid reavinstberäkningen utan behandlas som andra räntor.

Endast nominell vinst beskattas och indexuppräkning av omkostnadsbeloppet som kompensation för penningvärdets fall medges således ej.

Förpliktelser

För förpliktelser, som t.ex. skulder i utländsk valuta, gäller som huvudregel att som intäkt tas upp vad som erhålls vid ingåendet av förpliktelsen och avdrag får ske för vad som utgetts vid upphörandet av förpliktelsen (avsnitt 5.9).

För utfärdade optioner och för blankningsaffärer finns särskilda bestämmelser (avsnitten 5.11 och 5.12).

- aktier i riskkapi- talbolag

Medel ur de förutvarande löntagarfonderna skulle enligt riksdagens beslut föras över till riskkapitalbolag, som skulle erbjuda små och medelstora företag olika former av riskvilligt kapital. Organisationen hade byggts upp kring s.k. portföljförvaltningsbolag och sex direktinvesteringar bolag, s.k. riskkapitalbolag. Enligt lagen (1992:1091) om inkomstregler vid utskiftning av aktier i vissa fall gäller följande:

Värdet av de aktier, som erhöles genom utskiftning av de förutvarande löntagarfonderna utgjorde inte skattepliktig intäkt i näringsverksamhet.

Anskaffningsutgiften för de mottagna aktierna anses därmed vara noll kr (detta gäller f.ö. även vid lagervärderingen i näringsverksamhet). Detta innebär att de aktier, som erhöles härigenom inte kan medföra en reaförlust. Har sådana aktier dels erhöles genom utskiftning dels köpts, tillämpas genomsnittsmetoden.

5.6.3.2 Anskaffningsvärdet

Anskaffningsvärdet består i huvudsak av den faktiska kostnaden för förvärv av egendomen. Om man i egenskap av anställd erhölet en förmån genom att köpa egendom till ett pris som understiger dess marknadsvärde, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som faktiskt erlagts för egendomen (se RÅ80 1:82). Därtill kommer de kostnader man haft i samband med förvärvet. Om således värdepapper köpts till ett reducerat pris, och denna förmån inte tagits upp till beskattning på grund av undantagslagstiftningen i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL, eller annan särskild lagstiftning (t.ex. SFS 1992:702 avseende aktier i Stadshypotek), bör anskaffningsvärdet beräknas till den faktiska kostnaden man haft för att förvärva egendomen. Om förmånen har beskattats, utgör det beskattade värdet del av anskaffningsvärdet (se ovannämnda rättsfall).

Genomsnittsmetoden

Vid försäljning av en del av ett innehav av egendom med enhetlig beskaffenhet, skall genomsnittsmetoden användas för beräkning av anskaffningsvärdet (27 § 2 mom. och 29 § 1 mom. SIL).

Genomsnittsmetoden innebär att anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort skall beräknas gemensamt på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.

Regeln är tillämplig främst på värdepapper som aktier o.d., marknadsnoterade fordringar i svenska kronor, fordringar och skulder i utländsk valuta samt vissa råvaror som t.ex. guld. Den är däremot inte tillämplig på lös egendom som innehafts för personligt bruk som t.ex. glas, porslin och bestick.

Genomsnittsmetoden får enligt senare tillkommen lagstiftning - SFS 1999:1302 - även användas beträffande aktier av samma sort som erhållits vid andelsbyte. I detta hänseende skiljer man alltså inte på aktier som förvärvats före eller efter bytet från aktier som erhållits vid bytet.

Dessa regler gäller även om någon vid ett arvskifte eller en bodelning erlagt skiftesvederlag för den erhållna egendomen.

Har marknadsnoterad aktie eller liknande finansiellt instrument erhållits som arv eller gåva, kan det ibland vara svårt att känna till den faktiska anskaffningskostnaden. Det enda man med säkerhet känner till, är att kostnaden inte kan ha varit noll kr. I sådana situationer kan man i regel utgå från att aktierna förvärvats till ett pris som motsvaras av 20 % av försäljningspriset till den del det belöper på de erhållna aktierna.

Har endast en del av aktierna avyttrats gäller det sålunda fastställa anskaffningsvärdet vid senare avyttringar. Se exempel i Deklarationsupplysningar Löntagare.

Eftersom bestämmelserna framför allt tillämpas på värdepapper som beskattas enligt 27 § SIL, behandlas de närmare under avsnittet 5.7.3 om reavinst på aktier o.d.

Schablonmetoden

För marknadsnoterade aktier o.d. får 20 % av försäljningspriset användas som alternativt anskaffningsvärde (schablonregeln). Detta gäller dock inte teckningsrätter och delrätter, som erhållits på grund av aktieinnehav. Dessa anses nämligen förvärvade utan kostnad (24 § 2 mom. tredje st. SIL). Schablonregeln kan inte beräknas på aktiernas värde vid förvärvstillfället (prop. 1989/90:110 s. 710).

Benefikt fång

Om skattskyldig förvärvat den avyttrade egendomen genom benefikt fång, anses den erhållen genom det onerösa fång som skett närmast dessförinnan, kontinuitetsprincipen 24 § 1 mom. 3 st SIL.

Detta innebär att om egendom erhållits genom gåva och givaren i sin tur erhållit egendomen genom arv, måste man gå tillbaka i fångeskedjan tills man finner ett oneröst förvärv. Vad som då erlagts utgör egendomens faktiska anskaffningskostnad. I förekommande fall skall genomsnittsmetoden tillämpas.

Exempel

Någon har ärvt hälften av en aktiepost i ett dödsbo. Han "ärver" då också hälften av anskaffningsvärdet för värdepapperna. Säljer han en del av de förvärvade aktierna skall samma andel av hans hälft av anskaffningsvärdet dras av. Har han redan

tidigare värdepapper av samma slag och sort skall det "ärvda" anskaffningsvärdet ingå i genomsnittsberäkningen för hela aktieposten.

Har någon genom arv, testamente eller bodelning p.g.a. makes död förvärvat egendom som var omsättningstillgång i näringsverksamhet hos den avlidne, men som inte utgör sådan tillgång för förvärvaren, gäller en särskild bestämmelse. Egendomen skall då anses förvärvad för det bokförda värdet.

Betalning vid arvskifte

Om delägare i dödsbo i samband med arvskifte (även delskifte) löser ut övriga dödsbodelägare med kontant belopp, anses avyttring inte föreligga och lösenbeloppet utgör inte anskaffningskostnad.

Blandade fång - arv, bodelning

Om delägare i ett dödsbo köper egendom från dödsboet utan samband med arvskiftet, anses en andel av egendomen motsvarande hans andel i dödsboet förvärvad genom arv och återstoden genom oneröst fång. Anskaffningsvärdet bestäms med utgångspunkt i detta.

Exempel

Hälftenägare i ett dödsbo förvärvar egendom från dödsboet mot ett marknadsmässigt vederlag. Han anses då ha förvärvat halva egendomen genom köp med hälften av priset som anskaffningskostnad. Den andra hälften av egendomen anses förvärvad genom arv. Han "ärver" då också hälften av den anskaffningskostnad dödsboet fått dra av om dödsboet sålt egendomen. Andra hälften av det vederlag han erlagt påverkar inte reavinstbeskattningen.

Detta gäller såväl för fastigheter som annan egendom.

Blandade fång - gåva

Har egendom avyttrats till ett pris som understiger marknadsvärdet och gåvoavsikt föreligger, utgör mellanskillnaden gåva. Transaktionen utgör då delvis köp och delvis gåva. Man talar då om blandade fång.

Om det blandade fångget avser fastighet gäller helhetsprincipen (jfr avsnitt 7.5.1.3).

För annan egendom än fastigheter, t.ex. bostadsrätter och aktier, tillämpas delningsprincipen. Om vederlaget motsvarar halva marknadsvärdet, anses egendomen förvärvad till hälften genom köp till hälften genom gåva. Det utgivna vederlaget anses då belöpa på hälften av den erhållna egendomen medan den andra hälften av egendomen anses erhållen såsom gåva, varvid mottagaren övertar överlåtarens anskaffningsvärde till den delen (RÅ 1943 ref. 9). I RÅ 1970 Fi 1212 var vederlaget emellertid obetydligt jämfört med värdet på egendomen. Denna ansågs då i sin helhet förvärvad genom gåva.

Om gåvoavsikt inte föreligger, anses egendomen förvärvad i sin helhet genom köp (RSV/FB Dt 1985:30). Det utgivna vederlaget utgör då egendomens anskaffningsvärde även om det skulle understiga marknadsvärdet. Vid överlåtelse till närstående torde man emellertid kunna utgå ifrån att gåvoavsikt föreligger. Bevisbördan för att gåvoavsikt ej föreläggat torde i sådana fall åvila den som vill hävda att gåvoavsikten saknas.

Det saknar betydelse för den inkomstskatterättsliga bedömningen om gåvoskatt erlagts eller inte.

Rätten till avdrag för reaförluster vid avyttring till underpris är begränsad (24 § 3 mom. 1 st. SIL, avsnitt 5.6.3.2 nedan, kantribriken "Endast verkliga förluster").

För beskattningen av blandade fång gäller särskilda regler vid bestämmande av gåvoskatt och stämpelskatt.

Överpris

När någon erlägger ett pris som överstiger marknadsvärdet på egendomen, skall endast den del av köpeskillingen som motsvarar egendomens marknadsvärde anses som vederlag vid reavinstbeskattningen om gåvoavsikt föreligger. Samma belopp skall ses som anskaffningsvärde för förvärvaren. Överskjutande del får ses som en gåva (RÅ80 1:57).

Om gåvoavsikt inte föreligger ses däremot hela vederlaget som försäljningspris för säljaren och som anskaffningskostnad för köparen. Liksom vid underpris torde man vid överlåtelse mellan närstående till överpris presumera att gåvoavsikt föreligger. Den skattskyldige har bevisbördan för att så inte är fallet.

Egendom i utlandet

Värdet på egendom i utlandet varierar delvis beroende på valutakursförändringar mellan den svenska kronan och valutan i det land där egendomen finns. Reglerna för reavinstbeskattning beräknas alltid i svenska kronor. Om man sålt en fastighet i utlandet tillämpas de svenska reavinstreglerna i 25 § SIL, och har man sålt aktier tillämpas reglerna i 27 § SIL.

Om anskaffningskostnaden erlagts i utländsk valuta skall den räknas om till svenska kronor efter kursen på dagen för köpeavtalet. Motsvarande gäller för försäljningslikviden (omräkning sker efter kursen vid avyttringstillfället) och för andra avdragsgilla kostnader. En särskild regel finns emellertid i 24 § 1 mom. 5 st. SIL. Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen

använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen. Regeln är tillkommen av praktiska skäl för att man skall slippa göra tre reavinstberäkningar, en för den sålda egendomen, en för fordringen i utländsk valuta och en för den utländska valutan. Regeln innebär att reavinsten eller reaförlusten på valutan kommer att beskattas tillsammans med vinsten/förlusten på den avyttrade egendomen. Någon motsvarande regel finns inte vid förvärvet. Se vidare avsnitt 5.9.1.

Räntekompensation

- förvärv 1991-1993

När en räntebärande fordran överlåts skall köparen - förutom köpeskillingen - erlagga ersättning för den rätt till ränta som belöper på tiden efter senaste ränteförfallodag (81 § Köplagen). Genom 1990 års skattereform infördes en bestämmelse med innebörd att sådan ersättning för upplupen ränta skall ingå i reavinstberäkningen. Den utgjorde en del av försäljningspriset för säljaren och en del av anskaffningskostnaden för köparen. Detta innebär att den som köpt sådant skuldebrev under denna tidsperiod inte medgetts avdrag för den erlagda räntekompensationen såsom för ränta. För skuldebrev, som förvärvats under denna tid men avyttrats därefter gäller därför att erlagd räntekompensation fortfarande utgör del av anskaffningsvärdet (övergångsbest. p. 10 till SFS 1993:1543).

- förvärv fr.o.m. 1994

Fr.o.m. inkomståret 1994 skall räntekompensation vid överlåtelse av en marknadsnoterad fordran behandlas som ränteintäkt resp. ränteutgift. Se avsnitt 5.3.1.

Beträffande vinstandelsbevis är emellertid hela eller en del av avkastningen knuten till bolagets resultat och kan inte beräknas löpande under året. Räntekompensation utgår då inte för denna del.

Livränta

Om egendom avyttrats mot vederlag i form av en livränta, sker beskattningen enligt särskilda bestämmelser i 24 § 5 mom. SIL. Eftersom livränta är vanligast vid fastighetsförsäljningar behandlas reglerna i avsnitt 6.5.2.1.

Byte

Vid byte anses marknadsvärdet på den erhållna egendomen som avyttringspris för den överlåtna. På motsvarande sätt är marknadsvärdet på den överlåtna egendomen anskaffningsvärde för den erhållna (den korsvisa principen). Dessa värden behöver inte överensstämma. Om den ena egendomen är marknadsnoterad medan notering saknas på den andra, kan man i affärsmässiga förhållanden utgå ifrån att värdena ungefärligen är lika stora. Värdet på den onoterade egendomen kan därför uppskattas till värdet på den noterade om inte annat visas. I praktiken kan man ofta utgå från att avyttringspriset för den bortbytta egendomen också är anskaffningsvärdet för den erhållna egendomen.

Räntefri revers

Om vederlaget vid en avyttring utgörs av en räntefri revers eller en revers med låg ränta, skall marknadsvärdet på reversen vid försäljningstillfället anses som försäljningspris. Värdet på skuldebrevet måste således diskonteras (RÅ 1987 ref. 102 och RÅ 1988 ref. 148).

Lön

Om en anställd p.g.a. sin tjänst fått förvärva egendom till underpris, är den faktiskt erlagda köpeskillingen också egendomens anskaffningsvärde.

Utdelning, ränta

Om en aktieägare eller skuldebrevsinnehavare förvärvat egendom till underpris utgörs anskaffningsvärdet av vad som faktiskt erlagts med tillägg för vad som kan ha förmånsbeskattats.

5.6.3.3 Hur stor del är skattepliktig / avdragsgill?

Reavinster

Reavinster är normalt skattepliktiga fullt ut. Några undantag finns dock. Så är t.ex. reavinst vid avyttring av privatbostad endast skattepliktig till hälften medan reavinst på andel i allemansfond numera beskattas fullt ut.

Reaförluster

Genom skattereformen infördes som huvudregel en kvotering av den avdragsgilla förlusten till 70 %. Genom särskilda kvittningsregler kan i somliga fall reaförluster utnyttjas fullt ut. Se vidare resp. avsnitt.

Endast verkliga förluster

Avdrag medges bara för verkliga reaförluster (24 § 3 mom. 1 st. SIL). Att sälja egendom till exempelvis egna barn till underpris leder således inte till en avdragsgill reaförlust annat än i den mån omkostnaderna överstiger marknadsvärdet på egendomen (avsnitt 5.6.3.1 vid kantrubriken "Blandade fång").

För att lagrummet skall kunna tillämpas torde emellertid krävas en benefik avsikt. Om någon säljer egendom till underpris till en utomstående av affärsmässiga skäl, t.ex. därför att han behöver pengar snabbt, torde förlusten vara avdragsgill. Av prop. 1989/90:110 s. 711 framgår att den skattskyldige har bevisbördan i denna del. Vid försäljningar till närstående och liknande

torde normalt benefik avsikt föreligga.

Bestämmelserna kan tillämpas även om försäljningen sker indirekt via en juridisk person.

De gäller däremot inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet, utan där är vanliga regler om beskattning vid uttag tillämpliga.

Byte mot hyresrätt o.d.

Om den skattskyldige vid försäljning erhållit en rättighet eller förmån som inte påverkar reavinstberäkningen, skall värdet av rättigheten beaktas om reaförlust uppkommit (24 § 3 mom. 2 st. SIL).

Detsamma gäller om förmånen tillfallit en närstående och om det skett indirekt via en juridisk person.

Med värde avses inte affektionsvärde o.d. (prop. 1989/90:110 s. 711).

Ett typiskt fall är när säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt. I RÅ 1987 ref. 89 I och II ansåg RR att en hyresrätt inte skall åsättas något värde vid beräkning av reavinst och reaförlust. Hyresrätt får enligt 12 kap. 65 § JB inte överlätas mot vederlag utan överlåtelsen är ogiltig och vederlaget skall lämnas tillbaka.

Om det vid byte av fastighet mot hyresrätt jämte kontant ersättning uppkommer en reaförlust p.g.a. att den kontanta ersättningen understiger anskaffningskostnaderna, är förlusten inte avdragsgill.

Om däremot en vinst uppkommer (den kontanta ersättningen överstiger anskaffningskostnaderna) skall endast denna vinst beskattas. Något tillägg skall inte göras för uppskattat värde på hyresrätten.

Vid byte av hyresrätt mot fastighet skall hyresrättens värde inte heller räknas in i anskaffningskostnaden för fastigheten.

Bosatt i Sverige

Fysisk person har generell avdragsrätt för reaförlust på avyttring av egendom eller på skattepliktiga förpliktelser om han varit bosatt i Sverige under beskattningsåret (3 § 2 mom. 1 st. SIL). Begränsat skattskyldig har avdragsrätt för reaförluster endast om han varit skattskyldig här för motsvarande reavinst (Handledning i internationell beskattning, avsnitt 5.2.2.1).

5.7 Reavinst - aktier o.d.

27 § SIL
prop. 1989/90:110 s. 424-458, 721-725,
SkU30
SOU 1989:33 del II
prop. 1991/92:60
SFS 1991:1833
prop. 1992/93:131
prop. 1993/94:50
prop. 1993/94:234
SFS 1995:577, prop. 1994/95:209
SFS 1997:448, prop. 1996/97:150
Andelsbyteslagen, SFS 1998:1601,
1999:1302
prop. 1998/99:15
1999/2000 SkU 2

Sammanfattning

Vad beskattas enligt 27 § SIL?

Avyttring av aktier, teckningsrätter, delbevis, andelar i värdepappersfonder och ekonomiska föreningar, vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev i svenska kronor samt terminer och optioner avseende aktier eller aktieindex samt liknande finansiella instrument beskattas enligt 27 § SIL.

När sker beskattning?

Reavinstbeskattning sker vid avyttring, se 5.7.2

Hur beräknas vinsten?

Vid beräkning av vinst skall genomsnittsmetoden användas vid beräkning av anskaffningsvärdet. Alternativt får 20 % av försäljningspriset dras av som anskaffningsvärde för marknadsnoterad egendom. Delrätt och teckningsrätt, som erhållits på grund av aktieinnehav, anses anskaffad utan kostnad (27 § 2 mom. st. 3 SIL), liksom optionsrätt.

Reaförluster

Reaförluster på marknadsnoterad egendom som beskattas enligt 27 § SIL samt onoterade aktier får dras av fullt ut mot reavinster på annan marknadsnoterad egendom som beskattas enligt 27 § SIL. Detta gäller dock inte förluster på andelar i blandade fonder och övriga onoterade fonder.

Reaförluster på onoterade aktier får också dras av helt mot reavinster på onoterade aktier.

Reaförluster är i övrigt avdragsgilla med 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av reavinst finns i 3 § och 24 § SIL (avsnitt 5.6).

5.7.1 Egendom som beskattas enligt 27 § SIL

I 27 § SIL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av aktier och andra aktierelaterade värdepapper. Hit hör t. ex.

**Aktier
Andelar**

Ägarandel i aktiebolag av olika slag, stamaktier, preferensaktier, A- och B-aktier etc. SDB (särskilda depåbevis) samt andelar i ekonomiska föreningar. SDB utgör i sig inget specifikt finansiellt instrument utan är mer att anse som en särskild förvaringsform för utländskt finansiellt instrument.

Interimsbevis

Bevis som utfärdas då en aktie tecknats och betalats men innan aktien registrerats (3 kap. 5 § ABL). I ett kontobaserat system utfärdas inte särskild handling, utan aktieägaren erhåller besked om att han erhållit en interimsaktie, som efter registrering hos PRV ersätts av "den slutliga" aktien. Interimsaktie kallas ibland för betald teckningsaktie (BTA). (Observera att interimsaktien inte är av samma slag och sort som "den slutliga" aktien).

**Särskilt
depåbevis**

Särskilt depåbevis (SDB) anses som en särskild förvaltningsform för utländska värdepapper och bör behandlas som den underliggande aktien o.dyl.

**Andelar i värde-
pappersfonder**

Hit hör inte endast andelar i aktiefonder utan även t.ex. andelar i räntefonder och s. k. blandade fonder (avsnitt 5.7.5).

Teckningsrätter

Rätt för aktieägare att teckna aktier, konvertibla skuldebrev eller skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier (4 kap. 3 § och 5 kap. 10 § ABL).

Delrätter	Delrätter medför rätt för aktieägare att delta i fondemission.
Vinstandelsbevis, svenska kronor	Skuldebrev vars ränta är helt eller delvis beroende av vinsten i bolaget eller av utdelningen till aktieägarna. Ett vinstandelsbevis kan även vara konvertibelt (7 kap. 2 § ABL).
Konvertibelt skuldebrev, svenska kronor	Skuldebrev som på vissa villkor kan bytas mot aktier i bolaget. Det kan vara både ett vanligt skuldebrev och ett vinstandelsbevis (5 kap. ABL).
Teckningsoption	Rätt att på vissa villkor teckna aktier i ett aktiebolag. Reglerna avser både rätt att teckna aktier i det egna bolaget och rätt att teckna aktier i annat bolag (inköpsrätter), och både fristående optioner och sådana som utgetts tillsammans med skuldebrev i optionslån. Skuldebrev som emitterats tillsammans med option beskattas enligt 29 § SIL om det avser svenska kronor och enligt 30 § SIL om det avser utländsk valuta.
Köp- eller säljoption	Rätt att köpa eller sälja aktier eller annan egendom, som beskattas enligt 27 § SIL, eller kontantavräkning på vissa villkor. Standardiserade köp- och säljoptioner avseende både svenska och utländska aktier samt avseende aktieindex hör hit.

Termin

Avtal om överlåtelse av aktier eller annan egendom med leverans och betalning vid en viss framtida tidpunkt. Alternativt kan kontantavräkning ske på vissa villkor beroende på aktieindex. Hit hör aktieterminer och aktieindexterminer.

Aktieindexobligationer

En aktieindexobligation är en obligation, som löper utan årliga räntebetalningar. I stället erhåller långivaren på lånets slutdag en avkastning som bestäms av ett aktieindex av visst slag. Detta index bestäms för varje lån för sig i enlighet med lånevillkoren. Ofta utgår man från index från någon av de mer välkända börserna, t.ex. FT-SE, S&P, OMX eller en kombination av dessa. Avkastningen blir beroende på hur utvecklingen av dess index utvecklar sig och i vissa fall bestäms den med en viss relation till ett index, och då ofta till ett högre tal uttryckt i procent, t.ex. 140 % av utvecklingen av index. Indexberäkningen sker med utgångspunkt i emissionsdagen och avslutas en tid före återbetalningsdagen. Skulle index ha gått ner från emissionstidpunkten fram till slutdagen återbetalas lånet normalt till sitt kapitalbelopp.

Vad avser den skattemässiga behandlingen av aktieindexobligationer har skatterättsnämnden tagit ställning till vissa frågor, vilka Regeringsrätten har fastställt i överklagade delar (RÅ 1994 ref. 26).

En aktieindexobligation skall enligt förhandsbeskedet beskattas på samma sätt som de i 27 § 1 mom. SIL angivna finansiella instrumenten. Hela värdeökningen beskattas som reavinst och beskattning eller avdragsrätt såsom för ränta aktualiseras inte. Detta beror på att värdeförändringarna under innehavstiden inte är så förutsebara att de kan hänföras till ränta.

I förhandsbeskedet anges att obligationerna inte skulle anses vara marknadsnoterade eftersom någon handel på börsen inte förekom. Sedan dess har förhållandena ändrats så att avslut förekommer i viss utsträckning på SOX-börsen och även internhandel förekommer.

Övervägande antalet aktieindexobligationer torde numera böra anses vara marknadsnoterade. (Se även SvSkT 1993 s. 81 och 1995 s. 331).

Liknande finansiella instrument

Finansiella instrument som liknar ovannämnda värdepapper beskattas också enl. 27 § SIL.

Av betydelse vid bedömningen om ett värdepapper skall hänföras till 27 § SIL är om avkastningen eller värdet direkt eller indirekt beror på det utgivande företags ekonomiska utveckling.

Prop. 1989/90:110 s. 722

"Slutligen sägs att även andra finansiella instrument än de som räknats upp omfattas av aktievinstreglerna om instrumentet till sin konstruktion eller verkningssätt liknar de uppräknade. Detta innebär en presumtion för att ett nykonstruerat instrument skall beskattas som aktierna om det eller något underliggande instrument är hänförligt till denna kategori. Vid bedömning av om ett instrument skall anses vara liknande till sin konstruktion eller verkningssätt kan t. ex. vägas in om det i sina olika beståndsdelar är identiskt med några av de uppräknade instrumenten. Det ligger i sakens natur att stora krav på förutsebarhet måste upprätthållas vid den typ av analogitolkning som påbjuds genom detta stadgande.

Begreppet finansiella instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2, s. 298 f) anges att med finansiella instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i ett värdepapperslöst system omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet."

Både svenska och utländska värdepapper av ovanstående slag skall reavinstbeskattas enligt aktiereglerna. För vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev krävs att de skall avse svenska kronor. Det finns däremot inget som hindrar att de är utgivna av utländska företag.

Andelar i handelsbolag reavinstbeskattas enligt reglerna i 28 § SIL.

Aktier och andelar i äkta bostadsföretag beskattas enligt reglerna i 26 § SIL medan aktier och andelar i oäkta bostadsföretag beskattas enligt reglerna i 27 § SIL (avsnitt 7.1).

För aktier i fåmansföretag finns särskilda bestämmelser (kapitel 22).

Värdepapper som inte kan hänföras till någon av ovanstående kategorier hänförs till 29-31 §§ SIL.

5.7.2 När skall reavinstbeskattning ske?

Beskattning skall ske vid avyttring oavsett innehavstid och oavsett hur egendomen förvärvats.

Avyttring

24 § 2 mom. 1 st. SIL

Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämföras också att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Avyttring av ett finansiellt instrument anses också föreligga om det företag som givit ut instrumentet

1. upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs,

2. träder i likvidation

3. upplöses genom en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser eller

4. upplöses genom att avregistreras efter den 4 april 1995 enligt punkt 5 eller 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen.

Med avyttring avses däremot inte utlåning av egendom för blankning. Avyttring anses inte heller föreligga när en andel definitivt förlorat sitt värde i fall som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket.

En delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt 28 §

negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

Inlöses andel i värdepappersfond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall avyttring av andelen anses ha skett mot vederlag motsvarande vad fondandelsägaren uppbär vid inlösen eller utskiftning. Detsamma gäller om medlem avgår ur en ekonomisk förening.

Utnyttjas ett finansiellt instrument, som avser teckningsrätt, delrätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, köpoption, termin, optionsrätt, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis, för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. Anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen är summan av anskaffningsvärdet för instrumentet och annat vederlag.

Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser gäller - om villkoren i 9 och 10 §§ är uppfyllda - inte bestämmelsen i första stycket 3 finansiellt instrument som innehas av det eller de övertagande företagen.

Konkurs

Med avyttring avses således försäljning, byte eller därmed jämförligt fång. Förfall av en option *jämställs* med avyttring. Avyttring anses också föreligga när *svenskt* aktiebolag eller svensk ekonomisk förening *försätts i konkurs*. I övriga fall anses avyttring föreligga när den som gett ut det finansiella instrumentet upplöses genom konkurs eller träder i likvidation eller upplöses på motsvarande sätt.

Bestämmelsen omfattar alla finansiella instrument bolaget utgett, t.ex. aktier i bolaget, konvertibla skuldebrev, optionsskuldebrev, optionsrätter m.m. Bestämmelsen torde också omfatta t.ex. inköpsrätter bolaget gett ut till aktieägarna

som utdelning. Eftersom någon utdelningsbeskattning inte sker förrän vid försäljning eller utnyttjande av rätten finns dock ingen förlust att dra av eftersom aktieägaren inte kan anses ha lyft utdelningen (41 § KL).

Med finansiellt instrument avses enligt prop. 1989/90:110 s. 722 alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det kan diskuteras huruvida bestämmelsen gäller sådana fordringar som inte är avsedda för handel. Enligt RSV:s mening bör någon åtskillnad inte göras mellan förlust på aktier o.dyl. och andra investeringar. Investeringen måste dock ha sådan karaktär att det är fråga om en reell och påtaglig fordran som dessutom skall kunna göras till föremål för någon form av omsättning. Det innebär bl.a. att fordran skall vara förenad med marknadsmässiga villkor vad avser ränta och säkerhet m.m. så att en marknadsmässig värdering kan göras. Frågan är dock föremål för Regeringsrättens prövning.

Likvidation

Likvidation kan vara antingen frivillig eller i form av tvångslikvidation. Frivillig likvidation beslutas av bolagsstämman (13 kap. 1 § ABL) och tvångslikvidation beslutas av tingsrätten (2 §).

Om bolag trätt i likvidation fr.o.m. ingången av 1994 anses aktie eller motsvarande finansiella instrument avyttrad vid tidpunkten för beslutet om likvidationen (24 § 2 mom. första st. SIL). Har det då uppstått en reavinst skall den beskattas när vinstens storlek med tillräcklig säkerhet kan beräknas (prop 1989/90:110 s. 397). Föreligger en reaförlust medges avdrag först när denna blir definitiv, dvs. normalt när likvidationen är avslutad (24 § 4 mom. första st. SIL), vilket får anses vara fallet när bolaget blivit upplöst vid likvidatorernas

slutredovisning (13 kap. 15 § ABL). Kan förlustens storlek bestämmas vid en tidigare tidpunkt, skall avdragsrätten medges då (RÅ 1998 ref. 25). Redovisningen av reaförlusten skall dock ske enligt de regler som gällde när likvidationen beslutades (samma lagrum).

Har utskiftning skett utan att bolaget anses upplöst, sker reavinstberäkning på sedvanligt sätt enligt de regler som gällde avyttringsåret. Uppstår reavinst skall denna beskattas. Om anskaffningsvärdet är större än det utskiftade beloppet, uppstår ingen reaförlust, utan överskjutande del sparas till nästa utskiftningstillfälle. Om likvidationen avslutas utan att ytterligare belopp utskiftas, uppstår en reaförlust motsvarande det sparade anskaffningsvärdet.

Före 1994 gällde att aktie ansågs avyttrad först när bolag upplösts genom likvidation. Har bolag trätt i likvidation under 1993 eller tidigare och har likvidationen inte avslutats vid ingången av 1994 har alltså avdrag för reaförlust inte medgetts. Enligt nu gällande regler skall emellertid avyttringen anses ha skett när likvidationsbeslutet fattades.

Då det saknas övergångsbestämmelser som reglerar sådana situationer, får man utgå från de regler som gällde tidigare. Har alltså ett bolag trätt i likvidation före ingången av 1994, anses aktie eller motsvarande finansiella instrument avyttrad när bolaget upplöses.

Det kan förekomma att utskiftning sker en eller flera gånger utan att bolaget blivit upplöst. I sådana fall bör aktien anses avyttrad vid första utskiftningstillfället.

Tvångsinlösen

Om ett moderbolag äger mer än 90 % av aktierna med mer än 90 % av rösterna i ett dotterbolag, har moderbolaget enligt 14:9 ABL rätt att lösa in resterande aktier av minoritetsaktieägarna.

Kan man inte komma överens om priset, skall skiljenämnd tillsättas. Om det är ostridigt att majoritetsaktieägarna har rätt att lösa in återstående akter, är minoritetsaktieägarna skyldiga att till moderbolaget överlåta sina aktier oaktat betalning då ännu inte skett (ABL 14:11). Som förutsättning gäller att moderbolaget ställer godkänd säkerhet för lösenbeloppet jämte ränta. Har säkerhet ställts, är moderbolaget - sedan tingsrätten fattat beslut härom - ägare till aktierna. Genom *förhandstillträde* anses minoritetsaktieägaren ha avyttrat aktierna. Härigenom har den rätt som betingats av aktieinnehavet bytts ut mot en fordran på ett belopp, som vid tidpunkten för förhandstillträdet ännu inte är känt. Har moderbolaget förvärvat större delen av sina aktier genom erbjudande till en större krets av personer, skall lösenbeloppet motsvara vederlaget till dessa, om inte särskilda skäl föranleder annat. Detta innebär att avyttringspriset normalt sett motsvaras av den ersättning som moderbolaget lämnat till allmänheten och som också godtagits.

Om intäktens storlek är beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall enligt 24 § 4 mom. 2 st. SIL tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då beloppets storlek blir känt. I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110 sid. 397) anges att skattskyldigheten inträder först då de omständigheter inträffat som krävs för att kunna beräkna reavinsten. Enligt RSV:s uppfattning kan underlaget för beräkning av reavinsten i normalfallet inte fastställas förrän skiljemännens dom föreligger. Under sådana omständigheter

uppskjutes också beskattningen till denna tidpunkt. Ändras denna dom efter överklagande, får rättelse ske i efterhand.

I samband med förhandstillträdet avregistreras aktieinnehavet hos VPC men notering om "tvångsinlösenaktier" ligger kvar. När tvångsinlösenförfarandet avslutats tas denna notering bort och innehavaren underrättas om åtgärden.

Det bör påpekas att vid tvångsinlösensituationerna har alltså avyttring skett vid förhandstillträdet, medan beskattningstidpunkten i förekommande fall skjutits upp. När sedan beskattning skall ske, tillämpas de regler som gällde vid avyttringen (24 § 4 mom. andra stycket SIL).

Utskiftning

Utskiftade belopp i samband med upplösning av ett aktiebolag eller ekonomisk förening hanteras huvudsakligen inom reavinstsystemet.

Vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp utan indragning av aktier eller vid nedsättning av reservfonden, skall det utskiftade beloppet beskattas som utdelning. Detta gäller såväl svenskt aktiebolag som utländsk juridisk person (3 § 7 mom. 6 st. SIL). Utskiftning på andelar i ideell och ekonomisk förening beskattas också som utdelning till den del det utbetalade beloppet överstiger inbetald insats (3 § 8 mom. SIL).

Vinst vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden i ett fåmansföretag behandlas dock som utdelning.

Inlösen

Inlösen är en form av utskiftning (se 19.4) och innebär att aktiebolaget löser in aktier i samband med nedsättningen av aktiekapitalet. Aktieägarna erhåller då oftast kontanter men även sakegendom kan skiftas ut. Denna form av utskiftning behandlas inom ramen för reavinstsystemet. Under senare år har det förekommit att noterade bolag löst in egna aktier och aktieägarna har erhållit aktier i andra bolag. Så t.ex. inlöste Fastighetsaktiebolaget Hufvudstaden under 1997 två aktier av tre. För den ena av de inlösta aktierna erhöles ett kontant belopp och för den andra erhöles en aktie i dotterbolaget Hufvudstaden International AB. Se RSV S 1997:25. Efter avskiljandet från moderaktien skedde handel i de aktier som var föremål för inlösenförfarandet. Regeringsrätten har i dom den 19 juni 1997 (RÅ 1997 ref. 43 I) angående överklagat förhandsbesked bl.a. angett att avskiljandet av aktierna för inlösen inte kunde anses innebära att dessa aktier avyttrats. De inlösta aktierna ansågs inte vara av samma slag och sort som moderaktierna vid en tillämpning av genomsnittsmetoden. Vidare skulle det sammantagna anskaffningsvärdet för samtliga aktier omedelbart före avskiljandet fördelas på inlösenaktierna och de andra aktierna. Fördelningen skulle ske med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid avskiljandet.

Det har också förekommit några fall med inlösen av en del av bolagets aktier, varvid inlösenpriset märkbart översteg aktiens noterade värde. Se t.ex. RSV S 1997:15 samt RÅ 1997 ref. 43 II. Förfarandet tillgick så att för envar aktie i bolaget erhöles en inlösenrätt. Om villkoren var sådana att t.ex. var tionde aktie kunde lösas in, erfordrades tio inlösenrätter för inlösen av en aktie. Genom att inlösenpriset var högre än marknadsvärdet på aktien, erhöles varje inlösenrätt ett visst värde. Inlösenrätterna var under en tid

föremål för handel. Avyttring av inlösenrätt skall enligt domen behandlas inom ramen för reavinstsystemet och om den inte utnyttjas, skall den anses avyttrad enligt bestämmelserna i 24 § 2 mom. SIL. Även inlöst aktie anses avyttrad. Moderaktiens anskaffningsvärde skall fördelas på denna och inlösenrätterna med utgångspunkt i marknadsvärdena vid utfärdande av inlösenrätterna. Anskaffningsvärdet för inlösenrätterna får inte bestämmas enligt schablonregeln.

Upplösning

Vid upplösning genom avregistrering efter 4 april 1995 anses avyttring ha skett, se avsnitt 18.13.

Fusion

Vissa fusioner utlöser inte reavinstbeskattning. Reglerna gäller även vid ombildning av föreningsbank till bankaktiebolag (SFS 1992:1061). Anskaffningsvärdet påverkas inte (2 § 4 mom. SIL).

Optioner

Om tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att utnyttjande skett skall detta jämföras med avyttring (24 § 2 mom.).

Andel i värdepappersfond

Om andel i värdepappersfond inlöses skall reavinstberäkning ske (avsnitt 5.7.5.2).

**Avyttring föreligger inte
- utnyttjande av rättighet**

Om man *säljer* en rätt mot vederlag skall försäljningen ses som en avyttring och transaktionen reavinstbeskattas. Om man däremot *utnyttjat* rätten utlöses inte reavinstbeskattning (24 § 2 mom. 6 st.).

I lagtexten räknas följande rättigheter upp

- teckningsrätt; uttrycket avser den rätt som tillkommer aktieägare att teckna aktier och rätt att teckna konvertibellån och optionslån i det egna bolaget, oavsett om aktieägaren själv innehar rätten eller om någon annan innehar den,
- delrätt; rätt till fondaktie som utgått p.g.a. aktieinnehav,
- företrädesrätt att teckna vinstandelslån; rätt för aktieägare att teckna sådant lån i bolaget,
- köpoption; rätt att köpa egendom samt
- optionsrätt; rätt för aktieägare att teckna aktier i egna bolaget som utfärdats tillsammans med skuldebrev.

Reavinstbeskattning sker inte heller vid utnyttjande av t.ex.

- rätt att teckna aktier, konvertibla skuldebrev, optionslån, vinstandelslån i annat bolag,
- rätt att sälja egendom (däremot skall själva försäljningen reavinstbeskattas och anskaffningskostnaden för rätten är då avdragsgill som en kostnad).

Observera att lagtexten behandlar vad som skall reavinstbeskattas. Beskattning

som för utdelning kan komma ifråga när en aktieägare erhållit rätt att köpa aktier i ett annat bolag för underpris (inköpsrätt). Skillnaden mellan det erlagda priset och marknadsvärdet är utdelning. På samma sätt kan en konvertibelinnehavare i en sådan situation bli beskattad för förtäckt ränta (avsnitt 5.3.1 och 5.3.2).

Beträffande utnyttjande av företrädesrätt att teckna vinstandelslån behandlar lagtexten reavinstbeskattningen. Att inte heller någon utdelningsbeskattning skall ske framgår av 3 § 7 mom .SIL.

- konvertering

Konvertering av konvertibla skuldebrev, dvs. byte av skuldebrev mot aktier reavinstbeskattas inte. Detsamma gäller också för vanliga konvertibellån och för konvertibla vinstandelslån (24 § 2 mom. 6 st. SIL).

Strukturregeln har ersatts av andelsbyteslagen. Se kapitel 8.

- utflyttning

I 27 § 4 mom. 4 st. SIL finns en regel om beskattning vid utflyttning från Sverige i de fall strukturregeln har tillämpats.

Förutsättningarna är följande

- Den skattskyldige flyttar utomlands.
- Han har tidigare bytt aktier eller andelarna mot nyemitterade aktier i ett *utländskt* bolag.

Konsekvensen blir

- Reavinsten på de bortbytta aktierna eller andelarna skall tas upp till beskattning för det beskattningsår när utflyttningen sker.

Fysisk person som erhållit nyemitterade svenska aktier i bytet är skattskyldig för reavinsten på dessa aktier om de avyttras inom tio år efter utflyttningen (jfr 6 § 1 mom. a) SIL). Den gamla reavinsten på de bortbytta aktierna kommer då också att beskattas.

Bestämmelserna i 27 § 4 mom. SIL tillämpas endast på avyttring som skett efter utgången av 1992 (övergångsbestämmelserna till SFS 1992:1344). För avyttringar under 1992 och tidigare se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 1993.

Se även Handledning i internationell beskattning.

Andelsbyteslagen

Se avsnitt kapitel 8.

5.7.3 Beräkning av skattepliktig reavinst och avdragsgill reaförlust

5.7.3.1 Beräkningssättet

Huvudregeln för beräkning av reavinster och reaförluster framgår av avsnitt 5.6.3.

Vid försäljning av aktier o.d. får man från försäljningspriset dra av försäljningskostnader som courtage och omsättningsskatt samt andra kostnader man haft p.g.a. försäljningen.

Om skillnaden mellan transaktionskostnader och förvaltningskostnader, se avsnitt 5.4.1.

Har ytterligare medel skjutits till genom ovillkorligt aktieägartillskott får också detta belopp dras av.

Upplupen ränta

Vid beräkning av reavinst för sådana räntebärande värdepapper som skall beskattas enligt 27 § SIL (konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis) skall kompensation för upplupen ränta fr.o.m. inkomståret 1994 behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift (avsnitt 5.6.3.1).

Benefikt fång

Har värdepapperna förvärvats genom arv, gåva e.d. anses egen-domen förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförligt fång som skett närmast dessförinnan (avsnitt 5.6.3.1).

Anskaffningsvärde

Från bruttointäkten medges avdrag med anskaffningsvärdet. Detta är i princip den faktiska kostnaden man haft för den avyttrade egendomen.

- genomsnitts- metoden

Vid försäljning av aktier o.d. används genomsnittsmetoden vid beräkning av avdragsgill anskaffningskostnad (27 § 2 mom. 1 st. SIL).

Har A förvärvat tio aktier för 100 kr/st och tio aktier för 120 kr/st blir det genomsnittliga anskaffningsvärdet

$$\frac{10 \times 100 + 10 \times 120}{20} = 110 \text{ kr/st}$$

Säljer A tio aktier drar han av $10 \times 110 \text{ kr} = 1\,100 \text{ kr}$. Av den ursprungliga anskaffningskostnaden återstår $10 \times 110 \text{ kr} = 1\,100 \text{ kr}$ (eller $10 \times 100 + 10 \times 120 = 2\,200$; $2\,200 - 1\,100 = 1\,100 \text{ kr}$).

Om han sedan köper ytterligare tio aktier för 130 kr = 1 300 kr blir den

genomsnittliga anskaffningskostnaden

$$\frac{10 \times 110 + 10 \times 130}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

eller

$$\frac{1\,100 + 1\,300}{20} = 120 \text{ kr/st}$$

Genomsnittsberäkning görs för varje enskilt försäljningstillfälle. Har man sålt, köpt och sålt en aktiesort under samma beskattningsår måste man således göra två genomsnittsberäkningar.

Det genomsnittliga anskaffningsvärdet skall övertas av den som förvärvar egendom genom benefik överlåtelse (24 § 1 mom. 3 st. SIL, avsnitt 5.6.3.1). Givaren skall reducera sin genomsnittliga anskaffningskostnad med samma belopp.

Beräkningen görs separat för värdepapper av samma slag och sort. För aktiernas del innebär det att man räknar anskaffningskostnaden för exempelvis Volvo A för sig och för Volvo B för sig.

Ibland förekommer att innehavaren av en sorts aktier erhåller en annan sorts aktier i en fondemission eller genom teckning vid en nyemission. Antag att en person som har A-aktier erhåller rätt att förvärva B-aktier. Eftersom moderaktiens anskaffningsvärde inte övergår, blir anskaffningsvärdet för de erhållna aktierna endast vad man faktiskt har betalat för dem.

Av 27 § 2 mom. 3 st. SIL framgår att delbevis eller teckningsrättsbevis som grundas på aktieinnehav i ett bolag anses anskaffat utan kostnad, dvs. noll kr.

Har teckningsrättsbevis eller motsvarande erhållits på grund av innehav av annat värdepapper än aktie, t.ex. konvertibel,

skall anskaffningsvärdet fördelas.

Av prop. 1989/90:110 s. 723 framgår att bestämmelsen överensstämmer med bestämmelsen i äldre 36 § anv. p. 3b st. 9 KL om beräkning av anskaffningskostnad för teckningsrätt till konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt. Denna äldre bestämmelse tillämpades så att anskaffningskostnaden för de konvertibler etc. som förvärvades med utnyttjande av teckningsrätten och anskaffningskostnaden för de aktier som förvärvats genom konvertering av konvertibeln eller genom teckning p.g.a. en optionsrätt inte heller inkluderade något värde för förvärv av teckningsrätten. Anskaffningskostnaden för moderaktierna hänfördes i sin helhet till denna.

Motsvarande bör gälla vid fondemission och nyemission av annan sorts aktier än moderaktierna. Om någon t.ex. p.g.a. innehav av A-aktier genom fondemission förvärvat B-akter, är B-aktiernas anskaffningsvärde noll kr. Om någon p.g.a. innehav av A-aktier tecknar B-aktier i en nyemission, är B-aktiernas anskaffningsvärde vad som erläggs vid förvärvet. I båda fallen behåller A-aktierna sitt ursprungliga anskaffningsvärde.

Har aktier erhållits genom sådan utskiftning från ekonomisk förening som avses i 3 § 8 mom. 3 st. SIL övertar de mottagna aktierna andelens anskaffningsvärde (27 § 2 mom. 1 st. SIL).

Ärvda aktier Gåvo-aktier

Den som övertagit ärvda aktier, övertar också den avlidnes anskaffningsvärde. Har någon själv köpt aktier och dessutom erhållit aktier av samma slag och sort genom arv, gåva e.dyl., kan det vara svårt att känna till vad som en gång i tiden erlagts för dem. I fråga om marknadsnoterade aktier etc. kan i regel anskaffningskostnaden för dessa antas ha uppgått till ett belopp som motsvarar 20 % av försäljningspriset för dessa aktier. Har det genomsnittliga anskaffningsvärdet för de ärvda aktierna bestämts med ledning av denna metod, får detta värde inte ändras vid senare försäljningar.

Varje förvärv medför att det genomsnittliga anskaffningsvärdet förändras.

Alternativ schablonregel - marknadsnoterade aktier o.d.

För marknadsnoterade aktier o.d. finns en alternativ regel för beräkning av anskaffningskostnaden. Anskaffningsvärdet får bestämmas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader (27 § 2 mom. 2 st. SIL). Deklaranten får själv avgöra om han vill tillämpa denna schablonregel.

Regeln gäller för sådana marknadsnoterade värdepapper som avses i 27 § 1 mom. utom optioner och terminer (avsnitt 5.11.1 och 5.11.2).

Med marknadsnoterad menas att värdepapperet är noterat på svensk eller utländsk börs eller föremål för annan kontinuerlig notering som är allmänt tillgänglig. Begreppet marknadsnotering i SFL anknyter till detta stadgande. En skillnad är att noteringarna skall vara allmänt tillgängliga. En notering hos ett privat kreditinstitut kan alltså vara att anse som marknadsnotering men endast under förutsättning att både skattskyldiga och skattemyndigheter kan få del av

noteringarna (prop. 1989/90:110 s. 722 f).
Särskilda bestämmelser gäller för
konkursaktier, se avsnitt 5.7.3.2.

RSV har i skrivelse 1998-11-18 (dnr 10145-98/200) lämnat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering.

För att ett värdepapper eller annat finansiellt instrument skall anses marknadsnoterat räcker det inte med att annat instrument utgivet av samma bolag är marknadsnoterat eller att det underliggande instrumentet är marknadsnoterat.

Om schablonmetoden använts vid en delförsäljning och genomsnittsmetoden skall användas vid nästa, skall det genomsnittliga anskaffningsvärdet minskas till den del det belöper på sålda aktierna (prop. 1975/76:180 s. 157, prop. 1989/90:110 s. 426 och 456). Det totala anskaffningsvärdet kan då överstiga det verkliga anskaffningsvärdet för aktierna, men detta ligger i schablonregelns konstruktion och förekommer också vid försäljning av hela innehavet.

Exempel

A köper 10 aktier för 20 kr styck, dvs. 200 kr totalt. Han säljer en aktie för 110 kr. Som anskaffningskostnad drar han av 20 % av 110 kr = 22 kr. Vid ett senare tillfälle säljer han ytterligare en aktie för 90 kr.

Vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad, skall den totala anskaffningskostnaden på 200 kr minskas med de 20 kr som belöper på den tidigare sålda aktien. Återstoden, 180 kr, delas på de 9 aktier som finns kvar och genomsnittlig anskaffningskostnad blir fortfarande 20 kr.

**Gamla aktier,
andelar i värdepappersfonder och
ekonomiska föreningar**

I p. 7 av övergångsbestämmelserna till SIL finns en särskild regel om anskaffningskostnad för aktier, andelar i värdepappersfonder och andelar i ekonomisk förening som inte är marknadsnoterade och som innehafts sedan den 1 april 1971.

För dessa får man tillämpa en äldre övergångsbestämmelse (p 3 till SFS 1976:343)

Har skattskyldig den 1 april 1976 innehaft aktie, andel i aktiefond eller andel i ekonomisk förening fem år eller mera får han - i stället för det vederlag som har erlagts vid förvärvet av aktien eller andelen - vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad upptaga tre fjärdedelar av det värde, till vilket aktien eller andelen skolat upptagas i allmän självdeklaration för fysisk person per den 31 december 1975 eller - i fråga om aktie som noterats på börs eller varit föremål för liknande notering samt ifråga om andel i aktiefond - två tredjedelar av detta värde. Härvid har bestämmelserna i 35 § 2 mom. fjärde stycket motsvarande tillämpning.

**35 § 2 mom. 4 st. KL i dess
dåvarande lydelse**

Har avyttrad fastighet förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

För att övergångsbestämmelserna skall vara tillämpliga krävs att aktien eller

andelen inte är marknadsnoterad vid avyttringen. Om den innehafts sedan den 1 april 1971 får man som anskaffningsvärde ta upp tre fjärdedelar av deklarationskursen vid utgången av 1975. Vid bestämmande av innehavstiden bortses från benefika överlåtelser.

Även om aktien inte var marknadsnoterad vid avyttringen, kan den ha varit marknadsnoterad vid utgången av 1975. Det bör i detta fall vara två tredjedelar av deklarationsvärdet vid utgången av 1975 som utgör anskaffningskostnad. Aktier och andelar värderades det året till 100 % av noterad kurs.

En på så sätt bestämd anskaffningskostnad skall ingå i genomsnittsberäkningen enligt ovan.

Exempel

En person har ärvt 100 aktier i det icke marknadsnoterade bolaget A. Föregående onerösa förvärv var före 1971. Aktiernas anskaffningskostnad beräknad på grundval av värdet vid utgången av 1975 var 200 kr/st. Vid ett senare tillfälle köper personen ifråga ytterligare 100 aktier av samma slag och sort för 300 kr/st.

Genomsnittlig anskaffningskostnad blir 250 kr/st.

Delrätt och teckningsrätt

När avyttring skett av en delrätt (delrätt att förvärva fondaktie vid fondemission) eller en teckningsrätt (rätt att teckna aktier i det egna bolaget vid nyemissioner eller att teckna konvertibel- eller optionslån), som erhållits på grund av aktieinnehav, anses den anskaffad utan kostnad. Om den säljs är schablonregeln i andra stycket inte tillämplig (27 § 2 mom. 3 st. SIL, lagrådets yttrande prop. 1989/90:110 del 2 s. 138). (Avser teckningsrätten eller delbeviset svenska aktier, se avsnitt 5.7.3.1).

Bestämmelsen gäller inte inköpsrätter, dvs. rätter att köpa eller teckna aktier i ett annat bolag än det man har aktier i. I sådana fall kan utdelningsbeskattning komma ifråga. Detta gäller även då man fått en rätt att teckna eller köpa annan egendom, t.ex. konvertibellån i ett annat bolag e.d. (avsnitt 5.3.2).

Bestämmelsen gäller både om delrätten eller teckningsrätten säljs och om den utnyttjas för förvärv av värdepapper och detta senare säljs.

Av prop. 1989/90:110 s. 438 framgår att regeln även gäller teckningsrätter till konvertibel- och optionslån. Dessa kan i undantagsfall utdelningsbeskattas, nämligen då det rena skuldebrevsvärdet överstiger emissionskursen. Utdelningsbeskattat belopp torde i så fall vara avdragsgillt som anskaffningskostnad då regeln i 27 § 2 mom. SIL tar sikte på hur anskaffningskostnaderna för moderaktien skall proportioneras. Likaså bör man kunna dra av andra kostnader för förvärvet som ev courtage etc.

Anskaffnings- värde efter fission

Fission innebär att verksamheten i ett bolag har delats upp genom att bolaget delar ut aktier i ett dotterbolag till sina aktieägare (avsnitt 5.3.2). Enligt huvudregeln skall då utdelningsbeskattning ske. Genom bestämmelserna i 3 § 7 mom. 4 st. SIL är utdelningen emellertid skattefri i vissa fall. Under sådana omständigheter skall moderaktiens anskaffningsvärde enligt 27 § 2 mom. 1 st. fördelas. Man utgår från det genomsnittliga anskaffningsvärdet på aktierna i moderbolaget. Om kursen på dessa aktier sjunker med exempelvis 40 % p. g.a. utdelningen, skall 40 % av det genomsnittliga anskaffningsvärdet överföras till de utdelade dotterbolagsaktierna.

Exempel

Aktier i bolaget A har köpts för 100 kr per aktie. Marknadsvärdet på aktierna i bolaget var före utdelningen 200 kr. Efter det att bolaget A delat ut samtliga aktier i dotterbolaget B till sina aktieägare, sjunker marknadsvärdet på bolaget As aktier till 120 kr, dvs. med 40 %.

40 % av anskaffningskostnaden för aktierna i bolaget A, dvs. $40 \% \times 100 \text{ kr} = 40 \text{ kr}$, flyttas till aktierna i bolaget B och utgör anskaffningsvärdet för dessa aktier. Återstoden, $100 - 40 = 60 \text{ kr}$, utgör den nya anskaffningsvärdet för aktierna i bolaget A.

Bestämmelsen har utformats så att proportionering skall göras med ledning av marknadsvärdeförändringen på moderaktierna vid uppdelningen. I undantagsfall kan förhållandena vara sådana att proportionering bör göras med hänsyn till summan av marknadsvärdena på aktien i det ursprungliga bolaget efter delningen och den utdelade aktien i förhållande till marknadsvärdet på det ursprungliga aktien före delningen. Problemet med hur detta

skall bestämmas behandlas i prop.
1990/91:167 s. 21 f och s. 27. RSV kan på
begäran utfärda rekommendationer om
fördelningen.

För den som köpt rätten till utdelning av
aktier i dotterbolaget, blir det erlagda
vederlaget för rätten till utdelning
anskaffningsvärde för dessa aktier. Har rätt
till flera utdelningar köpts, utgörs
anskaffningsvärdet för de utdelade aktierna
av den del av vederlaget som belöper på det
tillfälle då aktierna delades ut. Jämför med
lydelsen i 3 § 9 mom. 3 st. SIL.

Har aktien sålts efter avstämningsdagen men
innan utdelningen faktiskt erhållits, skall
anskaffningsvärdet proportioneras efter-som
den utdelade aktien erhållits på grund av
innehavet av ursprungsaktien.

För den som sålt aktierna i moderbolaget
före avstämningsdagen och behållit rätten till
utdelning, blir anskaffningsvärdet för de
utdelade aktierna moderaktiernas
proportionerade anskaffningsvärde.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 5.7.3.2 - 5.14

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 5 - Inkomst av kapital

Del 2 av 2

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 5.1 - 5.7.3.1

5.7.3.2 Skattepliktig / avdragsgill andel

En reavinst är skattepliktig i sin helhet. En reaförlust är som huvudregel avdragsgill endast till 70 %.

Begränsningen till 70 % avser varje affär och varje aktieslag och sort för sig. Om två försäljningar gjorts samma år, den ena med vinst och den andra med förlust, är förlusten bara avdragsgill till 70 %.

Detsamma gäller då två olika sorters aktier sålts samtidigt, den ena med vinst och den andra med förlust.

Marknadsnoterade aktier o.d.

Från huvudregeln att bara 70 % av reaförluster är avdragsgilla finns några undantag.

Reaförlust på marknadsnoterade finansiella instrument av det slag som anges i 27 § 1 mom. SIL, utom andelar i s.k. blandade fonder och räntefonder, får dras av i sin helhet ifrån reavinster på motsvarande egendom (27 § 5 mom. SIL prop. 1989/90:110 s. 431-432). Samma avdragsrätt tillkommer fr.o.m. 1999 års taxering även förluster på onoterade

aktier. Sedan tidigare medges också fullt avdrag på reaförlust på onoterad aktie i svenskt aktiebolag respektive andel i onoterad utländsk juridisk person mot realisationsvinst på sådan aktie eller andel (27 § 5 mom. SIL). Eftersom man inte får spara avdraget till ett senare år är en förutsättning att förlusten och vinsten skall hänföras till samma beskattningsår. Förlust som inte kan kvittas mot en reavinst kvoterar enligt huvudregeln till 70 %.

Med marknadsnoterad tillgång avses även tillgång som var marknadsnoterad när det aktiebolag som gav ut den försattes i konkurs.

Reaförlust på marknadsnoterade aktier o.d. får i övrigt bara dras av till 70 %.

Innebörden av begreppet marknadsnoterad samt med aktieslag och -sort, se ovan avsnitt 5.7.3.1.

Andelar i värdepapperfonder

För förluster på andelar i värdepappersfonder se avsnitt 5.7.5.2.

5.7.4 Konvertibla skuldebrev och optionsrätter

Konvertibla skuldebrev, teckningsoptioner och köp- och säljoptioner avseende aktier reavinstbeskattas på samma sätt som aktier o.d. (27 § SIL). Detsamma gäller företrädesrätter att teckna konvertibelt skuldebrev eller optionslån. Dessa kallas i lagtexten teckningsrätter. Optionsskuldebrev beskattas däremot enligt reglerna i 29 § SIL.

Reglerna om reavinstbeskattning vid

- terminsaffärer,
- blankningsaffärer och
- skattskyldighet efter utflyttning ur riket

gäller i förekommande fall även konvertibla skuldebrev och optionsrätter.

5.7.4.1 Konvertibla skuldebrev

Konvertibla skuldebrev utges av aktiebolag och är normalt löpande skuldebrev som på vissa villkor kan konverteras (bytas ut) mot aktier (5 kap. ABL). Rätten att konvertera är begränsad till viss tid.

Se även figur 1 i slutet av detta avsnitt.

Företrädesrätter, teckningsrätter

Bolagets aktieägare har ofta företrädesrätt (teckningsrätt) att teckna konverteringslån (5 kap. 2 § ABL). Om lånet utges till en annan grupp av personer, t.ex. anställda, i en riktad emission föreligger däremot ingen teckningsrätt i skattelagstiftningens mening (jfr prop. 1984/85:193 s. 39).

Emissionspris

Den som utnyttjar sin företrädesrätt måste betala teckningskursen för skuldebrevet. Denna teckningskurs kan både överstiga och understiga skuldebrevens nominella belopp. Tecknandet utlöser normalt inte några beskattningsekvenser (24 § 2 mom. 6 st. SIL). Om emissionsvillkoren är sådana att det rena skuldebrevsvärdet vid emissionstillfället överstiger emissionspriset, kan en aktieägare som deltar i emissionen komma att bli beskattad för mellanskillnaden som för utdelning. Däremot sker ingen beskattning på grund av att konverteringsrätten har ett värde (prop. 1984/85:193 s. 47 och avsnitt 5.3.2).

Skuldebrev

Löpande ränta på skuldebrev beskattas när räntan blir tillgänglig för lyftning.

Om ett konvertibelt skuldebrev inte byts ut mot aktier inlöses det vid löptidens slut. Beskattning sker då enligt 27 § SIL. Skillnaden mellan vad som är ränta och vad som är kapitalvinst bedöms enligt samma regler som för andra skuldebrev (avsnitt 5.3.1).

Konvertering

Skuldebrevet kan under en i lånevillkoren angiven tidsperiod bytas ut mot aktier. Om skuldebrevet har utgetts till underkurs skall mellanskillnaden erläggas kontant vid konverteringen eftersom aktier inte får ges ut till underkurs.

Reavinstbeskattning sker inte på grund av utbytet (24 § 2 mom. 6 st. SIL).

Försäljning utlöser beskattning

Om teckningsrätter, konvertibla skuldebrev eller aktier som har erhållits genom konvertering säljs eller avyttras på annat oneröst sätt, beskattas försäljningen enligt 27 § SIL, dvs. enligt reglerna för aktieförsäljningar.

Även köpare av teckningsrätt eller konvertibelt skuldebrev kan teckna konverteringslån eller byta skuldebrev mot aktier utan beskattningsekvenser. Om han däremot säljer sådana värdepapper sker reavinstbeskattning.

Anskaffningsvärde

Huvudregeln är att man vid beräkning av anskaffningsvärde summerar vad som erlagts under innehavstiden vid köp, teckning av lån och vid konvertering (figurerna 2 och 3 i slutet av detta avsnitt, 24 § 2 mom. 6 st. SIL).

Ingen del av kostnaden för en moderaktie medräknas i anskaffningsvärdet för egendom som förvärvas genom att utnyttja teckningsrätt (figur 1 och 27 § 2 mom. 3 st. SIL). För aktieägare är anskaffningskostnaden för teckningsrätter således noll kr. Säljer han teckningsrätten utgör hela försäljningsintäkten reavinst.

Andra kostnader

Avdrag medges också för transaktionskostnader i form av t.ex. courtage och omsättningsskatt (prop. 1984/85:193 s. 42). Om en aktieägare erhållit förmånen att få teckna konvertibelt skuldebrev till ett pris som understiger det rena skuldebrevsvärdet (se ovan vid kantribriken "Emissionspris") skall det beskattade förmånsvärdet läggas till anskaffningsvärdet.

Räntekompensation

Upplupen ränta (räntekompensation) som erlagts av köparen under perioden 1991-1993 vid förvärv av konvertibelt skuldebrev räknas in i anskaffnings- respektive försäljningspriset vid reavinstberäkningen (övergångsbestämmelserna p. 10 till SFS 1993:1543).

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig även för konvertibla skuldebrev. Beräkningen görs för samtliga skuldebrev av samma slag som de avyttrade. Med samma slag avses konvertibler i samma bolag med samma villkor, se ovan avsnitt 5.7.3.1.

Genomsnittsberäkningen får inte göras för aktier och konvertibler gemensamt.

Schablonregeln

Schablonregeln (20 %-regeln) är tillämplig på sådana konvertibla skuldebrev som är marknadsnoterade (avsnitt 5.7.3.1).

Schablonmetoden kan däremot inte användas för teckningsrätter.

Reaförlust

Reaförlust på konvertibla skuldebrev är avdragsgill enligt samma regler som gäller för aktier. Om en konvertibel är marknadsnoterad får full kvittning ske mot reavinster på annan marknadsnoterad egendom som beskattas enligt 27 § SIL med undantag av andelar i blandade fonder och räntefonder. I övrig får avdrag bara ske till 70 %.

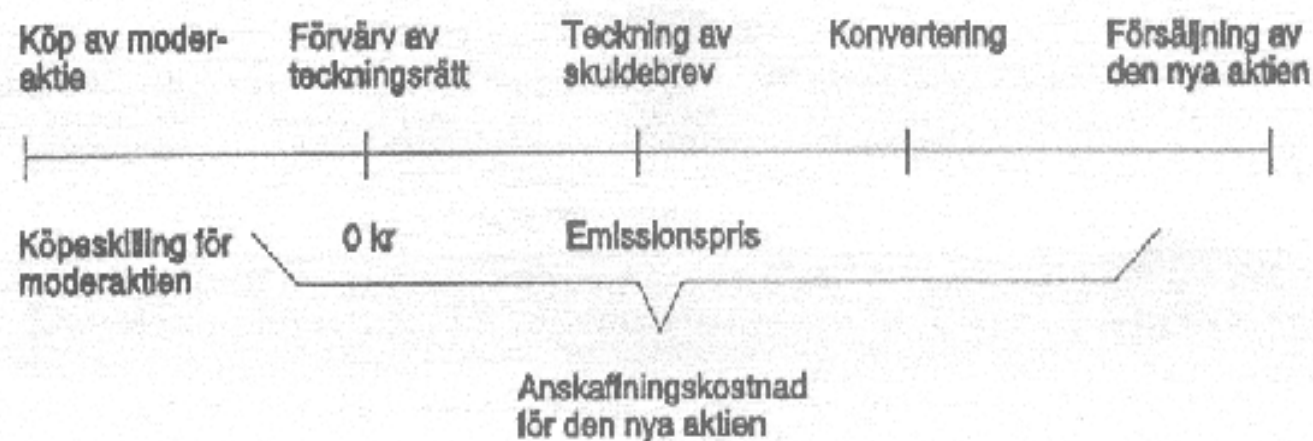
Konvertibla vinstandelsbevis

Konvertibla vinstandelsbevis är konvertibla skuldebrev där hela eller en del av räntan är beroende av bolagets vinst eller utdelning. Denna ränta ingår i den noterade kursen på samma sätt som gäller för utdelning på aktier. Noterade konvertibla vinstandelsbevis följer samma beskattningsregler som konvertibla skuldebrev.

Sammanställning över anskaffningsvärde. (Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten.)

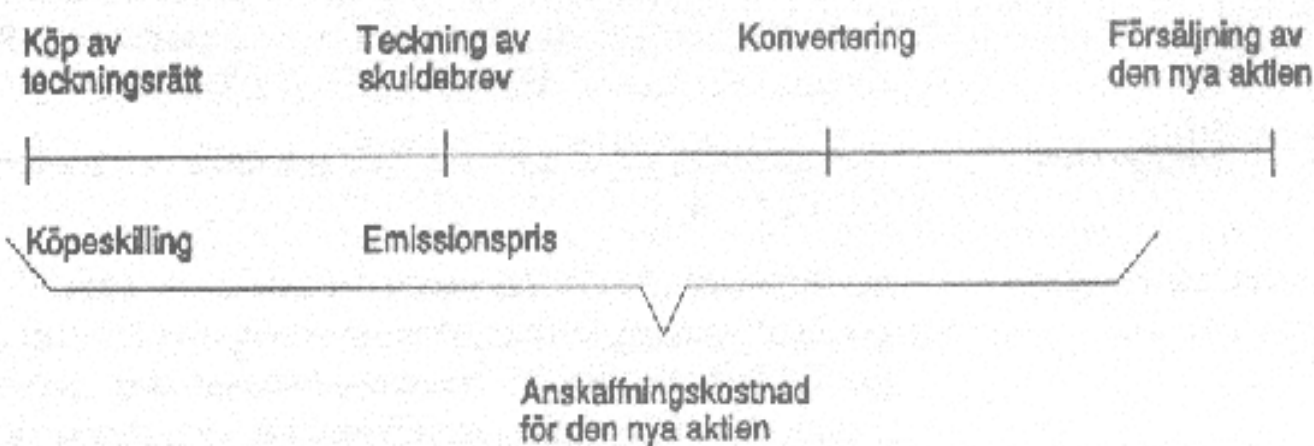
Figur 1

Aktieägare



Figur 2

Köpare av teckningsrätt



Figur 3

Köpare av konvertibelt skuldebrev



5.7.4.2 Optionslån

En optionsrätt är en rätt till köp eller nyteckning av aktie till visst pris och som har utfästs i förening med skuldebrev. De kallas teckningsoptioner om de avser rätt att delta i nyemission i bolaget, och köpoptioner om de avser rätt att köpa redan befintliga aktier. Beträffande andra optioner, se avsnitt 5.11.1. Rätten att köpa eller teckna aktier är begränsad till viss tid.

Teckningsrätter

Samma regler gäller som för teckningsrätter till konvertibler (avsnitt 5.7.4.1).

Teckning av lån

Om företrädesrätt för deltagande i emission av optionslån utnyttjas till teckning av lånet, skall emissionspriset för lånet erläggas till bolaget. Någon reavinstbeskattning sker inte (24 § 2 mom. 6 st. SIL). Emissionsvillkoren kan vara sådana att skuldebrevs marknadsvärde vid emissionstillfället överstiger emissionspriset. En aktieägare som deltar i emissionen skall i så fall beskattas vid emissionstillfället för mellanskillnaden som för utdelning. Detsamma gäller om en optionsrätt till köp erhålls till underpris. Någon beskattning sker emellertid inte om en optionsrätt till nyteckning har ett värde, jfr nyemission (prop. 1984/85:193 s. 47-48 och avsnitt 5.3.2.2).

**Teckning / köp
av
aktie**

Om optionsrätten utnyttjas till teckning eller köp av aktie skall emissionspriset (teckningspriset, köpeskillingen) erläggas. Någon reavinstbeskattning sker inte när optionsrätten utnyttjas (24 § 2 mom. 6 st. SIL).

**Försäljning
utlöser
beskattning**

Försäljning av teckningsrätt, optionsrätt, skuldebrev eller aktie förvärvad via optionsrätt medför reavinstbeskattning. Beskattningen av optionsrätten sker därvid på följande sätt.

Skuldebrev och optionsrätt kan säljas tillsammans som en unit. De kan också åtskiljas och säljas var för sig, vilket är vanligare.

Försäljningen av skuldebrevet beskattas enligt reglerna för skuldebrev i 29 § SIL och eventuellt i 30 § SIL om det avser utländsk valuta. Försäljning av optionsrätt beskattas alltid enligt reglerna för aktier vare sig den avskiljts eller ej (prop. 1990/91:54 s. 216).

**Anskaffnings-
värde**

Huvudregeln är att man lägger samman vad som erlagts under innehavstiden vid eventuella köp, emissioner och aktieteckningar/köp. Kostnad för moderaktien räknas inte med utan anskaffningskostnaden för teckningsrätt, som förvärvats på grund av moderaktie är noll kr (27 § 2 mom. 3 st. SIL, jfr avsnitt 5.7.4.1). Har man köpt teckningsrätt till deltagande i emissionen, utgör denna kostnad del av anskaffningsvärdet för optionslånet.

Anskaffningsvärdet för skuldebrev med optionsrätt (teckning av optionslånet) delas upp mellan de två värdepapperna på följande sätt (27 § 3 mom. SIL).

Skuldebrevet anses förvärvat för sitt marknadsvärde vid emissionen. Anskaffningsvärdet för optionen räknas som

det totala anskaffningsvärdet minskat med skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet (restvärdet). Skulle marknadsvärdet på skuldebrevet överstiga emissionspriset, skall hela priset hänföras till skuldebrevet (prop. 1984/85:193 s. 31).

Huvudregeln gäller också när skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom köp e.d. (27 § 3 mom. SIL).

Om skuldebrev och optionsrätt förvärvats genom teckning p.g.a. en köpt teckningsrätt, ingår köpeskillingen för teckningsrätten i det anskaffningsvärde som skall fördelas mellan skuldebrev och optionsrätt enligt bestämmelsen i 27 § 3 mom. SIL. Eftersom skuldebrevsvärdet normalt understiger emissionspriset för lånet, kommer denna köpeskillning att i de flesta fall hänföras till optionsrätten. Om skuldebrevets marknadsvärde överstiger emissionspriset kan inte utdelningsbeskattning ske hos den som köpt teckningsrätten. En del av köpeskillingen för teckningsrätten kommer att hänföras till skuldebrevet och resten till optionsrätten.

Fördelningen skall ske på samma sätt även om det skuldebrev som utgetts tillsammans med optionsrätten är ett konvertibelt skuldebrev eller vinstandelsbevis (prop. 1984/85:193 s. 31 och RÅ83 1:77 I 1) och 2).

Om ett skuldebrev är förenat med flera optionsrätter skulle tidigare skillnaden mellan emissionspriset och marknadsvärdet på skuldebrevet fördelas mellan optionsrätterna med ledning av deras marknadsvärde (äldre 36 § anv. p. 2 b sista stycket KL). Lagtext saknas numera, men rättsläget torde vara detsamma (jfr RÅ83 1:77 II 5).

Utöver kostnader vid emission etc. får avdrag göras för andra transaktionskostnader som t. ex. courtage och omsättningsskatt (prop. 1984/85:193 s. 42).

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden är tillämplig för optionsrätter (jfr avsnitt 5.7.4.1).

Ej schablonregeln

Schablonregeln (20 % av försäljningspriset) är inte tillämplig på optionsrätter (27 § 2 mom. 2 st. SIL).

Schablonmetoden får inte heller användas för teckningsrätter utan för dessa är anskaffningskostnaden 0 kr (27 § 2 mom. 3 st. SIL).

Om optionen förfaller anses den avyttrad (24 § 2 mom. 1 st. SIL). Förlusten är därmed avdragsgill. Om optionsrätten utnyttjas för teckning av aktier som sedan säljs med förlust är förlusten också avdragsgill.

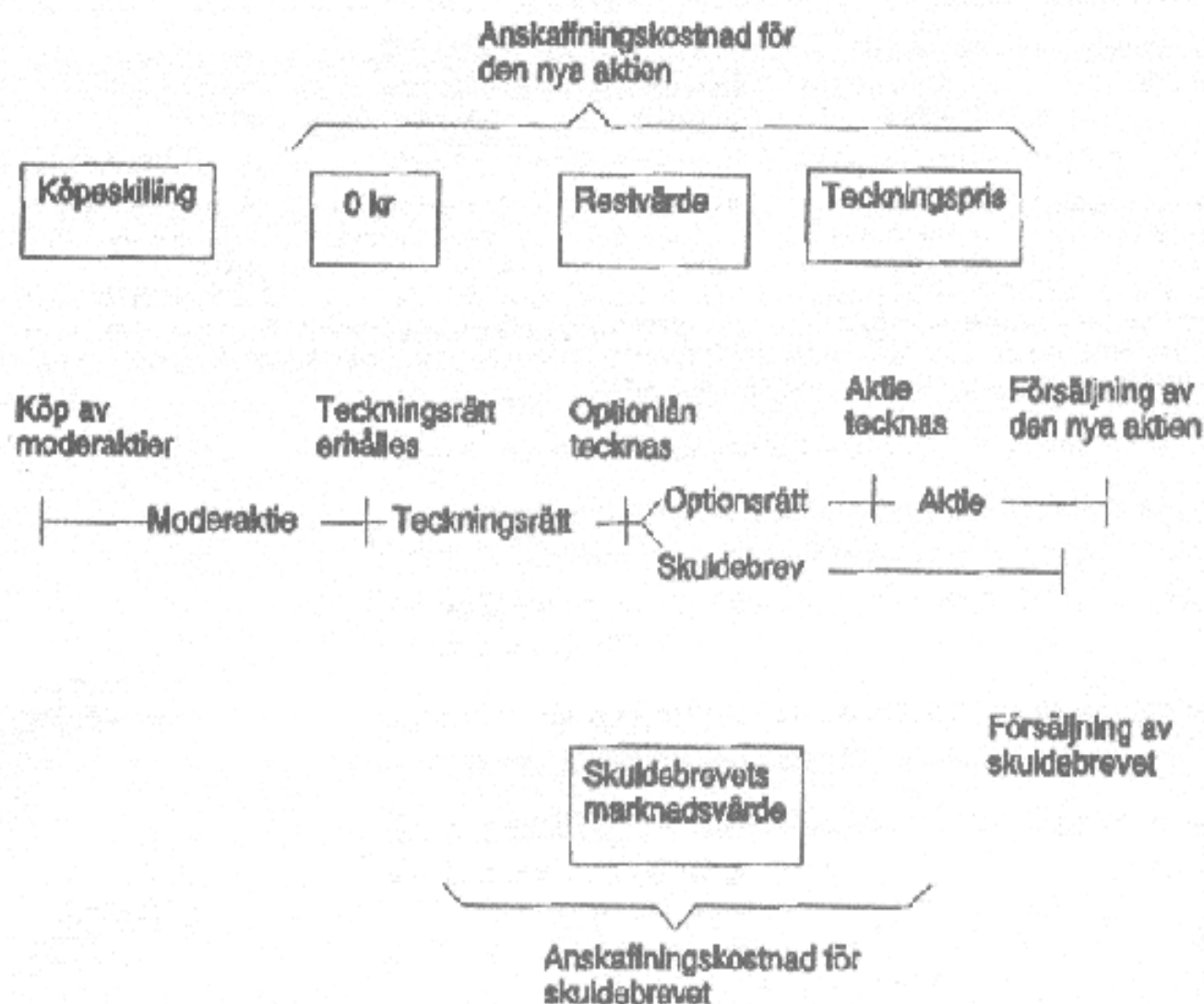
Reaförlust

Reaförlust på optionsrätter är avdragsgill enligt samma regler som gäller för aktier (jfr avsnitt 5.7.4.1).

Sammanställning över anskaffningsvärde. (Ytterligare avdrag kan förekomma, se löptexten).

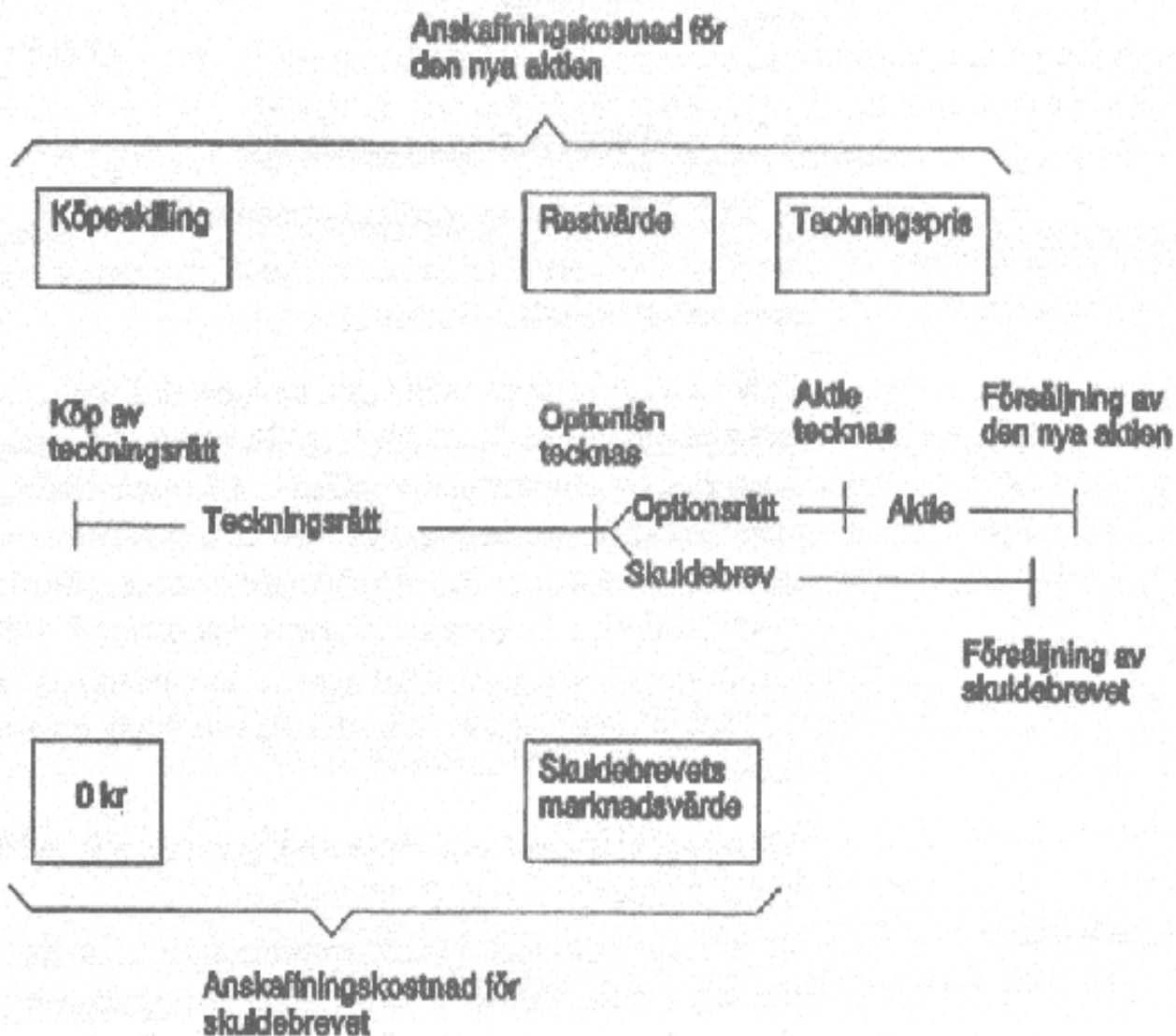
Figur 4

Aktiedagare



Figur 5

Köpare av teckningsrätt



5.7.4.3 Aktieindexobligationer

En aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev, som inte ger någon årlig ränta. Skuldebrevets avkastning bestäms i stället av utvecklingen av ett visst aktieindex, som utbetalas på lånets slutdag.

I de fall skuldebreven ges ut till nominellt belopp förekommer normalt inte reaförluster. Hela värdeökningen beskattas som reavinst, varför ingen del anses utgöra ränta.

Vid reavinstberäkning på marknadsnoterad

aktieindexobligation, får schablonregeln (20 % av avyttringspriset efter avdrag för kostnader) användas. Reavinst och reaförlust får kvittas fullt ut enligt de regler som allmänt gäller för aktierelaterade värdepapper.

5.7.5 Andelar i värdepappersfonder

5.7.5.1 Vilka slag av värdepappersfonder finns?

Värdepappersfond

Med värdepappersfond menas en fond bestående av fondpapper eller andra finansiella instrument.

Fonden skall ha uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som tillskjutit kapitalet, dvs. andelsägarna. Svensk värdepappersfond är enligt 1 § 3 mom. SIL eget skattesubjekt, men är annars inte att anse som en juridisk person. Delägarna bestämmer inte över fondens förvaltning, utan denna sköts av ett fondbolag. Vidare är delägarna inte ansvariga för fondens förpliktelser. Samäganderättslagen är inte tillämplig. Fonden är ett särskilt skattesubjekt som beskattas för intäkterna i verksamheten.

Värdepappersfonder kan i beskattningshänseende indelas i olika huvudgrupper.

Aktiefonder

Aktiefonder är sådana värdepappersfonder som inte annat än tillfälligtvis har minst 75 % av fondförmögenheten placerad i aktier och aktierelaterade värdepapper av det slag som anges i 27 § 1 mom. SIL (27 § 5 mom. SIL).

Det finns olika slag av aktiefonder.

- aktiesparfonder

Aktiesparfonder bildades i samband med att det gamla skattesparandet infördes 1978. Dessa fonder behandlas numera som vanliga aktiefonder. Anskaffningsvärdet för de andelar som anskaffats i samband med det tidigare skattesparandet får beräknas efter särskild schablon.

- allemansfonder

Sparandet i allemansfonder inleddes 1984 och har under årens lopp varit föremål för olika ändringar i beskattningen. Numera är de ur beskattningssynpunkt likställda med övriga aktiefonder, bortsett från beräkning av schablonmässigt anskaffningsvärde.

Räntefonder

En räntefond är en svensk eller utländsk värdepappersfond vars innehav endast består av sådana värdepapper som avses i 29 § 1 mom. SIL dvs. fordringar och andra finansiella instrument i svenska kronor eller ränteindex. För att en fond skall anses som räntefond måste andelarna vara marknadsnoterade (27 § 6 mom. SIL). Räntefonder innehåller regelmässigt vissa likvida medel. Dessa är normalt placerade i bank eller motsvarande och kan därför också betecknas som fordringar i svenska kronor.

Blandade fonder

Blandade fonder har annan sammansättning av sina värdepapper än aktiefonder och räntefonder. Deras innehav av aktier understiger alltså 75 % av fondförmögenheten.

SICAV-bolag

Ett SICAV-bolag är ett utländskt bolag med säte i Luxemburg.

I broschyren Deklarationskurser Aktier m. m. finns marknadsnoterade fonder m.m. indelade kategorivis.

Försäkrings- premierfonder

Hösten 1989 introducerades försäkringspremierfonder. Dessa är avsedda för premiemedel avseende unit-linked-försäkringar, dvs. försäkringar där försäkringstagaren styr placeringen av försäkringsmedlen under försäkringens löptid (SFS 1989:1079).

De allmänna reglerna i lagen om värdepappersfonder gäller även för allemans- och försäkringspremierfonder i den mån den speciella lagstiftningen inte säger annat.

Fondandelar

Alla andelar i en fond är lika stora och ger lika rätt till den egendom som ingår i fonden. Värdet på denna egendom varierar vilket innebär att värdet på fondandelarna också varierar. Fondandelsvärdet beräknas och offentliggörs normalt varje dag.

Delägarna i fonden registreras normalt i ägarregistret av fondbolaget. Bekräftelse på registrering sänds till delägaren. Fondandelsbevis enligt aktiefondslagen utfärdas inte mer och de fondbolag som tidigare utfärdat sådana bevis skall senast

den 1 april 1996 ha registrerat samtliga innehavare (SFS 1995:1470).

Delägaren kan inlösa sin andel när han vill. Han får då ut ett kontant belopp motsvarande andelens värde.

I vissa fonder betalas utdelning till andelsägarna, i andra fonder lämnas ingen utdelning, utan hela vinsten tas ut som reavinst vid inlösen av andelarna i fonden. Jfr även försäkringspremiefonder nedan.

5.7.5.2 Beskattningen

Beskattnings- tidpunkt

När andel i en värdepappersfond inlöses skall reavinstbeskattning ske (24 § 2 mom. 4 st. SIL).

Avyttring skall anses ha skett när en fondandelsägare löser in sin andel eller då utskiftning sker i samband med att fonden upplöses. Vederlaget utgörs av vad fondandelsägaren erhållit. Bestämmelsen gäller alla slag av fonder. Detta innebär bl. a. att om en person flyttar sitt andelsinnehav från en fond, t.ex. en allemansfond, till en annan, anses andelarna i den första fonden avyttrade och reavinstbeskattning skall ske.

Dagen för delägarens begäran om inlösen får anses som avyttringsdag, eftersom fondbolaget är bundet av denna begäran och måste, om än ibland med viss fördröjning, lösa in andelen.

Beräkningssätt

Vinsten beräknas till inlösenpriset minskat med förvärvspriset och kostnaderna. Om endast en del av innehavet i fonden säljs skall genomsnittsmetoden användas för beräkning av anskaffningsvärdet.

Anskaffningsvärde

Som huvudregel gäller att man tar upp den faktiska kostnad man haft för förvärvet. Hit räknas också återinvesterad del av de utdelningar fonden kan ha gjort under innehavstiden.

Även den alternativa schablonregeln på 20 % av försäljningslikviden får användas om andelarna var marknadsnoterade vid avyttringstidpunkten (27 § 2 mom. 2 st. SIL).

Som anskaffningsvärde för andel i annan värdepappersfond än allemansfond och som förvärvats före den 1 januari 1995 får man ta upp andelens marknadsvärde den 31 december 1992. Detsamma gäller fondandelsbevis, vars innehavare registrerats efter utgången av 1994. Motsvarande värde för andel i fond som ny- eller ombildats under 1993 eller 1994 är det först noterade marknadsvärdet (27 § 2 mom. 4 st. SIL).

- allemansfonder

Vinst och förlust vid avyttring eller inlösen av andelar i allemansfonder tas upp till hela beloppet. Som anskaffningsvärde tas upp faktisk kostnad. Den avgift på 150 kr som kan tas ut vid överflyttning av medel torde antingen kunna dras av som förvaltningskostnad i likhet med vad som gäller allemanskonton eller dras av som kostnad vid reavinstberäkningen. Detsamma gäller den avgift på 1 % som tas ut vid avslutande av allemanssparande.

För andelar i allemansfonder finns en

särskild övergångsbestämmelse i p. 8 till SIL. Om andelen förvärvats före den 1 januari 1991, får värdet den 31 december 1990 tas upp som anskaffningsvärde för den andelen. Valfrihet föreligger för den skattskyldige och är den verkliga anskaffningskostnaden högre får denna dras av i stället. I en genomsnittsberäkning kan sålunda både verklig anskaffningskostnad och värdet vid utgången av 1990 ingå för olika andelar. Observera att regeln om att anskaffningskostnaden får tas upp till marknadsvärdet vid utgången av 1992 inte gäller för allemansfonder.

- aktiesparfonder

För andelar i gamla aktiesparfonder gäller vissa övergångsbestämmelser för sådana andelar som förvärvats senast första kvartalet 1984.

Som anskaffningskostnad får man dra av

- verklig anskaffningskostnad, i förekommande fall beräknad med hjälp av genomsnittsmetoden, eller
- 20 % av försäljningslikviden om andelarna är marknadsnoterade, eller
- stickvärdet 31 december 1992 enligt ovan.

Om andelen anskaffats före den 1 januari 1984 får man också valfritt använda

- andelens marknadsvärde vid utgången av det femte kalender-året efter det år för vilket sparskattereduktion medgivits, eller
- värdet på andelen vid utgången av det år för vilket sparskatte-reduktion har medgivits ökat med avkastningen under de därpå följande fem åren (SFS 1990:692).

Om andelen förvärvats under första kvartalet 1984 kan man välja

- andelens marknadsvärde vid utgången av år 1988 eller
- värdet vid utgången av mars 1984 ökat med avkastningen t.o.m. 1988.

Dessa regler gäller trots att lagen om aktiesparfonder är upphävd (SFS 1990:692).

En förlust är avdragsgill enligt samma regler som gäller för aktiefonder.

- räntefonder

För marknadsnoterade andelar i räntefonder gäller att reavinsten eller reaförlusten skattemässigt skall behandlas som ränteintäkt resp. ränteutgift (27 § 6 mom. SIL).

För andelar i räntefonder och avkastningsfonder gäller att ersättning för upplupen ränta vid överlåtelsen ingår i reavinstberäkningen om räntekompensation lämnats under inkomståret 1991-1993. (Övergångsbestämmelserna p. 10 till SFS 1993:1543). Fr.o.m. inkomståret 1994 gäller nya regler för beskattning av räntekompensation (se avsnitt 5.6.3.1 vid kantrubriken "Upplupen ränta"). Dessa regler gäller även vid överlåtelse av andel i räntefond. En förutsättning är dock att den upplupna utdelningen på andelen särnoteras samt att räntekompensationen avser tid efter 1993.

- försäkrings- premiefonder

Andelar i försäkringspremiefonder kan flyttas från ett slag av egendom till ett annat inom fonden utan att avyttring av fondandelen skall anses föreligga. Inlösen får bara ske för utbetalning enligt försäkringsavtalet eller för täckning av försäkringstagarens kostnader för försäkringen.

För försäkringstagaren behandlas försäkringen och placeringen i försäkringspremiefonden skattemässigt på samma sätt som andra livförsäkringar (prop. 1989/90:110 s. 562).

Reaförluster

Reaförlust på marknadsnoterad andel i aktiefond får dras av fullt ut mot reavinster på annan egendom som anges i 27 § 1 mom. SIL. I övrigt är endast 70 % av reaförlusten är avdragsgill. Det bör observeras att vinst eller förlust på marknadsnoterad andel i räntefond behandlas som ränta.

27 § SIL Andelar i värdepappersfonde

Slag av fond	Anskaffningsvärde
<i>Aktiefonder</i> - marknadsnot. (ej allemansfonder)	- genomsnittsmetoden - 20 % av försäljnings- priset - marknadsvärdet 31.12.92
- ej marknadsnot.	- genomsnittsmetoden - marknadsvärdet 31.12.92

- ej marknadsnot.	- genomsnittsmetoden - marknadsvärdet 31.12.92
<i>Allemandsfonder</i> - marknadsnot.	- genomsnittsmetoden - värdet 31/12 1990 - 20 % av försäljnings- priset
- ej marknadsnot. (företagsanknutna)	- genomsnittsmetoden - värdet 31/12 1990
<i>F.d. aktiespar- fonder</i> (numera inlösta eller omgjorda till vanliga fonder) - marknadsnot.	- genomsnittsmetoden - 20 % av försäljnings- priset - marknadsvärdet 31.12.92 - särskilda värden, se text
<i>Räntefonder</i> (alltid marknadsnot.)	- genomsnittsmetoden - 20 % av försäljnings- priset - marknadsvärdet 31.12.92
<i>Övriga fonder</i> - marknadsnot.	- genomsnittsmetoden - 20 % av försäljnings- priset - marknadsvärdet 31.12.92
- ej marknadsnot.	- genomsnittsmetoden - marknadsvärdet 31.12.92

5.8 Reavinst - fordringar i svenska kronor o.d.

29 § SIL

prop. 1989/90:110 s. 458-465, 725-726,
SkU30

Sammanfattning

Vad beskattas?

Avyttring av fordringar i svenska kronor utom konvertibler och vinstandelsbevis beskattas enligt reglerna i 29 § SIL. Obligationer, förlagsbevis, premieobligationer m.m. samt ränteoptioner och ränteterminer hör hit.

När sker beskattning?

Skattskyldigheten inträder alltid vid avyttringstillfället oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Hur beräknas vinsten?

Reavinst och reaförlust beräknas med ledning av faktiska intäkter och kostnader. I förekommande fall skall anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Upplupen ränta som erläggs vid överlåtelse av räntebärande skuldebrev (räntekompensation) erläggs separat och ingår inte i reavinstberäkningen (undantag för räntekompensation, som erlagts under åren 1991-1993).

Reavinster 100 %

Reavinster är alltid skattepliktiga till 100 %. Om fordringen var marknadsnoterad skall vinsten behandlas som ränteintäkt (29 § 2 mom. SIL).

Reaförluster - som ränta

För andra marknadsnoterade skuldebrev än premieobligationer skall reaförlust behandlas som utgiftsränta vilket får till följd att förlusten är avdragsgill fullt ut utan kvotering till 70 %.

- 70 %

För premieobligationer och icke marknadsnoterade skuldebrev är reaförlust avdragsgill till 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av reavinst resp. reaförlust finns i 3 och 24 §§ SIL (avsnitt 5.6).

5.8.1 Vilken egendom beskattas enligt 29 § SIL?

I 29 § SIL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av fordringar i svenska kronor och instrument hänförliga till sådana fordringar. Undantagna är emellertid de fordringar som beskattas enligt aktiereglerna i 27 § SIL. Dit hör

- konvertibla skuldebrev,
- konvertibla vinstandelsbevis,
- vinstandelsbevis,
- andra finansiella instrument som till funktion eller verkningssätt liknar dessa.

Andelar i värdepappersfonder beskattas i huvudsak enligt reglerna för aktier o.d. I vissa hänseenden gäller detta inte sådana fonder som innehåller skuldebrev (27 § 6 mom. SIL).

Övriga fordringar i svenska kronor utanför näringsverksamhet beskattas däremot enligt bestämmelserna i 29 § SIL. Dit hör t. ex.

- obligationer,
- förlagsbevis,
- premieobligationer,
- optionsskuldebrev,
- andra skuldebrev,
- fordringar som inte hänför sig till något skuldebrev,
- optioner och terminer avseende fordringar i svenska kronor (ränteoptioner och ränteterminer) och till ränteindex.

Fordringar i utländsk valuta hänförs till 30 § SIL (avsnitt 5.9).

Realränteobligationer

Realränteobligationer ges ut av Riksgäldskontoret.

Realränteobligationen ges ut till underkurs och är därmed att anse som en nollkupongare. Avkastningen, dvs. underkursen, är satt med hänsyn till marknadsräntan den dag obligationen tecknades. Det utgår alltså ingen formell ränta under löptiden. På lånets slutdag återbetalas det nominella beloppet jämte ett belopp som motsvaras av inflationen under löptiden (indextillägg). Enligt RÅ 1995 ref. 71 skall både realränta och indextillägg behandlas som ränta. Detta gäller både vid inlösen och vid avyttring dessförinnan.

Den ränta som beskattas läggs till omkostnadsbeloppet vid reavinstberäkningen.

Terminsförvaltningsobligationer (TFO)

En TFO lånas ut till nominellt belopp och löper utan formell ränta. Avkastningen erhålls i stället genom att långivaren erhåller resultatet av en förvaltning av terminer. När detta skrives har endast Sparbanken Sverige gett ut TFO (I-III). En del av det lånade beloppet sätts som säkerhet för en terminsförvaltning. Avkastningen av terminsförvaltningen återinvesteras under löptiden och betalas ut på förfallodagen, vid vilken tidpunkt långivaren erhåller minst det nominella beloppet.

Beträffande TFO III avsätts ett mindre belopp för terminsförvaltning och erhålls en årlig ränta på 3 %. Även en del av vinsten vid terminsförvaltningen delas ut under lånets löptid.

Terminsförvaltarna handlar i olika slag av värdepapper, varför det kommer att vara svårt att urskilja de olika slagen av terminsaffärer.

Det saknas klarläggande regler om beskattningen av TFO. Eftersom man knappast kan dela upp obligationen i dels en terminsaffär och dels en renodlad obligation, torde 27 § 1 mom. SIL inte vara tillämplig.

5.8.2 Beskattningstidpunkten

Avyttring

Avyttring utlöser reavinstbeskattning. Se 5.6.2 och 5.7.2.

Samma princip gäller som för aktier.

Försäljning och inlösen av en fordran skall reavinstbeskattas hos borgenären.

I R77 1:20 = RÅ77 1:39 hade ett skuldebrev förvärvats för en köpeskillning som understeg skuldebrevets nominella belopp p.g.a. att den var osäker. Varje amortering ansågs utgöra avyttring till gäldenären av en fordringsrätt. Reavinst ansågs uppkomma när de avyttrade fordringsrätternas sammanlagda belopp överstigit köpeskillningen för skuldebrevet (jfr RÅ77 Aa 61-63).

Om en vanlig fordran inte återbetalas p.g. a. gäldenärens obestånd, anses fordringsrätten normalt inte avyttrad utan förlusten blir normalt betraktad som en icke avdragsgill kapitalförlust. Om fordran är ett finansiellt instrument, anses avyttring föreligga i samband med konkurs (24 § 2 mom. SIL). I sådana fall kan avdragsgill reaförlust uppstå.

5.8.3 Beräkning av skattepliktig reavinst och avdragsgill reaförlust

5.8.3.1 Beräkningssättet

Vid beräkning av vinst respektive förlust vid avyttring av en fordran tar man upp det erhållna vederlaget som intäkt. Avdrag sker för anskaffningskostnaden m.m.

Räntekompensation

Erhållen räntekompensation beskattas som ränteintäkt och lämnad räntekompensation som ränteutgift. Avdrag medges det år räntan på skuldebrevet förfaller till betalning eller dessförinnan när skuldebrevet säljs (3 § 6 mom. SIL). Se avsnitt 6.3.1. För räntekompensation lämnad under tiden 1991-1993 gäller dock äldre regler dvs. den läggs till anskaffningskostnaden. (Övergångsbestämmelser p. 10 till SFS 1993:1543).

Skillnaden mellan kapitalvinst och ränta finns beskriven i avsnitt 5.3.1.

Genomsnittsmetoden

Om man säljer en del av ett antal skuldebrev av samma slag skall genomsnittsmetoden (avsnitt 5.7.3.1) användas för att beräkna anskaffningsvärdet (29 § 1 mom. SIL). Genomsnittsberäkningen omfattar då även ersättning för upplupen ränta om denna skall ingå i reavinstberäkningen.

Om fordringen erhållits genom ett benefikt förvärv får mottagaren tillgodoräkna sig ett anskaffningsvärde motsvarande det avdrag överlåtare skulle fått göra om han avyttrat instrumentet på överlåtelsedagen (24 § 1 mom. 3 st. SIL).

Beträffande anskaffningskostnaden för skuldebrev utgivet i optionslån, hänvisas till avsnitt 5.7.4.2.

Det finns ingen möjlighet att ta upp ett alternativt schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde.

5.8.3.2 Skattepliktig / avdragsgill del

Ej marknadsnoterade fordringar och premieobligationer

Reavinst är skattepliktig till 100 %. medan enligt huvudregeln reaförlust är avdragsgill till 70 % (29 § 2 mom. 2 st. SIL).

Förluster som är att betrakta som personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla.

Marknadsnoterade fordringar utom premieobligationer

Reavinst på marknadsnoterade fordringar i svenska kronor utom premieobligationer beskattas som ränta (29 § 2 mom. SIL) se avsnittet om ränta, 5.4.2.

5.9 Reavinst - utländsk valuta o.d.

3 § 1 mom. 2 st. och 2 mom. 4 st. SIL

24 § 1 mom. 3 och 5 st. SIL

30 § SIL

prop. 1990/91:54 s. 202-204, 308, 311-312, 315-317, SkU10

Sammanfattning

Vad beskattas?

Vid avyttring av utländsk valuta och av fordringar i utländsk valuta tillämpas bestämmelserna i 30 § SIL. Även konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis i utländsk valuta beskattas enligt 30 §.

Vidare beskattas vinster på skulder i utländsk valuta och på optioner och terminer avseende utländsk valuta eller valutaindex enligt dessa regler.

Beskattningstidpunkten

Beskattning sker vid avyttringar, t.ex. växling av valuta, användning av utländsk valuta som betalningsmedel i andra sammanhang, uttag från bankkonto i utländsk valuta, försäljning och inlösen av skuldebrev eller annan fordran i utländsk valuta.

Undantag görs för utländsk valuta avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i landet. Då ersättning för avyttrad egendom växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen ingår valutakursvinsten eller -förlusten i vinsten/förlusten för den sålda egendomen.

Beskattning av vinster på skulder sker vid betalningen som t.ex. vid amortering eller då skulden mot vederlag övertas av annan låntagare.

Vinstberäkning

Av de allmänna bestämmelserna i 3 § 1 mom. och 24 § 1 mom. SIL framgår att vid reavinstberäkningen tas vederlaget för egendomen minskad med försäljningskostnaderna, beräknad i svenska kronor, upp som intäkt. Avdrag görs för anskaffningskostnaden och eventuella andra kostnader också beräknade i svenska kronor. Genomsnittsmetoden är tillämplig.

Beträffande skulder tar man som intäkt upp det värde det återbetalade beloppet hade vid det tillfälle lånet erhöles. Avdrag medges för värdet vid återbetalningstillfället.

Om lånet tagits upp vid flera tillfällen skall genomsnittsmetoden användas för beräkning av värdet vid utlåningstillfället.

Vinster 100 %

Vinster är alltid skattepliktiga fullt ut.

Förluster 70 %

Förluster är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Fullt avdrag medges vid korglån, vid vissa optionsaffärer och vid tillämpning av 30-dagarsregeln.

Utländsk valuta o.d. behandlas även i Handledning för internationell beskattning.

5.9.1.1 Egendom som beskattas enligt 30 § SIL**Utländsk valuta, fordran i utländsk valuta**

Reavinst vid avyttring av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta skall beskattas enligt 30 § 1 mom. SIL.

Bestämmelserna omfattar försäljning av alla slag av sedlar och mynt i utländska valutor samt av fordringar i alla slag av utländska valutor. Även avyttring av fordringar i EG:s valuta ECU (numera euro) omfattas av reglerna.

Med fordringar avses såväl sådana som manifesterats genom ett skuldebrev, t.ex. privata reverser, obligationer, förlagsbevis, optionsskuldebrev och bankböcker, som andra fordringar.

Till 30 § SIL hänförs vidare (till skillnad från vad som gäller för motsvarande skuldebrev i svenska kronor) konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och konvertibla vinstandelsbevis i utländsk valuta.

**Finansiella
instrument
knutna
till utländsk valuta**

Till 30 § SIL hänförs även finansiella instrument vars underliggande egendom är utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index beroende av sådan valuta. Hit hör valutaoptioner och valutaterminer samt valutaindexterminer och -optioner.

**Skulder i utländsk
valuta**

Enligt 30 § 2 mom. SIL är kursvinster och kursförluster på skulder i utländsk valuta skattepliktiga respektive avdragsgilla. Hit räknas även skulder i ECU och korglån. Särskilda regler gäller enligt 24 § 2 mom. SIL för finansiella instrument i samband med konkurs eller likvidation.

**Undantag vid
växling efter
försäljning av
egendom**

Om någon sålt egendom mot vederlag i utländsk valuta och sedan växlar denna till svenska kronor, skulle enligt huvudregeln två reavinstbeskattningar ske, en för försäljningen av egendomen och en för växling av den utländska valutan till svenska kronor. I 24 § 1 mom. 5 st. SIL finns emellertid ett undantag som säger att om växling sker inom trettio dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på ersättningen. Reavinsten eller reaförlusten på valutan räknas således in i vinsten/förlusten på egendomen och beskattas enligt de regler i SIL som gäller för egendomen. Detta innebär också att en förlust på valutan får dras av i sin helhet från vinst på egendomen utan begränsning till 70 %. Om den sålda egendomen avser marknadsnoterade aktier får en förlust på valutan också dras av fullt ut från vinster samma år på marknadsnoterad egendom i 27 § SIL (prop. 1990/91:54 s. 311-312).

Om endast en del av köpeskillingen växlas in inom 30 dagar skall avyttringsdagens kurs användas för återstoden vid beräkning av reavinsten för den sålda egendomen.

Tidsfristen på trettio dagar beräknas från avyttringen och inte från betalningen.

Någon motsvarande regel finns inte beträffande anskaffningskostnader. Om förvärvet av valutan skett samma dag som förvärvet av egendomen, torde någon kursvinst eller kursförlust emellertid knappast hinna uppstå, utan växlingskursen kan användas som förvärvspris på egendomen (jfr prop. 1990/91:54 s. 315-316).

5.9.1.2 Notering av euro-valuta

Från och med den 1 januari 1999 är det möjligt att handla och notera svenska finansiella instrument i den nya euro-valutan. Några företag har redan nu aviserat att utdelning kan komma att ske i euro och VPC kommer att kunna hantera utbetalningar i denna valuta. Dessa omständigheter medför dock inte annat än att euron ur beskattningssynpunkt är att betrakta som varje annan utländsk valuta och växling mellan den svenska valutan (SEK) och euron skall behandlas enligt hittills gällande regler. Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked, meddelade den 29 oktober 1998, uttalat sig i hithörande frågor.

I den ena fallet (dnr 79-98/D) gällde det ett optionskontrakt i SEK som enligt villkoren skulle räknas om från SEK till euro vid en framtida handel och avveckling. Omräkningen skulle ske när den underliggande aktien börjar att noteras i euro.

Skatterättsnämnden uttalade att omräkningen som sådan inte utlöser reavinstbeskattning varvid det förutsatts att optionskontraktet tecknats efter det att bestämmelserna om omräkning hade införts i marknadsplatsens regelverk. På fråga om beskattning vid optionsaffärens

avslutande uttalade Skatterättsnämnden följande. Om den främmande valutan växlas in inom 30 dagar efter avyttringen skall, enligt 24 § 1 mom. femte stycket SIL, den vid växlingen använda kursen tillämpas vid beräkning av värdet på ersättningen. Om den utländska valutan behålls i mer än 30 dagar följer motsatsvis och av allmänna principer för reavinstbeskattning att den är den vid avyttringstidpunkten gällande växelkursen som skall användas vid reavinstberäkningen.

Av förhandsbeskedet följer att, om den utländska valutan behålls i mer än 30 dagar, skall en reavinstberäkning göras när den utländska valutan växlas till SEK. Det är däremot inte helt klart vilka beskattningskonsekvenser som uppstår när den utländska valutan används för annat förvärv med betalning i annan valuta än SEK. Eftersom all reavinstberäkning skall redovisas i SEK, torde det senare förvärvet medföra att en reavinst eller -förlust uppstår.

I det andra förhandsbeskedet (dnr 80-98/D) förklarade Skatterättsnämnden att reavinstbeskattning inte skulle ske när en aktie börjar handlas och noteras i euro i stället för SEK. Enbart den omständigheten att aktien börjar handlas och noteras i en annan valuta innebar inte att den skulle anses avyttrad.

Skatterättsnämndens uttalande beträffande optionskontraktet torde i tillämpliga delar även gälla vid terminsaffärer.

5.9.2 När skall reavinstbeskattning ske?

5.9.2.1 Beskattningsutlösande händelser - fordringar och valuta

Avyttring utlöser reavinstbeskattning.

Växling

Beträffande utländsk valuta sker beskattning när man växlar en valuta mot annan valuta. Detta gäller både svenska kronor och annan utländsk valuta. Vid växling av t.ex. DEM till USD sker alltså en reavinstberäkning av avyttringen av DEM i svenska kronor. Detta belopp - med eventuellt tillägg för transaktionskostnader - utgör samtidigt anskaffningsvärde för USD.

Användning som betalningsmedel

Beskattning sker också när man använder valutan till att köpa annan egendom, t.ex. värdepapper, eller när man använder den som betalningsmedel i andra sammanhang, t.ex. för att betala en tjänst.

Inlösen av fordran

Fordringar i utländsk valuta anses avyttrade dels vid försäljning e.d. av fordringen, dels när gäldenären betalar sin skuld. Varje amortering är att se som en delavyttring av fordringen. Detta gäller även om betalningen sker i samma valuta som fordringen avser. Byte har då skett från en fordran på den ursprunglige gäldenären till utländsk valuta. Om betalning sker med t.ex. en check, får denna ses som en fordran på en bank e.d. Byte har då skett från en fordran till en annan.

Beträffande konton i utländsk valuta utgör varje uttag en avyttring av det uttagna beloppet och varje insättning ett förvärv av det insatta beloppet. Detta gäller även när räntan på kontot sätts in.

Undantag för resevaluta

Av praktiska skäl har beskattning av resevaluta och liknande undantagits. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är inte skattepliktig respektive avdragsgill (30 § 1 mom. jämfört med 30 § 2 mom. 5 st. sista meningen SIL). Undantaget omfattar även resecheckar.

Det är avsikten med innehavet som avgör om reavinst är skattepliktig eller reaförlust avdragsgill. Detta innebär att även återväxling vid hemkomsten av resevaluta som blivit över efter resan inte skall beskattas eftersom valutan förvärvats i avsikt att användas för personliga levnadskostnader under utlandsresan.

Med hänsyn till att valutakurser vid köp av valuta är högre än kurserna vid försäljning, är förlust vanligare än vinst.

Med tillfällig vistelse avses normalt högst sex månader (prop. 1990/91:54 s. 208 samt 316-317). Av förarbetena framgår emellertid att längre tid kan komma ifråga för den som p.g.a. svensk offentlig tjänst o. d. är obegränsat skattskyldig i Sverige, t. ex. svenska diplomater utomlands. Undantaget gäller emellertid endast för personliga levnadskostnader. Vid inköp i utlandet av mera värdefulla kapitaltillgångar är undantaget inte tillämpligt.

5.9.2.2 Beskattningsutlösande händelser - skulder

Beskattning sker när skulden betalas, dvs. när fordringsförhållandet upphör, helt eller delvis.

Vid amorteringar sker beskattningen för den del av skulden som amorterats.

Ett gäldenärsbyte på onerös grund beskattas på samma sätt som vanlig inlösen av lånet.

Omsättning av lån i samma valuta bör normalt inte utlösa reavinstbeskattning (prop. 1990/91:54 s. 208).

5.9.2.3 Beskattningstidpunkt

Vid överlåtelse av fordran sker beskattning vid avyttringen.

Vid betalning av fordran gäller däremot följande. Skattskyldighet för kursvinst respektive avdragsrätt för kursförlust inträder för det beskattningsår då återbetalning sker. Detta gäller både fordringar och skulder, dvs. både borgenär och gäldenär.

Vid amorteringar beskattas vinst respektive medges avdrag för förlust på varje betalning för sig.

5.9.3 Hur beräknas skattepliktig vinst och avdragsgill förlust?

5.9.3.1 Beräkningssättet - fordringar och valuta

Varje avyttring och tillgång beskattas för sig.

Utländsk valuta

När utländsk valuta avyttras skall som intäkt tas upp det belopp i svenska kronor som erhålls eller värdet av den egendom som erhålls i utbyte, t.ex. annan utländsk valuta.

Avdrag görs för erlagd köpeskilling i svenska kronor. Om byte skett är det värdet av den egendom som lämnats i utbyte räknat i svenska kronor som är avdragsgill anskaffningskostnad.

Exempel

Har någon växlat 7 000 NOK till 1 000 USD och sedan växlat de 1 000 USD till 2 000 DEM, anses USD avyttrade för värdet i svenska kronor av de 2 000 DEM som erhöles i stället. Anskaffningskostnad är värdet i svenska kronor av de NOK som erlades vid förvärvet av USD. På motsvarande sätt är värdet av 1 000 USD vid växlingen till 2 000 DEM anskaffningskostnaden för de förvärvade DEM.

Fordringar i utländsk valuta

Överlåtelse av fordran beskattas enligt bestämmelsen i 30 § 1 mom. SIL och betalning av skuld beskattas enligt 30 § 2 mom. SIL (prop. 1990/91:54 s. 316).

Överlåtelse behandlas enligt reglerna i 24 § SIL och enligt reglerna om genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. 1 st. SIL.

Vid återbetalning skall långivaren som intäkt ta upp värdet i svenska kronor av det återbetalade beloppet vid återbetalningen. Avdrag medges för beloppets värde vid utlåningstillfället.

Om en fordran i USD bytes mot en annan fordran i USD, är det värdet den dagen den första fordringen avyttras som är försäljningspris för den avyttrade egendomen och anskaffningskostnad för den förvärvade fordringen.

Anskaffningsvärde

För individualiserad egendom används den verkliga anskaffningskostnaden.

För egendom som det finns många likadana enheter av, t.ex. valuta eller marknadsnoterade skuldebrev, används genomsnittsmetoden för att beräkna avdragsgill anskaffningskostnad (avsnitt 5.7.3.1).

Reavinstbeskattningen av fordringar omfattar även andra vinster än kursvinster. Om någon förvärvat t.ex. en osäker fordran till lågt pris och sedan får betalt fullt ut är mellanskillnaden en skattepliktig reavinst.

Om en gäldenär inte betalat vad han är skyldig, gäller att så länge betalning inte skett, har inte heller någon avyttring av den delen av fordran skett, och avdrag för reaförlust kan därför inte medges. Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår dock att avyttring anses föreligga i vissa fall då bolag gått i konkurs eller likviderats (avsnitt 5.7.2).

Tillämplig kurs

Om växling skett, tillämpas den faktiskt använda växelkursen vid reavinstberäkningen. Om växling inte skett, t.ex. genom att en depå i utländsk valuta används för ett flertal transaktioner, bör man tillämpa den fixkurs som fastställs av finansmarknadens parter varje bankdag. Fixkurser bestäms för varje normalt förekommande valuta. Uppgift om fixkurser lämnas av marknadens informationssystem (PMI-systemet) och kan erhållas hos bankkontor eller via Text-TV. Saknas fixkurs för en viss valuta, kan man tillämpa en genomsnittskurs mellan transaktionsdagens köp- och säljkurs enligt officiell kurslista. Om endast en kurs finns noterad används den. Om ingen kurs är noterad den dagen används de senast noterade kurserna (prop. 1990/91:54 s. 315-316).

5.9.3.2 Beräkningssättet - skulder

Låntagaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid den tidpunkt lånet erhålls. Avdrag medges för beloppets värde vid återbetalningen.

Exempel

A lånar 20 000 USD av B när kursen är 7 kr.

Han betalar tillbaka 10 000 USD när kursen är 6 kr. A gör en vinst på $(7-6) \times 10\,000 = 10\,000$ kr. B gör motsvarande förlust på $(6-7) \times 10\,000 = -10\,000$ kr. När kursen stigit till 8 kr betalar A igen återstående 10 000 USD. A gör en förlust på $(7-8) \times 10\,000 = -10\,000$ kr. B gör motsvarande vinst på $(8-7) \times 10\,000 = 10\,000$ kr.

Det innebär att om kursen på lånevalutan stigit under lånetiden har gäldenären gjort en förlust. Har den sjunkit har han gjort en vinst.

Om lånet tagits upp i olika omgångar skall genomsnittsmetoden användas för intäktsposten.

Exempel

Lån år 1 på 10 000 USD à 7 kr. Lån år 2 på 10 000 USD à 5 kr.
Genomsnittlig inkomst: 6 kr/USD.
Om avbetalning sker år 3 med 10 000 USD och kursen är 5:50 kr blir vinsten: $(6 - 5:50) \times 10\,000 = 5\,000$ kr. Om kursen vid slutbetalningen är 6:50 blir förlusten: $(6 - 6:50) \times 10\,000 = -5\,000$ kr.

Det är bara den vinst som är hänförlig till valutakursändringar som skall beskattas. Vinster som beror på annat, t.ex. att lånet inlöses för tidigt till underkurs, är inte

skattepliktiga och motsvarande förluster är inte avdragsgilla.

5.9.3.3 Skattepliktig / avdragsgill del

Vinster är alltid skattepliktiga fullt ut.
Förluster är däremot bara avdragsgilla till 70 %.

Undantag gäller dock för t.ex. förluster på en valuta i ett korglån, som kan kvittas fullt ut mot vinster på andra valutor inom korgen. Full kvittning kan också ske vid vissa optionsaffärer, se avsnitt 5.11.3.

Undantag gäller även i det fall valutakursförlusten enligt 30-dagarsregeln skall räknas in i vinsten vid försäljning av egendom, se avsnitt 5.9.1.

Förluster som uppstår vid amortering av skuld får inte kvittas fullt ut mot vinster på samma skuld, utan förlusterna är endast avdragsgilla till 70 %.

5.10 Reavinst - annan lös egendom

31 § SIL
prop. 1989/90:110 s. 473-478, 726, SkU30

Sammanfattning

Vad beskattas?

Avyttring av sådan egendom som inte beskattas enligt reglerna i 25-30 §§ SIL skall beskattas enligt reglerna i 31 § SIL. Hit hör främst råvaror, råvaruoptioner och råvarutermener, ädelstenar, ädelmetaller och lösöre av olika slag. Fordringar hör inte hit.

När sker beskattning?

Reavinstbeskattning sker alltid vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit och oavsett hur egendomen förvärvats.

Hur beräknas vinsten?

Har den sålda egendomen innehafts för personligt bruk, får man som alternativ till verklig anskaffningskostnad dra av 25 % av försäljningspriset som schablonanskaffningskostnad. Reavinster på sådan egendom på 50 000 kr per år är skattefria. Reaförlust är inte avdragsgill.

Om egendomen inte innehafts för personligt bruk skall den verkliga anskaffningskostnaden dras av. Reavinster är alltid skattepliktiga fullt ut och reaförluster är avdragsgilla till 70 %.

Allmänna bestämmelser om beskattning av reavinst finns i 3 och 24 §§ SIL (avsnitt 5.6).

5.10.1 Vilken egendom beskattas enligt 31 § SIL?

I 25-30 §§ SIL finns särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av vissa slag av egendom

- fastigheter,
- bostadsrätter,
- aktier och instrument relaterade till aktier,
- andelar i handelsbolag,
- fordringar i svenska kronor och instrument relaterade till sådana fordringar,
- utländsk valuta o.d.

I 31 § SIL finns bestämmelser om beskattningen vid avyttring av annan egendom än den som särskilt reglerats i de tidigare lagrummen.

Den egendom som beskattas enligt 31 § SIL överensstämmer inte helt med den egendom som tidigare beskattades som övrig lös egendom enligt bestämmelserna i äldre 35 § 4 mom. KL.

Fordringarna i svenska kronor har brutits ut och beskattas för sig. Obligationer, förlagsbevis, premieobligationer, optionsskuldebrev etc. skall således inte räknas hit längre. Konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis beskattas enligt aktiereglerna oavsett om de är förenade med en optionsrätt eller inte.

Enligt 31 § SIL beskattas försäljning som ej är yrkesmässig av t.ex.

- råvaror samt optioner och terminer avseende råvaror,
- nyttjanderätter, gruvrätter, copyrights, royalties och liknande rättigheter,
- ädelmetaller och ädelstenar,
- smycken,
- konst och andelar i konstkonstsortier,
- samlingar av t.ex. frimärken och annat,
- antikviteter och annat inre lösöre,
- båtar, husvagnar och annat yttre lösöre,
- andelar i dödsbon

Om delägare eller närstående till delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag sålt hyresrätt, patenträtt e.d. kan näringsverksamhet föreligga (21 § anv. p. 2 KL och avsnitt 19.4.8).

Uppdelning i kapitalplaceringsobjekt och personligt lösöre

Grundtanken är att reavinstberäkningen bör inriktas på vinster som enligt allmän rättsuppfattning är naturliga att beskatta. Mindre vinster vid försäljning av vanligt bohag i ett hem o.d. bör inte beskattas. Vinster på rena investeringsobjekt bör däremot beskattas fullt ut. En gräns dras därför mellan rena kapitalplaceringsobjekt och föremål som används för personligt bruk. Sådan egendom är alltid lösöre.

Med lösöre avses lös egendom som inte utgörs av pengar, värdepapper eller olika slags rättigheter m.m. Till lösöre räknas möbler, husgeråd, transportmedel och varor o.d.

Med personligt lösöre avses lösöre som till *överbäggande* del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Lösöre kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av kapitalplacering. Om detta inslag dominerar skall egendomen emellertid inte anses som personligt lösöre. Enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull medför dock inte att den skall anses om investeringsobjekt.

Kapitalplacering - exempel

Till kapitalplaceringsobjekten hänförs egendom som inte kan karaktäriseras som lösöre som t.ex. vissa nyttjanderätter, gruvrätter, immateriella rättigheter, copyrights, råvaror, terminer och optioner avseende råvara etc.

Rena investeringsobjekt som ädelmetaller och ädelstenar som inte innefattats i smycken räknas också hit.

Till kapitalplaceringsobjekt räknas också sådant lösöre som inte används för

personligt bruk som t.ex. s.k.
bankfackskonst och andelar i olika slag av
konsortier avseende lösöre.

Personligt lösöre - exempel

Som exempel på personligt lösöre nämns i propositionen (1989/90:110 s. 474) vanligt bohag i ett hem och normala bilar, båtar och smycken. Huvuddelen av de avyttringar som sker när ordinära dödsbon avvecklas avses vara skattefria (jfr avsnitt 1.8.4.1).

Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personligt lösöre, men avgränsningen får göras från fall till fall.

5.10.2 När skall reavinstbeskattning ske?

Reavinstbeskattning skall ske vid avyttring oavsett hur lång innehavstiden varit.

Det har inte heller någon betydelse hur egendomen förvärvats. Även efter benefika fång kommer en försäljning att utlösa reavinstbeskattning.

De särskilda reglerna om beskattning vid tvångsavyttring har slopats precis som för aktier o.d. Beskattning sker således även i dessa fall.

Försäkringsersättning och annan ersättning för skada på egendom som avses i 31 § SIL är skattefri enligt 19 § KL.

5.10.3 Hur beräknas skattepliktig reavinst och avdragsgill reaförlust?

5.10.3.1 Egendom som inte innehafts för personligt bruk

Verklig anskaffningskostnad m.m.

För individualiserad egendom dras verkliga anskaffnings- och förbättringskostnader av på vanligt sätt (24 § 1 mom. SIL).

Ej schablon

Någon möjlighet att ta upp ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde finns inte.

Genomsnittsmetoden

Om avyttringen avser egendom som utgör en del av ett samlat innehav av egendom med enhetligt värde, t.ex. guld, skall genomsnittsmetoden användas för att beräkna avdragsgill anskaffningskostnad (31 § 4 st. SIL, jfr avsnitt 5.7.3).

Benefikt fång

Om egendom förvärvats genom ett benefikt fång övertas överlåtarens anskaffningsvärde, (24 § 1 mom. 3 st. SIL). I de fall genomsnittsmetoden skall användas är det överlåtarens genomsnittliga anskaffningskostnad som övertas. Denna skall beräknas per förvärvsdagen.

Ej dubbelt avdrag

Ingångsvärdet skall minskas med medgivna värdeminskningssavdrag o.d.

Skattepliktig del

Reavinst är alltid skattepliktig till 100 %. Innehavstiden har inte någon betydelse.

Avdragsgill del

Realisationsförlust är enligt huvudregeln i 3 § 2 mom. 3 st. SIL avdragsgill till 70 % oavsett innehavstid.

5.10.3.2 Egendom som innehafts för personligt bruk**Verklig anskaffningskostnad ...**

Anskaffnings- och förbättringskostnader m. m. för den sålda egendomen dras ifrån försäljningspriset på vanligt sätt (24 § 1 mom. SIL).

... eller schablon

Som alternativ anskaffningskostnad får den skattskyldige ta upp 25 % av erhållet försäljningspris efter avdrag för försäljningskostnaderna. Det står den skattskyldige fritt att i stället använda verkliga ingångsvärdet (31 § 2 st. 1. SIL).

Ej genomsnittsmetoden

Vid beräkning av verklig anskaffningskostnad används inte genomsnittsmetoden (31 § SIL). För porslin, bestick och annan egendom där det kan finnas många av samma sort torde den skattskyldige kunna välja vilken eller vilka anskaffningskostnader som skall dras av.

Benefikt fång

Om egendomen förvärvats genom ett benefikt fång övertas överlåtarens anskaffningskostnader etc. (24 § 1 mom. 3 st. SIL).

Skattepliktig del

Reavinster är som huvudregel skattepliktiga till 100 % men vinster upp till 50 000 kr per år beskattas inte utan är skattefria. Regeln är utformad som ett grundavdrag. Den vinst som överskjuter 50 000 kr är således skattepliktig.

Eftersom 25 % av försäljningspriset får dras av som anskaffningskostnad, kan personligt lösöre säljas för 66 666 kr varje år skattefritt.

Ej avdrag för reaförlust

Realisationsförlust är inte avdragsgill. Den förslitning av egendomen eller annan värdenedgång som föranleder realisationsförlusten får anses som en inte avdragsgill personlig levnadskostnad.

5.11 Optioner och terminer

3 § 1 mom. 1 st. och 2 mom. 1 st. SIL,
24 § 1 mom. 2 st., 2 mom 1 st., 4 mom 3
och 4 st. SIL,
27 § 5 mom. 1 st. SIL,
29 § 2 mom. SIL,
prop. 1989/90:110 s. 439-449, 709-710,
712-713, 724,
725-726, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 210-211, 315-317,
SkU10
prop. 1993/94:50

Sammanfattning

Optioner

En option är en rätt att köpa egendom (köption) eller en rätt att sälja egendom (säljoption) eller rätt till kontantavräkning.

Innehavaren av en option reavinstbeskattas för optionen vid kvittning, stängning genom kontantavräkning och förfall. Vid lösen av en köption genom leverans av egendom sker ingen beskattning och vid lösen av en säljoption genom leverans av egendom reavinstbeskattas han för den avyttrade egendomen.

Utfärdaren av en option med en löptid på högst ett år, beskattas för resultatet av affären vid kvittning, stängning eller förfall. Vid lösen av en köption genom leverans av egendom reavinstbeskattas han för den avyttrade egendomen. Vid lösen av en säljoption genom leverans av egendom sker beskattning av premien det år lösen skett.

Terminer

En termin är ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till bestämt pris eller rätt till kontantavräkning.

Om kontantavräkning sker, beskattas den som erhåller betalning för vinsten medan den som betalar får avdrag som för reaförlust.

Leder terminen till att egendom överläts, sker reavinstbeskattning av säljaren. Den andra parten har gjort ett köp.

Optioner och terminer kallas ofta derivatinstrument.

5.11.1 Optioner

5.11.1.1 Definitioner

Vad är en option?

Option är ett vidsträckt begrepp. Populärt uttryckt är det en rättighet som innebär en förtur till något mot ett visst vederlag. Man erhåller t.ex. en rätt att köpa egendom till visst pris - aktier, obligationer e.d.- eller rätt att sälja egendom till visst pris. En option kan också innebära en rätt att hyra något, t.ex. en bil, eller en stuga. Många varianter är tänkbara.

En person utfäster således en rättighet till en annan person. Utfärdaren är bunden av sitt åtagande, men innehavaren av rättigheten är inte bunden utan kan utnyttja optionen eller låta bli.

I SIL finns en definition av vad som avses med begreppet option vid inkomstbeskattningen i 24 § 4 mom. 3 st.

Utfärdare och innehavare

Den som utlovar rättigheten kallas utfärdare. Den som erhåller rättigheten kallas innehavare. Både privatpersoner och bolag kan utfärda optioner. Full avtalsfrihet råder beträffande villkoren och det finns stora olikheter mellan olika slag av optioner.

Standardiserade optioner

De marknadsmässigt omsatta optionerna har standardiserade villkor i särskilda optionskontrakt för att möjliggöra handel.

Standardiserade optioner skall skiljas från de optionsrätter avseende köp eller teckning av aktier som getts ut tillsammans med skuldebrev och beskattas på samma sätt som aktier, se avsnitt 5.7.1.

De standardiserade optioner som finns på marknaden avser alla rätt att köpa eller sälja värdepapper inom viss tid, löptiden, och till visst pris, lösenpriset, eller rätt att erhålla ett kontantbelopp vid viss kursförändring.

Aktieoptioner avser rätt att köpa eller sälja aktier.

Ränteoptioner avser rätt att köpa eller sälja skuldebrev i svenska kronor.

Aktieindexoptioner avser rätt att erhålla ett kontantbelopp, vars storlek beror på variationen på ett aktieindex. För närvarande handlas mest med OMX-optioner som avser ett svenskt aktieindex.

Valutaoptioner avser rätt att köpa eller sälja utländsk valuta.

Dessa standardiserade optioner har i allmänhet en kortare löptid än ett år. Det finns emellertid optioner som har längre löptid än ett år, exempelvis optioner avseende OMX-index och s.k. warrants.

En *warrant* är en option med lång löptid. Den underliggande egendomen är en enskild aktie, en aktiekorg eller ett aktieindex. När den underliggande egendomen utgörs av aktier, krävs i regel mellan fem och tio warrants för att erhålla en hel aktie.

Vidare finns *råvaruoptioner* som avser terminskontrakt avseende råvaror.

Utfärdande

Optionerna utfärdas mot betalning, en premie. Däremot kan de avslutas på olika sätt. Villkoren varierar från optionsslag till optionsslag.

Lösen genom leverans

Innehavaren kan välja att utnyttja sin rätt enligt optionen. Detta kallas för lösen. För en köption innebär det att han köper egendom av utfärdaren. För t.ex. en aktieoption rör det sig då om aktier. För en säljoption innebär lösen att han säljer egendom till utfärdaren.

Kvittning

Innehavaren kan också sälja optionen. Detta kallas för kvittning.

Även utfärdaren kan å sin sida välja att gå ur optionsförhållandet. Han kan t.ex. återköpa den av honom utfärdade optionen. Detta kallas också kvittning.

Stängning genom kontantavräkning

Slutligen kan parterna välja att låta optionen löpa tiden ut utan att göra något. I de fall aktiens värde, aktieindexvärdet etc. gått till innehavarens förmån sker då för vissa optioner en kontantavräkning som innebär att utfärdaren betalar ett på visst sätt beräknat kontant belopp till innehavaren. Detta kallas stängning.

Förfall

Innehavaren kan avstå från att utnyttja sin rätt. Så är i regel fallet om värdet på aktien, aktieindexet etc. gått till utfärdarens fördel. I den situationen sker ingen kontantavräkning, utan optionen utslocknar utan någon transaktion. Detta kallas förfall. Någon betalning sker då inte.

5.11.1.2 Beskattning av innehavaren

**Kvittning,
stängning genom
kontantavräkning,
förfall**

Innehavaren av en option har köpt en rättighet. Om han säljer den (kvittning) skall han reavinstbeskattas.

Om en option löper tiden ut och kontantavräkning (stängning) sker, erhåller innehavaren av optionen ett kontantbelopp. Han anses då ha avyttrat optionen och reavinstbeskattning sker på samma sätt som om han sålt den. Detsamma gäller om en option löper ut och förfaller värdelös utan kontantavräkning. Den skall då anses avyttrad och reavinstbeskattning sker på vanligt sätt (24 § 2 mom. 1 st. SIL).

Beskattning sker vid avyttring, dvs. dagen för kvittning, stängning eller förfall (24 § 4 mom. 1 st. SIL).

Reavinster/reaförluster beräknas på vanligt sätt enligt 24 § 1 mom. 1 st. SIL. Som försäljningspris tar man upp kvittnings- eller stängningslikviden. Vid förfall blir försäljningspriset 0 kr.

Avdrag görs för kostnaden för förvärvande av optionen jämte andra kostnader. Vid beräkning av anskaffningskostnaden skall genomsnittsmetoden, enligt 27 § 2 mom. 1 st. SIL användas. Schablonregeln (20 % av försäljningspriset) i 2 mom. 2 st. får däremot inte tillämpas (jfr avsnitt 5.7.3.1).

Förluster är inte alltid fullt avdragsgilla (avsnitt 5.11.3 om kvittning).

Lösen genom leverans av egendom

Om innehavaren av en option löser optionen genom att begära leverans, utnyttjar han sin rätt att köpa eller sälja värdepapper. Han har då inte avyttrat *själva optionen* och skall inte reavinstbeskattas för det (24 § 2 mom. 6 st. SIL och avsnitt 5.6.2.1).

Köpet av egendom, t.ex. aktier, genom utnyttjande av en *köption* beskattas inte heller, utan kostnaden för förvärv av optionen läggs till anskaffningskostnaden för egendomen.

Däremot skall lösen av en *säljoption* som innebär försäljning av egendom reavinstbeskattas. Detta sker enligt de regler som gäller vid andra försäljningar av den egendom som lösen har avsett. Om det rör sig om en aktieoption är det således reglerna för försäljning av aktier som skall tillämpas, är det en valutaoption är det reglerna för utländsk valuta och är det en ränteoption är det reglerna för räntebärande värdepapper som gäller.

Kostnaden för förvärvande av optionen får dras av som en försäljningskostnad vid reavinstberäkningen. Det innebär att vinsten eller förlusten på optionsaffären ingår i reavinstbeskattningen för den underliggande egendomen. Full kvittning mellan förluster och vinster på optionsaffären erhålls således i praktiken alltid mot vinster/förluster på försäljningen av den underliggande egendomen. Detta gäller även för råvaruoptioner och valutaoptioner, där förlust annars bara är avdragsgill till 70 %

5.11.1.3 Beskattning av utfärdaren

Utfärdaren av en option har åtagit sig en förpliktelse att vid en viss framtida tidpunkt eller inom viss tid köpa eller sälja egendom för ett bestämt pris.

**Kvittning,
stängning genom
kontantavräkning,
förfall**

Optionen kan återköpas eller gå till stängning genom kontantavräkning eller förfall. Vinst eller förlust som då uppkommer är skattepliktig enligt 3 § 1 mom. SIL och avdragsgill helt eller delvis enligt 3 § 2 mom. SIL.

Högst ett år

Om optionens löptid är högst ett år inträder skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust det år utfärdaren frigörs från sina åtaganden (24 § 4 mom. 3 st. SIL). Nettot på affären beskattas.

Begreppet löptid får tolkas som den maximala löptid en option i den aktuella serien kan ha och inte som tiden från det faktiska utfärdandet till det faktiska avslutandet av förpliktelsen.

När nettot av affären skall beskattas beräknas vinstens storlek på följande sätt. Den vid utfärdandet erhållna premien tas upp som intäkt. Kvittnings- eller stängningslikvid får dras av. Vid förfall uppkommer ingen kostnad vid förpliktelsens upphörande.

Överskott är skattepliktigt i sin helhet. Underskott är som huvudregel bara avdragsgillt till 70 % men får ibland kvittas fullt ut mot vissa bestämda intäkter, se avsnitt 5.11.3.

Av prop. 1989/90:110 s. 444 framgår att bestämmelsen om genomsnittsberäkning är tillämplig på kontantavräkningslikvider vid kvittning och stängning, men inte på erhållna premier. Eftersom man inte kan köpa tillbaka fler optioner än man utfärdat, kan man aldrig få fler utgifter än premieintäkter och genomsnittsmetoden används inte för dessa kostnader. Om någon utfärdat fler optioner än han återköpt, skall inte alla erhållna premier tas upp till beskattning. Genomsnittsmetoden

är då inte tillämplig utan det torde vara valfritt vilka premier som skall tas upp.

Exempel

A utfärdar 20 optionskontrakt med kortare löptid än ett år för 1 000 kr styck i november år 1 och ytterligare 10 optionskontrakt för 1 200 kr styck i december år 1. Samma månad återköper han 10 kontrakt. Återstoden av kontrakten löper över årsskiftet och återköps i januari år 2.

För beskattningsåret 1 skall 10 premier tas upp till beskattning. Den skattskyldige får välja om han skall ta upp de högre premierna eller de lägre. Han kan också välja en kombination.

Mer än ett år

Om optionens löptid är längre än ett år skall erhållen premie beskattas det år optionen utfärdas. I konsekvens med regeln om att reavinster beskattas vid avyttringen och inte vid betalningen, innebär detta att beskattning skall ske för det år fondnotan är daterad, även om betalning sker ett senare år. Avdrag för kvittnings- eller stängningslikvid sker det år kvittning eller stängning skett även om betalningen görs ett annat år (prop. 1989/90:110 s. 441).

Lösen genom leverans av egendom

Vid lösen av en *köption* säljer utfärdaren egendom till innehavaren av optionen. Reavinstbeskattning av försäljningen skall ske.

Om optionens löptid är högst ett år, skall premien för optionen alltid läggas till försäljningspriset för egendomen. Detta innebär att vinsten/förlusten på optionsaffären ingår i reavinstberäkningen för den underliggande egendomen. Eventuell förlust på lösentransaktionen blir på så sätt fullt kvittningsbar mot den erhållna premien.

Om optionens löptid är längre än ett år skall premien för optionen bara ingå i reavinstberäkningen för den underliggande egendomen om lösen sker under samma kalenderår som optionen utfärdats.

Vid lösen av en *säljoption* köper utfärdaren egendom av innehavaren av optionen.

Denna egendom kan komma att säljas vid ett senare tillfälle.

Om optionens löptid är högst ett år, ingår den erhållna premien i reavinstberäkningen för den underliggande egendomen under förutsättning att försäljningen skett senast under det beskattningsår då *lösen* skett. Om försäljning sker senare skall den erhållna premien tas upp till beskattning det år lösen av egendomen skett. Reavinstbeskattningen av den underliggande egendomen sker i så fall helt enligt vanliga regler och utan påverkan av att ett optionsförhållande förelegat.

Om optionens löptid är längre än ett år, ingår den erhållna premien i reavinstberäkningen för den underliggande egendomen under förutsättning att försäljningen skett senast under det beskattningsår då optionen *utfärdats*. Om försäljning sker senare skall den erhållna

premien tas upp till beskattning det år utfärdandet skett och reavinstbeskattningen av den underliggande egendomen påverkas inte av optionsförhållandet.

När den erhållna premien skall ingå i reavinstbeskattningen görs detta tekniskt genom att premien dras av från anskaffningsvärdet för den lösta egendomen.

Om den underliggande egendomen säljs ett senare år får avdrag för förlusten ske enligt de allmänna reglerna (avsnitt 5.11.3).

Om man utfärdat flera optioner i samma serie och sedan löst bara en del av dem, är det valfritt vilka premier som skall ingå i reavinstberäkningen för den underliggande egendomen, jfr förfarandet vid stängning genom kontantavräkning etc.

Om kvittning mot vinster och förluster på annan egendom, se avsnitt 5.11.3

Tablå över beskattningen av aktieoptioner

	Utfärdare:		Innehavare:	
	Kvittning/ stängning	Lösen	Kvittning/ stängning	Lösen
Högst ett års löptid				
<i>Köoption</i>	Premien ./. kontantavr. beskattas när affären avslutas*	Premien +/- aktievinst/förlust beskattas när lösen sker**	Kontantavr ./. premien besk. vid kontantavr.*	Ingen beskattn. förrän aktien säljs. Premien läggs till dess ing. värde**
<i>Säljoption</i>	"	Premien beskattas vid lösen ./. ev. reaförlust om aktien säljs samma år**	"	Reavinst på aktien beskattas vid lösen efter avdrag för premien**
Mer än ett års löptid				
<i>Köoption</i>	Premien beskattas omedelbart och kontantavr. samma år får dras av fullt ut*	Premien beskattas omedelbart, +/- reavinst/förlust på aktien om affären avslutas samma år**	"	Ingen beskattning förrän aktien säljs, premien läggs till aktiens ing. värde**
<i>Säljoption</i>	"	Premien beskattas omedelbart -/+ reaförlust/vinst om aktien säljs vidare samma år**	"	Reavinst på aktien beskattas vid lösen efter avdrag för premien**

*Reaförlust får kvittas mot vinst på marknadsnoterade aktier m.m. om optionen är marknadsnoterad, annars till 70 %

**Reaförlust får kvittas mot vinst på marknadsnoterade aktier m.m. om aktierna är marknadsnoterade, annars till 70 %.

Tablåen är tillämplig på alla optioner som beskattas enligt aktiereglerna i 27 § SIL, t.ex. aktieoptioner, aktieindexoptioner avseende svenska aktier och aktieindex avseende utländska aktier.

Alla transaktionsmöjligheter finns dock inte för alla slag av optioner. För svenska aktieoptioner är t.ex. inte stängning genom kontantavräkning något alternativ utan lösen sker alltid. För aktieindexoptioner är lösen genom leverans inte möjlig.

Vid förfall sker beskattning på samma sätt som vid kvittning och stängning bortsett ifrån att något kontantavräkningsbelopp inte finns. Utfärdaren beskattas för erhållen premie, vid

erhållandet eller vid förfall beroende på optionens löptid, och innehavaren får dra av den som en reaförlust.

5.11.2 Terminer

Vad är en termin?

Terminsavtal har funnits under lång tid och inneburit att egendom sålts för leverans vid en framtida tidpunkt. Ibland har egendomen ifråga förvärvats först i samband med leveransen, i andra fall har den innehafts redan från början. Försäljningen har reavinstbeskattats på vanligt sätt.

Under åttiotalet har man i Sverige också börjat handla med standardiserade terminer. Dessa avslutas ibland med leverans av egendomen, ibland med en kontantavräkning, stängning. Betalning kan då gå i ena eller i andra riktningen. Beloppets storlek beror på en kurs, ett aktieindex, en ränta e.d. Dessa terminer är finansiella instrument.

Ibland används uttrycken *forwards* och *futures* i stället för terminer. Forwards regleras alltid på slutdagen. För futures görs avräkning varje dag. De senare kan dessutom säljas (kvittas) under löptiden vilket inte är möjligt med forwards.

Till skillnad från optioner är båda parter bundna av ett terminskontrakt. Båda måste fullfölja åtagandena.

I Sverige handlar man främst med *OMX-terminer* vars värdeutveckling beror på aktieindexet OMX. De hänförs till sådan egendom som beskattas enligt 27 § SIL. De är forwards och regleras alltid på slutdagen och kan inte säljas under löptiden. Därutöver finns *aktieterminer* avseende överlåtelse av aktier som också hänförs till 27 § SIL.

Ränteterminer baserar sig antingen på verkliga skuldebrev, ränteindex eller konstruerade obligationer. I det senare fallet

varierar värdet på terminen med värdeförändringarna på en tänkt obligation med vissa fastlagda villkor. Detta får anses jämförbart med ett ränteindex. Ränteterminer beskattas således enligt 29 § SIL.

Nettning

Parterna kan inte gå ur ett kontrakt under löptiden utan måste vänta till kontraktets slutdag innan affären är slutgiltigt avslutad. För att låsa sin vinst eller sin förlust till ett visst belopp ingår man i stället ett nytt terminskontrakt. Den som exempelvis köpt genom ett terminskontrakt till ett visst pris, kan ingå ett nytt kontrakt som säljare med annat pris men med samma slutdag. Skillnaden mellan de två priserna är nettot av hans affär och det nettot kan inte förändras under tiden fram till slutdagen för kontrakten.

Beskattningen

24 § 4 mom. 4 st. SIL:

...Med termin avses ett finansiellt instrument i form av ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

De bestämmelser i skattelagstiftningen som behandlar terminer avser således bara dem som uppfyller definitionens krav. Sådana affärer som sträcker sig över lång tid men som i praktiken bara är vanliga försäljningar behandlas inte enligt terminsreglerna utan enligt de vanliga reglerna för reavinstbeskattning (avsnitt 5.6.2.2).

Vinster på terminsavtal är skattepliktiga enligt 3 § 1 mom. SIL och förluster avdragsgilla enligt 3 § 2 mom. SIL.

Beskattningstidpunkt

Enligt 24 § 4 mom. 4 st. SIL inträder skattskyldighet resp. avdragsrätt det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske.

Beträffande vad som avses med fullgörandet anförts i prop. 1989/90:110 s. 713 följande

"...skattskyldighet för en terminsaffär inträder först vid den tidpunkt då leverans enligt kontraktet skall ske. Detta gäller således oavsett kontraktets löptid. En förutsättning är givetvis att det inte utgår betalning innan dess vilket är kännetecknande för en terminsaffär."

Med fullgörandet avses därför normalt leveransen. Beträffande standardiserade terminer sker betalning i anslutning till leveransen.

Lösen

Ett terminsavtal som avslutas med leverans är i praktiken en försäljning som beskattas enligt vanliga regler.

Ett köp skall inte beskattas (24 § 2 mom. 6 st. SIL), medan en försäljning beskattas på vanligt sätt enligt de regler som gäller för den sålda egendomen. Avser terminen t.ex. aktier är det således aktiereglerna i 27 § SIL som skall tillämpas.

Stängning

Om avtalet avslutas med kontantavräkning (stängning) är vinst skattepliktig i sin helhet. Förlust är avdragsgill. Detta gäller oavsett vilken av parterna i avtalet som betalar respektive får betalt. Detsamma gäller vid kvittning. Genomsnittsmetoden skall tillämpas.

Schablonmässigt beräknad anskaffningskostnad (20 % av försäljningspriset) får inte användas vid stängning genom kontantavräkning eller kvittning.

Tabblån är tillämplig på alla terminer som beskattas enligt aktiereglerna i 27 § SIL, t. ex. aktieterminer och aktieindexterminer.

5.11.3 Kvittningsregler

5.11.3.1 Förluster på optioner och terminer

Reaförluster på optioner och terminer är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 %. Vissa undantag finns emellertid.

Aktie-, aktieindexoptioner och terminer

För sådana marknadsnoterade optioner och terminer som hänförs till 27 § SIL, t.ex. OM:s aktieoptioner och -terminer och aktieindexoptioner och -terminer samt andra marknadsnoterade optioner och terminer som baserar sig på aktier, andelar i aktiefonder, aktieindex, konvertibla skuldebrev eller annat som skall hänföras till 27 § SIL vid reavinstbeskattningen, får förluster kvittas mot vinster på sådan egendom som uppkommit samma år utom reavinster på marknadsnoterade andelar i blandade fonder och räntefonder. Kvittning får inte ske mot löpande avkastning på sådan egendom.

Överskjutande förlust är bara avdragsgill till

av 70 %.

**Ränteoptioner
och
-terminer**

Vinster och förluster på marknadsnoterade ränteoptioner och ränteterminer beskattas som ränta. Detta innebär att förluster får kvittas fullt ut mot vinster.

**Valutaoptioner
och -terminer**

För valutaoptioner och valutaterminer är förluster avdragsgilla till 70 % (avsnitt 5.9.3.3).

**Råvaruoptioner
och -terminer**

För råvaruoptioner och råvarutermener är förluster avdragsgilla till 70 % (avsnitt 5.10.3).

**Klassificering av
derivatinstrument**

Om en option eller en termin är konstruerad så att värdeutvecklingen följer egendom som beskattas enligt ett lagrum vid avyttring medan den underliggande egendomen beskattas enligt ett annat, kan problem uppkomma när man skall avgöra till vilket lagrum optionen eller terminen skall hänföras. Av prop. 1989/90:110 s. 430 framgår emellertid att en utgångspunkt vid gränsdragningen bör vara att alla finansiella instrument vars värdeförändring liknar aktiens skall beskattas på samma sätt som aktier. Detta innebär att det är den egendom som bestämmer värdeförändringarna på optionen eller terminen som är avgörande, inte den underliggande egendomen (avsnitt 5.7.1).

Om en options värdeförändringar t.ex. är knutna till ett aktieindex men underliggande egendom utgörs av räntebärande skuldebrev, skall optionen hänföras till sådan egendom som beskattas enligt 27 § SIL. Detta innebär att den utökade kvittningsrätten i 27 § 5 mom. 1 st. SIL blir

tillämplig.

Detsamma gäller för terminer. Om värdeförändringarna exempelvis är knutna till en valuta eller ett valutaindex, men underliggande egendom är ett räntebärande värdepapper, skall terminen hänföras till sådan egendom som beskattas enligt 30 § SIL.

5.11.3.2 Förluster på den underliggande egendomen

I de fall reavinstberäkningen görs gemensamt för optionsaffären och försäljningen av den underliggande egendomen, får full kvittning ske av vinster och förluster på optionsaffären mot vinster och förluster på avyttring av den underliggande egendomen.

Detta gäller i följande fall

- När innehavaren löst optionen och antingen köpt eller sålt egendom. Kostnaden för optionen räknas som en anskaffningskostnad eller försäljningskostnad. Detta gäller oavsett hur lång tid som förflyter mellan lösen och den dag egendomen avyttras.
- När utfärdaren sålt egendom p.g.a. lösen av en köption med en löptid på högst ett år.
- När utfärdaren sålt egendom p.g.a. lösen av en köption med längre löptid än ett år, om han sålt egendomen samma kalenderår som optionen utfärdades.
- När utfärdaren sålt egendom efter det att han förvärvat egendom genom lösen av en säljoption med en löptid på högst ett år, under förutsättning att försäljningen skett samma år som optionen lösts.

- När utfärdaren sålt egendom efter det att han förvärvat egendom genom lösen av en säljoption med en löptid på mer än ett år, under förutsättning att försäljningen skett samma år som optionen utfärdats.

I andra fall är reaförluster avdragsgilla enligt de vanliga regler som gäller för den sålda egendomen som om det varit en försäljning utan samband med någon optionsaffär.

Om optionspremien ingår i reavinstbeskattningen på den underliggande egendomen, kommer karaktären på den underliggande egendomen att avgöra vilka bestämmelser som blir tillämpliga. Om optionens värde varierar med ett aktieindex, men den underliggande egendomen utgörs av obligationer, är det reglerna i 27 § SIL som blir tillämpliga.

5.11.4 Exempel på beskattning av svenska, standardiserade optioner

5.11.4.1 Aktieoptioner

De standardiserade aktieoptioner som f.n. finns i Sverige har oftast en löptid på mindre än ett år. Kvittning och lösen är möjlig men inte stängning.

Innehavaren

Innehavaren reavinstbeskattas vid *kvittning*. Vid reavinstberäkningen tas kvittningslikviden upp som försäljningspris och erlagd premie vid utfärdandet tas upp som anskaffningskostnad. Detta gäller för både köpoptioner och säljoptioner. Om han säljer bara en del av sitt optionsinnehav skall genomsnittsmetoden användas vid beräkning av anskaffningskostnaden.

Om optionen *förfaller* värdelös, har optionen avyttrats och reavinstbeskattning skall ske. Eftersom innehavaren inte erhållit något

belopp blir försäljningspriset 0 kr.
Anskaffningskostnaden utgörs av den
erlagda premien vid förvärvet av optionen.

Vinst vid kvittning och stängning är
skattepliktig i sin helhet. Förlust är
avdragsgill fullt ut mot reavinster på sådan
egendom som beskattas enligt reglerna i
27 § SIL. Därutöver är den bara avdragsgill
till 70 %.

Om han *löser en köption*, köper han aktier
av utfärdaren. Den premie han erlagt för
optionen är avdragsgill som
anskaffningskostnad när han senare säljer
aktierna.

Om han *löser en säljoption*, säljer han aktier
till utfärdaren. Han reavinstbeskattas för
försäljningen enligt de vanliga reglerna i
27 § SIL för aktieförsäljningar. Dessutom får
han dra av erlagd premie för optionen som
försäljningskostnad.

Reaförlust vid avyttring av aktierna får dras
av fullt ut mot reavinster på aktier och
annan egendom som är marknadsnoterade
och beskattas enligt reglerna i 27 § SIL
(utom t.ex. räntefonder se avsnitt 5.7.5)
och därutöver till 70 %.

Utfärdaren

Utfärdaren beskattas inte när han erhåller
premien vid utfärdandet utan först när
optionsförhållandet upphör. Om han *kvittar*
sig ur förhållandet erlägger han en
kvittningslikvid. Han beskattas då för nettot
på affären, premien minus
kvittningslikviden. Beskattningstidpunkt är
dagen för kvittningen. Detta gäller både för
köptioner och säljoptioner.

Om optionen *förfaller* beskattas han för
erhållen premie. Beskattningstidpunkt är
förfallodagen.

Vid *lösen* av en *köption* säljer utfärdaren

aktier till innehavaren. Han reavinstbeskattas för denna försäljning enligt de vanliga reavinstreglerna i 27 § SIL. Dessutom skall han lägga den premie han erhållit till försäljningspriset för aktierna. Reaförlust på försäljningen får kvittas mot reavinster på aktier och annan egendom som beskattas enligt reglerna i 27 § SIL, utom andelar i blandade fonder och räntefonder, och är därutöver avdragsgill till 70 %.

Vid *lösen* av en *säljoption* köper utfärdaren aktier. Köpet av aktierna beskattas inte. Däremot skall den erhållna premien tas upp till beskattning då utfärdaren löses från sina åtaganden enligt optionen. Om han säljer aktierna samma kalenderår som premien skall tas upp till beskattning, ingår den i reavinstberäkningen för aktierna. Han drar premien ifrån anskaffningskostnaden för aktierna och får på så sätt kvitta eventuell förlust på aktieaffären fullt ut mot premieintäkten.

5.11.4.2 OMX-optioner

OMX-optionerna har i allmänhet en löptid på mindre än ett år. Kvittning, stängning genom kontantavräkning och förfall är möjliga. Lösen förekommer inte.

Beskattningen vid *kvittning* och *förfall* är densamma som för aktieoptioner ovan. Detta gäller både innehavaren och utfärdaren.

Vid *stängning* är beskattningen densamma som vid kvittning.

5.12 Blankningsaffär

24 § 2 mom. 2 st. och 4 mom. 5 st. SIL
prop. 1975/76:180 s. 164-166
prop. 1989/90:110 s. 449-452, 710 och 713-714, SkU30

Sammanfattning

**Den som lånar
(blankaren)**

Den som lånar värdepapper för blankning skall beskattas för vinsten av blankningsaffären. Reavinsten utgörs av försäljningspriset för de lånade värdepapperen minus anskaffningskostnaden för de återlämnade. Han får avdrag för den ersättning han betalar för att han får låna värdepapperen.

Den som lånar ut

Den som lånar ut värdepapper reavinstbeskattas inte. Däremot beskattas han för den ersättning han får för att han lånar ut värdepapper.

5.12.1 Vad menas med blankning?

En blankningsaffär är en transaktion där en person lånar värdepapper från en annan och säljer dem till en utomstående till marknadspris. Före tidpunkten för återlämnandet köper han aktier motsvarande dem som han lånat. Detta kallas täckningsköp. Detta innebär att han säljer först och köper efteråt (prop. 1975/76:180 s. 164 och prop 1989/90:110 s. 450).

Skillnaden mellan en terminsaffär och en blankningsaffär enligt modern nomenklatur är att vid en terminsaffär sker inget lån av värdepapper. I stället säljer en person värdepapper med leverans vid en bestämd tidpunkt framöver. I anslutning till leveransen köper han värdepapper på marknaden.

I en blankningsaffär kan lånet av värdepapper ske både före och efter avyttringen av dem.

Man bör skilja mellan det fallet att den som lånar värdepapper (blankaren) tidigare äger likadana värdepapper och det fallet att han

inte gör det.

Den som lånar betalar normalt en ersättning för lånet till långivaren.

Det kan också förekomma lån av värdepapper på mycket kort sikt, t.ex. p.g. a. att någon som själv skall leverera ett visst slag av värdepapper inte har tillgång till dem. Detta kan bero på att han själv köpt dem men säljaren inte levererat i tid e. d.

Affärsidén

För blankaren uppkommer en vinst om värdet på lånade värdepapper under lånetiden sjunker med ett belopp som är högre än transaktionskostnaderna. Han satsar sålunda på en fallande kurs.

För den som lånar ut värdepapper ligger vinsten i att han får en intäkt trots att han efter transaktionen har kvar lika många värdepapper av samma slag och sort som tidigare.

Blankningsaffärer löper vanligen över en mycket kort tid.

5.12.2 Beskattningen

Den som lånar ut

I 24 § 2 mom. 2 st. SIL anges att med avyttring avses inte utlåning av egendom för blankning.

Av denna bestämmelse följer

- att den som lånar ut värdepapperen inte skall beskattas för detta,
- att någon reavinstbeskattning av fordringen på värdepapper under blankningsaffärens löptid inte skall ske samt

- att de vid återlämnandet erhålla värdepapperen vid en senare försäljning skall anses anskaffade för det pris som erlades för de utlånade värdepapperen.

Bestämmelsen skall således inte förstås i den inskränkta bemärkelsen att överlåtelsen skall ses som ett annat slag av överlåtelse än avyttring. I stället bör den tolkas så att beskattning skall ske som om äganderätten till värdepapperen inte övergår. Någon fordran på värdepapper skall skattemässigt inte anses ha uppkommit för utlånaren, vilket innebär att reavinstbeskattning av fordringen vid återlämnandet inte heller skall ske. Vidare skall de nya värdepapperen överta de utlånade värdepapperens anskaffningskostnad.

Eventuell ersättning för utlåningen skall, som angetts ovan, beskattas enligt 3 § 1 mom. SIL (prop. 1989/90:110 s. 710).

Den som lånar (blankaren)

Blankarens beskattning behandlas i 24 § 4 mom. 5 st. SIL som uttryckligen nämner endast aktier, men p.g.a. sin placering i 24 § SIL som behandlar de allmänna reglerna för reavinstbeskattning torde reglerna vara analogt tillämpliga även på andra värdepapper.

Den som blankar en aktie anses ha avyttrat den till ett belopp som motsvarar försäljningsintäkten och han anses ha anskaffat dem för det faktiska anskaffningsvärdet.

Han skall således inte beskattas som om han förvärvat de lånade värdepapperen och lämnat tillbaka dem, utan skall beskattas på samma sätt som om han gjort en terminsaffär, dvs. sålt värdepapper han inte ägde för att sedan köpa dem i anslutning till leveransen.

Om blankaren vid lånetillfället har likadana värdepapper som dem han lånat, skall de redan innehavda värdepapperen i första hand anses ha avyttrats. Reavinstbeskattning skall således ske omedelbart när han säljer de lånade värdepapperen (prop. 1989/90:110 s. 452 och 713-714).

Anskaffningskostnaden torde i sådana fall, med hänsyn till att lånet enligt den lagtekniska konstruktionen skall ignoreras, utgöras av anskaffningskostnaden för de tidigare ägda aktierna. En genomsnittsberäkning skall alltså inte omfatta marknadsvärdet på de lånade värdepapperen vid lånetillfället.

Vid återlämnandet av de lånade värdepapperen skall någon beskattning inte ske.

Om blankaren däremot inte har likadana värdepapper som dem han lånat, skall beskattning ske först när täckningsköp och återlämnande har skett, dock senast för beskattningsåret efter det då avyttringen skedde.

Av prop. 1989/90:110 s. 452 och 714 framgår att blankaren i detta fall skall ta upp hela försäljningslikviden till beskattning. Avdrag för anskaffningskostnaden skall ske för det år då täckningsköpet skett. Avdragsbegränsningen på 70 % kan då bli tillämplig om det rör sig om sådan egendom där förluster aldrig får dras av fullt ut eller vid marknadsnoterade aktier o.d. om utrymme för full kvittning inte finns.

Exempel

Om blankaren har exempelvis 30 aktier tidigare och lånar 100 samt säljer 100, torde omedelbar reavinstbeskattning ske av de 30. Återstående 70 som ingår i blankningsaffären reavinstbeskattas vid återlämnandet av de 100 lånade aktierna.

Den ersättning blankaren betalar för att han får låna värdepapper är avdragsgill enligt 3 § 2 mom. SIL (prop. 1989/90:110 s. 451).

Uppköp under blankningstiden

I vissa fall kan inte blankaren lämna tillbaka de värdepapper han lånat. Det kan t.ex. röra sig om aktier i ett bolag som köpts upp under blankningstiden. Blankaren återlämnar kontanter eller kanske aktier i ett annat bolag som han fått i utbyte. Vid betalning respektive återlämnande får i sådana fall de ursprungligen utlånade aktierna anses avyttrade. Vederlaget är de kontanter eller värdet på de värdepapper blankaren återlämnar. Beskattning bör ske vid den slutliga regleringen av förhållandet mellan blankaren och utlånaren. Innan dess kan det vara svårt att bedöma hur denna slutreglering kommer att ske. De ursprungligen lånade aktierna kan exempelvis komma ut på marknaden igen.

Vinster och förluster är skattepliktiga respektive avdragsgilla enligt de regler som i övrigt gäller för den egendom blankningsaffären avser. Detta innebär att en förlust på marknadsnoterade aktier får kvittas fullt ut mot reavinster på marknadsnoterad egendom som beskattas enligt 27 § SIL, utom andelar i blandade fonder och räntefonder. Samma avdragsrätt tillkommer fr.o.m. 1999 års taxering även förluster på onoterade aktier.

Avser blankningsaffären fordran i svenska kronor är förlust avdragsgill enligt de regler som gäller för utgiftsräntor (avsnitt 5.4.2).

5.13 Begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst på aktier och andelar i onoterade företag

3 § a - g mom. SIL
prop. 1996/97:45
prop. 1997/98:150

5.13.1 Allmänt

En lättnad i dubbelbeskattningen av inkomster i små och medelstora företag har införts fr. o. m. 1998 års taxering. Lättnaden i beskattning medges på ägarnivå och innebär en begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst på aktier och andelar. De företag som omfattas av lättnaden är sådana vars aktier är onoterade. Syftet med en begränsad skattefrihet är att främja investeringar i mindre företag genom att kompensera dem för den högre kapitalkostnad de kan antas ha i förhållande till större företag.

Reglerna (lättnadsreglerna) omfattar aktier och andelar i svenska och utländska onoterade företag som innehas av fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Avgränsningen till onoterade företag innebär normalt att ägare till fåmansföretag omfattas av lättnadsreglerna.

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. (RSV S 1998:29) för tillämpning av reglerna om beskattning av fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. I rekommendationerna behandlas även reglerna om begränsad skattefrihet för utdelning och realisationsvinst på aktier och andelar i onoterade företag. Innehållet i rekommendationerna rörande lättnadsreglerna har arbetats in nedan.

Den begränsade lättnaden innebär, om vissa villkor är uppfyllda, att utdelning och reavinst inom ett visst utrymme är undantaget från beskattning. Överskjutande belopp beskattas enligt vanliga regler, dvs. i princip som inkomst av kapital. Beräkningen av lättnaden är utformad på samma sätt som de särskilda reglerna som gäller för utdelning och reavinst på aktier och andelar i fåmansföretag, det s.k. gränsbeloppet (avsnitt 22.8.3).

Inledningsvis lämnas en summarisk

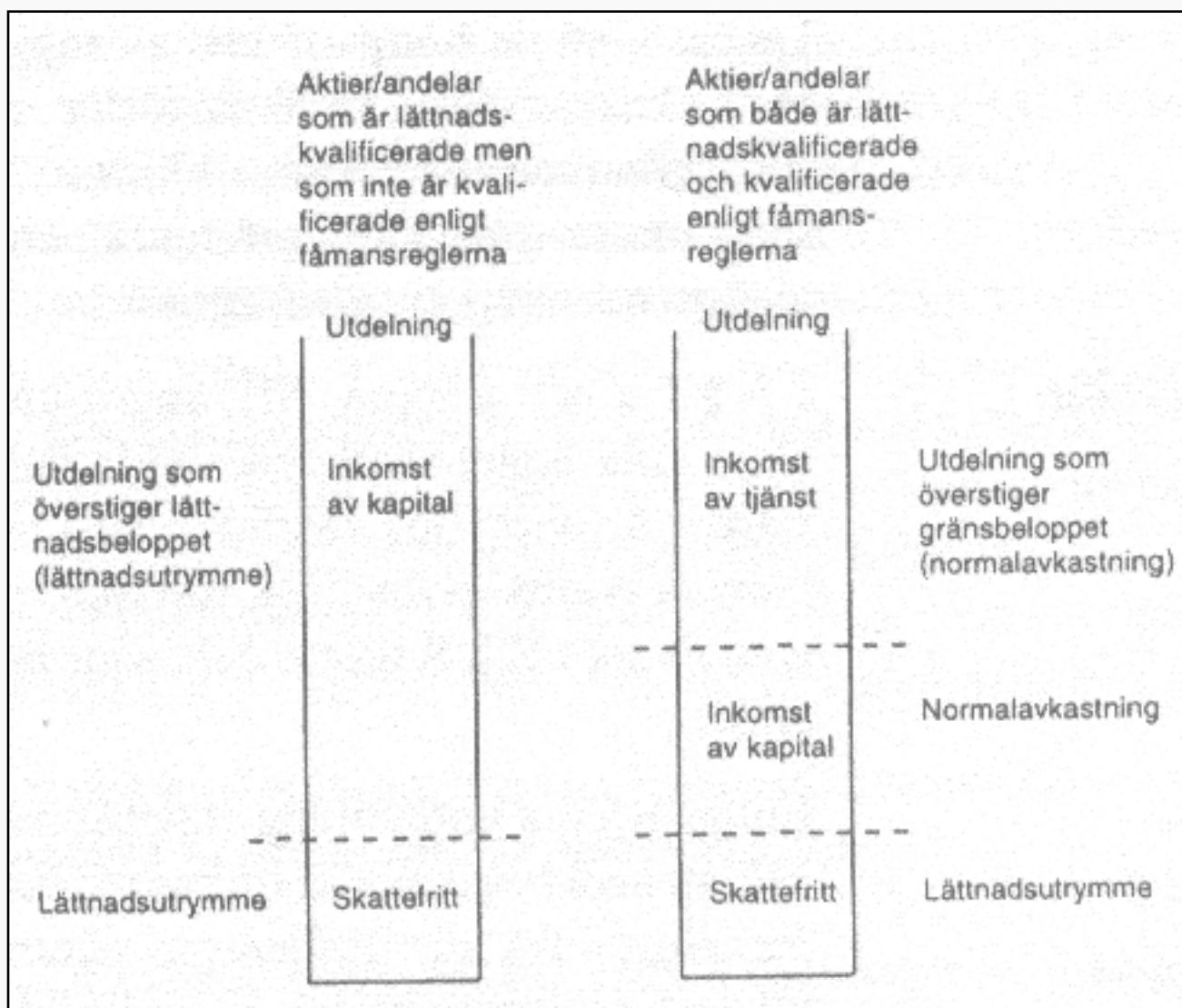
redogörelse för reglernas tillämpning samt de begrepp som används. Begreppen beskrivs mer detaljerat i kommande avsnitt.

Lättnadsreglerna innebär att en aktie- eller andelsägare (*lättnadskvalificerad ägare*) inte beskattas för erhållen utdelning på aktien eller andelen (*lättnadskvalificerad aktie eller andel*) till den del utdelningen ryms inom ett särskilt framräknat belopp (*lättnadsbeloppet*). Lättnadsbeloppet beräknas genom att ett underlag (*lättnadsunderlaget*) multipliceras med en räntesats (*lättnadssatsen*).

Understiger utdelningen ett visst år lättnadsbeloppet sparas återstående belopp (*sparad lättnad*).

Avyttrar en lättnadskvalificerad ägare en aktie eller andel, som är eller har varit lättnadskvalificerad, och uppkommer en reavinst kan ett belopp motsvarande kvarstående outnyttjad lättnad komma att undantas från beskattning.

Nedan åskådliggörs schematiskt fördelningen av erhållen utdelning.



5.13.2 Reglernas tillåmpningsområde

5.13.2.1 Vem omfattas av reglerna

Låtnadskvalificerad ågare

I 3 § SIL behandlas inkomstslaget kapital varför låtnadsreglerna endast år tillåmpliga når utdelning och reavinst skall beskattas i nämnda inkomstslag. Hårav fõljer att endast fysisk person och dõdsbo kan vara låtnadskvalificerade ågare.

Fõr att råknas som låtnadskvalificerad ågare fõrutsatts att den fysiska personen eller dõdsboet år skattskyldig i Sverige fõr erhållen utdelning på låtnadskvalificerad aktie eller andel. Har utdelning inte låmnats under året bõr det kråvas att skattskyldighet skulle ha fõrelegat i Sverige vid den tidpunkt då låtnadsbeloppet skall beråknas. I nämnda fall

skall beräkningen ske vid beskattningsårets utgång. Vid avyttring av lättnadskvalificerad aktie eller andel bör det enligt RSV:s uppfattning vara tillräckligt att skattskyldighet föreligger i Sverige endast för reavinsten för att överlåtaren skall betraktas som lättnadskvalificerad ägare. Motsvarande torde gälla i fall där aktien eller andelen upphört att vara lättnadskvalificerad och det vid reavinstberäkningen finns kvarstående sparad lättnad som får beaktas.

5.13.2.2 Lättnadskvalificerad aktie och andel

Syftet med reglerna är att ge en selektiv lättnad i beskattningen av inkomster i små och medelstora företag på ägarnivå. Gränsdragningen i fråga om vilka företag som bedöms vara av sådan karaktär att de bör omfattas av reglerna har dragits vid företag vars aktier/andelar är föremål för notering. Den bättre tillgång till kapitalmarknaden som följer av notering var avgörande för vilka aktier som skall omfattas av en lättnad. Av konkurrensskäl ansågs notering även inbegripa inofficiella listor.

Lättnadskvalificerad

I 3 § 1 a och g mom. SIL anges under vilka förutsättningar en aktie eller andel skall anses vara lättnadskvalificerad. Om vissa villkor är uppfyllda räknas aktie i svenskt aktiebolag och andel i annan svensk ekonomisk förening än sådan kooperativ förening som avses i 2 § 8 mom. SIL som lättnadskvalificerad aktie och andel.

Enligt RSV:s uppfattning innebär hänvisningen till 2 § 8 mom. SIL att andel i kooperativ förening inte är lättnadskvalificerad om föreningen faktiskt omfattas av nämnda bestämmelse och har rätt till avdrag för utdelningar. Enligt 2 § 8 mom. 1 och 2 st. SIL medges avdrag för s.k. kooperativ utdelning respektive insatsutdelning (se avsnitt 19.5.3). Detta innebär att andel i oäkta bostadsrättsförening (kooperativ förening),

som inte medges avdrag för lämnad utdelning enligt 2 § 8 mom. SIL, omfattas av lättnadsreglerna.

Även andel i utländsk juridisk person kan räknas som lättnadskvalificerad under förutsättning att den utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med svensk aktiebolagsbeskattning. Vad som gäller för utländska juridiska personer behandlas utförligare nedan under rubriken "Utländsk juridisk person".

Vad som fortsättningsvis sägs om aktie och aktiebolag gäller även andel i ekonomisk förening och utländska juridiska personer såvida inte annat framgår av sammanhanget eller uttryckligen nämns.

För att en aktie skall anses lättnadskvalificerad gäller följande villkor:

1. Aktiebolaget får inte vara marknadsnoterat (se vidare nedan under rubriken "Marknadsnotering").

2. Aktiebolaget får inte - direkt eller genom dotterföretag - ha ägt aktier eller andelar i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. Begränsningen gäller dock endast i de fall innehavet under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren någon gång uppgått till 25 % eller mer av röstetalet eller kapitalandelen. (Se vidare nedan under rubriken "Indirekt innehav av marknadsnoterade aktier").

3. Aktiebolaget får inte, om det är ett förvaltningsföretag, under det räkenskapsår som beslutet om utdelningen avser - direkt eller genom annat förvaltningsföretag - ha ägt någon aktie eller andel i svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. (Se vidare nedan under rubriken "Indirekt innehav

av marknadsnoterade aktier").

4. Aktiebolaget får inte vara ett sådant bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. SIL, dvs. ett så kallat äkta bostadsföretag.

Tablå över beskattning av aktieterminer

Köparen		Säljaren	
Kontant slutreglering	Leverans	Kontant slutreglering	Leverans
Reavinst/förlust beskattas då fullgörandet skall ske.*	Ingen beskattning förrän egendomen säljs. Då som vanlig aktieaffär.**	Reavinst/förlust beskattas då fullgörandet skall ske.*	Reavinst eller förlust beskattas vid fullgörandet som en vanlig aktieaffär.**

Andra finansiella instrument

Andra av företaget utgivna finansiella instrument än som ovan nämnts omfattas inte av lättnadsreglerna.

Aktier som är omsättningstillgångar

Lättnadsreglerna gäller endast utdelning och reavinst som beskattas i inkomstlaget kapital. Härav följer att en aktie som skattemässigt utgör omsättningstillgång inte kan vara lättnadskvalificerad.

Marknadsnotering

Av lagtekniska skäl har begreppet "marknadsnoterat" i 3 § 1 a mom. SIL knutits till att bolaget är marknadsnoterat även om det formellt är aktierna som är marknadsnoterade. I tredje stycket samma lagrum anges därför att ett aktiebolag är marknadsnoterat om någon aktie i bolaget är marknadsnoterad enligt definitionen i 27 § 2 mom. 3 st. SIL. Motsvarande gäller i fråga om utländsk juridisk person. Det

räcker således med att ett aktieslag är marknadsnoterat för att aktiebolaget i sin helhet skall anses vara marknadsnoterat.

Enligt 27 § 2 mom. 3 st. SIL anses en aktie vara marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller föremål för annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig. Det kan vara svårt att avgöra om en aktie är föremål för "annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig". Vad som avses är att aktien är noterad på någon form av inofficiell lista. I förarbetena till lätttnadsreglerna (prop. 1996/97:45 s. 32) sägs att vid bedömningen av om aktien är föremål för sådan notering eller inte är det av betydelse i vilken omfattning en inofficiell lista uppdateras och i vilken utsträckning en notering är tillgänglig för allmänheten,. Uttrycket "kontinuerlig notering" innebär inte ett krav på daglig notering men däremot krävs en viss regelbundenhet i uppdateringen av noteringarna. Aktier som noteras på listor som dagligen publiceras i media får anses uppfylla detta noteringskrav.

Enligt RSV:s mening är begreppet "marknadsnoterat" vid tillämpningen av nu nämnda regler synonymt med motsvarande begrepp vid tillämpning av lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. RSV har också i skrivelse den 18 november 1998 (dnr 10145-98/900) gett uttryck för sin uppfattning av vad som innefattas i begreppet "marknadsnoterad". En ny skrivelse från RSV beräknas komma under början av år 2000.

Bedömningen av om ett aktiebolag är marknadsnoterat eller inte sker löpande under varje beskattningsår för aktieägaren.

Tröghetsregel

Om ett aktiebolag marknadsnoterar sina aktier eller aktier av visst slag är enligt huvudregeln aktierna i bolaget inte lätnadskvalificerade. För att en marknadsnotering inte omedelbart skall medföra att skattefriheten för viss utdelning går förlorad har det införts en "tröghetsregel" i 3 § 1 f mom. SIL. Regeln är tillämplig om aktiebolaget marknadsnoteras *efter utgången av 1996* och innebär att aktierna behåller sin karaktär av lätnadskvalificerade aktier till och med det tionde året efter det år då noteringen skedde. Detta gäller dock enbart aktier som har getts ut före tidpunkten för noteringen eller den tidigare tidpunkt då företaget inför en marknadsintroduktion, offentligt eller på annat sätt, till en vidare krets riktad inbjudan att förvärva aktier i aktiebolaget eller som har förvärvats med stöd av sådan aktie.

SRN har 1998-10-13 i ett (inte överklagat) förhandsbesked ansett att begränsningen i "tröghetsregelns" tillämplighet, såvitt gäller förvärvstidpunkten av aktier vid en marknadsintroduktion, gäller enbart i det fall att aktierna givits ut av företaget inför en marknadsnotering. I ärendet hade aktierna förvärvats efter en inbjudan från ägarna i företaget före tidpunkten för notering. SRN fann att "tröghetsregeln" var tillämplig på aktieförvärvet.

Tröghetsregeln innehåller tre undantag. Den gäller inte för

aktier i

1. företag som är investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL,
2. företag som någon gång under de fem år som föregått tidpunkten för marknadsnotering varit föremål för tidigare marknadsnotering eller

3. företag som någon gång under de fem år som föregått tidpunkten för marknadsnotering varit dotterföretag till ett marknadsnoterat företag.

Som ytterligare förutsättning för att aktier skall fortsätta att vara lättnadskvalificerade enligt tröghetsregeln gäller att de villkor som nämnts i punkterna 2 - 4 ovan för att en aktie skall anses vara lättnadskvalificerad är uppfyllda (se ovan under rubriken "Lättnadskvalificerad aktie och andel").

Överlåts aktie under "tröghetsperioden" till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv upphör aktien att vara lättnadskvalificerad. Har aktie i stället övergått till en ny lättnadskvalificerad ägare genom benefikt förvärv, t.ex. arv eller gåva, fortsätter aktien att vara lättnadskvalificerad t.o.m. utgången av tröghetsperioden.

Övergångsregel för kvalificerad aktie i fåmans- företag

Har ett fåmansföretag marknadsnoterats *före utgången av år 1996* tillämpas lättnadsreglerna för utdelning och reavinst på sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 mom. SIL (andra stycket av övergångsreglerna till lagen (1996:1611) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt). Lättnaden medges dock längst till och med utgången av år 2006. Upphör aktie att vara kvalificerad enligt 3 § 12 mom. SIL före sist nämnda tidpunkt får lättnadsreglerna inte längre tillämpas. Lättnaden gäller således endast om utdelning eller reavinst på aktien skall behandlas enligt nämnda bestämmelse.

Övergångsregeln omfattar de fall då en aktie fortsätter att vara kvalificerad trots att fåmansföretaget har marknadsnoterats. Ett aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs är inte ett fåmansföretag (32 § anv. p. 14 st. 9 KL). Sker marknadsnotering på annat sätt än

genom börsnotering och är förutsättningarna i övrigt uppfyllda kan bolaget fortsätta att vara ett fåmansföretag. Utdelning och reavinst på kvalificerad aktie omfattas i sådana fall enligt övergångsbestämmelsen av lättnadsreglerna längst till och med år 2006. Motsvarande gäller andelar i fåmansföretag som inte är aktiebolag.

Innebär marknadsnoteringen att ett företag upphör att vara fåmansföretag kan aktie i företaget ändå anses vara kvalificerad under fem år efter det år företaget upphörde att vara fåmansföretag, se avsnitt 22.8.2.2. I detta fall innebär övergångsregeln att lättnadsreglerna kan tillämpas så länge aktierna är kvalificerade, dvs. längst till och med år 2001.

Indirekt innehav av marknadsnoterade aktier

Förvaltningsföretag

Förvaltningsföretag definieras i 7 § 8 mom. SIL, se vidare avsnitt 19.3.7.

I 3 § 1 a mom. SIL undantas aktier i förvaltningsföretag, som äger aktie eller andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, från lättnadsreglerna, se ovan under kantrubriken "lättnadskvalificerad".

I avsaknad av spärregel skulle en skattemässig fördel kunna erhållas genom att marknadsnoterade aktier förläggs i ett förvaltningsföretag som utan beskattning för mottagen utdelning skulle kunna vidareutdela utdelningen. En lättnadskvalificerad aktieägare skulle då få beräkna ett lättnadsbelopp trots att detta inte skulle vara möjligt om de marknadsnoterade aktierna ägts direkt. Det är för att förhindra ett sådant förfarande som spärregeln avseende

förvaltningsföretag införts.

Finns flera förvaltningsföretag i en ägarkedja räcker det att något av dessa innehar en enda marknadsnoterad aktie eller en enda marknadsnoterad andel i en utländsk juridisk person för att spärregeln skall bli tillämplig. Det finns inget krav på att de indirekt ägda förvaltningsföretagen skall vara dotterföretag.

Andra företag än förvaltningsföretag

Den förlust av rätten till skattefri utdelning som en marknadsnotering innebär, efter utgången av tröghetsperioden, skulle kunna undvikas genom att notering i stället sker av ett indirekt ägt aktiebolag, dvs. ett hel- eller delägt bolag. Ett sådant kringgående har förhindrats genom spärregeln avseende indirekt innehav av marknadsnoterade aktier och marknadsnoterade andelar i utländska juridiska personer om innehavet uppgår till viss andel av röstetalet eller kapitalet (3 § 1 a mom. 2 st. 2 p. SIL), se ovan under kantrubriken "lättnadskvalificerad".

Med dotterföretag bör, enligt RSV:s uppfattning, avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL. En juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person bör anses som dotterföretag om den juridiska personen skulle ha varit ett dotterföretag om det ägts av ett svenskt aktiebolag.

Utländska juridiska personer

För att en andel i en utländsk juridisk person skall anses lättadskvalificerad gäller att den utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med svensk aktiebolagsbeskattning (3 § 1 g mom. och 7 § 8 mom. 6 st. 2 p. SIL). Enligt en presumptionsregel i 7 § 8 mom. 7 st. SIL anses kravet på jämförlig beskattning uppfyllt i fråga om utländska juridiska personer som är hemmahörande i ett land med vilket Sverige har ett gällande dubbelbeskattningsavtal. Presumptionen gäller dock endast om den juridiska personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det land eller de länder där den bedrivs. Härrör endast en obetydlig del av intäkterna från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning. Se vidare RSV:s Handledning för internationell beskattning.

5.13.3 Beskattning av utdelning

Utdelning på lättadskvalificerad aktie som erhålls av lättadskvalificerad ägare är undantagen från skatteplikt till den del utdelningen ryms inom ett beräknat lättadskbelopp, 3 § 1 a-g mom. SIL. Utdelning som överstiger lättadskbeloppet beskattas enligt den proportionella skattesatsen på 30 %. Utgör aktien en kvalificerad aktie i ett fåmansföretag kan även viss del av utdelningen komma att beskattas i inkomstslaget tjänst, se avsnitt 22.8.3.

Om utdelningen inte uppgår till lättadskbeloppet får utrymmet sparas för att användas vid beräkning av senare års lättad (sparad lättad, se avsnitt 5.13.3.2).

Lättnadsbelopp

Av 3 § 1 b mom. SIL framgår att lättnadsbeloppet beräknas som lättnadsunderlaget (främst anskaffningskostnaden för aktien) multiplicerat med 70 % av SLR vid utgången av november månad året före beskattningsåret (*lättnadssatsen*). Lättnadssatsen bestäms med två decimaler. Lättnadsbeloppet beräknas per aktie.

Lättnadsunderlaget $\times$ (0,70 $\times$ SLR) = lättnadsbeloppet

Exempel

Den fysiska personen A innehar lättnadskvalificerade aktier i AB X. Under året erhåller A utdelning med 10 kr per aktie. Hans anskaffningsvärde uppgår till 100 kr per aktie. Statslåneräntan antas vara 7 %. Lättnadssatsen blir då $0,70 \times 7 \% = 4,90 \%$. Lättnadsbeloppet beräknas till $4,90 \% \times 100 \text{ kr} = 4,90 \text{ kr}$. Av A:s erhållna utdelning om 10 kr är således 4,90 kr skattefritt och resterande, 5,10 kr, beskattas med 30 % som inkomst av kapital.

Aktie som förvärvats under året

Har aktie förvärvats senare under det år aktiebolaget lämnat utdelning får den nye ägaren inte beräkna något lättnadsbelopp för förvärvsåret (3 § 1 b mom. 2 st. SIL). Detta gäller oavsett om aktien förvärvats från närstående eller annan person.

Enligt 3 § 1 d mom. SIL får lättnadsbelopp även beräknas för år då företaget inte lämnat någon utdelning. Beräkningen av lättnadsbeloppet sker vid beskattningsårets utgång och beloppet sparas till följande beskattningsår (sparad lättnad, se avsnitt 5.13.3.2). Även i dessa fall krävs att företaget uppfyller de villkor som ställs för att aktien skall anses lättnadskvalificerad. I

fall utdelning inte lämnats skall bedömningen av om indirekt innehav av marknadsnoterad aktie föreligger, avse förhållandena under det räkenskapsår, som avslutats närmast före ingången av den skattskyldiges beskattningsår. För företag som inte är förvaltningsföretag skall även förhållandena under de fyra föregående räkenskapsåren beaktas.

5.13.3.1 Underlag för beräkning av lättnadsbelopp

Lättnadsunderlaget utgörs av anskaffningskostnaden för aktien (3 § 1 b mom. 1 st. SIL). Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av reavinst om aktien sålts vid tidpunkten för utdelningen (3 § 1 b mom. 3 st SIL). Anknytningen till reavinstreglerna innebär att anskaffningsvärdet skall beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Till anskaffningskostnaden för aktie får i förekommande fall läggas viss del av den lönesumma som utbetalats till anställda i företaget, löneunderlag, (3 § 1 b mom. 1 st. SIL). *Löneunderlaget* behandlas i avsnitt 22.8.3.3. Är det fråga om utdelning på kvalificerad aktie i fåmansföretag där aktieägaren själv är verksam i betydande omfattning gäller de begränsningar av löneunderlaget som anges i nämnda avsnitt.

Vidare får till anskaffningskostnaden läggas *sparad lättnad*, se avsnitt 5.13.3.2.

Alternativ anskaffningskostnad

Anskaffningskostnaden får enligt 3 § 1 b mom. 3 st. SIL beräknas enligt samma alternativa regler som vid bestämmande av gränsbeloppet för kvalificerad aktie i fåmansföretag, dvs. antingen en indexuppräkning eller beräkning utifrån kapitalunderlaget i företaget. Reglerna behandlas i avsnitt 22.8.3.1 och 22.8.3.2.

Underlag vid benefika fång

Kopplingen till reavinstreglerna innebär att överlåtarens anskaffningsvärde får övertas vid benefika förvärv (prop. 1996/97:45 s. 57). Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång beräknas anskaffningskostnaden enligt 24 § 1 mom. SIL. Därmed får anskaffningskostnaden fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden, som överlåtaren vid överlåtelse tidpunkten skulle ha fått använda sig av om han sålt aktierna.

Nedan åskådliggörs schematiskt hur man beräknar det skattefria utrymmet på lättnadskvalificerad aktie.

UNDERLAGET FÖR BERÄKNING AV LÄTTNADSBELOPP	RÄNTAN
Aktier och andelar Anskaffningskostnad för aktierna, för aktier som förvärvats före år 1990 uppräknad med index + Ovillkorliga kapitaltillskott, för tillskott som gjorts före år 1990 med indexuppräknning Eller Som alternativ får anskaffningskostnad för aktier och andelar i svenska företag som anskaffats före år 1992 bestämmas utifrån aktiernas kapitalunderlag^{*)} + Löneunderlaget + Kvarstående sparad lättnad	70 % av statslåneräntan x Kvarstående sparad lättnad + Lättnadsbelopp (utdelning som är skattefri)

*) till detta belopp får läggas kapitaltillskott som gjorts efter det bokslut beräkningen grundas på.

5.13.3.2 Sparad lättnad

Om den lämnade utdelningen understiger beräknat lättnadsbelopp eller om utdelning inte lämnats sparas det outnyttjade beloppet till nästa år, sparad lättnad (3 § 1 c mom. 1 st. SIL). Det sparade lättnadsbeloppet ökar det lättnadsbelopp som beräknas för nästa år. Ett belopp motsvarande sparad lättnad får även läggas till anskaffningskostnaden vid beräkning av lättnadsbeloppet följande år. Kvarstående outnyttjad sparad lättnad får tillgodoräknas mot framtida reavinst.

Benefika fång

Har aktie bytt ägare genom benefikt fång, t.ex arv eller gåva, övertas sparad lättnad av den nye ägaren, 3 § 1 c mom. 2 st. SIL.

Karaktärsbyte

Upphör aktie att vara lättnadsqualificerad och finns outnyttjad sparad lättnad kvar, uppkommer frågan vad som händer med den sparade lättnaden. Följande tre situationer kan beskrivas.

1. En lättnadsqualificerad aktie marknadsnoteras (se avsnitt 5.13.2.2): Sparad lättnad som finns kvar vid utgången av det tionde året efter det år då noteringen skedde läggs till aktiens anskaffningskostnad (tröghetsregeln).

2. Indirekt innehav av marknadsnoterade aktier (se avsnitt 5.13.2.2): Den sparade lättnaden som aktieägaren har vid tidpunkten då aktien upphör att vara lättnadsqualificerad får sparas. Den kan senare, utan tidsbegränsning, utnyttjas för att undanta reavinst från beskattning vid en framtida avyttring av aktien. Denna sparade lättnad kan däremot inte användas för att undanta utdelning från skatteplikt.

3. Aktie i fåmansföretag som är kvalificerad enligt 3 § 12 mom. SIL och som marknadsnoterats före utgången av 1996 (se avsnitt 5.13.2.2): Den sparade lättnad som finns kvar vid utgången av den tidsperiod som anges i övergångsbestämmelserna, längst t.o.m. 2006, faller bort och får varken användas vid utdelning eller reavinst.

5.13.4 Beskattning av reavinst och reaförlust

Beräkningen av reavinsten vid försäljning av en lättnadskvalificerad aktie sker på samma sätt som vid vanlig aktieförsäljning. Vid försäljning av lättnadskvalificerad aktie skall, på samma sätt som vid andra aktieförsäljningar, anskaffningskostnaden beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. SIL.

För aktie som är marknadsnoterad får anskaffningskostnaden beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader (27 § 2 mom. 3 st. SIL). Denna bestämmelse får bara användas vid reavinstberäkningen och inte vid beräkning av lättnadsbeloppet.

Reavinst

Uppkommer reavinst när lättnadskvalificerad aktie säljs undantas ett belopp motsvarande kvarstående sparad lättnad från beskattning (3 § 1 e mom. SIL). Den sparade lättnaden kan endast undanta reavinst från beskattning och således inte skapa en reaförlust.

Avyttras aktie efter årets utdelningstillfälle får även den del av inkomstårets kvarstående sparade lättnad som är hänförlig till den avyttrade aktien beaktas vid beräkning av hur stor del av reavinsten som skall undantas från skatteplikt (3 § 1 c mom. jämfört med 3 § 1 f mom. SIL).

**Aktie som
upphört
att vara
lättnads-
kvalificerad**

Upphör en aktie att vara lättnadskvalificerad på grund av att aktien marknadsnoterats får kvarstående sparad lättnad, vid utgången av det tionde året efter det år då notering skedde, läggas till anskaffningskostnaden. Den betraktas därefter inte som sparad lättnad utan som en del av anskaffningskostnaden. Har däremot aktien upphört att vara lättnadskvalificerad på grund av aktiebolagets innehav av marknadsnoterad aktie får inte något lättnadsbelopp beräknas. Eventuell kvarstående sparad lättnad får dock användas för att undanta reavinst från skatteplikt (prop. 1996/97:45 s. 58).

Reaförlust

Avyttras en lättnadskvalificerad aktie och uppkommer det en nominell reaförlust faller eventuell sparad lättnad hänförlig till aktien bort.

Har däremot aktien marknadsnoterats och den tioåriga "tröghetsperioden" gått till ända (se avsnitt 5.13.2.2) får sparad lättnad läggas till anskaffningskostnaden (3 § 1 f mom. SIL). Detta innebär att det i dessa fall kan uppkomma en reaförlust på grund av att lättnadsreglerna tillämpas (prop.1996/97:45 s. 58).

Verklig förlust

I RÅ 1997 ref. 67 har RR i ett förhandsbesked prövat om uppbyggnaden utdelning som varit undantagen från beskattning skall reducera avdragsgill reaförlust vid avyttring av aktierna samt om lagen (1995:575) mot skatteflykt i dess lydelse t.o.m den 31 december 1997 är tillämplig på följande beskrivna förfarande. Förutsättningarna var följande: Den fysiska personen A avsåg att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och därefter avyttra bolaget. En del av utdelningen skulle bli undantagen från beskattning enligt 3 § 1 a mom. SIL. Försäljningspriset förväntades understiga förvärvspriset med ett belopp som i stort

motsvarade utdelningen. Aktieinnehavet var avsett att bli mycket kortvarigt. RR fann att mottagen skattefri utdelning inte skall beaktas vid beräkning av avdragsgill reaförlust enligt SIL. RR förklarade vidare att lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. RR som konstaterar att lättnadsreglerna syftar till att avkastning på i aktiebolag satsat kapital skall undantas från beskattning till den del den motsvarar en schablonmässigt beräknad avkastning på en riskfri placering av motsvarande kapital anförde bl.a. vidare.

"I den mån innehavstiden och den tid för vilken lättnadsbelopp beräknas stämmer överens finns därför ingen anledning att låta det förhållandet att utdelning tagits emot utan beskattning påverka avdraget för en realisationsförlust. Lättnadsbeloppet motsvarar då en schablonmässigt beräknad avkastning under innehavstiden och att denna avkastning delas ut är i och för sig inte ägnat att ge upphov till en realisationsförlust. I lagstiftningen regleras också det fallet att en aktie under samma beskattningsår har innehafts av flera personer efter varandra. - -
- Med hänsyn till reglernas utformning bör det förhållandet att utdelning som är undantagen från skatteplikt erhållits på aktier som innehafts under endast en del av beskattningsåret inte i och för sig påverka avdraget för realisationsförlust enligt SIL".

Skatteflykt

Vad gäller frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet konstaterade RR att det givetvis innebär en skatteförmån för sökanden att förfarandet skattemässigt sammantaget ger upphov till underskott trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust. RR fann också att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för lättnadsreglerna.

5.14 Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar

En särskild avkastningsskatt på utländska livförsäkringar infördes fr.o.m. 1998 års taxering. Samtidigt avskaffades premieskatten avseende betalningar till och köp av utländska försäkringar för belopp som betalas år 1997 eller senare.

Avkastningsskatten avser att motsvara den avkastningsskatt som svenska livbolag betalar på livförsäkringskapital. Det är den enskilda försäkringstagaren som är skattskyldig till avkastningsskatt på de utländska försäkringarna. Skatteunderlaget fastställs vid taxeringen och skatten påförs som slutlig skatt.

Skatteunderlaget är försäkringens värde vid beskattningsårets ingång multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under året före inkomståret. Vid 1998 års taxering var denna ränta 7,9 %, vid 1999 års taxering var den 6,47 % och vid taxeringen år 2000 är den 4,98 % och vid 2001 års taxering 4,88 %. Skattesatsen är 27 % för kapitalförsäkringar och 15 % för försäkringar som anses som pensionsförsäkringar, trots att de tecknats utomlands. Utländsk skatt som försäkringsbolaget betalar för försäkringen får räknas av från avkastningsskatten.

Värdet vid ingången av år 1997 är - med ett undantag - fritaget från avkastningsskatt. Detta fribelopp räknas sedan successivt upp med genomsnittlig statslåneränta. Undantaget från regeln om skattefrihet för värdet vid årsskiftet 1996/97, avser livförsäkringar som tecknats före år 1997 men som har förvärvats genom köp, byte etc. efter årsskiftet 1996/97, dvs. som nu ägs av annan person än den ursprungliga försäkringstagaren.

Den som under 1997, 1998 eller 1999 köpt en s.k. begagnad utländsk kapitalförsäkring, som ursprungligen tecknats före 1997, skall alltså betala avkastningsskatt för denna vid 2000 års taxering beräknad på 4,98 % av försäkringens hela värde den 1 januari 1999.

Den som under 1997, 1998 eller 1999 betalat

på en försäkring som tecknats före 1997 års ingång skall vid 2000 års taxering betala avkastningsskatt beräknad på 4,98 % av skillnaden mellan försäkringens värde vid 1999 års ingång och värdet den 1 januari 1997 sedan detta senare uppräknats med 7,9 % för 1997 och därefter med 6,47 % för 1998. Beträffande försäkringar som nytecknats under 1997 eller 1998 beräknas avkastningsskatten på 4,98 % av värdet den 1 januari 1999. För försäkringar som slutbetalts före år 1997 och inte köpts som "begagnade" under 1997 eller senare betalas inte någon avkastningsskatt. Försäkringar som nytecknats under år 1999 blir föremål för avkastningsskatt först vid taxeringen år 2001.

Traditionell livförsäkring värderas till det på försäkringstekniska grunder beräknade återköpsvärdet med tillägg av den andel av livförsäkringsrörelsens överskott som tillkommer försäkringen. Fondförsäkringars värde bestäms av värdet av den egendom som försäkringstagaren valt att investera premierna i. Se vidare prop. 1995/96:231 s. 29 f.

Till innehållsförteckningen

Till Avsnitt 5.1 - 5.7.3.1

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 15 - Balansposter

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

24 § med anv. KL
Bokföringslag (1976:125)
Lag (1955:257) om inventering av varulager
Lag (1990:663) om ersättningsfonder
prop. 1975:104 s. 182-183, 219-223
prop. 1989/90:110 s. 529-532, 547-549,
671-672, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 283, 333, SkU10
prop. 1991/92:86, SkU30
prop. 1992/93:131, SkU15

Sammanfattning

Inkomst av näringsverksamhet redovisas enligt bokförings- mässiga grunder. Den civilrättsliga regleringen är utgångspunkt för den skatterättsliga regleringen. Reglerna i BFL och begreppet god redovisningssed är därför centrala.

Särskilda skatterättsliga regler finns för värdering av varulager, för avsättning avseende garantirisker och för värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Med varulager avses tillgångar för omsättning eller förbrukning i verksamheten.

Värderingen av lagret skall grundas på en inventering.

Som huvudregel gäller att lagret skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (lägsta värdets princip).

Alternativregeln medger att lagret värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Denna regel får inte tillämpas på fastigheter, aktier och liknande tillgångar.

Om man har fått skattepliktig ersättning i samband med försäkringsfall eller t.ex. expropriation för inventarier, byggnader eller varulager m.m. kan man få uppskov med beskattningen genom avsättning till ersättningsfond under vissa förutsättningar.

Disposition

Kapitlet inleds med en genomgång av allmänna principer för värdering (avsnitt 15.1). Därefter behandlas värdering av vissa fordringar och skulder, reservering för framtida utgifter och garantiavsättningar, fordringar och skulder i utländsk valuta (avsnitt 15.2) samt avdrag för egenavgifter (avsnitt 15.3). Särskild uppmärksamhet ägnas åt varulagervärdering (avsnitt 15.4). Kapitlet avslutas med reglerna för ersättningsfond (avsnitt 15.5).

15.1 Bokföringsmässiga grunder

Inkomst av näringsverksamhet skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder (jfr avsnitt 11.2), om inte särskilda skatteregler säger annat. Utgångspunkten vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder är företagets inkomst enligt bokföringen.

Balansposter

Vid beräkningen av inkomsten skall hänsyn tas till balansposter. De balansposter som påverkar bokföringen och därmed rörelsens resultat är främst varulager, pågående arbeten, varufordringar samt varu- och driftkostnadsskulder. Dessa poster balanseras år från år. De värden som posterna har redovisats till i ett års utgående balansräkning är desamma som de värden posterna redovisas till i det följande årets ingående balansräkning. Även fondavsättningar utgör balanser. Som balanspost i bokföringen kan också förekomma avsättning för egenavgifter (se vidare avsnitt 15.3).

Kontinuitet

I och med att ingående balanser skall vara desamma som föregående års utgående balanser föreligger kontinuitet i värderingen, kontinuitetsprincipen. Denna princip gäller även vid beskattningen. Av 24 § anv. p. 1 st 1 KL framgår att som ingående värden skall tas upp föregående års utgående värden. Innebörden av regeln belyses av några rättsfall.

I RÅ 1990 ref. 79 hade en näringsidkare felaktigt redovisat, och fått avdrag för, en utgående lagerreserv vid 1983 års taxering. RR fann att beloppet i fråga skulle beskattas som en ingående lagerreserv vid 1984 års taxering. I ett annat rättsfall, RÅ 1995 ref. 11, hade en näringsidkare utelämnat en varufordran vid 1980 års taxering. Till följd därav fick han inte avdrag för någon ingående varufordran vid 1981 års taxering, varigenom betalningen för fordringen blev beskattad vid den taxeringen.

Av 24 § anv. p. 1 st. 1 KL framgår även att värdet på utgående balansposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

God redovisningssed

Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder gäller vidare att redovisningsprinciper skall följas, dvs. att god redovisningssed avgör när en intäkt eller en kostnad skall tas med vid inkomstberäkningen. I sista hand ankommer det på RR att avgöra vad som utgör god redovisningssed vid beräkningen av inkomsten för ett företag. Nedan ges exempel där RR har bedömt innebörden av god redovisningssed i frågan om när en intäkt eller en kostnad skall tas med vid inkomstberäkningen (ytterligare rättsfall återges i avsnitt 15.2.3 och 15.2.4).

I RÅ83 1:29 hade ett företag haft utgifter för s.k. systemarbete inför övergång till ett nytt datasystem. Utgifterna ansågs utgöra direkt avdragsgilla driftkostnader. I rättsfallet RÅ 1986 ref. 153 hade minkar dött vid en minkfarm. Minkuppfödaren ansågs inte skyldig att ta upp värdet av en beräknad fordran på försäkringsersättning som intäkt vid inkomstberäkningen, eftersom det inte ansågs vara klarlagt att försäkringsvillkoren var uppfyllda. I RÅ 1987 not. 533 var frågan hur ersättningar från försäljning av s.k. garantiserviceavtal skulle redovisas. RR ansåg att periodisering av ersättningarna inte skulle ske. I RR:s dom den 7 maj 1999 mål nr 7238-1995 prövades frågan om ett företag, som tillhandahöll nyckelbrickor, hade rätt att uppskjuta intäktsföringen av de fakturerade serviceavgifter som belöpte på nästa beskattningsår. RR ansåg att en sådan intäktsredovisning inte stred mot god redovisningssed och godtog förfarandet. Frågan om hur ett energiföretag skattemässigt skulle behandla erhållna anslutningsavgifter prövades i RÅ 1994 ref. 2. RR fann att avgifterna i sin helhet skulle redovisas som intäkter i företaget. I rättsfallet RÅ 1994 ref. 17 fann RR att en förhöjd första leasingavgift vid leasing av bil skulle periodiseras proportionellt över avtalstiden. Utgången blev densamma i RÅ 1989 ref. 82 som gällde förskottshyra för maskiner.

15.2 Fordringar m.m.

15.2.1 Varufordringar

Med varufordringar avses fordringar för sålda varor eller utfört arbete m.m. Det allmänna stadgandet om bokföringsmässiga grunder i 24 § med anv. p. 1 innebär att fordringar skall 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, se även BFN U 90:2).

Nedskrivning av kundfordringar

Avdrag medges alltid för konstaterad förlust, vilket normalt är fallet vid ackord eller konkurs. Praxis för nedskrivning av kundfordringar är relativt sträng.

Individuell prövning

Fordringsrisken skall 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 och RÅ 1968 Fi. 696).

När det gäller fordringar i ekonomiskt eller politiskt instabila länder finns en praxis med schablonmässiga värderingsprinciper. Denna praxis har varit grunden för rekommendationer från RSV (RSV S 1999:38).

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 (24 § anv. p. 1 st. 2 KL).

Direkt eller indirekt nedskrivning

Nedskrivning av kundfordringar kan ha skett direkt genom nedskrivning av de osäkra fordringarnas bruttobelopp. Den kan också ha skett indirekt genom avsättning till ett motkonto på balansräkningens passivsida - i regel benämnt delcrederekonto. En förutsättning för att indirekt nedskrivning av fordringarna skall godtas är att redovisningen är så ordnad att säkerhet finns för att återvunna nedskrivningsbelopp återförs till beskattning. Detta åstadkoms t. ex. genom att den gjorda reserveringen vid varje års början återförs i räkenskaperna och ny prövning av nedskrivningsbehovet sker i samband med efterföljande bokslut.

Oavsett vilken metod som tillämpats vid nedskrivning av fordringar bör, vid stora nedskrivningar eller vid generell nedskrivning, tas in specifikation med motivering.

Nedskrivning av fordringar skall redovisas särskilt i deklarationen.

15.2.2 Varu- och driftkostnadsskulder

Bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn tas till de varu- och driftkostnadsskulder som finns vid beskattningsårets utgång. Varuskulder är sådana skulder som uppstått vid inköp av varor som anskaffats för omsättning och förbrukning i verksamheten, dvs. lagervaror. En varuskuld får anses ha uppstått då varorna, om de finns kvar vid räkenskapsårets utgång, kan inräknas i varulagret. Se vidare avsnitt 15.4 om

varulagervärdering.

Driftkostnads- skulder

Driftkostnadsskulder är sådana skulder som uppstått i och för driften av verksamheten, t. ex. löneskulder, skulder för arbetsgivaravgifter och skulder för frakter och reklam. Även ränteskulder, t.ex. upplupen ränta beaktas i detta sammanhang.

Rätt beskatt- ningsår

Fråga om rätt beskattningsår då en driftkostnadsskuld kan anses ha uppkommit har prövats i RÅ 1965 Fi 1108. Fråga om rätt beskattningsår för avdrag för ränta på driftkostnadsskuld har prövats i RÅ 1961 Fi 207.

I vissa fall måste driftkostnadsskulderna beräknas på särskilt sätt. Så är exempelvis fallet när det gäller semesterlöneskuld, skuldposten "Avsatt till pensioner" (avsnitt 14.5) och skuld avseende arbetsgivaravgifter.

Semesterlöne- skuld

I ett företags lönekostnader inräknas under året intjänade semesterlöner. Frågan om vilket års taxering lönekostnader skall hänföras till är beroende av när kostnaderna bokförs i rörelseidkarens deklaration (RÅ 1960 Fi 1672). Avdrag medges normalt för den semesterersättning som intjänats av de anställda och som därmed också utgör skuld för företaget. BFN har i C 10/2 angett hur semesterlöneskuld kan beräknas vid tillämpning av semesterlagen (jfr också RÅ 1968 Fi 966).

För anställda inom byggnadsföretag och därtill hörande branscher inbetalas oftast semesterersättning till speciella semesterkassor. För anställda hantverkare m.fl. som är anslutna till sådana kassor kan reservering göras endast för den skuld

företaget eventuellt har till semesterkassan.

Reservering för semesterlöneskulder kan också göras avseende företagsledare i fåmansföretag och närstående till denne, trots begränsningarna i möjligheterna till tantiemavsättning (se vidare avsnitt 22.3.3).

Reservering i bokslutet får göras för löner och andra ersättningar som tjänats in före bokslutstillfället men inte betalats ut.

15.2.3 Reservering för framtida utgifter

Framtida utgift

Under vissa förutsättningar är det möjligt att beakta även framtida utgifter vid beräkningen av ett företags resultat. Med framtida utgift avses en utgift som med viss grad av säkerhet kommer att uppstå i framtiden. För att utgiften skall få beaktas måste den ha ett samband med den fram till balansdagen bedrivna verksamheten.

Huruvida rätt till avdrag föreligger för framtida utgifter utanför områden som särskilt lagreglerats, t.ex. reservering för garantirisker enligt 24 § anv. p. 5 KL, får bedömas utifrån de allmänna bestämmelserna i KL. I 24 § KL stadgas att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder såvida dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. I anvisningarna till 24 § KL anges vidare att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år den enligt god redovisningssed bör tas upp som en intäkt i räkenskaperna. Denna princip skall på motsvarande sätt tillämpas på verksamhetens kostnader.

God redovisningssed

Vid bokföringen godtas att framtida utgifter som är sannolika och som går att beloppsbestämma belastar periodens resultat. En förutsättning för att en sådan reservering skall anses motiverad är att den är av väsentlig betydelse för företagets resultatmätning. Att dessa befarade utgifter skall belasta resultatet innan de faktiskt uppkommit följer främst av att de civilrättsliga reglerna syftar till att motverka att företagets ställning övervärderas i balansräkningen.

Skatterättslig bedömning

KL:s uppbyggnad innebär således att den skatterättsliga praxis som utvecklats grundar sig på god redovisningssed. Inom skatterätten är man mer restriktiv vid bedömningen av avdrag för framtida utgifter. Beviskraven för att man vid beskattningen skall medge avdrag är förhållandevis höga.

Om det är fråga om avdrag för framtida utgifter för vilka särskilda bestämmelser finns, t.ex. reservering för pensionsåtagande enligt 23 § anv. p. 20 e KL, och avdrag inte kan medges enligt dessa särskilda regler kan inte heller avdrag medges enligt allmänna grunder (RÅ 1989 ref. 84).

Praxis

RR har i ett flertal domar haft att ta ställning till om avdrag för framtida utgifter skulle medges eller inte.

I RÅ 1977 ref. 13 hade W. gentemot sina kunder förbundit sig att hålla deras fastigheter fria från ohyra. För detta hade han fått ersättning under beskattningsåret. W. yrkade avdrag för de framtida utgifter som beräknades uppkomma på grund av de tecknade avtalen. Med hänvisning till att W. inte hade visat att utgifterna skulle komma att behöva bestridas vägrade RR avdrag för

dessas.

I ett senare mål, RÅ85 1:28, medgavs avdrag för kostnader för revision och databehandling som utfördes och fakturerades året efter beskattningsåret. BFN yttrade sig i bokföringsfrågan. Nämnden ansåg att förfarandet stod i överensstämmelse med god redovisningssed. Vid bedömningen av frågan utifrån skatterättsliga utgångspunkter fann RR att det inte fanns något som motiverade att avdrag inte skulle medges.

I RÅ81 1:51 hade ett företags oljeleverantörer kontraktsstridigt höjt priset. Företaget kunde inte kompensera sig för detta genom att höja priset på den redan vidareförsålda oljan. I målet inhämtade RR ett yttrande från BFN. Av yttrandet, som återges i referatet, framgår att för avdrag krävs att förlusten är sannolik samt att en rimlig uppskattning av förlustens belopp är möjlig. RR ansåg att villkoren för avdragsrätt för förlusten var uppfyllda i målet.

Här bör påpekas att när det gäller reserveringar för utgifter som är av driftkostnadskaraktär är praxis mer restriktiv (se t.ex. RÅ 1953 ref. 5, RÅ 1968 Fi 3 och RÅ 1987 not. 182).

I nedanstående förteckning anges några övriga rättsfall.

Återställningskostnader

- RÅ 1975 ref. 82, RSV /FB Dt 1977:2
- RÅ 1979 Aa 68

Skadestånd

- RÅ 1960 Fi 1464-66
- RÅ 1979 Aa 247

Klassningskostnader m.m.

- RÅ 1953 Fi 1862
- RÅ 1968 Fi 1194

Rabatter och återbäring

- RÅ 1946 Fi 1286
- RÅ 1947 Fi 973
- RÅ 1971 Fi 334

Personalkostnader

- RÅ 1960 Fi 1673
- RÅ 1968 Fi 966

Framtida förluster

- RÅ 1968 Fi 2393
- RÅ 1974 Aa 1081

Övrigt

- RÅ 1968 Fi 318
- RÅ 1974 ref. 1

15.2.4 Avsättning för garantirisker

Företag, som iklätt sig garantiförpliktelser gentemot sina kunder, åsamkas regelmässigt vissa kostnader för att fullgöra dessa förpliktelser genom att avhjälpa brister i levererade produkter eller utförda arbeten. Utgifterna är avdragsgilla. En exakt beräkning av utgifterna kan emellertid inte göras förrän tidigast när garantitiden löpt ut.

Företagsekonomiskt hänför sig kostnaderna till det räkenskapsår då leverans eller utfört arbete vinstberäknats. Enligt god redovisningssed bör man i räkenskaperna göra avsättningar till garantiriskreserv o.d. för att täcka beräknade framtida utgifter på grund av garantier som lämnats under räkenskapsåret. Det räcker dock inte med att en avsättning sker i enlighet med god redovisningssed för att avdrag skall medges. Förutsättningarna för avdrag enligt skattereglerna måste dessutom vara

uppfyllda (RÅ 1987 ref. 159).

I RÅ 1992 ref. 44 prövades frågan om avdrag kunde medges utöver vad som följde av reglerna i 24 § anv. p. 5 KL för kostnader för s.k. garantikampanjer. Bolaget hade frivilligt åtagit sig att avhjälpa konstaterade fel, som bedömdes inverka på säkerhet eller prestationsförmåga hos levererade fordon. Kostnaderna kunde beräknas med relativt stor säkerhet. RR medgav avdrag för avsättning motsvarande återstående kostnad för garantikampanjerna. RÅ 1992 not. 294 är ett likartat mål där utgången blev densamma.

Huvudregel

Avdraget får enligt 24 § anv. p. 5 KL inte överstiga de garantiutgifter man haft under beskattningsåret. Om året inte varit 12 månader långt skall beloppet jämkas. Även i de fall garantitiden är kortare än två år skall garantiriskreserveringen jämkas. Om garantitiden är längre än två år skall däremot ingen jämkning göras. En förutsättning för avdragsrätt för garantiriskreservering är att garantikostnaderna kan särskiljas i redovisningen (24 § anv. p. 5 KL).

Exempel

Garantiutgifterna för ett bolag uppgick ett räkenskapsår till 90 000 kr. Räkenskapsårets längd var på grund av omläggning endast 6 månader. Garantitiden var 18 månader. Det högsta tillåtna avdraget för framtida garantiutgifter kan då beräknas till $18/24 \times 12/6 \times 90\,000 = 135\,000$ kr.

Olika sätt att beräkna garantiriskreserv när produkterna har olika garantitid framgår nedan. Tillämpbarheten av de olika metoderna är beroende av vilka faktorer som är kända. En förutsättning för avdrag är dock att räkenskapsårets totala

garantiutgifter är kända.

Metod 1. Om försäljningsvärdet på produkter för vilka garanti återstod vid räkenskapsårets utgång är känt kan garantiriskavsättningen beräknas på grundval därav. Det brukar emellertid vara svårt att fastställa försäljningsvärdet av sålda produkter på vilka garanti återstår vid räkenskapsårets utgång. Detta gäller särskilt för de företag som lämnar tillverkningsgaranti och där försäljning sker via återförsäljare. I sådana fall torde metod 2 eller 3 nedan eller någon form av statistiskt beräknade belopp få godtas. Om inte heller något sådant utredningsmaterial kan presteras torde en schablonmässig beräkning få godtas.

Metod 2. I de fall de olika produkternas individuella garantiutgifter är kända kan avsättningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i utgifternas storlek under räkenskapsåret.

Metod 3. Om det inte heller går att klarlägga fördelningen av garantiutgifterna på produkter med skilda garantitider kan de olika produkternas omsättningssiffror för räkenskapsåret ställas i relation till den totala omsättning under räkenskapsåret för samtliga produkter på vilka garanti lämnas.

Den skattskyldige torde fritt få välja vilket av ovanstående möjliga alternativ som skall tillämpas.

Utredningsregel

Om det kan visas att ett betydligt högre avdrag än enligt huvudregeln är befogat kan under vissa förutsättningar högre avdrag medges med stöd av 24 § anv. p. 5 st. 1 KL.

24 § anv. p. 5 st. 1 KL

- - - Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av

att näringsverksamheten är nystartad,

att garantiförpliktelseerna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,

att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas omfattning skett under beskattningsåret,

att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,

att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller

att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

Utredningsregeln är enligt sin ordalydelse inte tillämplig bara därför att garantiförpliktelseerna kan beräknas till särskilt stort belopp. För att en skattskyldig skall få större avdrag för en garantiförpliktelse än som följer av huvudregeln måste detta större avdrag vara påkallat till följd av de i regeln särskilt angivna omständigheterna (RÅ80 1:68).

Av RÅ 1984 Aa 149 framgår att frågan huruvida utredningsregeln får tillämpas skall bedömas med hänsyn till den samlade verksamheten.

Reservering för framtida garantiutgifter skall

prövas vid varje bokslut. Medgivet avdrag ett år skall återföras till beskattning året efter (24 § anv. p. 5 st. 2 KL).

15.2.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

15.2.5.1 Allmänt

Fr.o.m. 2000 års taxering gäller nya regler för hur fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas vid beskattningen. Punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL har ändrats och en ny lag om beskattning av tidigare avsatta valutakursreserver har införts. Bakgrunden till ändringarna är att redovisningslagstiftningen har ändrats och att Redovisningsrådet med anledning av detta har gett ut nya rekommendationer, RR 8. De nya reglerna innebär i korthet att fordringar och skulder i utländsk valuta skall - med ett undantag - tas upp till balansdagens kurs. Undantaget gäller poster som är säkrade med terminskontrakt e.d. I dessa fall skall i princip säkringskursen användas. Valutakursreserven skall återföras till beskattning under högst fem år.

15.2.5.2 Värderingen

Den nya bestämmelsen i KL innebär att fordringar och skulder i utländsk valuta skall tas upp till kursen vid beskattningsårets utgång. Detta gäller också kontanter. Om det finns terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får värdet tas upp till det värde som följer av god redovisningssed.

God redovisningssed beskrivs i detta fall av Redovisningsrådet i dess rekommendationer RR 8. Rekommendationerna gäller, liksom den ändrade lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL, för räkenskapsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 1999. Samtidigt upphör BFN:s rekommendationer BFN R 7 att gälla utom vad avser punkt 8 och 15 - 19, som behandlar valutasäkring.

För sådana poster skall således värderingen göras i enlighet med dessa punkter.

Genom att lagregeln har anpassats till god redovisningssed och att balansdagens kurs i princip skall användas är det inte längre möjligt att, med iakttagande av god redovisningssed, avvika från balansdagens kurs och inte heller att skapa någon valutakursreserv. Utan några särskilda regler skulle den nya bestämmelsen leda till en omedelbar upplösning och beskattning av valutakursreserven. Detta har inte ansetts vara önskvärt, varför en särskilda lag har införts för att beskattningen av upplöst valutakursreserv skall kunna spridas ut på flera år.

De bestämmelser som tidigare fanns i punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL om beräkning av schablonintäkt på valutakursreserv har, med ändring av procentsatsen, tagits in i den nya lagen. Den nya procentsatsen gäller även för den som tillämpar anvisningspunkten i sin gamla lydelse (se nedan).

Ikraftträdande

Den nya lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL gäller för den som har påbörjat sitt beskattningsår den 1 januari 1999 eller senare. Den nya bestämmelsen tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

De gamla reglerna finns beskrivna i 1999 års handledning avsnitt 15.2.5.

15.2.5.3 Beskattning av valutakursreserv

I en särskild lag, lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv, regleras hur valutakursreserven skall beskattas. Principen är att beskattningen får fördelas på högst fem år enligt följande:

Återföring

vid 2000 års taxering med minst en femtedel,

vid 2000 - 2001 års taxeringar med minst två femtedelar,

vid 2000 - 2002 års taxeringar med minst tre femtedelar,

vid 2000 - 2003 års taxeringar med minst fyra femtedelar och

vid 2000 - 2004 års taxeringar eller, om taxering inte sker år 2004, vid 2000 - 2005 års taxeringar, med hela beloppet.

Grundläggande villkor

Ett villkor för få tillämpa bestämmelserna är att valutakursreserven finns avsatt i räkenskaperna.

Tillämpningsområde

Lagen gäller både för fysiska och juridiska personer som har valutakursreserv.

Beloppsgräns

Om det sammanlagda belopp som skall återföras till beskattning inte överstiger 10 000 kr skall hela beloppet återföras vid 2000 års taxering. Om det räkenskapsår som ligger till grund för detta års taxering påbörjats före den 1 januari 1999 skall beloppet i stället återföras vid närmast följande taxering.

Schablonintäkt

På samma sätt som tidigare skall en schablonintäkt på valutakursreserven tas upp. Bestämmelser om detta har flyttats över från KL till den nya lagen. Det skattepliktiga beloppet har i samband därmed höjts till 74 % multiplicerat med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång. Beloppet skall beräknas på den valutakursreserv som finns kvar obeskattad vid utgången av beskattningsåret. Det bör observeras att schablonintäkten skall beräknas på detta sätt även om man tillämpar punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL i sin gamla lydelse.

Omedelbar återföring

Den kvarvarande valutakursreserven skall återföras omedelbart till beskattning om

- den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som valutakursreserven hänför sig till,
- delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,
- företaget har upplösts genom fusion, se dock nedan under *fusion*,
- beslut har fattats om att företaget skall träda i likvidation,
- beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs eller
- skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal.

Bestämmelserna om omedelbar återföring överensstämmer med dem för periodiseringsfonder. I förarbetena till lagen om periodiseringsfonder har vissa

förtydligande uttalanden gjorts. I prop. 1993/94:50 s. 322 tas frågan upp hur näringsdrivande dödsbo som skiftas skall behandlas. Där sägs att även en sådan situation skall anses som ett upphörande med näringsverksamheten. Återföring skall i ett sådant fall ske det sista året som dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet.

Där dras också den slutsatsen, med hänvisning till 24 § 2 mom. andra stycket (numera tredje stycket) SIL, att med försäljning av andel i handelsbolag jämföras inlösen av sådan andel och upplösning av bolaget.

Överföring av valutakursreserv

Valutakursreserven får överlåtas till aktiebolag och återföras där i följande situationer.

- fysisk person överför sin näringsverksamhet eller dess drift till aktiebolaget,
- näringsverksamhet i handelsbolag överförs till aktiebolaget.

Som villkor för att sådan överlåtelse skall få göras gäller att

- överföringen inte får föranleda uttagsbeskattning enligt punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL och
- den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd valutakursreserv till aktiebolaget. Detta villkor gäller dock inte om det är fråga om apportemission.

Även när valutakursreserven överförs enligt ovan krävs att det övertagande aktiebolaget sätter av reserven i räkenskaperna.

Tillskott enligt det andra villkoret ovan får inte tas med vid beräkningen av aktiernas anskaffningsvärde. Om valutakursreserven har överförts genom apportemission gäller särskilda regler för beräkning av aktiernas anskaffningsvärde (7 § 2 st. LBV).

Fusion och fission

Valutakursreserven skall övertas vid fusion enligt 4 § FUL eller fission enligt 5 § FUL om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda.

Ikraftträdande

Bestämmelserna tillämpas första gången vid 2000 års taxering. De får tillämpas av den som i bokslutet för det beskattningsår som avslutas närmast före den 31 december 1999 har valutakursreserv. För den som har kalenderår som beskattningsår blir det således normalt aktuellt att tillämpa bestämmelserna första gången vid 2000 års taxering. Bestämmelserna gäller först vid 2001 års taxering för den som har gjort avsättning till valutakursreserv i bokslut per den 31 december 1999, om den nya lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 24 § KL inte har varit tillämplig redan vid 2000 års taxering, dvs. om det räkenskapsår som ligger till grund för bokslutet vid 2000 års taxering har påbörjats före den 1 januari 1999. Dessa fall kännetecknas av att det sista beskattningsåret för vilket avsättning till valutakursreserv har fått göras är längre än 12 månader. Bestämmelserna blir tillämpliga första gången vid 2002 års taxering för den som har redovisat valutakursreserv i bokslut under år 2000 avseende räkenskapsår som påbörjats före den första januari 1999.

15.3 Egenavgifter och särskild löneskatt

Genom 1990 års skattereform bröt man ut ur egenavgifterna den del som i vart fall

principiellt saknade ett direkt samband med individens förmåner, och därför egentligen utgjorde skatt. Dessa skatter fick benämningen särskild löneskatt.

**Vem skall
påföras
egenavgifter?**

Försäkrad med inkomst av "annat förvärvsarbete" (än anställning) skall påföras egenavgifter. Av 2 kap. 6 § lagen om inkomstgrundad ålderspension framgår att inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket utgör inkomst av annat förvärvsarbete. Egenavgifter påförs personer som haft inkomst av aktiv näringsverksamhet och som inte är äldre än 65 år vid inkomstårets utgång. Näringsidkare som är äldre än 65 år vid inkomstårets utgång påförs alltid särskild löneskatt, oavsett om näringsverksamheten är aktiv eller passiv. Egenavgifter påförs endast fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag. Detta gäller också kommanditdelägare.

**Vad består egen-
avgifterna av?**

Egenavgifterna består enligt 3 kap. 1 § SAL av

1. sjukförsäkringsavgift
2. efterlevandepensionsavgift
3. ålderspensionsavgift
4. föräldraförsäkringsavgift
5. arbetsskadeavgift
6. arbetsmarknadsavgift

Till dessa egenavgifter i egentlig mening kommer den allmänna löneavgiften. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift reglerar uttaget av denna avgift. När man i KL använder beteckningen egenavgifter avser man därmed även särskild löneavgift (4 § lagen om allmän löneavgift). I fortsättningen används därför, om inte annat anges, beteckningen egenavgifter även för allmän löneavgift.

**Vem skall
påföras
särskild
löneskatt?**

Uttaget av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster är reglerad i SLFL. Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) tas ut på passiv näringsverksamhet i Sverige och på inkomst av aktiv näringsverksamhet för den som fyllt 65 år (se avsnitt 1.9.3). SLF skall skiljas från särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP), som utgår efter andra grunder (se avsnitt 33.1). I likhet med egenavgifter påförs löneskatt på vissa förvärvsinkomster endast fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag och dödsbo. När beteckningen löneskatt eller särskild löneskatt används i detta avsnitt förstås därmed särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

**Gemensamma
bestämmelser**

Vid tillämpning av KL likställs särskild löneskatt med egenavgifter (3 § SLFL). Reglerna finns i 23 § anv. p. 19 KL. När begreppet egenavgifter därför fortsättningsvis används avses även särskild löneskatt om inte annat anges.

Avdrag

Näringsidkare får göra avdrag för avsättning för beräknade egenavgifter för beskattningsåret. Det följande året görs avstämning av tidigare medgivna avdrag mot påförda egenavgifter genom att avsättningen återförs och avdrag medges för påförda avgifter (se nedan). Den som enligt JBL eller BFL är skyldig att upprätta årsbokslut skall i räkenskaperna för beskattningsåret normalt ha satt av ett mot avdraget svarande belopp.

Förvärvskälla

Avdraget skall göras i den förvärvskälla som gett upphov till egenavgifterna.

**Förvärvskällan
avyttrad e.d.**

Om en skattskyldig inte längre innehar den förvärvskälla till vilken egenavgifterna hänförs sig skall han ändå vid senare avstämning redovisa återföringen som inkomst eller underskott i förvärvskällan.

**Flera förvärvs-
källor**

För den som har flera förvärvskällor beräknas avdrag för varje förvärvskälla för sig. Om en förvärvskälla visar underskott får detta inte kvittas mot överskott i en annan förvärvskälla vid beräkning av avdraget. För den förvärvskälla som visar underskott blir avdraget noll.

Handelsbolag

Delägarnas i handelsbolagavdragsrätt påverkas inte av en eventuell avsättning för beräknade egenavgifter i handelsbolagets räkenskaper. Har avdrag gjorts i handelsbolagets räkenskaper återförs detta i delägarens deklaration, varefter de egenavgifter som belöper på honom dras av.

Dödsbo

Schablonavdrag avseende SLF för dödsbo är inte uttryckligen reglerat (jfr 23 § anv. p. 19 st. 2 KL). Enligt RSV:s uppfattning bör dock dödsbo medges avdrag för avsättning för SLF på vanligt sätt med normalt 20 % (se nedan).

Makar

För skattskyldiga som driver sin verksamhet i handelsbolagsform, med medhjälpande make eller gemensamt med maken, finns inte något krav på att avsättningen för egenavgifter skall göras i bokföringen.

Underlaget för avsättningen

Underlaget för avdraget är nettointäkten av förvärvskällan beräknad enligt SIL, före avdraget, minskad med

- sjukpenning eller liknande ersättning som avses i 22 § anv. p. 11 KL,

- intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 2 kap. 3-5, 15 och 16 §§ lagen om inkomstgrundad ålderspension.

Avsättnings storlek

För egenavgifter får avsättning uppgå till högst 25 % av underlaget. Detta innebär inte att en skattskyldig fritt får välja en procentsats för avsättningen bara den inte överstiger 25 %. Avsättningen skall motsvara de egenavgifter som belöper på det aktuella beskattningsåret och får inte användas för resultatutjämnning. 25 % på underlaget motsvarar ungefär de egenavgifter en skattskyldig kommer att påföras när han inte är befriad från att erlægga någon egenavgift och när han inte haft någon karenstid inom sjukförsäkringen.

Har han haft karenstid är egenavgifterna lägre. Är den skattskyldige vid utgången av inkomståret inte inskriven hos en allmän försäkringskassa är han normalt skyldig att betala endast ålderspensionsavgift.

Det bör uppmärksammas att vissa näringsidkare kan ha saknat F-skattsedel under hela eller del av året. På grund därav påförs de inte egenavgifter alls eller påförs egenavgifter under endast en del av året. Avdrag för beräknade egenavgifter medges dock inte med högre belopp än som täcker de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna (23 § anv. p. 19 st. 2 KL).

För den som är skyldig att betala särskild löneskatt får avdrag för avsättning göras med högst 20 %.

Den särskilda löneskatten uppgår till 24,26 % av underlaget. Eftersom underlaget bestäms *efter* avdrag för avsättning för denna skatt måste procentsatsen räknas om när avsättningsbeloppet bestäms. Omräkningen ger 19,52. Det får anses godtagbart med en avrundning av denna procentsats till 20.

När bör rättelse göras?

Normalt bör det deklarerade avdraget för egenavgifter accepteras även om detta framstår som något för högt eller för lågt. Om avvikelsen är av sådan storlek att det kan antas att näringsidkaren försökt uppnå en obehörig förmån bör avdraget rättas.

Näringsidkare som inte gjort någon avsättning alls bör tillgodoföras motsvarande belopp ex officio.

Avdrag för egenavgifter vid skönstaxering

När skönstaxering åsatts skall avdrag för egenavgifter beräknas och tillgodoföras. Denna beräkning innebär justering på grund av påförda egenavgifter och tidigare medgivna avdrag för egenavgifter, samt årets beräknade avsättning. Förfarandet är alltså detsamma som när taxering åsatts enligt lämnad deklaration.

Ändring vid avvikelse från deklarationen

Om nettointäkten av rörelsen sänks av skattedomstol omräknas egenavgifterna. Restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter är enligt 22 § anv. p. 13 KL skattepliktiga i den mån avdrag tidigare har medgetts för dem. Avgifterna är skattepliktiga för det beskattningsår de har restituerats, avkortats eller avskrivits.

Om nettointäkten av näringsverksamheten höjs genom avvikelse från deklarationen uppkommer frågan i vilka fall också

egenavgifterna skall ändras. Frågan har prövats i RÅ 1987 ref. 65 I-II och RÅ 1990 ref. 37 (plenum). Samtidigt med den senare domen prövades två likartade fall med samma utgång.

Mindre ändring

Av 1987 års domar framgår att avdraget för egenavgifter skall räknas om när det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten. Även efter 1990 års domar har 1987 års domar giltighet. RSV har med anledning av 1987 års domar i en skrivelse angivit att med mer än en mindre ändring bör förstås ändring av nettointäkten före avdrag för avsättning för egenavgifter på mer än 20 %. Ändringar av intäkten med lägre belopp än 10 000 kr bör dock alltid räknas som mindre ändring och ändringar på högre belopp än 100 000 kr alltid räknas som mer än en mindre ändring. 1987 års domar från RR får tolkas så att om det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten så bör omräkning göras ex officio. Någon åtskillnad mellan skattskyldiga med avsättning gjord i räkenskaperna och andra bör inte göras. Om det istället är fråga om endast en mindre ändring av nettointäkten bör någon ändring av avdraget för egenavgifter inte göras utan yrkande från den skattskyldige. Om denne yrkar ändrat avdrag bör detta kunna godtas både när avdraget görs i bokslutet och när det görs i deklarationen.

Låst taxering

De ovan nämnda domarna från 1990 innebär att man skiljer på behandlingen i taxeringsnämnden (numera skattenämnden) och i skattedomstolarna. RR ansåg att om den efterföljande taxeringen var låst, och det därigenom inte gick att återföra ett ytterligare avdrag, skulle avdrag inte medges för det första året. Inte heller skattetillägget korrigerades.

Från och med 1991 års taxering gäller nya förfarande- och processregler. En taxering kan ändras om ändringen utgör en konsekvens av beslut eller dom om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig. När en sådan ändring är till nackdel för den skattskyldige kan eftertaxeringsbeslut fattas inom fem år med en förlängning så att det alltid finns en tidsfrist på sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. Vissa begränsningar för eftertaxering finns i fråga om obetydliga belopp, uppenbar oskälighet och res judicata (4 kap. 17 - 20 §§ TL).

Eftersom taxeringen fr.o.m. 1991 års taxering inte längre är låst för följdändringar torde 1990 års domar innebära att avdrag för beräknade egenavgifter alltid bör medges om det är fråga om mer än en mindre ändring.

Ändrat bokslut

Den kategori skattskyldiga som skall redovisa avsättningen i räkenskaperna behöver inte ändra bokslutet bara för att skattemyndigheten ändrar avdraget för avsättning för egenavgifter. En skattemässig rättelse får istället göras vid avstämningen för det följande året.

Exempel

En enskild näringsidkare avsätter vid 1999 års taxering 20 000 kr i räkenskaperna för egenavgifter. Vid

taxeringen medges dock avdrag för endast 12 000 kr. De slutligt påförda egenavgifterna enligt 1999 års taxering uppgår till 14 000 kr. Detta belopp kostnadsförs i räkenskaperna för 1999 samtidigt som föregående års avsättning 20 000 kr intäktsförs. Detta innebär att netto 6 000 kr intäktsförs i räkenskaperna. I deklarationen tas 8 000 kr upp som en bokförd inte skattepliktig intäkt. Beloppet motsvarar skillnaden mellan gjord avsättning, 20 000 kr, och medgivet avdrag, 12 000 kr. Den skattemässiga effekten blir att avdrag medges med netto 2 000 kr ($= 8\,000 - 6\,000 = 14\,000 - 12\,000$) vid avstämning av egenavgifter vid 2000 års taxering.

Avstämning i deklarationen

Skattskyldiga som inte har gjort avsättning för egenavgifter i räkenskaperna gör sin avstämning i deklarationen. Det avsatta beloppet skall återföras till beskattning följande beskattningsår och avdrag görs för de slutligt fastställda avgifterna. Vid 2000 års taxering skall det vid 1999 års taxering medgivna avdraget för avsättning för egenavgifter tas upp som intäkt och de slutligt fastställda egenavgifterna för taxeringsåret 1999 dras av.

Avstämning i räkenskaperna

Skattskyldiga som skall göra avdrag för avsättning för egenavgifter i räkenskaperna bör också göra avstämningen i räkenskaperna. Överensstämmer den skattemässiga och den bokföringsmässiga avsättningen behöver den skattskyldige inte öppet redovisa avstämningen i deklarationen. Denna blir ju riktigt redovisad i räkenskaperna. Överensstämmer däremot inte den skattemässiga och den bokföringsmässiga avsättningen måste en avstämning göras i deklarationen.

Brutet räkningsår

Brutet räkningsår förekommer sedan 1992 års taxering endast undantagsvis. För närmare beskrivning av tillvägagångssättet när det gäller avstämning m.m. vid brutet räkningsår, se Handledning för rörelse- och jordbruk 1988.

15.4 Varulager

15.4.1 Bakgrund

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 nedskrivning av lagrets värde.

Reglerna fr.o.m. 1992 års taxering innebär att lagervärderingen i princip följer den värdering som 14 § BFL föreskriver. Lagret värderas därför numera enligt lägsta värdets princip.

15.4.2 Lagerbegreppet

15.4.2.1 Allmänt

Lager beskrivs i 24 § anv. p. 2 KL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Uttryckssättet innebär att lager alltid är omsättningstillgångar, men torde också innebära att alla omsättningstillgångar inte behöver vara lager (se 19 § BFL). Således torde ett företags värdepappersinnehav 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 skall inte 24 § anv. p. 2 KL tillämpas utan i stället reavinstreglerna (jfr 2 § 1 mom. 6 st. SIL). Det krävs därför i dessa fall en avyttring för att en eventuell värdenedgång skall få dras av.

I skatterätten finns ingen särskild regel för bestämning av gränsen mellan omsättnings- och anläggningstillgångar. Den skatterättsliga gränsdragningen följer den allmänna principen att bedömningen skall göras efter bokföringsmässiga grunder. Gränsdragningen mellan anläggnings- och omsättningstillgångar har i regel betydelse dels för värderingen, dels för rubriceringen i balansräkningen.

I 13 § st. 1 BFL, liksom 4 kap. 1 § ÅRL, anges att med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. De tillgångar som inte är anläggningstillgångar är således att betrakta som omsättningstillgångar.

Gränsdragningen

Av definitionen i 13 § BFL och i 4 kap. 1 § ÅRL framgår att det inte är tillgångens natur utan 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 typiskt sett brukar vara en anläggningstillgång kan i en annan situation vara en omsättningstillgång. Ett exempel på detta är att RR i RÅ 1974 Aa 894 förklarade att när ett bilförsäljningsföretag tog ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dem blev bilarna anläggningstillgångar.

Varulagret

I förarbetena till BFL (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.

För företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handlar med fastigheter anses fastigheterna i regel utgöra lagertillgång (se avsnitt 24.3). Aktier, obligationer och andra värdepapper samt immateriella tillgångar räknas som lagertillgångar om företaget bedriver handel med sådana tillgångar.

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 avsnitt 15.4.4.3 och 12.18).

15.4.2.2 Inneliggande lager

Som lager anses endast tillgångar som finns inneliggande i lagret vid räkenskapsårets utgång. Varor som beställts från leverantör

eller varor som levererats till kund ingår därför inte i lagret. Beställda varor utgör i stället rättigheter till leverans av lagertillgångar (se avsnitt 15.4.5 om kontraktsnedskrivning) medan varor som man har levererat anses ha övergått från att vara lager till att vara en fordran.

Tidigare hade fråga om vilka tillgångar som är inneliggande i lagret per balansdagen väsentlig betydelse genom rätten till generell nedskrivning av värdet på lagret. Endast värdet på de i lagret inneliggande tillgångarna fick skrivas ned. Frågan kan dock i vissa fall fortfarande ha betydelse. Här följer därför en kort redogörelse för rättsläget.

Frågan berördes i förarbetena till KL:s bestämmelser om kontraktsnedskrivning (bestämmelserna ändrade fr.o.m. 1992 års taxering). I prop. 1945:377 s. 41 uttalade departementschefen att det inneliggande lagret bör anses omfatta varupartier som på balansdagen

a) omhändertagits av köparen,

b) omhändertagits av tredje man för köparens räkning och

c) varupartier som på balansdagen avlämnats för transport till köparen.

Med anledning av ett uttalande av departementschefen i prop. 1978/79:210 har diskuterats vilken betydelse reglerna om separationsrätt i konkurs har för gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager.

RR har i målet RÅ 1987 ref. 45 lämnat vägledning för bedömningen. I målet prövades frågan om ett varuparti i utlandet skall anses ingå i en svensk köpares lager. Varorna levererades på säljarens bekostnad men med självständig fraktförare (cif) till svensk hamn. Utgången i målet blev att köparen fick inräkna varupartiet i sitt varulager från den tidpunkt då

varorna avlämnats till fraktföraren. Av domen framgår att bedömningen skall göras i enlighet med departementschefens ovan redovisade uttalande i prop. 1945:377.

Mot bakgrund av uttalandet torde den omständigheten att varorna avskiljts för köparens räkning i säljarens lagerlokal inte medföra att varorna kan inräknas i köparens lager. I RÅ82 1:41 har en liknande fråga prövats. I målet var fråga om ett parti sågat virke som låg avskilt hos säljaren för köparens räkning och dessutom försett med köparens märke enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke ingick i köparens lager. Märkning enligt virkesmärkningslagen innebär att köparen får separationsrätt i det märkta virket. Köparen hade dock inte omhändertagit virket vid räkenskapsårets utgång. Virket ansågs därmed inte ingå i köparens lager. Om varorna, trots att de ligger kvar hos säljaren, har avskiljts på ett sådant sätt att de anses kommit i köparens besittning, t.ex. i ett låst förvaringsutrymme till vilket endast köparen har nyckel, kan dock varorna anses ingå i köparens lager. Stöd för denna uppfattning finns i RN 1962 nr 3:2.

Redovisningsrådet rekommenderar i RR 2 (se avsnitt 15.4.4.1 nedan) att frågan om lagret skall anses inneliggande eller ej normalt skall bedömas enligt köprättsliga regler. Detta innebär att den skatterättsliga och den bokföringsmässiga bedömningen inte alltid överensstämmer. Det kan därför i vissa fall finnas skäl att vid taxeringen justera bokfört lagervärde så att det kommer att överensstämma med det skatterättsligt riktiga värdet.

Lagerbevis

En vara eller ett varuparti kan ersättas av ett lagerbevis, dvs. 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 (RÅ79 Aa 66 och RÅ81 1:64, se nedan).

I RÅ81 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.

15.4.2.3 Konsignationslager

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 därför aldrig övergått på kommissionären, varför konsignationslagret inte kan inräknas i kommissionärens varulager. Angående skattskyldighet vid kommission se avsnitt 19.8.

15.4.2.4 Fakturering

Ett varuparti skall redovisas hos antingen säljaren eller köparen. När varupartiet fysiskt avlämnats till köparen övergår det för säljaren från att vara inneliggande lager till att vara en fordran, om inte betalning skett. Denna princip har markerats i 24 § anv. p. 1 st. 4 KL.

15.4.3 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 skall den skattskyldige upprätta en förteckning som för varje post av tillgångar i lagret anger det högsta värde som är tillåtet enligt 14 § 1 och 2 st. BFL eller, i förekommande fall, motsvarande bestämmelser i årsredovisningslagarna. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas enligt alternativregeln i 24 § anv. p. 2 st. 3 KL (avsnitt 15.4.4.5 nedan) skall 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. Här kan också nämnas att på förteckningen skall den skattskyldige teckna en försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen.

Har den skattskyldige inte följt inventeringslagens regler skall, enligt 3 § inventeringslagen, de lämnade uppgifterna om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen.

Om det med hänsyn till verksamhetens art inte utan avsevärda svårigheter är möjligt att följa inventeringslagens regler skall den skattskyldiges uppgifter om lagervärdet godtas om det inte framstår som sannolikt att värdet är ett annat.

15.4.4 Värdering

Sammanfattning

Lagervärderingen kan enligt 24 § anv. p. 2 KL 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 det verkliga värdet. 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. Denna regel beskrivs närmare i avsnitt 24.1.5.3. Huvudregeln beskrivs i det närmast följande och alternativregeln i avsnitt 15.4.4.5.

15.4.4.1 Huvudregeln

I 24 § anv. p. 2 KL finns den grundläggande bestämmelsen för den skatterättsliga lagervärderingen. Den hänvisar till 14 § 1 och 2 st. BFL. Reglerna i BFL är således även avgörande för den skatterättsliga värderingen av lagertillgångarna. Regeln i KL anger minimigränsen för värdet på lagret medan BFL anger den civilrättsliga maximigränsen.

Lagerreserv

Av 14 § 3 st. BFL framgår att om lagret tas upp till lägre värde än vad som följer av lägsta värdets princip (se nedan) skall skillnaden tas upp som lagerreserv. Motsvarande bestämmelse finns inte i ÅRL. Numera tillåts enligt skattereglerna inte nedskrivningar av lagret i andra fall än när alternativregeln eller djurvärderingsregeln tillämpas. Detta har uttryckligen slagits fast genom en bestämmelse i 24 § anv. p. 1 st. 1 KL.

Man kan som exempel tänka sig fall där varje värde mellan 90 och 100 är förenligt med värderingsreglerna i BFL. 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 BFL:s regler. Lagerreserven på 10 får nämligen inte beaktas enligt 24 § anv. p. 1 st. 1 KL i dess ändrade lydelse.

14 § bokföringslagen och allmänna principer

Bestämmelserna för den bokföringsmässiga värderingen av omsättningstillgångar finns i 14 § BFL. Motsvarande bestämmelser för aktiebolag m.fl. finns i 4 kap. ÅRL.

Lägsta värdets princip

Av 14 § BFL, liksom av 4 kap. 11 § ÅRL, följer att lagret skall värderas enligt lägsta värdets princip. Värderingen skall alltså ske med utgångspunkt från det lägsta av anskaffningsvärdet eller verkliga värdet. Det verkliga värdet skall enligt BFL:s huvudregel anses som nettoförsäljningsvärdet. Om det är betydligt enklare att använda återanskaffningsvärdet, bör man normalt kunna godta detta. Så kan vara fallet vid värdering av exempelvis råvaror och halvfabrikat.

Post för post

Vidare ger 14 § BFL, liksom i 4 kap. 11 § ÅRL, uttryck för att lagret skall värderas post för post. Grundprincipen är därför att varje enskild tillgång skall värderas för sig. Ett sänkt värde på ett varuslag får vid värderingen därför inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. 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

För varor av samma slag som anskaffats eller tillverkats vid olika tidpunkter skall lagervärdet beräknas enligt först-in-först-ut-metoden (24 § anv. p. 2 st. 2 KL). Det innebär att vid bestämmandet av anskaffningsvärdet skall de varor som ligger kvar i lagret vid räkenskapsårets utgång anses vara de senast anskaffade eller tillverkade.

Fortlevnads- principen

Vidare skall värderingen av lagertillgångarna ske utifrån ett antagande att de kan utnyttjas på planerat sätt. Endast om något inträffat som förändrar tillgångarnas användbarhet i företaget skall värdet korrigeras. Denna princip brukar kallas fortlevnadsprincipen eller going-concern. Principen åskådliggörs i RÅ 83 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.

Redovisningsrådet har lämnat vägledning för tillämpningen av 14 § BFL (RR 2).

Anskaffningsvärdet

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås utgiften för dess förvärv eller tillverkning (13 § 2 st. BFL resp. 4 kap. 9 § ÅRL).

Inköpta lager- tillgångar

I anskaffningsvärdet för inköpta varor skall medräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och andra till varan direkt hänförliga kostnader. Vidare får den skattskyldige medräkna en skälig del av indirekta kostnader för inköpsavdelning och allmän administration vid värderingen av de inköpta lagertillgångarna. Avdrag skall göras för återbäring, rabatter, bonus och liknande.

För varor köpta i utländsk valuta skall inköpspriset omräknas med hänsyn till valutakursen vid den tidpunkt då bokföringsskyldighet inträder för posten i fråga. Det torde normalt innebära att omräkning skall ske till valutakursen vid leveranstidpunkten. Vid terminssäkring skall omräkning ske till terminsvalutans kurs.

Egentillverkade lagertillgångar

Anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar består av direkta och indirekta kostnader som lagts ned vid framställningen av tillgången. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till viss produkt eller order. De indirekta kostnaderna skall på ett rimligt sätt fördelas på de tillverkade produkterna. Fördelningen kan göras med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom direkta kostnader, löner, golv-

ytor, produktionstid m.m.

Direkta kostnader

De kostnader som är direkt hänförliga till viss produkt eller order är främst,

- a) i produkten ingående råmaterial och halvfabrikat samt
- b) löner och andra ersättningar till personal verksam vid framställningen av viss produkt. I lönekostnaderna skall även ingå kostnader för socialavgifter, särskilda löneskatter och förmåner.

Indirekta kostnader

Nedan följer en exemplifiering av sådana indirekta kostnader som skall beaktas vid värderingen av det egentillverkade lagret. Dessa kostnader är främst sådana som är hänförliga till tillverkningen såsom

- a) avskrivningar på anläggningstillgångar som utnyttjas i produktionen,
- b) kostnader för reparation och underhåll av de anläggningstillgångar som avses i ovanstående punkt,
- c) kostnader för lokaler i vilka produktionen bedrivs, antingen utbetald hyra eller kostnader för egna lokaler innefattande avskrivningar, underhåll m.m.,

d) löner och andra ersättningar inkl. avgifter och löneskatter till personal som indirekt är verksamma inom produktionen, t.ex. förmän och vissa tjänstemän, personal för underhåll av maskiner,

e) kostnader för förnödenheter som förbrukats i produktionen samt

f) kostnader för kraft, ljus och värme som förbrukats i produktionen.

Allmän administration

Förutom de ovan exemplifierade indirekta tillverkningskostnaderna får även skälig andel av företagets kostnader för allmän administration medräknas i anskaffningsvärdet. Detta framgår bl.a. av specialmotiveringen till 14 § BFL (prop. 1975:104 s. 220) vari anges, att det enligt fast praxis medges att skälig andel av allmänna förvaltningskostnader inkluderas. Vid ordertillverkning är det möjligt att aktivera även de omkostnader som avser ordermottagandet.

Räntekostnader

Vid värderingen av egentillverkade lagertillgångar får räntekostnader som belöper på främmande kapital beaktas. Endast räntekostnader under tillverkningstiden får medräknas i lagervärdet. Räntekostnaderna bör därvid beräknas med utgångspunkt från verkliga kostnader för räntor under året. Räntor på eget kapital får aldrig medräknas vid värderingen av lagertillgångarna.

Redovisningsrådet

I redovisningsrådets rekommendationer RR 2 anses att allmänna administrationskostnader och räntekostnader i allmänhet inte skall inräknas i lagervärdet (RR 2 p. 20 - 21). De skall i stället kostnadsföras omedelbart.

Verkliga värdet

Värderingen av lagret skall, som tidigare sagts, göras utifrån lägsta värdets princip. Vanligt är att lagret värderas till anskaffningsvärdet. Om det verkliga värdet på lagret är lägre skall det värderas till detta lägre värde. Det verkliga värdet kan bestämmas till nettoförsäljningsvärdet, återanskaffningsvärdet eller annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Nettoförsäljningsvärdet

Med nettoförsäljningsvärde avses vad som i 14 § 2 st. BFL resp. 4 kap. 9 § ÅRL anges som försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningsomkostnad.

Försäljningsvärdet är det pris som erhålls vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Utgångspunkten för bedömningen är att företaget fortsätter sin verksamhet. Regleringen i BFL resp. 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 skall avdrag ske för fastställda rabatter, bonus, provisioner etc.

I försäljningsomkostnaderna skall medräknas skälig del av indirekta försäljningskostnader

samt skälig del av kostnader för allmän administration.

Begreppet nettoförsäljningsvärdet 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. Dessa varor kan vara halvfabrikat och varor i arbete. I dessa fall kan det slutliga försäljningsvärdet reduceras med alla återstående kostnader fram till leveransen. Härefter skall då ingå direkta tillverkningskostnader samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader och administrationskostnader.

Återanskaffningsvärde

I 13 § 2 st. BFL definieras, förutom anskaffningsvärdet, även återanskaffningsvärdet. Motsvarande bestämmelse finns i 4 kap. 9 § ÅRL. Med återanskaffningsvärdet avses det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället. Balansdagen är räkenskapsårets sista dag. Samma principer för värderingen skall alltså gälla som för anskaffningsvärdet. Priserna skall dock omräknas till balansdagens nivå. Omräkning av priser i utländsk valuta bör ske till balansdagens kurs.

15.4.4.2 Inkurans

Med inkurans menas en 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). Fr.o.m. 1992 års taxering finns inte längre några särskilda regler i KL om inkurans. Något schablonavdrag för inkurans får därför inte göras. Inkuransbedömningen skall i stället

göras inom ramen för reglerna i 14 § BFL resp. i 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt dessa bestämmelser, beaktas inkuransen i första hand genom att lägsta värdets princip tillämpas vid värderingen. För färdigvaror, och ofta för halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet vanligtvis till nettoförsäljningsvärdet. Om detta är lägre än anskaffningsvärdet beaktas inkuransen genom värderingen till nettoförsäljningsvärdet. För råvaror, och ibland halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet normalt med utgångspunkt från återanskaffningsvärdet. Då måste också en bedömning av inkuransen göras och inkuranta varor värderas ned med hänsyn till denna.

15.4.4.3 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 åsättas något värde vid värderingen av lagret. Förnödenheter som i stället är av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning skall redovisas som varulager i bokslutet. I RÅ81 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 mkr. Viss vägledning vid väsentlighetsbedömningen torde kunna erhållas från rättsfallet.

15.4.4.4 Vissa särskilda lagervärderingsfrågor

Näringsbidrag

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) skall enligt 22 § anv. p. 9 KL (se avsnitt 11.8) 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 (22 § anv. p. 9 st. 6 KL). 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.

Byggnadsföretag

Värdering av fastigheter som utgör lagertillgångar och pågående arbeten i byggnadsföretag behandlas i avsnitt 24.3.4 och 24.4.

Lagervärdering av djur

Reglerna för värderingen av lager av djur i jordbruk och renskötsel redovisas i avsnitt 24.1.5.

15.4.4.5 Alternativregeln

För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en värdering strikt enligt BFL eller ÅRL har huvudregeln kompletterats med en regel som medger en schablonmässig värdering av lagret (24 § anv. p. 2 st. 3 KL).

Alternativregeln utgår från lagrets totala

anskaffningsvärde. Om vissa varor eller varugrupper värderats till anskaffningsvärde och andra till verkligt värde 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 e.d.

Om företagets samlade lagertillgångar till viss del består av sådana tillgångar som inte omfattas av alternativregeln måste dessa särskiljas för att regeln skall kunna tillämpas på övriga delar av lagret. En sådan tillämpning av KL:s lagervärderingsregler innebär att aktier och fastigheter e.d. värderas enligt huvudregeln, dvs. enligt lägsta värdets princip, medan övriga lagertillgångar värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Om en värdering av lagret enligt schablonregeln medför att lagret åsätts ett lägre värde än det högsta värde som medges enligt BFL kan det komma i fråga att redovisa skillnaden som en lagerreserv (jfr 14 § 3 st. BFL).

Exempel	Anskaffnings- värde	Verkligt värde	Lägst av dessa	97 %
Vara A	100 000	100 000	100 000	97 000
Vara B	200 000	240 000	200 000	194 000
Vara C	300 000	290 000	<u>290</u> <u>000</u>	<u>291</u> <u>000</u>
			590 000	582 000

En tillämpning av lägsta värdets princip ger ett lagervärde på 590 000 kr. Om alternativregeln tillämpas medges att lagret skrivs ned med 3 % av det totala anskaffningsvärdet. Detta ger ett värde

på 582 000 kr. Således medger en värdering enligt alternativregeln ett lagervärde som är lägre än lagervärdet beräknat enligt 14 § BFL. Skillnaden mellan de två värdena skall vid tillämpning av 14 § 3 st. BFL redovisas som en lagerreserv. BFN har emellertid uttalat (BFN U 92:1) att en sådan skillnad inte behöver redovisas som lagerreserv om detta inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning. I detta exempel utgör skillnaden visserligen endast drygt en procent av lagrets totala värde beräknat enligt lägsta värdets princip, men man måste ändå göra en bedömning av skillnadens storlek i förhållande till företagets resultat och ställning för att kunna avgöra om skillnaden skall redovisas som lagerreserv eller inte.

15.4.5 Kontraktsnedskrivning

Enligt 24 § anv. p. 2 st. 5 KL kan under vissa förutsättningar värdet på kontrakt avseende leverans av lagertillgångar skrivas ned.

Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar att värdet på ett kontrakt skall skrivas ned måste denne genom utredning visa att inköpspriset, på balansdagen, faktiskt understiger det överenskomna priset. Vid värdering av kontrakt om leverans av rå- eller stapelvaror torde ett fullgörande av bevisskyldigheten inte vara alltför betungande.

15.5 Ersättningsfonder

De äldre reglerna om eldsvådefonder och om uppskov med beskattning av realisationsvinst användes i speciella situationer. Det typiska för eldsvådefonderna var att avsättningen skedde i en force majeure situation. Möjligheten till uppskov med beskattning av reavinst användes bl.a. vid tvångsmässig avyttring av fastighet, t. ex. expropriation. Bestämmelserna om ersättningsfonder i lagen (1990:663) om ersättningsfonder motsvarar i stort de äldre

reglerna om eldsvådefonder och uppskov med beskattning av reavinst.

De olika ersättningsfonder som finns är fond för

- inventarier
- byggnader och markanläggningar
- mark
- djurlager i jordbruk och renskötsel.

Av vem

Avdrag medges den som redovisar inkomst av näringsverksamhet.

För vad

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning har erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse.

Avdrag kan också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med att en fastighet har avyttrats

- p.g.a. tvång, t.ex. expropriation och inlösen
- som ett led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering
- p.g.a. flygbuller.

Inskränkning i förfoganderätten

Avdrag får även göras för engångsersättning som erhållits för ovan nämnda tillgångar i samband med inskränkning i förfoganderätten till fastigheten enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar. Ersättning för frivillig allframtidsupplåtelse omfattas inte av bestämmelserna.

De enda slag av omsättningstillgångar som ger rätt till avsättning till ersättningsfond är djurlager.

Hur mycket

Det högsta belopp som kan sättas av till ersättningsfond är den skattepliktiga försäkringsersättning som erhållits vid branden eller olyckshändelsen respektive den skattepliktiga vinsten i tvångsavyttringsfallen. Avdraget minskas med förhöjt värdeminskningssavdrag för inventarier, byggnader eller markanläggningar vilket erhållits med anledning av skadan eller avyttringen. Avser avdraget ersättning för avyttrad fastighet får avdraget inte överstiga den skattepliktiga vinsten samt de belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet på grund av avyttringen.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret. Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

När det gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall ett mot avdraget svarande belopp sättas av i räkenskaperna för räkenskapsåret.

Handelsbolag

I handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.

Samma tillgångar

Ersättningsfonderna skall användas för avskrivning respektive nedskrivning av samma slags tillgångar som avsättningen avsett, samt, då det gäller fond för inventarier, även för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten på sådana tillgångar. Emellertid finns vissa undantag från denna princip. Ersättningsfond för inventarier får användas också för nedskrivning i djurlager och en fond för byggnader och markanläggningar får användas även för avskrivning av inventarier samt nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel.

Tidpunkten

Ersättningsfond får tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter utgången av det beskattningsår då avsättning skett. Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som har anskaffats under samma beskattningsår som ersättningen tas upp till beskattning. I sådana fall skall det anses som om avsättning till ersättningsfond har gjorts och fonden omedelbart därefter tagits i anspråk.

Om en ersättningsfond utnyttjas utgör det ianspråktagna beloppet inte någon skattepliktig intäkt. Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden används, inte dras av som driftkostnad. Vid beräkning av värdeminskningssavdrag på inventarier, byggnader eller markanläggningar skall anskaffningsvärdet reduceras med det utnyttjade fondbeloppet. Ianspråktagandet av en ersättningsfond för mark sker genom själva anskaffningen och inte genom en avskrivningsåtgärd. Ingångsvärdet på ersättningsfastigheten reduceras med det ianspråktagna beloppet. Först vid en framtida

avyttring av fastigheten uppkommer normalt den skattemässiga effekten av ianspråktagandet. Har fonden använts till lageranskaffning, skall lagret anses nedskrivet med det utnyttjade beloppet.

Även del av fond kan tas i anspråk. Härvid tillämpas FIFO-metoden när det gäller fonder av samma slag.

Återföring

Ersättningsfond skall återföras till beskattning om

- fonden har tagits i anspråk i strid med bestämmelserna
- hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte övertagits
- företaget har upplösts genom fusion och fonden inte övertagits
- beslut har fattats om att företaget som har fonden skall träda i likvidation
- beslut har fattats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs
- fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilken taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättning har medgetts
- skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Om endast vissa inkomster undantas från beskattning p.g.a. dubbelbeskattningsavtal skall återföring inte ske (prop. 1994/95:91 s.

51).

Ersättningsfond behöver inte återföras på grund av att hela eller huvudsakliga delen av förvärvskällan överlåtits eller upphört om avsättningen grundas på en tvångsförsäljning (expropriation m.m.), yttre rationalisering eller flygbuller.

Har fysisk person fått avdrag för avsättning vid tvångsmässig försäljning eller för ersättning p. g.a. inskränkning i förfoganderätten skall återföring göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt 22 § anv. p. 5 KL. I övrigt återförs fonden i inkomstslaget kapital. Detta gäller ersättningsfond för byggnader och markanläggningar. Vad avser fond för mark så återförs denna till beskattning i inkomstslaget kapital.

Övertagande

Med överlåtelse likställs överlåtelse genom bodelning, arv eller genom förordnande i testamente. Avlider fondinnehavare återförs ersättningsfond således först vid bodelningen eller arvsskiftet såvida inte förvärvskällan dessförinnan upphört. Skattemyndighet får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden istället för att återföras till beskattning övertas av förvärvskällans nya ägare.

Ersättningsfond får övertas när en ekonomisk förening ombildas till aktiebolag och aktierna skiftas ut. I FUL finns särskilda bestämmelser om övertagande vid fusion m.m., se avsnitt 28. Vid vissa koncernförhållanden kan skattemyndigheten, om särskilda skäl finns, medge att ett företags ersättningsfond övertas av ett annat företag. Har fond övertagits anses det övertagande företaget ha gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts

hos det överlåtande företaget. Enligt 10 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m. m. med anledning av ändrade bestämmelser

om aktiekapitalets storlek, får ersättningsfond föras över till den nya verksamheten (se avsnitt 25.4.3.6).

Dispens

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att en fond får behållas en viss tid utöver det år då fonden egentligen skulle återföras, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det år avdrag för avsättning har medgetts.

Skattemyndighetens beslut avseende övertagande av fond samt förlängd tidsfrist för ianspråktagande får överklagas hos RSV. RSV:s beslut får inte överklagas.

30 % tillägg

Om en ersättningsfond återförs, skall ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt. Detta gäller även del av sådan fond. Om det finns synnerliga skäl skall tillägg inte påföras.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 16 - Räntefördelning

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1993:1536) om räntefördelning (RfL)
SFS 1996:1400
SFS 1997:853
prop. 1993/94:50 s. 226f, 244f, 309f
Ds 1993:28 s. 156f, 182f, 275f
prop. 1993/94:234 s. 95f, 140f
prop. 1996/97:12 s. 28f, 52f
prop. 1996/97:154 s. 54f och 58

Sammanfattning

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet får göra positiv räntefördelning när kapitalet i verksamheten vid årets ingång överstiger 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt beräknad avkastning på kapitalet flyttas från inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital.

Man får dock inte flytta ett större belopp än inkomsten av näringsverksamheten. Utrymme som inte utnyttjas får sparas.

På motsvarande sätt skall negativ räntefördelning ske då kapitalet i verksamheten är negativt med mer än 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt bestämd utgiftsränta på det negativa kapitalet, dvs. ett avdrag, flyttas från inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital. Detta är obligatoriskt och

görs oavsett om det föreligger överskott eller underskott i verksamheten.

För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag finns motsvarande regler. Man räknar då ränta på det justerade ingångsvärdet på andelen i stället för på kapitalet i handelsbolaget.

16.1 Allmänt

Bakgrund

Vid skattereformen infördes bestämmelser om negativ räntefördelning i 22 § anv. p. 16 KL och 3 § 4 mom. SIL. Dessa trädde emellertid aldrig i kraft och är numera borttagna. Reglerna var i många stycken annorlunda konstruerade än de nuvarande, men i vissa specialfall kan ledning för rättstillämpningen finnas i de äldre förarbetena. Efter utredning infördes i stället den nya lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning (RfL).

Syftet

Genom 1990 års skattereform uppkom en skillnad i skattebelastningen mellan inkomst av kapital, där skattesatsen är 30 %, och inkomst av näringsverksamhet där skatten är progressiv och kan vara väsentligt högre. Dessutom utgår egenavgifter eller särskild löneskatt på näringsinkomster. För enskilda näringsidkare beskattas avkastningen på i näringsverksamheten satsat kapital som arbetsinkomst.

= enmansaktiebolag

För att i någon mån jämställa enskilda näringsidkare med ägare till enmansaktiebolag finns regler om positiv räntefördelning.

**Avkastningen på
eget kapital -
30 % i skatt**

Positiv räntefördelning ger näringsidkaren en möjlighet att få en del av inkomsten av näringsverksamhet motsvarande avkastning på i näringsverksamheten satsat kapital beskattad i inkomstslaget kapital. Detta sker genom att en beräknad inkomstränta flyttas från näringsverksamhet (minskning) till kapital (ökning).

Positiv räntefördelning är frivillig.

**Privata utgifts-
räntor i kapital**

Negativ räntefördelning är avsedd att förhindra att näringsidkaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten och på så sätt får en större skatteeffekt av dem. I detta fall flyttas ett ränteavdrag från näringsverksamhet (ökning) till kapital (minskning).

Negativ räntefördelning är obligatorisk.

Inkomst av enskild näringsverksamhet beskattas således i princip som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det faktiska kapital som redovisas. Mindre belopp räntefördelas dock inte.

16.2 Fysiska personer och dödsbon

Vem gör räntefördelning?

Reglerna om räntefördelning är enligt 1 § RfL tillämpliga på *enskilda näringsidkare* och på *svenska dödsbon som driver näringsverksamhet*.

Reglerna tillämpas även på *fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag* och av det skälet redovisar inkomst av näringsverksamhet. Räntefördelningen görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet.

Räntefördelning skall däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar - EEIG (SFS 1994:1853).

Näringsverksamhet redovisas i Sverige

En förutsättning är att inkomst av näringsverksamheten redovisas i Sverige. För fysisk person bosatt utomlands m.m. se närmare RSV:s Handledning för internationell beskattning.

Aktiv och passiv näringsverksamhet

Reglerna om räntefördelning är tillämpliga i både aktiv och passiv näringsverksamhet.

16.3 Positiv räntefördelning

Fördelningsunderlag på mer än 50 000 kr

Positiv räntefördelning får göras om det vid utgången av föregående beskattningsår finns ett positivt fördelningsunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, på mer än 50 000 kr (2 och 6 §§ RfL, om flera förvärvskällor, se avsnitt 16.10).

Med fördelningsunderlag avses för enskild näringsidkare eget kapital, dvs. tillgångar minus skulder, efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 16.7, och för delägare i handelsbolag det justerade ingångsvärdet på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 16.8.

Gånger SLR + 5 %

Detta kapital multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter (3 § 1 st.).

Räntesatsen är 9,38 % vid 2000 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får då det fördelningsutrymme, fördelningsbeloppet, som finns för flyttning av inkomst från näringsverksamhet till kapital.

Högst inkomsten

Man får emellertid enligt 5 § flytta högst ett belopp motsvarande det justerade resultatet i näringsverksamheten. Om vad som menas med inkomst, se nedan under avsnitt 16.6.

Frivilligt

Positiv räntefördelning behöver inte göras. Om den skattskyldige så önskar kan han välja att låta bli.

Sparat utrymme

Utrymme som inte utnyttjats kan i stället sparas till ett senare år (5 §). Om sparat utrymme, se nedan under avsnitt 16.5.

16.4 Negativ räntefördelning

Fördelningsunderlag negativt med mer än 50 000 kr

Negativ räntefördelning skall göras om det vid utgången av föregående räkenskapsår finns ett negativt fördelningsunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, som beloppsmässigt överstiger - 50 000 kr (2 och 6 §§, om flera förvärvskällor, se avsnitt 16.10). Om så är fallet skall negativ räntefördelning ske för hela beloppet.

Med fördelningsunderlag avses även här för enskilda näringsidkare det egna kapitalet, dvs. tillgångar minus skulder efter vissa justeringar, och för delägare i handelsbolag det justerade ingångsvärdet på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 16.7 och 16.8.

Gånger SLR + 1 %

Detta negativa kapital multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med en procentenhet (3 § 2 st.).

Räntesatsen är 5,38 % vid 2000 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får då det fördelningsbelopp som skall öka inkomst av näringsverksamhet och minska inkomst av kapital.

Obligatoriskt

Negativ räntefördelning är obligatorisk. Den skall också göras oavsett om verksamheten gått med överskott eller underskott.

16.5 Sparat utrymme

Sparande

Den som inte kan utnyttja utrymmet för positiv räntefördelning därför att inkomst av näringsverksamhet inte räcker till eller som av någon anledning inte vill utnyttja utrymmet, kan spara hela eller delar av det till ett senare år (5 §).

Avsikten med ett frivilligt sparande kan vara att exempelvis höja sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst eller att kunna utnyttja ett grundavdrag.

Återföring

Den skattskyldige bestämmer normalt själv när han skall utnyttja det sparade utrymmet. Det kan användas på en gång eller delas upp på flera år. Det kan också sparas under ett obegränsat antal år.

Kvittas mot negativt fördelningsbelopp

Om utrymme sparats och det ett senare år uppkommer ett negativt fördelningsbelopp skall emellertid det sparade utrymmet kvittas mot detta. (Observera dock att det sparade utrymmet först läggs till fördelningsunderlaget innan fördelningsbeloppet räknas ut och kvittning sker, se nedan under avsnitt 15.7.9 och 15.8.4.)

Fördelningsunderlaget 50 000 kr eller mindre

Sådana år då ingen räntefördelning görs p. g.a. att fördelningsunderlaget i verksamheten inte är större än 50 000 kr eller mindre än - 50 000 kr kan inget utrymme sparas. Det görs då inte heller någon kvittning av tidigare sparade utrymme mot negativa fördelningsbelopp. Något fördelningsbelopp skall ju sådana år över huvud taget inte beräknas. I stället kommer det sparade utrymmet att förskjutas vidare till nästa år.

Flera förvärvskällor

Eftersom räntefördelning skall ske för varje förvärvskälla för sig kan ett sparade utrymme i en förvärvskälla inte utnyttjas i en annan, se nedan avsnitt 16.10.

Sparat utrymme kan inte överlåtas

Sparat utrymme kan inte överlåtas till någon annan. Detta gäller även då hela förvärvskällan överlåts och även när överlåtelsen sker benefikt. Dödsbon får dock överta den avlidnes sparade utrymme (jfr prop. 1989/90:110 s. 585 om övergångsposten).

16.6 Inkomsten

Det justerade resultatet

I 7 § anges den inkomst av näringsverksamhet, det justerade resultatet, som är aktuell vid räntefördelning. Det rör sig om inkomsten före:

- sjukpenning,
- kostnad för pensionssparande,
- egenavgifter,
- avsättning till periodiseringsfond,
- avsättning till expensionsmedel,
- återförd surv.

Med kostnad för pensionssparande avses pensionsförsäkringspremie, inbetalning avseende individuellt pensionssparande samt särskild löneskatt på beloppen.

Handelsbolag

Det justerade resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår ifrån den skattepliktiga nettoinkomsten i förvärvskällan enligt SIL före sjukpenning etc., jfr ovan för enskilda näringsidkare. Inkomsten inkluderar således både sådana poster som kommer från bolaget och sådana poster som är delägarens men ändå skall räknas in i resultatet i förvärvskällan.

16.7 Fördelningsunderlaget i enskild närings- verksamhet

Utgången av föregående år

Fördelningsunderlaget utgörs för enskilda näringsidkare och dödsbon som driver näringsverksamhet av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av föregående räkenskapsår med vissa ytterligare justeringar:

1. Underskott av verksamheten från föregående år, som inte dragits av, läggs till.

2. 72 % av vid utgången av föregående år avsatta expansionsmedel dras ifrån.

3. Tillskott föregående år som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.

4. Sparat utrymme för positiv räntefördelning läggs till.

5. En övergångspost = negativt fördelningsunderlag första året (vanligen 1995 års taxering), läggs till, se avsnitt 16.7.10. Observera att den i vissa fall skall räknas om, se avsnitt 16.7.10.

Långa och korta räkenskapsår

Vid räkenskapsår som är längre eller kortare än tolv månader skall fördelningsunderlaget jämkas, se avsnitt 16.9.

Nystartad verksamhet

En nystartad verksamhet har inget föregående beskattningsår. Av prop. 1993/94:50 s. 314 framgår emellertid att jämkning för räkenskapsår skall ske bl.a. när en näringsverksamhet påbörjas. Enligt RSV:s mening skall därför räntefördelning tillåtas i nystartad verksamhet. Fördelningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i den ingående balansen som skall upprättas när verksamheten påbörjas.

Sista året

Även det år en näringsverksamhet läggs ner eller överläts kan räntefördelning komma i fråga. När räkenskapsåret är förkortat skall jämkning av fördelningsunderlaget ske, se avsnitt 16.9.

Baserar sig på surv-lagen

Förebilden för fördelningsunderlaget utgörs av kapitalunderlaget enligt den numera upphävda surv-lagen. Denna lag och förarbetena till den kan därför ge ledning i vissa frågor.

16.7.1 Tillgångar**Ingå i näringsverksamheten**

Fördelningsunderlaget utgörs av *skillnaden mellan tillgångar och skulder* i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår (2 § 1 st.).

God redovisningssed

Bedömningen av vad som utgör tillgång i verksamheten görs enligt vanliga regler med ledning av god redovisningssed.

**Näringsfastigheter
och bostadsrätter**

Dessutom räknas näringsfastigheter och bostadsrätter som är anläggningstillgångar och används i verksamheten m.m. in i underlaget trots att de reavinstbeskattas vid försäljning i inkomstslaget kapital.

Lantbruk

Om det finns en privatbostad på en jordbruksfastighet skall privatbostadsdelen, byggnad och tomt, inte ingå bland tillgångarna.

**Likvida medel,
inventarier m.m.**

Dit hör kontanta medel, bankmedel o.d. i svensk och utländsk valuta som används i verksamheten och alla tillgångar som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning såsom inventarier m.m.

Av RÅ 1997 ref. 5 II framgår att specialinlåning till bank jämställs med bankkonto och kan ingå i fördelningsunderlaget. Insättning på Riksgäldskonto, realränteobligation, svensk marknadsnoterad fordran i form av kortfristigt papper som t.ex. certifikat och växlar eller privatobligation som t.ex. diskonteringspapper eller andel i räntefond kan inte räknas in i fördelningsunderlaget.

Värdepapper o.d.

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom. (aktier, konvertibla skuldebrev och liknande aktieanknutna värdepapper), 29 § 1 mom. (räntebärande värdepapper), 30 § 1 mom. (utländsk valuta) eller 31 § SIL (annan lös egendom) om avkastning eller försäljning beskattas i kapital. Om försäljning beskattas i näringsverksamhet får däremot egendomen räknas in i underlaget.

Eftersom även näringsbetingade värdepapper reavinstbeskattas skall de

undantas och inte ingå i underlaget.

**Andel i kooperativ
förening**

Andel i kooperativ ekonomisk förening som ingår i verksamheten skall dock tas med. Detsamma gäller även för medlemsfordran på en sådan förening. Detta gäller efter yrkande även retroaktivt från och med 1995 års taxering.

**Andel i handels-
bolag**

Andel i handelsbolag räknas inte som tillgång utan räntefördelning sker separat, se avsnitt 16.8.

**Avverkningsrätt
till skog**

Beträffande fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog som redovisas enligt kontantmetoden i 24 § anv. p. 1 st. 5 KL, anser RSV att denna inte bör ingå i fördelningsunderlaget. Först erhållen likvid bör räknas med.

16.7.2 Värdering

**Skattemässiga
värden**

Tillgångarna bör i princip tas upp till de värden som gäller vid beskattningen (prop. 1993/94:50 s. 231). Denna huvudregel framgår av 13 § p. 8 som föreskriver att en tillgång skall tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

I 3 § p. 1-7 finns specialbestämmelser för vissa slag av egendom.

Värdering av fastigheter behandlas nedan i avsnitt 16.7.3.

Lager och kundfordringar

Av p. 2 framgår att lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen.

Inventarier o.d.

Inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt 23 § anv. p. 12-14 KL tas upp till skattemässiga restvärden efter värdeminskningssavdrag t.o.m. föregående års taxering.

Andel i ekonomisk förening

Sådana andelar i ekonomiska föreningar som skall tas med i fördelningsunderlaget och som är anläggningstillgångar tas upp till anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden. Andra värdepapper som nämns i 27 § 1 mom. SIL kommer inte i fråga eftersom de beskattas i kapital vid försäljning.

Utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamheten tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. Eventuell kvarstående avsättning till valutakursreserv skall således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Brandförsäkring

För sådan brandförsäkring som tecknats mot engångspremie får de 95 % av premien som inte dragits av ingå i fördelningsunderlaget.

**Skogskonto,
upphovsmanna-
konto, uppfinnar-
konto**

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet eftersom de innehåller en latent skatteskuld.

Vederlagsreverser

Vederlagsreverser vid förvärv genom arv eller gåva skall inte

räknas med eftersom de inte ingår i den skattemässiga anskaffningskostnaden (prop. 1989/90:110 s. 585 och RÅ 1996 ref. 48).

16.7.3 Värdering av fastigheter

a) Omsättningstillgångar

Beträffande sådana fastigheter som är omsättningstillgångar gäller att de tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningssavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna (13 § p. 1).

Regeln behövs eftersom avdrag för värdeminskning medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

**Värdeminskningss-
avdrag o.d.**

Med värdeminskningssavdrag och liknande avdrag avses enligt 16 § också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

Med liknande avdrag avses exempelvis skogsavdrag (prop. 1989/90:110 s. 738 beträffande K-surven) och avdrag för substansminskning. Näringsbidrag är däremot enligt RSV:s mening inte "liknande avdrag".

Eftersom den aktuella tidpunkt då värderingen görs är utgången av

föregående räkenskapsår, skall man dra av värdeminskningssavdrag o.d. vid närmast föregående taxering men inte det aktuella taxeringsårets avdrag.

b) Anläggningstillgångar

Beträffande fastigheter som är anläggningstillgångar finns två regler, en huvudregel i 13 § p. 4 och en alternativregel i 14 §.

Huvudregel

Enligt 13 § p. 4 skall en fastighet som är anläggningstillgång tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

Värdeminskningssavdrag o.d.

Med värdeminskningssavdrag och liknande avdrag avses detsamma som för omsättningsfastigheter, se ovan under a).

Arv, gåva o.d.

Om fastigheten erhållits i arv eller gåva övertas tidigare ägarens avskrivningsunderlag för byggnader. Även beträffande marken övertar han - i analogi med reavinstreglerna - tidigare ägarens anskaffningskostnad. Se RÅ 1996 ref. 48.

Vederlagsreverser

Eftersom det är skattemässiga värden som gäller och vederlagsreverser vid benefika förvärv inte räknas med i det skattemässiga anskaffningsvärdet vid reavinstbeskattningen finns ingen möjlighet att ta hänsyn till dem vid värderingen av fastigheten.

Alternativregel

Enligt 14 § får en fastighet som är anläggningstillgång och som förvärvats före utgången av år 1990 i stället tas upp till ett alternativt värde som utgår ifrån att den förvärvats den 1 januari 1993.

När man räknar ut detta värde utgår man ifrån viss del av taxeringsvärdet 1993:

- småhusenheter 54 %
- hyreshusenheter 48 %
- industrienheter 64 %
- lantbruksenheter 39 %.

Beträffande lantbruksenheterna avses bara 39 % av den del av fastigheten som utgör näringsfastighet. Privatbostadsdelen, bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet, får inte räknas med till någon del.

Tomträtt

För bebyggd tomträtt där alternativregeln använts för byggnaden torde man enligt RSV:s mening kunna använda taxeringsvärdet på tomten som värde på tomträtten.

Värdeminsknings- avdrag o.d.

Från denna andel av taxeringsvärdet drar man av värdeminskningsavdrag och liknande avdrag vid 1982-1993 års taxering om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av andelen av taxeringsvärdet. Uttrycket värdeminskningsavdrag och liknande avdrag har samma betydelse som beträffande omsättningsfastigheterna, se ovan under a).

Uttrycket "för år räknat" innebär att vid förlängda och förkortade räkenskapsår måste man räkna om beloppsgränsen på 10 % av andelen av taxeringsvärdet i proportion till det.

Uttrycket "sammanlagt" innebär att när flera olika slag av avdrag gjorts samma år skall de läggas samman innan man jämför med beloppsgränsen.

Man drar också av värdeminskningssavdrag som gjorts för tiden efter stickdagen, 1 januari 1993, dvs. normalt fr.o.m 1994 t. o.m. förra årets taxeringar.

Syftet

Skälet till att regeln införts är att man vill ge möjlighet till ett högre underlag vid äldre fastighetsinnehav då anskaffningsvärdet är lågt. Ett annat skäl är att ge ett värde även i de fallen då det är svårt att fastställa det skattemässiga restvärdet.

Jämkning

Enligt 15 § skall jämkning av värdet enligt alternativregeln göras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets ingång inte överstiger 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskningssavdrag m.m.

Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Ett annat fall är om fastighetens värde minskat p.g.a. brand eller av andra orsaker.

Jämförelsen skall bara avse de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 1993 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs. Övriga delar av fastigheten berörs inte av jämkningen.

Senare ändringar

Detta torde innebära att om man förvärvat en del av fastigheten före 1991 och en annan del senare, kan man använda huvudregeln eller alternativregeln för den första delen och huvudregeln för den andra.

Om en ny byggnad uppförts eller någon annan byggnation utförts 1993 eller senare som innebär att värdeminskningsunderlaget för fastigheten skall ökas, skall denna ökning läggas till det skattemässiga värdet för fastigheten även om alternativregeln använts.

Om en del av fastigheten överlåtits till annan efter 1992 bör man enligt RSV:s mening på motsvarande sätt sätta ner värdet enligt alternativregeln i proportion till värdet av den del som överlåtits. Om taxeringsvärdet är uppdelat på den del som överlåtits och den del som behållits bör anskaffningsvärdet sättas ner i proportion till detta. När det är fråga om likvärdiga markdelar kan man eventuellt proportionera det taxerade markvärdet. De ändringar

av taxeringsvärdet som blir följden av överlåtelsen kan också ge ledning.

Benefikt förvärv efter 1990

Om fastigheten förvärvats efter 1990 men genom ett benefikt förvärv och det närmast föregående onerösa förvärvet var 1990 eller tidigare torde alternativregeln enligt RSV:s mening kunna användas. Skälet är att samma behov av en alternativ regel föreligger, se ovan vid kantrubriken "Syftet". En analog tillämpning av alternativregeln då nya ägaren övertar förre ägarens anskaffningsvärde på byggnaderna är därför motiverad. I äldre rätt har en analog tillämpning också gjorts i liknande fall (GRS Skattehandbok, 1985, s. 36:38). Övertagande torde dock inte kunna ske om fastigheten varit en omsättningstillgång för förre ägaren.

En särskild post

Om en fastighet som är anläggningstillgång förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men *mot viss betalning*, vederlagsrevers, utlösen av andra, övertagande av fastighetslån e.d., skall således inte betalningen utan överlåtarens anskaffningskostnad tas upp som värde på fastigheten. För fastighet förvärvad 1995 eller tidigare gäller detta utan undantag. För fastighet som förvärvats 1996 eller senare gäller i vissa fall andra regler i 14 a §.

Reglerna tillämpas endast för dem som förvärvat fastigheten 1996 eller senare. De gäller för dem som påbörjat näringsverksamhet genom förvärv av fastigheten under 1999 eftersom räntefördelningen då grundas på den ingående balansen i verksamheten där fastigheten ingår. Reglerna gäller däremot vid årets taxering inte för dem som tidigare bedrivit näringsverksamhet även om de förvärvat fastighet under 1999 eftersom räntefördelning i de fallen görs på grundval av kapitalet vid föregående räkenskapsårs utgång och fastigheten då inte var någon tillgång i verksamheten.

Reglerna, som är frivilliga, innebär att man skall slippa sådan negativ räntefördelning som beror på att fastighetsförvärvet i här aktuella fall sänker fördelningsunderlaget. Detta inträffar när värdet på fastigheten beräknad enligt reglerna för fördelningsunderlag understiger de lån som uppkommit genom förvärvet t.ex. övertagna fastighetslån, lämnad vederlagsrevers eller nya lån som tagits från utomstående för att lösa fastigheten. (Övertagande av expansionsmedel räknas inte som vederlag).

Negativ räntefördelning undviks genom att

en särskild post motsvarande den sänkning av fördelningsunderlaget som beror på fastighetsförvärvet får läggas till fördelningsunderlaget. Man får dock inte lägga till ett större belopp än ett negativt fördelningsunderlag i hela förvärvskällan undviks.

Exempel

En fastighet har taxeringsvärdet 900 000 kr och räntefördelningsvärdet 400 000 kr. Den har förvärvats år 1 genom gåva mot att fastighetslånen på 600 000 kr övertagits.

Vid beräkning av fördelningsunderlag skall fastigheten värderas till 400 000 kr och skulderna till 600 000 kr. Man får således ett negativt fördelningsunderlag för fastigheten på 200 000 kr vid förvärvstillfället.

Vid beräkning av fördelningsunderlag för år 1, dvs. i deklarationen år 2, finns i förvärvskällan inga ytterligare tillgångar eller skulder. Det negativa fördelningsunderlaget i hela förvärvskällan blir 200 000 kr. Man får då lägga till högst detta belopp så att fördelningsunderlaget blir 0 kr och negativ räntefördelning undviks.

Om totalt negativt fördelningsunderlag i förvärvskällan i stället blir 100 000 kr (p.g.a. amortering av skulden eller av annat skäl) kan inte hela den särskilda posten läggas till utan högst 100 000 kr. Fördelningsunderlaget blir då 0 kr.

Om totalt negativt fördelningsunderlag skulle bli 300 000 kr, får man lägga till högst 200 000 kr = den särskilda posten. Negativ räntefördelning skall då

göras på ett fördelningsunderlag av
100 000 kr.

Den särskilda posten beräknas per
förvärvstillfället, se prop. 1996/97:12 s. 30.

När man beräknar den särskilda posten
måste man använda det högsta värdet på
fastigheten enligt huvudregeln och
alternativregeln nedan. Man kan således
inte öka den särskilda posten genom att
välja en låg värdering av fastigheten första
året.

Om expansionsmedel övertas tillsammans
med fastigheten kommer den särskilda
posten att öka med 72 % av
expansionsmedlen. I avsnitt 17.5 finns ett
exempel på denna situation.

Om fördelningsunderlaget i förvärvskällan
ett år blir positivt före tillägget, faller den
särskilda posten bort och får inte användas
igen.

Den särskilda posten får bara läggas till
fördelningsunderlaget så länge fastigheten
finns kvar i förvärvskällan. Om bara en del
av fastigheten överlåts sätter man ner den
särskilda posten i motsvarande mån.

Är fastigheten och driften av den
uppdelade på olika förvärvskällor och den
skattskyldige själv eller närstående till
honom tillskjutit kapital till den
förvärvskälla där driften bedrivs skall den
särskilda posten minskas i motsvarande
mån. För att minska den särskilda posten
skall tillskottet ha skett antingen inom två
år före förvärvet eller efter förvärvet.
Tillskottet skall också ha varit av mer än
obetydlig omfattning.

En särskild post torde kunna beräknas
även om fastigheten varit en
omsättningstillgång i tidigare ägarens hand
under förutsättning att den är en
anläggningstillgång fr.o.m. förvärvet.

16.7.4 Skulder

Ingå i närings- verksamheten

Fördelningsunderlaget för fysiska personer och dödsbon utgörs av skillnaden mellan tillgångar och *skulder i näringsverksamheten* vid utgången av närmast föregående beskattningsår (2 § 1 st.).

God redovisnings- sed

Uppdelningen av skulder mellan privatsfären och näringsverksamheten skall i princip göras enligt god redovisningssed (prop. 1993/94:50 s. 229).

Till näringsverksamheten räknas således leverantörsskulder, lånat kapital som satsats i verksamheten, skulder som övertagits eller lämnats som likvid i samband med förvärvande av verksamheten eller del av den genom köp, arv, gåva e.d.

Det avgörande är vad lånet använts till, inte vad som ligger som säkerhet för det. Om en näringsidkare belånat sin privatbostad och satsat pengarna i sin näringsverksamhet, skall skulden hänföras till näringsverksamheten. Om han däremot belånat sin näringsfastighet för att köpa kapitalplaceringspapper kan skulden inte anses ingå i verksamheten.

Lantbruk

Om en del av ett lantbruk utgör privatbostad skall sådana skulder som hänför sig till privatbostadsdelen inte räknas med. Om fastigheten förvärvats mot övertagande av lån skall således en så stor del av lånen som motsvarar privatbostadsdelen inte dras ifrån underlaget för räntefördelning. Lån som tagits för att renovera privatbostaden skall inte heller räknas med. Lån med privatbostadsfastigheten som säkerhet men som använts i näringsverksamheten tas däremot med. Jfr avsnitt 24.3.4.

Värdepapper o.d.

Lån hänförliga till sådana värdepapper som är anskaffade i rent kapitalplaceringssyfte hör inte till verksamheten.

Lån hänförliga till värdepapper som är näringsbetingade anläggningstillgångar skall däremot räknas som skulder i verksamheten och ingå i underlaget. Detta trots att de värdepapper de hänför sig till inte ingår i underlaget. Räntefördelningens konstruktion gör att denna skevhet leder till att fördelningsunderlaget minskar med ett motsvarande belopp och ger ett mera oförmånligt resultat vid räntefördelningen.

Om privata skulder hänförts till näringsverksamheten för att ge en större skatteeffekt vid avdrag, kommer fördelningsunderlaget att minska. Utrymmet för positiv räntefördelning blir i framtiden mindre, alternativt blir ett negativt fördelningsbelopp större. Avdraget kommer därför i praktiken att ske i inkomstslaget kapital ändå. Den del av den faktiska räntan på lånet som överstiger $SLR + 1 \%$ kommer dock att dras av i näringsverksamheten.

Skuld-reserveringar

Även vissa skuldreserveringar som man får avdrag för vid inkomsttaxeringen, som t. ex. avdragsgilla pensions- och garantiavsättningar, skall dras ifrån fördelningsunderlaget (8 §).

Skattemässiga avsättningar

Följande skattemässiga avsättningar räknas också som skulder (8 § och övergångsbestämmelserna):

- ersättningsfond,
- periodiseringsfond,
- 72 % av expansionsmedel,
- surv.

Det är avsättningarna vid årets ingång som avses dvs. de avsättningar som återstår efter eventuella avsättningar, återföringar o.d. föregående år.

16.7.5 Skatter

Skatter på preliminärskattsedel undantas

Skatter som debiteras som preliminär skatt räknas i allmänhet inte som tillgång eller skuld (10 §).

Detta innebär att man inte behöver ta hänsyn till fordran eller skuld beträffande dessa skatter.

Andra skatter räknas med

För andra skatter och avgifter måste man däremot göra en sådan beräkning vilket också torde vara god redovisningssed. Dit hör mervärdesskatt som inte redovisas i självdeklarationen, preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för anställda. Sådana inbetalningar som avser förra räkenskapsåret men som inte gjorts innan det gick ut skall således tas upp som skulder. På motsvarande sätt skall exempelvis ännu ej återbetald överskjutande mervärdesskatt avseende tidigare år tas upp som fordran.

16.7.6 Underskott från föregående år

Underskott läggs till

Till nettokapitalet i verksamheten lägger man underskott från föregående beskattningsår i den mån det inte har dragits av som allmänt avdrag (nystartad verksamhet och konstnärlig/litterär verksamhet), mot reavinst (fastighet och bostadsrätt) eller som reaförlust på andelshus.

Detta underskott kan inkludera inrullat underskott från tidigare år än 1994 då reglerna om räntefördelning började gälla.

16.7.7 Expansionsmedel

72 % av expansionsmedel dras ifrån

Fördelningsunderlaget minskas med 72 % av avsättningen till expansionsmedel vid utgången av föregående beskattningsår (12 §).

Skälet är att fördelningsunderlaget skall utgöras av fullbeskattade medel. Avsättning till expansionsmedel är endast beskattad med expansionsmedelsskatt och skall därför tas bort.

Eftersom skatten på expansionsmedel

uppgår till 28 % kommer avsättningen till expansionsmedel bara att motsvaras av tillgångar på 72 % av avsättningen. Endast denna del skall därför minska underlaget.

16.7.8 Tillskott föregående år

Icke varaktigt tillskott före- gående år dras ifrån

Fördelningsunderlaget skall också sättas ner med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (12 §).

Skälet till bestämmelsen är att hindra att fördelningsunderlaget blåses upp tillfälligt genom att kapital tillskjuts till näringsverksamheten inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Med varaktigt avses inte att tillskottet skall förbli i verksamheten permanent. Däremot måste det vara fråga om en längre tidsperiod som åtminstone sträcker sig över flera år. Det är syftet som är avgörande vid bedömningen även om oförutsedda händelser senare medför att tillskottet åter måste tas ut. Den skattskyldige bör ha bevisbördan för syftet med transaktionen.

Tillskott vars syfte inte är att varaktigt öka kapitalet skall minska fördelningsunderlaget om det fortfarande finns kvar i verksamheten vid beräkningstidpunkten. Till sådana tillskott som bör minska fördelningsunderlaget hör t.ex. pengar som näringsidkaren satt in privat i verksamheten i slutet av ett år, t. ex. vid en tillfällig likviditetskris och sedan får tillbaka efter årsskiftet när likviditeten förbättrats. Har tillskott och återbetalning i stället skett under samma beskattningsår skall tillskottet inte minska fördelningsunderlaget eftersom det inte ingår i detta. För det fall näringsidkaren i slutet av ett år skulle skjuta till pengar

vilka sedan används för privata uttag under nästa år skall sådana tillskott minska fördelningsunderlaget. Se prop. 1996/97:12 s. 52-53.

Initialt tillskott

Kapital som tillskjutits när man börjat verksamheten räknas inte som tillskjutet under året och skall inte dras ifrån vid påföljande års räntefördelning (prop. 1993/94:50 s. 231).

Exempel:

En person påbörjar en verksamhet i april 1998 och tillskjuter då 100 000 kr i kontanter som utgör tillgångarna i den ingående balansen.

Senare under 1998 tillskjuter han ytterligare 20 000 kr som inte varaktigt skall stanna i verksamheten.

Det senare beloppet skall vid 2000 års taxering dras ifrån fördelningsunderlaget men däremot inte det ursprungliga tillskottet på 100 000 kr.

16.7.9 Sparat utrymme

Sparat utrymme läggs till

Sparat utrymme läggs enligt 20 § till fördelningsunderlaget och ökar därmed utrymmet för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt fördelningsunderlag.

Den som sparar utrymme varje år får på så sätt ett ständigt stigande fördelningsunderlag som i sin tur ger stigande utrymme att spara till nästa år osv.

Om det egna kapitalet i verksamheten efter övriga justeringar är negativt och det

finns sparat utrymme från tidigare år gör man på följande sätt.

Det sparade utrymmet läggs först till fördelningsunderlaget.

Om räntefördelning skall ske räknar man sedan ut eventuellt fördelningsbelopp.

Om detta blir negativt skall det först och främst kvittas mot det sparade utrymmet från tidigare år. Först därefter skall positiv eller negativ räntefördelning ske genom att belopp flyttas mellan inkomstslagen.

16.7.10 Övergångsposten

Neutralisera gamla förluster

För att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning har man infört en regel som innebär att man lyfte upp fördelningsunderlaget till en 0-nivå när man gick in i systemet. Detta sker genom att ett belopp motsvarande det negativa fördelningsunderlaget första året reglerna tillämpades efter införandet läggs till fördelningsunderlaget varje år (18 §).

Läggs till utan tidsbegränsning

Övergångsposten skall läggas till fördelningsunderlaget varje år i framtiden utan någon tidsbegränsning.

Exempel:

En näringsverksamhet har i deklarationen 1995 ett negativt fördelningsunderlag före övergångsposten men efter övriga justeringar på 100 000 kr.

Eftersom detta belopp skall läggas till som övergångspost blev slutliga fördelningsunderlaget 1995 0 kr.

Nästa år är fördelningsunderlaget efter andra justeringar - 70 000 kr. Efter tillägg för övergångsposten på 100 000 kr blir fördelningsunderlaget det året 30 000 kr.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

Justering av övergångsposten för fastighet

Om det fanns en fastighet som utgjorde en anläggningstillgång i förvärvskällan vid 1995 års taxering (eller vid förlängt räkenskapsår 1996 års taxering) då övergångsposten fastställdes, skulle denna post i vissa fall justerats förra året. Om räkenskapsåret börjat före den 1 december 1997 skall justeringen dock göras vid taxeringen år 2000.

Om fastigheten tagits upp till ett lägre belopp än det högsta av värdet enligt huvudregeln i 13 § 4 RfL och värdet enligt alternativregeln i 14 § skall övergångsposten minskas med mellanskillnaden. Denna nya, sänkta, övergångspost skall användas även i framtiden vid kommande taxeringar.

Detta gäller även om fastigheten senare sålts.

För fastigheter som utgör omsättningstillgångar finns inget alternativt värde och någon omräkning behövs således inte.

16.7.11 Överlåtelse av övergångsposten

Benefik överlåtelse

Övergångsposten kan, till skillnad från separat utrymme, i vissa fall överlåtas till annan. För enskild näringsverksamhet gäller detta då näringsverksamheten övergått till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte e.d. (18 § 3 st.). Överlåtelse skall således ha skett på ett benefikt sätt, dvs. genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Formuleringen i lagtexten tyder på att hela näringsverksamheten skall överlåtas för att övergångsposten skall kunna övertas av någon annan.

Övertagande av posten torde även kunna ske i det fallet att fastigheter vid överlåtelsen ändrar karaktär från omsättningsfastigheter till anläggningsfastigheter.

16.7.12 Makar

Var och en för sig

Om makar tillsammans driver en verksamhet gör var och en räntefördelning för sig på sitt fördelningsunderlag i verksamheten. Beloppsgränsen på 50 000 kr gäller också för vardera maken för sig.

Fördelning efter andel i kapitalet

Fördelningsunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten (11 §). Fördelning kan ske med utgångspunkt ifrån hur stor behållning som finns på makarnas respektive kapitalkonton. Om de inte har två kapitalkonton i verksamheten bör en uppdelning ändå kunna ske.

Det är i princip den civilrättsliga äganderätten respektive betalningsansvarigheten för skulder som är avgörande för vem av makarna som skall redovisa tillgångar och skulder. Om en jordbruksfastighet ägs av den ene av

makarna är det givetvis denne som skall redovisa den som tillgång.

I de fall företagsegendomen ägs gemensamt av makarna blir det deras respektive kapitalinsatser i näringsverksamheten som blir avgörande för uppdelningen.

I prop. 1993/94:50 s. 232 anføres följande:

Vanliga bevisvärderingsregler gäller. I de fall en säker fördelning inte kan göras får man med tillgängliga uppgifter om anskaffningen av de i verksamheten ingående tillgångarna söka göra en så rättvisande fördelning som möjligt. Denna fördelning skiljer sig principiellt inte från den fördelning som skulle göras vid förmögenhetstaxeringen under den tid då s.k. arbetande kapital i enskild näringsverksamhet var förmögenhetsskattepliktig eller den fördelning som måste göras i samband med dödsfall och gåvor då lättnadsreglerna i 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall tillämpas.

Underskott, kapitaltillskott, sparat utrymme och övergångspost skall också delas upp mellan makarna.

I det fallet ena maken varken äger del i tillgångarna eller är betalningsansvarig för skulderna kan han inte göra någon räntefördelning utan all hans inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Gemensam verksamhet

Beträffande gemensam verksamhet torde det vanliga vara att makarna äger verksamheten gemensamt, antingen var och en sin egendom eller med ideella andelar. Räntefördelning skall då göras för var och en.

Det är emellertid också möjligt att ena maken inte äger några tillgångar alls och någon räntefördelning skall i så fall inte ske för honom.

Medhjälpande make

Om en av makarna inkomstskattemässigt bedöms som medhjälpande make är det möjligt att vederbörande ändå äger vissa tillgångar och är betalningsansvarig för vissa skulder. Räntefördelning skall då ske för honom. Det vanligast torde dock vara att den företagsledande maken äger tillgångarna och är ansvarig för skulderna.

Dold äganderätt

Man kan sannolikt ta hänsyn till dold äganderätt i lika stor utsträckning som vid andra inkomstskattefrågor. Bevisningen i det enskilda fallet blir avgörande.

16.8 Fördelningsunderlaget i handelsbolag

För näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolag görs räntefördelning av delägare som är fysisk person eller svenskt dödsbo, däremot inte för delägare som är annan juridisk person, t.ex. aktiebolag.

Räntefördelningen görs för varje delägare för sig på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet.

Utgången av föregående år

Fördelningsunderlaget för delägare i handelsbolag utgörs av *det justerade ingångsvärdet* på hans andel eller, för andel som är omsättningstillgång, andelens *skattemässiga värde* vid utgången av föregående räkenskapsår (jfr avsnitt 16.3 och 16.10) med vissa ytterligare justeringar:

1. Tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
2. Ränteförmånliga lån under det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller hans närstående dras ifrån.
3. Sparat utrymme för positiv räntefördelning läggs till.
4. En övergångspost, normalt motsvarande negativt fördelningsunderlag vid 1995 års taxering, läggs till, se avsnitt 16.7.10.

Långa och korta räkenskapsår

Liksom för enskilda näringsidkare skall fördelningsunderlaget jämkas om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader, se avsnitt 16.9.

Nyförvärvad andel

Om andelen i handelsbolaget förvärvats under året har bolagsägaren inget föregående beskattningsår. Av prop. 1993/94:50 s. 314 framgår emellertid att jämkning för räkenskapsår skall ske bl.a. när en näringsverksamhet påbörjas. Av s. 314 framgår att jämkning för förkortat räkenskapsår skall ske när en andel i ett handelsbolag överlåts under bolagets löpande räkenskapsår och överlåtaren och förvärvaren fördelat det skattemässiga resultatet mellan sig. Enligt RSV:s mening skall därför räntefördelning tillåtas första året andelen innehas. Fördelningsunderlaget beräknas med utgångspunkt ifrån det justerade ingångsvärdet när verksamheten påbörjas, dvs. normalt köpeskillingen vid förvärvet eller ursprungligt tillskott om handelsbolaget bildats under året.

Sista året

Det året andelen säljs kan räntefördelning också komma i fråga, men endast under förutsättning att årets resultat delas mellan köpare och säljare. För säljarens del skall räntefördelning i så fall ske för ett förkortat räkenskapsår, se avsnitt 16.9.

Underlag

Lagen om räntefördelning utgår från det justerade ingångsvärdet på andelen.

Ask-i-ask-situationer

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag redovisas inkomsten i samma förvärvskälla och räntefördelning görs bara för det direktägda handelsbolaget.

16.8.1 Justerat ingångsvärde / skattemässigt värde

Anläggningstillgångar

För andelar i handelsbolag som är anläggningstillgångar utgår man i från det justerade ingångsvärdet på andelen vid föregående beskattningsårs utgång.

Eftersom ett justerat ingångsvärde på en andel påverkats endast av underskott som varit avdragsgilla och inte av underskott som rullats, behöver någon korrigering för gamla underskott inte göras.

Enskild näringsidkare skall dra ifrån 72 % av föregående års avsättning till expansionsmedel. Någon sådan korrigering skall inte göras för handelsbolag eftersom avsättning till expansionsmedel redan påverkat det justerade ingångsvärdet genom dess påverkan på det skattemässiga resultatet.

Detsamma gäller för andra skattemässiga avsättningar som t.ex. avsättning till ersättningsfond och surv.

Omsättningstillgångar

Beträffande andelar som är omsättningstillgångar utgår man ifrån andelens skattemässiga värde.

16.8.2 Tillskott

Icke varaktiga tillskott föregående år dras ifrån

Fördelningsunderlaget skall sättas ner med kapitaltillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (17 §) se avsnitt 16.7.8.

Skälet är detsamma som för enskilda näringsidkare; att hindra att fördelningsunderlaget blåses upp över årsskiftet genom att kapital

tillskjuts till handelsbolaget inför årsskiftet

och tas ut efter årsskiftet.

Beträffande initialt tillskott gäller detsamma som för enskilda näringsidkare.

16.8.3 Ränteförmånligt lån

Ränteförmånligt lån dras ifrån

Från räntefördelningsunderlaget skall man också dra ränteförmånliga lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller till hans närstående. Det rör sig här om lån som normalt sett löpt under 1999.

Skälet till bestämmelsen är att delägarna annars hade kunnat låna handelsbolagets pengar med liten eller ingen ränta och på så sätt i praktiken både disponerat dem privat och fått räntefördelning för dem.

Inte förskott på årets resultat

Löpande förtida uttag av årets resultat skall inte ses som lån i detta sammanhang. I stället avses sedvanliga lån. prop. 1993/94:50 s. 313.

Även lån under del av året

Lånet skall dras ifrån i sin helhet även om det bara löpt under en begränsad del av räkenskapsåret, prop. 1993/94:50 s. 244. Om lånebeloppets storlek varierat under året bör man därför på motsvarande sätt dra ifrån det högsta beloppet.

Närstående

Med närstående avses samma krets som i 32 § anv. p. 14 sista stycket KL (avsnitt 22.2.4).

Marknadsmässig ränta

Vad som menas med marknadsmässig ränta har inte närmare kommenterats. Det allmänna ränteläget då lånet togs måste naturligtvis beaktas. Dessutom bör man ta hänsyn till risken att lånet inte återbetalas. I det här fallet är det delägaren eller hans närstående som lånat av handelsbolaget och det blir denna persons kreditvärdighet som blir avgörande för hur stor riskpremie som är motiverad. Om låntagaren försörjer sig som anställd hos någon annan än bolaget ligger det nära till hands att låta bedömningarna i inkomstslaget tjänst tjäna till ledning. Om däremot delägaren själv tagit lånet och han helt och hållet försörjer sig på handelsbolagets verksamhet, är det den risk som är förknippad med verksamheten i bolaget som i praktiken blir avgörande även för delägarens kreditvärdighet.

16.8.4 Sparat utrymme

Sparat utrymme läggs till

Sparat utrymme läggs till fördelningsunderlaget och ökar därmed utrymmet för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt fördelningsunderlag.

Den som sparar utrymme varje år får på så sätt en "ränta-på-ränta"-effekt.

Kvittning mot negativt fördelningsbelopp

Om det finns ett sparat utrymme skall detta alltid läggas till fördelningsunderlaget. Om det efter det att även andra poster lagts till (övergångspost m.m.) föreligger ett negativt fördelningsunderlag med mer än 50 000 kr, räknar man ut det negativa fördelningsbeloppet (procentsatsen multiplicerad med det negativa fördelningsunderlaget).

Det sparade utrymmet skall sedan kvittas

mot det negativa fördelningsbeloppet.
Först därefter skall positiv eller negativ
räntefördelning ske.

16.8.5 Övergångsposten

Liksom för enskilda näringsidkare skulle en övergångspost fastställas vid 1995 års taxering (18 §, se avsnitt 16.7.10). Denna övergångspost läggs till fördelningsunderlaget varje år framöver utan tidsbegränsning. Eftersom fördelningsunderlaget i ett handelsbolag baserar sig på andelens ingångsvärde skall någon omsättning av övergångsposten inte göras för delägarna i år oavsett om det finns en fastighet i handelsbolaget eller ej.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

16.8.6 Överlåtelse av övergångsposten

För delägare i handelsbolag gäller samma möjlighet till att överlåta övergångsposten tillsammans med andelen i handelsbolaget som för enskilda näringsidkare när de överlåter sin näringsverksamhet.

Till fysisk person eller dödsbo

Förutsättningarna är att överlåtelserna sker till en fysisk person eller ett dödsbo och på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (18 § 3 st.).

Arv, gåva o.d.

Överlåtelse skall således ha skett genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Hela andelen

Hela andelen i handelsbolaget skall överlåtas.

16.8.7 Makar

Endast delägare

För handelsbolag gäller att fördelningsunderlaget utgörs av det justerade ingångsvärdet eller, för omsättningstillgångar, det skattemässiga värdet. Det innebär att endast delägare i handelsbolaget får göra räntefördelning. För makar gäller således att om båda skall göra räntefördelning måste båda vara delägare.

Var för sig

De gör räntefördelning var för sig på grundval av vars och ens justerade ingångsvärde, inkomst, kapitaltillskott etc.

16.9 Jämkning vid långa och korta räkenskapsår

Enligt 19 § skall fördelningsunderlaget jämkas när räkenskapsåret inte är 12 månader.

Exempel:

Kapitalet är 1 200 000 kr och räkenskapsåret 18 månader.

Fördelningsunderlaget blir

$$\frac{1\,200\,000 \times 18}{12} = 1\,800\,000 \text{ kr}$$

Även en nettoskuld jämkas på motsvarande sätt.

Fördelningsunderlaget efter justeringar

Det är fördelningsunderlaget efter alla justeringar ovan som skall jämkas. Det innebär bl.a. att övergångsposten lagts till fördelningsunderlaget *före* jämkningen för räkenskapsår.

Exempel:

Fördelningsunderlag före övergångsposten är - 180.

Övergångsposten är 60.

Fördelningsunderlaget blir - 120.

Eftersom räkenskapsåret är 18 månader skall man jämka fördelningsunderlaget:

$$\frac{- 120 \times 18}{12} = - 180$$

Förlängda räkenskapsår

Vid förlängda räkenskapsår görs räntefördelning även för tid som avser 1998. Räntesatsen är numera densamma.

Överlåtelse av andel i handelsbolag

Även i en del andra fall när den skattskyldige beskattas för en annan tidsperiod än tolv månader kan jämkning komma i fråga.

Prop. 1993/94:50 s. 314:

"Bestämmelsen skall tillämpas även om i annat fall en delägare i ett handelsbolag taxeras för inkomst hos bolaget avseende annan tidsperiod än tolv månader. Detta inträffar när en andel i ett handelsbolag överlåts under bolagets löpande beskattningsår och överlåtaren och förvärvaren fördelar det

skattemässiga resultatet mellan sig."

Ordet beskattningsår får således i det här avseendet tolkas som den tidsperiod för vilken beskattning skall ske. Detta torde gälla såväl vid överskott som vid underskott i verksamheten.

I de fall då inkomsten inte delas mellan köpare och säljare beskattas köparen för årets hela inkomst. Räntefördelning skall således ske för honom för hela handelsbolagets räkenskapsår.

För säljaren kan däremot någon räntefördelning inte ske eftersom ingen del av räkenskapsårets resultat skall hänföras till honom. Han kan inte anses ha haft något beskattningsår i den betydelse ordet används i 19 § och fördelningsunderlaget jämkas till 0 kr. Varken positiv eller negativ räntefördelning kan komma i fråga.

16.10 Flera förvärvskällor

Räntefördelning för varje för- värvskälla för sig

Av 6 § och av specialmotiveringen till 5 § framgår att räntefördelning skall göras för varje förvärvskälla för sig.

Om en person driver dels enskild näringsverksamhet, dels innehar en andel i ett handelsbolag, skall alltså två räntefördelningar göras, en för den enskilda näringsverksamheten och en för handelsbolaget.

Exempel:

En person har dels en enskild näringsverksamhet med en nettoskuld på 70 000 kr, dels en andel i ett handelsbolag med ett ingångsvärde efter justeringar på 200 000 kr.

I den enskilda näringsverksamheten görs en negativ räntefördelning och för andelen i handelsbolaget görs en positiv räntefördelning.

Om ett handelsbolag äger del i ett annat handelsbolag föreligger bara en förvärvskälla inkluderande båda bolagen och räntefördelning skall bara avse det direktägda bolaget.

**50 000 kr-gränsen
avser samtliga
förvärvskällor**

Beträffande minimigränsen på 50 000 kr gäller dock att summan av samtliga fördelningsunderlag skall ligga mellan + 50 000 kr och - 50 000 kr.

Exempel:

En person har en förvärvskälla med ett fördelningsunderlag på 70 000 kr och en annan med ett fördelningsunderlag på - 30 000 kr.

Eftersom summan bara är 40 000 kr blir det ingen räntefördelning i någondera förvärvskällan.

I vissa fall gör man räntefördelning i en förvärvskälla trots att kapitalet eller nettoskulden i den förvärvskällan är mindre än 50 000 kr.

Exempel:

En förvärvskälla har ett fördelningsunderlag på 200 000 kr och en annan ett fördelningsunderlag på - 30 000 kr.

Eftersom summan är 170 000 kr och större än 50 000 kr skall negativ räntefördelning göras i den andra förvärvskällan trots att det negativa fördelningsunderlaget där inte överskrider 50 000 kr.

Sparat utrymme

Att räntefördelning skall ske för varje förvärvskälla för sig innebär bl.a. att utrymme för positiv räntefördelning sparas för varje förvärvskälla för sig. Den kan inte heller flyttas till en annan förvärvskälla och utnyttjas där (prop. 1993/94:50 s. 310).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 17 - Expansionsmedel

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1993:1537) om expansionsmedel (ExmL)
SFS 1996:1401
prop. 1993/94:50 s. 234 f., 245 f. och 315 f
Ds 1993:28 s. 171 f, 183 f, 279 f
prop. 1996/97:12 s. 28 f, 54 f
SFS 1998:645
Bet. 1997/98:SkU30 s. 8

Sammanfattning

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet har samma möjlighet som aktiebolag att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel genom att de får göra avsättning till expansionsmedel.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av inkomsten av näringsverksamhet, men en särskild skatt, expansionsmedelsskatt, på 28 % motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet.

När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsmedelsskatten återfås.

Avsättning får inte göras med större belopp än inkomsten av näringsverksamhet efter vissa justeringar.

Det finns ett tak för hur stor avsättning man totalt får ha. 72 % av den sammanlagda

avsättningen till expensionsmedel från olika år får inte överstiga kapitalet i verksamheten vid årets utgång efter vissa justeringar.

För fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag finns motsvarande regler. Sammanlagd avsättning till expensionsmedel får för dem inte leda till att det justerade ingångsvärdet på andelen efter vissa ytterligare ändringar blir negativt.

Expansionsmedel kan i flera fall överlåtas till annan.

17.1 Syftet

= aktiebolag

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag har genom lagen (1993:1537) om expensionsmedel (ExmL) fr.o.m. 1995 års taxering samma möjligheter till expansion med lågbeskattade medel som aktiebolag.

Expansion med lågbeskattade medel

Principen är att man i enskild näringsverksamhet eller som delägare i handelsbolag kan göra en avsättning till expensionsmedel som är avdragsgill från inkomsten av näringsverksamhet. I stället betalar man en skatt, expensionsmedelsskatt, motsvarande bolagsskatten på 28 % på beloppet. När avsättningen sedan återförs till beskattning återfår man expensionsmedelsskatten men måste i gengäld betala vanlig inkomstskatt på beloppet.

Förlustutjämnning

Expansionsmedel kan också användas till förlustutjämnning bakåt genom att man ett förlustår återför tidigare avsatta expansionsmedel till beskattning. På så sätt kan ett 0-resultat uppnås. Dessutom får man en likviditetsförstärkning genom att expansionsmedelsskatten på det återförda beloppet återfås.

17.2 Fysiska personer och dödsbon

Vem får göra avsättning?

Avsättning får göras av fysisk person och svenskt dödsbo som bedriver näringsverksamhet (1 §).

Reglerna tillämpas också på *fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag* och av det skälet redovisar inkomst av näringsverksamhet. Avsättning till expansionsmedel görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet (4 §).

En förutsättning är att inkomst av näringsverksamhet redovisas i Sverige. Avsättning får däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar - EEIG (SFS 1994:1853).

17.3 Avsättning

Förutsättningar

För att man skall få göra en avsättning till expensionsmedel måste man

1) ha en nettoinkomst av näringsverksamhet efter vissa justeringar och

2) ha ett positivt kapital i verksamheten efter vissa justeringar.

Avsättning kan ske vid både aktiv och passiv näringsverksamhet.

Avdrag för avsättningen

Avdrag från inkomsten av näringsverksamhet medges med ett belopp som motsvarar avsättningen till expensionsmedel (2 §).

Ej PGI m.m.

Eftersom avdrag medges för avsatta belopp blir de inte sjukpenninggrundande eller pensionsgrundande det året avsättning sker. Först när de återförs och beskattas som inkomst av näringsverksamhet kommer de att medföra sådana sociala förmåner. Avsättningar till expensionsmedel ingår inte heller i underlaget för räntefördelning eftersom de inte är beskattade fullt ut.

Expansionsmedels-skatt

På de avsatta expensionsmedlen tas i stället ut en expensionsmedelsskatt på 28 % (3 § 1 st.).

Högst inkomsten

Avsättning får inte göras med större belopp än inkomsten av näringsverksamhet efter vissa justeringar, se 6 §, avsnitt 17.4.

Ett tak för totala avsättningen från olika år

Avsättningar får inte heller vara hur stora som helst utan det finns ett tak som är relaterat till det kapital som är satsat i verksamheten. Se 7 och 8 §§, avsnitten 17.5 och 17.6.

Förvärvskällor

Avsättning görs för varje förvärvskälla för sig, se 4 §. Om en person har både en enskild näringsverksamhet och en andel i ett handelsbolag, eller andelar i flera olika handelsbolag, så skall avsättningarna göras var för sig.

En person som har flera förvärvskällor kan således göra avsättningar i en förvärvskälla som lämnat överskott och har positivt kapital trots att en annan gått med underskott eller har ett negativt kapital.

Man skall också hålla isär expensionsmedel för olika förvärvskällor och ha en post per förvärvskälla.

I vissa fall kan expensionsmedel överföras från en förvärvskälla till en annan, se avsnitt 17.8 och avsnitt 25.

Ask-i-ask-situationer

Om en person är delägare i ett handelsbolag som i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag får någon avsättning till expensionsmedel inte ske för detta andra handelsbolag. Skälet är att både inkomsten och värdet av detta handelsbolag redovisas i det direktägda handelsbolaget. Bestämmelsen i 4 § 2 st. hindrar således dubbelräkning.

Ingen tidsgräns

Det finns ingen tidsgräns, som för periodiseringsfonder, inom vilken expensionsmedlen måste återföras till beskattning. Det innebär att man inte behöver hålla isär avsättningar från olika år utan kan ha samtliga avsättningar i förvärvskällan i en post.

17.4 Inkomsten

Ej underskott

En avsättning till expensionsmedel får i princip inte medföra underskott. Man har därför infört en begränsningsregel i 6 §.

Maximal avsättning

Avsättning till expensionsmedel får göras med högst inkomsten av förvärvskällan före:

- ökning av expensionsmedel,
- pensionssparande,
- sjukpenning och
- egenavgifter.

Eftersom man jämför avsättningen med inkomsten före avdrag för egenavgifter är det i praktiken möjligt att det efter avdrag för både expensionsmedel och egenavgifter uppkommer ett underskott i förvärvskällan.

Surv

Den inkomst man jämför med inkluderar återföring av surv. Återförd surv kan inte användas för positiv räntefördelning. Fortsatt uppskov med i vart fall en del av beskattningen kan däremot erhållas genom att beloppet i stället avsätts till expansionsmedel om alla förutsättningar för avsättning är uppfyllda.

Skogskonto, upphovsmannakonto

Uppskov och återföringar enligt skogskontolagen och lagen om upphovsmannakonto skall tas med (1993/94:SkU 25 s. 76).

Räntefördelning, periodiseringsfond

Avsättningen till expansionsmedel skall göras efter räntefördelningen och efter avsättning till periodiseringsfond.

Exempel

En person har en inkomst från verksamheten efter justeringar på 500 000 kr.

Utrymmet för räntefördelning är 100 000 kr och han väljer att flytta detta belopp till kapital.

Därefter återstår 400 000 kr av inkomsten. Han sätter av 25 % eller 100 000 kr till en periodiseringsfond.

Sedan återstår 300 000 kr som är hans utrymme för avsättning till expansionsmedel.

Inkomst som överflyttats till inkomstslaget kapital genom räntefördelning eller avsatts till periodiseringsfond kan således inte utnyttjas igen för en avsättning till expansionsmedel.

Handelsbolag

Inkomsten beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår ifrån den skattepliktiga nettoinkomsten i förvärvskällan före ökningen av expansionsmedel, sjukpenning, pensionssparande och egenavgifter, men efter återförd surv resp. uppskovsbelopp och efter räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond etc.

Inte inkomst av kapital

Delägare i handelsbolag redovisar ibland inkomst av kapital från handelsbolaget, t. ex. reavinster och reaförluster på fastigheter och bostadsrätter i handelsbolaget. Av 1 § ("Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet...") framgår att dessa inte kan ligga till grund för avsättning till expansionsmedel.

17.5 Tak i enskild näringsverksamhet

Maximerad total avsättning

För att inte näringsidkare skall kunna använda tillgångar motsvarande expansionsmedel till privata ändamål finns ett tak för de totala avsättningarna i förvärvskällan från olika år, se 7 och 8 §§.

72 % av expansionsmedlen = takbeloppet

För enskilda näringsidkare gäller att 72 % av expansionsmedlen inte får överstiga kapitalet i verksamheten vid årets utgång efter vissa justeringar, här kallat takbeloppet (7 §).

Detta är detsamma som att expansionsmedlen inte får överstiga kapitalet innan man tagit upp skatten på expansionsmedlen som skuld.

Exempel

En person har ett kapital före avsättning till expansionsmedel på 100 000 kr.

Han gör en avsättning på 100 000 kr. Skatten på beloppet, 28 000 kr, utgör en skuld.

Efteråt uppgår avsättningen till expansionsmedel till 100 000 kr och takbeloppet till 72 000 kr.

72 % av expansionsmedlen = takbeloppet.

Takbeloppet beräknas på följande sätt.

Tillgångar minus skulder

Man utgår från skillnaden mellan *tillgångar och skulder i verksamheten*. Man använder samma regler för vilka tillgångar och skulder som skall tas med samt för värderingen som vid räntefördelningen, jfr avsnittet 16.7.1-5.

Vid årets utgång

Här gäller emellertid att beräkningen sker *per beskattningsårets utgång*.

Ej expansionsmedel

Eventuella avsättningar till expansionsmedel räknas inte som skuld.

Andel kooperativ förening

Andel i kooperativ förening skall alltid vara med under förutsättning att innehavet är näringsbetingat. Detsamma gäller även för medlems fordran på en sådan förening. Detta gäller efter yrkande även retroaktivt från och med 1995 års taxering.

Fastighet

Beträffande fastigheter så kan den skattskyldige välja en annan värderingsregel (huvudregel eller alternativregel, se avsnitt 16.7.3) vid beräkning av takbelopp för expansionsmedel än han gjort vid beräkningen av fördelningsunderlaget för räntefördelning. Någon stoppregel finns inte. Man kan också välja olika regler olika år.

Benefikt förvärv mot vederlag

Om en fastighet som är anläggningstillgång förvärvats 1996 eller senare genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men *mot viss betalning*, t.ex. övertagande av fastighetslån, gäller i vissa fall särskilda regler.

Om detta slag av förvärv, se även avsnitt 16.7.3.

Eftersom taket för expansionsmedel fastställs med utgångspunkt ifrån kapitalet i verksamheten vid årets utgång kommer dessa regler beträffande expansionsmedel att gälla för alla näringsidkare som på detta sätt förvärvat en fastighet under året oavsett om de bedrivit näringsverksamhet tidigare eller ej.

Reglerna innebär att man skall slippa återföra expensionsmedel på grund av fastighetsförvärvet i de fall förvärvet leder till att takbeloppet sänks. Dessa regler blir således bara aktuella när expensionsmedel övertagits i samband med förvärvet av fastigheten eller om förvärvaren redan har expensionsmedel i förvärvskällan, se prop. 1996/97:12 s. 32.

Detta sker genom att *en särskild post* läggs till takbeloppet. Denna post är densamma som den särskilda posten vid räntefördelning.

Exempel

En fastighet med ett taxeringsvärde på 900 000 kr och ett värde vid beräkning av tak för expensionsmedel på 400 000 kr förvärvas genom gåva mot vederlag av 600 000 kr.

Samtidigt övertas expensionsmedel på 100 000 kr. 72 % av expensionsmedlen blir 72 000 kr.

Takbeloppet före tillägg av den särskilda posten blir 400 000 - 600 000 = - 200 000 kr. Detta understiger 72 000 kr och en särskild post skall läggas till.

Den beräknas i detta fall till 400 000 - 600 000 - 72 000 = - 272 000 kr. Den särskilda posten blir 272 000 kr. (Detta är detsamma som skillnaden mellan 72 % av expensionsmedlen och takbeloppet före tillägg av den särskilda posten).

Den särskilda posten får bara läggas till med så stort belopp att återföring av expensionsmedel undviks. Om takbeloppet före tillägget något år blir så högt att någon återföring inte behövs faller den särskilda posten bort och får inte läggas till

senare år.

Den särskilda posten får bara läggas till så länge fastigheten finns kvar i förvärvskällan. Om bara en del av fastigheten överlåts sätter man ner den i motsvarande mån.

Bestämmelserna vid räntefördelning när fastigheten och driften av den är uppdelad på olika förvärvskällor och kapitaltillskott skett skall tillämpas också för expensionsmedel, se avsnitt 16.7.3 b).

Justeringar

Med utgångspunkt ifrån nettokapitalet görs sedan följande justeringar:

+ underskott

1. *Beskattningsårets* underskott som inte dragits av direkt, läggs till, jfr avsnitt 16.7.6.

- kapitaltillskott

- övergångsposten

2. Tillskott *under beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 16.7.8.

3. Samma övergångspost som fastställts för räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 16.7.10.

Ingen jämkning för räkenskapsår

Taket skall inte jämkas vid förlängt eller förkortat räkenskapsår. Skälet är att det utgör en gräns för hur stor avsättning till expensionsmedel som totalt får finnas i förvärvskällan. Det finns inget skäl att tillåta en större eller mindre total avsättning därför att det senaste räkenskapsåret varit längre eller kortare än tolv månader.

Makar

Har makar gemensamt drivit verksamheten räknas takbelopp ut för var och en för sig, jfr avsnitt 16.7.12.

Taket minskar = återföring

Om maximala avsättningar har gjorts och taket för avsättningar minskar måste överskjutande del av expensionsmedlen återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 17.7.

17.6 Tak för delägare i handelsbolag**Maximerad total avsättning**

Även för delägare i handelsbolag finns en övre gräns för hur stora de totala avsättningarna till expensionsmedel för handelsbolaget får vara, se 8 §.

Varje delägare för sig

För delägare i handelsbolag beräknas taket för avsättning för var och en för sig på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet. Detta gäller även makar, se avsnitt 16.8.7.

JIV får inte bli negativt

För delägare gäller att expensionsmedel inte får tas upp till den del delägarens justerade ingångsvärde (JIV) enligt 28 § SIL för

andelen i bolaget och efter vissa ytterligare justeringar blir negativt (8 §). Man jämför således delägarens totala avsättning till expensionsmedel med taket. Observera att takbeloppet också påverkas av avsättningar till expensionsmedel och av återföringar.

Takbeloppet i detta fall räknas ut på

följande sätt:

**Justerat ingångs-
värde**

- kapitaltillskott

**- ränteförmånligt
lån**

**+ övergångs-
posten**

1. Man utgår från *justerat ingångsvärde vid beskattningsårets utgång* före korrigerig för expansionsmedelsskatt. Om andelen är en omsättningstillgång utgår man från andelens *skattemässiga värde*, jfr avsnitt 16.8.1.

2. Tillskott under *beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 16.8.2.

3. Ränteförmånliga lån under *beskattningsåret* till delägaren eller hans närstående dras ifrån, jfr avsnitt 16.8.3.

4. Den övergångspost som fastställts vid räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 16.8.5 och 17.5.

**Ingen jämkning
för räkenskapsår**

Precis som för enskild näringsverksamhet gäller att taket inte jämkas vid annat räkenskapsår än tolv månader, se avsnitt 17.5.

**JIV blir negativt
= återföring**

Om avsättningar har gjorts tidigare år och JIV blir negativt måste överskjutande del av expansionsmedlen återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 17.7.

Vid avsättning till expansionsmedel skall man inte ta hänsyn till att 28 % av avsättningen kommer att betalas i skatt. Om taket är 100 000 kr kan avsättning således bara göras med 100 000 kr. Taket minskar då med 100 000 kr eftersom posten är avdragsgill vid beräkning av JIV och kommer sedan att ökas med 28 000 kr avseende justering för expansionsmedelsskatt, se 28 § SIL. Om

inga andra förändringar sker nästa år kommer således taket det året att vara 28 000 kr.

Återföring skall ske då taket, dvs. det justerade ingångsvärdet inkl. justeringar, blivit negativt. Vid återföring av expansionsmedel skall man, till skillnad från vid avsättningar, i princip ta hänsyn till inte bara själva återföringsbeloppet utan även till att expansionsmedelsskatt kommer att återfås med 28 % av återföringen och att denna post skall påverka taket. Om taket är - 72 000 kr måste således 100 000 kr eller 138,89 % av det negativa JIV-beloppet återföras. Taket höjs då med 100 000 kr men sänks med 28 000 kr, dvs. nettot blir en höjning på 72 000 kr och ytterligare återföring behövs inte.

Detta innebär att om JIV blir negativt skall återföring ske med 138,89 % av det negativa beloppet.

17.7 Återföring

Återföring inkomstbeskattas

Återföring innebär att hela eller en del av avsättningen i förvärvskällan återförs till beskattning genom att det återförda beloppet läggs till vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, se 2 §. Vanlig inkomstskatt utgår och beloppet blir sjukpenning- och pensionsgrundande.

**Expansionsmedels-
skatten återfås**

Samma år återfås den expansionsmedelsskatt som erlagts för beloppet, se 3 §. Om 100 000 kr återförs kommer således 28 % eller 28 000 kr att gottskrivas.

Om verksamheten gått med underskott kan detta innebära att återföringen kvittas mot underskottet och att någon skattepliktig inkomst inte uppkommer. Trots det skall expansionsmedelsskatten gottskrivas näringsidkaren. Detta sker vid debitering av slutlig skatt (3 § 2 st.).

Frivillig återföring

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag får under verksamhetens gång frivilligt återföra avsatta expansionsmedel när de önskar. Som ovan nämnts finns ingen bestämd tidsgräns som för periodiseringsfonder.

**Tvingande åter-
föring**

I vissa fall måste avsatta expansionsmedel dock återföras till beskattning. Detta gäller i följande fall:

Taket överskrids

1. Då taket för totala avsättningar minskat kan det bli aktuellt att återföra tidigare avsatta expansionsmedel.

Av 7 och 8 §§ framgår att det finns ett tak för de totala avsättningarna från olika år. Eftersom expansionsmedel inte får tas upp till så stort belopp att taket överskrids, måste den överskjutande delen återföras till beskattning (2 §).

Näringsverksamheten läggs ner

2. Avsatta expansionsmedel skall obligatoriskt återföras till beskattning när näringsverksamheten upphör (9 §).

Viss skattelättnad kan i dessa fall komma i fråga med hjälp av reglerna om ackumulerad inkomst, se 3 § p. 14 SAIL och avsnitt 2.3. Detta gäller både för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag (prop. 1993/94:50 s. 246).

Enskild näringsverksamhet upphör

2 a) Detta gäller om en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamhet. Samtliga avsatta expansionsmedel skall då som huvudregel återföras till beskattning.

Det finns emellertid möjlighet att överlåta expansionsmedel i samband med att enskild näringsverksamhet

- skänks bort (avsnitt 17.8.1) eller

- överförs på handelsbolag eller aktiebolag, (avsnitt 25.1).

Delägare i handelsbolag avyttrar andel

2 b) Ett annat fall då expansionsmedel i princip skall återföras är när en delägare i ett handelsbolag avyttrar sin andel. Med avyttring avses inte bara försäljning utan också inlösen av andel och upplösning av bolaget (24 § 2 mom. 3 st. SIL).

Gåva med rea- vinstbeskattning

I det fallet andelen övergått till annan på benefikt sätt och med negativt ingångsvärde sker också en reavinstbeskattning (24 § 2 mom. 4 st. SIL).

Eftersom den totala avsättningen till expansionsmedel inte får vara så stor att det justerade ingångsvärdet efter vissa ändringar blir negativt, torde det i denna situation vara ovanligt att det finns någon avsättning till expansionsmedel att återföra. Eftersom beskattning i dessa fall skall ske som om andelen avyttrats, bör i förekommande fall avsätta expansionsmedel emellertid normalt återföras till beskattning. Expansionsmedlen kan dock i vissa fall övertas, se avsnitt 17.8.2.

Gåva utan rea- vinstbeskattning

I det fallet att andelen i handelsbolaget övergått till annan på benefikt sätt och med ett positivt justerat ingångsvärde sker däremot inte någon reavinstbeskattning. 9 § ger inget stöd för att återföra expansionsmedlen i detta fall då avyttring ej skett.

I vissa fall övertas expansionsmedlen av den som övertar andelen i handelsbolaget, se nedan och avsnitt 17.8.2.

Om expansionsmedlen inte övertas kommer expansionsmedelsskatten inte att återbetalas. Inkomstbeskattning av posten sker emellertid i alla fall. Eftersom det justerade ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget inte höjs p.g.a. återföringen kommer reavinsten vid försäljning av andelen att bli högre. För att undvika detta kan den skattskyldige frivilligt återföra expansionsmedlen till beskattning sista året.

Överlåtelse av expansionsmedel

Även i handelsbolagsfallen finns möjlighet att överlåta expansionsmedel då

- andel i handelsbolag ges bort i gåva e.d. (avsnitt 17.8.2) eller
- verksamhet i handelsbolag överförs till aktiebolag, (avsnitt 25.3.4).

Vidare finns en möjlighet att ta över expansionsmedel från ett handelsbolag i samband med utskiftning, se avsnitt 25.2.4.

Bosatt utomlands

För fysisk person som är bosatt utomlands men bedriver enskild näringsverksamhet här eller är delägare i ett svenskt handelsbolag finns en särskild regel om återföring i 5 §.

Flera förvärvskällor

I det fallet det finns flera förvärvskällor påverkas bara den expansionsmedelspost som avser just den förvärvskällan (se 4 §: "Vad som föreskrivs om expansionsmedel gäller varje post för sig").

Den som har två förvärvskällor kan således återföra expansionsmedlen i en av dem, t. ex. för att kvitta bort ett underskott, men behålla avsättningen i den andra.

Om en enskild näringsverksamhet läggs ner återförs den post expansionsmedel som avser den enskilda näringsverksamheten men inte poster som avser andra förvärvskällor. Detsamma gäller i det motsatta fallet att en andel i ett handelsbolag avyttras men en enskild näringsverksamhet behålls.

Ökar räntefördelningsunderlaget

En återföring av expensionsmedel till beskattning höjer underlaget för framtida räntefördelning.

17.8 Överlåtelse av expensionsmedel

Överföring av expensionsmedel

Av 10-14 §§ framgår att expensionsmedel i vissa fall kan överföras från en person till en annan eller från en förvärvskälla till en annan utan avskattning.

Det kan bli aktuellt i följande fall:

Gåva e.d.

- Vid gåva e.d. av enskild näringsverksamhet eller andel i handelsbolag till fysisk person.

Byte av företagsform

- Vid överlåtelse av enskild näringsverksamhet till handelsbolag eller av enskild näringsverksamhet eller verksamhet i handelsbolag till aktiebolag. Se avsnitt 25.

- Vid utskiftning från handelsbolag till delägare. Se avsnitt 25.

Syftet

Syftet bakom bestämmelserna är att undvika inlåsnings effekter och att underlätta byte av företagsform.

I överlåtarens ställe

Den som övertar expansionsmedelsavsättningen inträder i överlåtarens ställe. Han betalar inte expansionsmedelsskatt första året han redovisar expansionsmedlen trots att hans expansionsmedel ökat.

Om han tidigare haft en egen post expansionsmedel och de övertagna expansionsmedlen ingår i samma förvärvskälla kommer posterna att slås samman.

När han återför avsättningen blir återföringen inkomstbeskattad. Samtidigt gottskrivs han den expansionsmedelsskatt som den tidigare innehavaren erlagt.

Flera förvärvskällor

Vid flera förvärvskällor gäller bestämmelserna för expansionsmedlen i varje förvärvskälla för sig. En post expansionsmedel avseende en enskild näringsverksamhet kan således överföras till en annan person medan en post avseende ett handelsbolag behålls.

Hela posten eller en del

Hela posten expansionsmedel behöver inte överföras utan man kan nöja sig med att överföra en del av den. Samtliga förutsättningar för överföring i det aktuella fallet måste emellertid vara uppfyllda.

Realtillgångar

En förutsättning för överlåtelse av expensionsmedel i enskild näringsverksamhet är alltid att samtliga realltillgångar i verksamheten har överlåtits. Med realltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar.

17.8.1 Överlåtelse av enskild näringsverksamhet genom gåva e.d.

Benefika överlåtelse

Överlåtelse av expensionsmedel ingående i en enskild näringsverksamhet kan enligt 10 § komma ifråga vid:

- arv,
- testamente,
- gåva,
- bodelning.

Till fysisk person

Överlåtelsen skall göras till en fysisk person bosatt i Sverige. Det är således inte möjligt att överlåta expensionsmedel till ett dödsbo. Eftersom dödsbon bara är avsedda för avveckling av den avlidnes bo och inte för kontinuerlig drift av näringsverksamhet är regeln naturlig. Däremot kan ett dödsbo överlåta sina expensionsmedel till en fysisk person.

Samtliga realltillgångar

En förutsättning är att samtliga realltillgångar i näringsverksamheten överlåts. Det innebär enligt RSV:s mening att hela förvärvskällan måste överlåtas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning skall parterna skriftligen avtala att expansionsmedlen skall övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente skall den som övertar expansionsmedlen lämna en skriftlig förklaring om detta.

Bodelning sker ofta p.g.a. makes död. Om efterlevande maken är ensam dödsbodelägare torde det enligt RSV:s mening räcka med en skriftlig förklaring om att expansionsmedlen övertas. Någon annan person att träffa avtal med finns ju inte.

Högst 185,19 % av värdet av realltillgångarna tre år tidigare

Övertagandet får bara avse högst ett belopp motsvarande 138,89 % av värdet av realltillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel. Detta blir, omräknat, 185,19 %.

Regeln har införts för att hindra att egendom läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen av skatteskal, exempelvis för att utnyttja skillnader i marginalska och avgifter/SLF (prop. 1993/94:50 s. 238 och prop. 1996/97:12 s. 37 och s. 55).

Reglerna för hur stor post expansionsmedel som får övertas anknyter bara till realltillgångarna. Det hjälper inte att annan egendom finns som motsvarar expansionsmedlen. Man tar inte heller hänsyn till skulderna, utan man kan överta skulder tillsammans med realltillgångarna. Däremot kan likvida medel överföras

tillsammans med reallgångarna. För detta finns ingen annan begränsning än den vanliga gränsdragningen mellan vad som kan anses som näringsbetingade tillgångar och vad som är privatmedel.

17.8.2 Överlåtelse av andel i handelsbolag genom gåva e.d.

Benefika överlåtelse

Överlåtelse av expensionsmedel som hör till en andel i ett handelsbolag kan enligt 13 § komma ifråga vid:

- arv,
- testamente,
- gåva,
- bodelning.

Till fysisk person

Överlåtelsen skall enligt 13 § göras till en fysisk person som är bosatt här i landet. De kan däremot inte överlåtas till ett dödsbo, se ovan under avsnitt 17.8.1.

Hela andelen

Av prop. 1993/94:50 s. 320 framgår att hela andelen skall överlåtas.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning skall parterna skriftligen avtala att expensionsmedlen skall övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente skall den som övertar expensionsmedlen lämna en skriftlig förklaring om detta.

Om bodelning, då efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se avsnitt 17.8.1.

Högst motsvarande ingångsvärdet

Övertagandet är begränsat till den del av expansionsmedlen som motsvarar det justerade ingångsvärdet på andelen enligt 28 § SIL.

Högst 133 % av ingångsvärdet tre år tidigare

Övertagandet får dessutom bara avse högst ett belopp motsvarande det justerade ingångsvärdet vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Att man i detta fall inte gör någon omräkning med 138,89 % som vid enskild näringsverksamhet beror på att det justerade ingångsvärdet sänkts med erlagd expansionsmedelsskatt.

Spärreglerna har införts för att hindra att egendom läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen av skatteskäl.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 18 - Periodiseringsfonder

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder
Lag (1994:785) om ändring i lagen (1993:1538)
om periodiseringsfonder
Lag (1994:1887) om ändring i lagen
(1993:1538) om periodiseringsfonder
Lag (1994:1888) om ändring i lagen (1993:1538)
om periodiseringsfonder
Lag (1994:1850) om direktavdrag för byggnader
m.m.
Lag (1995:1587) om ändring i lagen
(1993:1538) om periodiseringsfonder
Lag (1996:1613) om ändring i lagen
(1993:1538) om periodiseringsfonder
Lag (1998:594) om ändring i lagen (1993:1538)
om periodiseringsfonder
Lag (1998:643) om ändring i lagen (1993:1538)
om periodiseringsfonder
prop. 1993/94:50, SkU 15
prop. 1993/94:234, SkU 25
prop. 1994/95:25, FiU 1
prop. 1994/95:91, SkU 11
prop. 1996/97:45, SkU 13
prop. 1997/98:150, FiU 20
prop. 1997/98:146, SkU 27
prop. 1997/98:157, SkU 30
prop. 1998/99:15, SkU 5
prop. 1999/00:1, FiU 1

Genom avsättning till periodiseringsfonder ges
möjlighet till resultatutjämning mellan olika
beskattningsår. Bestämmelserna finns i lagen
(1993:1538) om periodiseringsfonder (PFL) och
tillämpades första gången vid 1995 års taxering.

Vem

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL får vid beräkning av den skattemässiga inkomsten göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Undantag gäller för schablonbeskattade bostadsföretag (2 § 7 mom. SIL), investmentföretag och värdepappersfonder (2 § 10 mom. SIL) samt förvaltningsföretag som anges i 7 § 8 mom. 2 st. SIL.

En fond per år

Varje års avsättning i en förvärvskälla bildar en egen fond.

Juridiska personer, med undantag för dödsbon, som är skyldiga att upprätta årsbokslut enligt BFL skall göra avsättningen i räkenskaperna. Övriga skattskyldiga gör avsättningen i deklarationen.

Handelsbolag

I fråga om handelsbolag skall avsättning och avdrag göras hos delägaren. Är delägaren ett aktiebolag görs avsättningen i aktiebolagets räkenskaper. Avdraget beräknas på delägarrens del av bolagsinkomsten enligt vad som gäller för denne.

Inkomst hos handelsbolag tas upp till beskattning hos delägare vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattskyldigt (3 § 3 st. KL). Avsättning till periodiseringsfond hos delägare görs i bokslut för det räkenskapsår (avsättningsår) som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår (beskattningsår). Avdrag medges redan vid taxeringen för beskattningsåret även om taxeringen för avsättningsåret sker vid en senare taxering. Sammanfaller inte delägarrens och handelsbolagets räkenskapsår utan har handelsbolaget kalenderår som räkenskapsår medan delägaren har brutet räkenskapsår

taxeras således den senare för handelsbolagsinkomsten och medges avdrag ett år före den taxering han taxeras för sitt brutna räkenskapsår. Till följd härav blir eftersyn nödvändig. Görs ingen avsättning vid den följande taxeringen får den förra omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

Juridiska personer, utom dödsbon, får avdrag för avsättning till periodiseringsfond med högst 20 % av den skattemässiga inkomsten för beskattningsåret före avdraget.

Vad avser fysiska personer och dödsbon får avdraget uppgå till högst 25 % av ett positivt resultat som motsvarar inkomsten eller underskottet av förvärvskällan enligt SIL före avdrag för avsättning till periodiseringsfond med följande justeringar.

Tillkommande poster

- påförda egenavgifter och schablonavdrag för sådana avgifter (23 § anv. p. 19 KL)
- avdrag på grund av ökning av expansionsmedel (lagen 1993:1537 om expansionsmedel)
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto (23 § anv. p. 21 KL) samt beräknad särskild löneskatt avseende dessa kostnader (lagen 1991:687 om särskild löneskatt på pensionskostnader).

Avgående poster

- sjukpenning och liknande ersättning
- återfört avdrag för egenavgifter (22 § anv. p. 11 och 13 KL)
- intäkt på grund av minskning av expansionsmedel.

I underlaget ingår avdrag för survavsättning som återförts till beskattning enligt lagen (1993:1540) om återföring av

skatteutjämningsreserv (prop. 1993/94:50 s. 321).

Återföringar enligt skogskontolagen och lagen om upphovsmannakonto ingår i underlaget medan avsättningar till sådant konto minskar underlaget (1993/94 SkU 25 s. 76).

Återförs när?

En fondavsättning disponeras och återförs till beskattning efter den skattskyldiges bestämmande. Ett års avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall dock återföras i sin helhet senast sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdrag medgetts. Görs återföring vid taxeringen för nämnda beskattningsår sker beskattningen på samma sätt som vid frivillig upplösning av fonden.

Av ovanstående framgår att högst sex fonder kan innehas i en förvärvskälla samtidigt.

Tidsfristen för återföring av periodiseringsfond har förlängts från fem till sex år från och med 2000 års taxering. Fondavsättning som gjorts vid 1995 års taxering skall således återföras senast vid 2001 års taxering. Har sådan juridisk person som skall göra avsättning till periodiseringsfond i räkenskaperna i sitt upprättade bokslut för 2000 års taxering återfört fond kan någon förskjutning av beskattningen inte ske genom enbart deklarationsjusteringar. Enligt RSV medför en återföring av periodiseringsfond i räkenskaperna motsvarande beskattning för dessa skattskyldiga. För att en förskjutning skall kunna ske måste ett nytt bokslut upprättas.

Till skillnad mot annan fondlagstiftning, t.ex. ersättningsfonder, är tidsfristen för upplösning av fonden knuten till beskattningsår och inte taxeringsår. Detta innebär att följande situation kan uppkomma. Ett aktiebolag som vid ett års taxering taxeras för två beskattningsår gör i båda boksluten avsättning till periodiseringsfond. Varje avsättning bildar en

egen fond som kommer att återföras, såvida inte frivillig återföring gjorts tidigare, till beskattning och taxeras vid två på varandra följande taxeringsår.

Omedelbar åter- föring

Periodiseringsfond skall omedelbart återföras till beskattning om

- den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till
- delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget
- företag har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits
- beslut har fattats om att företag som innehar fond skall träda i likvidation
- beslut har meddelats att den skattskyldige skall försättas i konkurs
- skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Återföring enligt sist nämnda punkt skall inte ske om endast vissa inkomster undantas från beskattning (prop. 1994/95:91 s. 51).

Upphörande att bedriva näringsverksamhet får även anses innefatta sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftas. Återföring skall i sådant fall ske det sista året som dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 322).

Med avyttring av andel i handelsbolag jämställs inlösen av sådan andel eller att bolaget upplöses (24 § 2 mom. 3 st. SIL). Vad avser försäljning av andel i dödsbo så medför inte detta att periodiseringsfond skall återföras eftersom dödsbo är ett eget skattesubjekt.

Ackumulerad inkomst

Återförs periodiseringsfonder till beskattning på grund av att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet upphör med verksamheten bör inkomsten av återföringen få räknas som ackumulerad inkomst (prop. 1993/94:50 s. 212).

Övertagande av fond

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda överta periodiseringsfond från den fysiska personen. Det samma gäller om verksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag.

För överföringar av periodiseringsfonder efter den 16 mars 1998 gäller delvis nya regler. För äldre regler se föregående års handledning.

I 6 § PFL uppställs följande förutsättningar för att aktiebolaget skall få överta periodiseringsfond,

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1a och 1b KL,
2. att den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och
3. att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Tillskottet enligt punkt 2 ovan skall ske i samband med överföringen av periodiseringsfonden och får inte vara förenat med villkor om återbetalning (prop. 1997/98:157 s. 16).

Förutsättningarna för övertagande i punkterna 2 och 3 ovan gäller inte vid apportemission. Enligt bestämmelserna i 2 kap. 12 a § och 4 kap. 13 a § ABL gäller att bolaget skall göra avsättning i räkenskaperna till överkursfonden

med belopp motsvarande vad bolaget fått som betalning för aktierna utöver nominellt belopp. Aktiebolaget torde dock förutsättas göra en avsättning för den latent skatten. Ett belopp motsvarande den övertagna fonden blir bundet kapital i form av aktiekapital eller överkursfond (prop. 1997/98:157 s. 16).

Periodiseringsfond som överförs till ett aktiebolag behandlas på i princip samma sätt som om avsättningarna redan från början gjorts av aktiebolaget. Aktiebolaget anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering då den fysiska personen eller delägaren i handelsbolaget medgavs avdrag.

Har en fysisk person eller en delägare i ett handelsbolag flera periodiseringsfonder (avsättningar har gjort under flera år) och det belopp som skjuts till eller som avsätts i räkenskaperna inte räcker till för samtliga periodiseringsfonder skall få överföras, gäller att senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning. Om det finns flera samtidigt avsatta fonder hos olika delägare och förutsättningarna för överföring endast delvis är uppfyllda uppkommer frågan om vilken fond som skall anses överförd respektive återförd till beskattning. Enligt uttalande i förarbetena ligger det närmast till hands att göra en proportionering om det inte kan utredas hur det förhåller sig, prop. 1997/98 s. 16.

Tillskott som lämnats vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfond räknas inte med i anskaffningsvärdet för aktierna. Vid apportemission minskas anskaffningsvärdet för aktierna med överförd periodiseringsfond minus den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden.

Har en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tilldelats reelltillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning får delägarers periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till hans enskilda näringsverksamhet.

För överföring efter den 16 mars 1998 från handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med skifte vid upplösning av handelsbolaget gäller till skillnad mot tidigare att överföringen är frivillig. Före nämnda datum fanns ingen valfrihet utan periodiseringsfonden "följde med" tillgångarna till delägarens enskilda näringsverksamhet.

Avveckling av aktiebolag

Enligt 10 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek kan vid avregistrering av aktiebolag dess periodiseringsfond överföras till den nya verksamheten (se avsnitt 25.4.3.6). Den övertagna fonden behandlas på samma sätt som om avsättningen redan från början gjorts av övertagaren. Är övertagaren av verksamheten ett handelsbolag anses fonden avsatt hos delägaren. Fördelning av fonden skall ske i förhållande till andelstal (prop. 1995/96:168 s. 37).

Fusion m.m.

Periodiseringsfond överförs utan beskattningsekvenser även i följande situationer

- vid ombildning enligt kap. 8 sparbankslagen (1987:619)
- vid övertagande som avses i 5 eller 6 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m.

Periodiseringsfonden överförs till det övertagande företaget på samma villkor som gällde i det överlåtande företaget. Detta uttrycks i lagen som att det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett företag. Motsvarande gäller om en ekonomisk förening ombildats till aktiebolag (3 § 8 mom. 3 st. SIL).

I 11, 18 och 26 §§ FUL finns bestämmelser om övertagande av periodiseringsfond vid fusioner m.m., se avsnitt 28.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 19 - Aktiebolag och ekonomiska föreningar

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Sammanfattning

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 för 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. Ytterligare ett är bestämmelserna om undantag från skattskyldighet för utdelning på aktier och andelar. Huvudprincipen kan sägas vara att skattebelastningen för en koncern inte skall vara större och inte heller mindre än den skulle ha blivit om koncernens verksamhet hade bedrivits av *ett* företag.

Särskilda regler gäller för beskattning av investmentföretag, kommissionärsföretag och s.k. äkta bostadsföretag.

19.1 Allmänt

19.1.1 Inkomstslag och förvärvskälla m.

m.

21-25 §§ § KL
1 § 3 mom. SIL
2 § 1 mom. och 14-15 mom. SIL
6 § 1 mom. b) SIL
prop. 1989/90:110 s. 543-546, SkU30
SOU 1989:34 s. 250-253
prop. 1993/94:50 s. 175-204, SkU15
SOU 1992:67
prop. 1993/94:234 s. 65-75 SkU25
SOU 1993:29
Ds 1993:28
prop. 1994/95:25 s. 47-53

**Skattskyldig för
all inkomst**

**Näringsverk-
samhet**

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 21-25 §§ KL och 2 § SIL. All beskattning sker i ett enda inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (1 § 3 mom. SIL).

För aktiebolag och ekonomiska föreningar utgår statlig inkomstskatt med 28 % på den beskattningsbara inkomsten. Någon kommunal inkomstskatt erläggs inte.

En förvärvskälla

För aktiebolag och ekonomiska föreningar hänförs enligt 2 § 1 mom. 5 st. SIL all inkomst till samma förvärvskälla. Även i utlandet bedriven verksamhet hänförs till förvärvskällan i den mån den bedrivs direkt av det svenska företaget. Exemptmetoden i dubbelbeskattningsavtal kan dock undanta verksamheten från svensk beskattning.

Av 2 § 1 mom. 6 st. SIL framgår att för aktiebolag och ekonomiska föreningar räknas till intäkt av näringsverksamhet även löpande kapitalavkastning, vinst (reavinst) vid inte yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. SIL samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § KL.

Någon uppdelning på olika förvärvskällor görs således inte. Om ett aktiebolag driver flera olika verksamheter i Sverige kan ett negativt resultat i en verksamhet kvittas mot ett positivt i en annan verksamhet.

Resultat från handelsbolag

Bestämmelsen i 2 § 1 mom. 5 st. SIL om att all inkomst hänförs till samma förvärvskälla gäller även inkomster från ett handelsbolag i vilket ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är delägare. Inkomst hos ett handelsbolag skall tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt (3 § 3 st. KL).

Underskott

Om underskott uppkommer vid beräkningen av företagets inkomst medges avdrag för underskottet i aktiebolagets enda förvärvskälla 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 eller grupp av ägare får det bestämmande inflytandet kan dock rätten till avdrag för gamla underskott inskränkas eller falla bort, se avsnitt 19.1.4.

Trots att ett företags samtliga verksamheter hänförs till en enda förvärvskälla 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 (2 § 1 mom. 5 st. SIL). Kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget endast i den mån underskottet och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig att sätta in är högre, detta senare belopp. Vidare gäller för sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser att direkt avdrag medges med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. Överskjutande underskott måste rullas framåt och kvittas mot överskott i handels- eller kommanditbolaget kommande år.

En annan begränsning finns i rätten att kvitta förluster vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL, som inte utgör ett näringsbetingat innehav, mot andra inkomster i verksamheten, se avsnitt 19.1.3. Det finns också i övrigt regler som i vissa situationer inskränker rätten att utnyttja tidigare underskott, se avsnitt 19.1.4.

Bokföringsmässig grund

Huvudprincipen i inkomstslaget näringsverksamhet är att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från denna huvudprincip görs vissa undantag.

Inkomstberäkning i vissa fall enligt reavinstreglerna

Av 2 § 1 mom. 8 st. SIL framgår att inkomstberäkningen vad gäller försäljning av anläggningstillgångar i form av fastigheter och bostadsrätter i sådana bostadsrättsföreningar som avses i 2 § 7 mom. SIL ("äka" bostadsrättsföreningar) skall ske enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (se dock nedan angående särskild reglering beträffande fastigheter och bostadsrätter). Detsamma gäller vid beräkning av reavinst och reaförlust för egendom som anges i 27 § 1-3 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § SIL (se 2 § 1 mom. 1 st. SIL jfr med 24 § anv. p 1 st. 10 KL). Uppkommet resultat skall sedan redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Härvid gäller i princip inte någon begränsning i avdragsrätten om avyttringen skulle ge upphov till reaförlust (undantag dock för förluster vid avyttring av kapitalplaceringsaktier och andra aktieanknutna finansiella instrument). Den avdragsgilla reaförlusten får således

avräknas mot vinsten i övrigt i näringsverksamheten och omvänt.

Reavinst på fastigheter och bostadsrätter

För avyttringar av anläggningsfastigheter kan man välja att göra reavinstberäkningen antingen enligt en huvudregel eller enligt en övergångsbestämmelse. För en utförlig redogörelse av dessa regler hänvisas till avsnitt 6.5. För bostadsrätter finns inte någon övergångsregel. Hela reavinsten resp. reaförlusten är skattepliktig/avdragsgill när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är säljare. För avyttringar som gjorts före den 1 januari 1999 tillämpas dock äldre regler, vilket innebär att endast 90 % av en reavinst eller reaförlust beaktas (SFS 1998:1606, punkt 1 av ikraftträdandebestämmelserna).

När beräkningen av reavinst på avyttring av fastigheter sker enligt övergångsregeln (indexregeln) beskattas hela den framräknade reavinsten på fastighetsavyttringen även om avyttringen gjorts före 1999. Övergångsregeln får däremot inte användas för att räkna fram en reaförlust. Till följd av att alla kostnader för till- och ombyggnad ingår i omkostnadsbeloppet vid reavinstberäkningen med tillämpning av grundregeln, måste den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten i form av årliga värdeminskningssavdrag återföras i detta inkomstslag. I avsnitten 11.6 och 11.7 lämnas en närmare redogörelse för hur återläggningen går till. De avdrag som berörs av återläggning utgörs enligt 22 § anv. p. 5 KL av medgivna avdrag för

- värdeminskning på byggnad och markanläggning
- skogsavdrag
- substansminskning
- avskrivning mot ersättningsfond o.

d.

- värdehöjande 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 värdeminskingsavdrag och skall således återläggas.

Om vinstberäkningen görs enligt punkten 4 av övergångsreglerna till SIL, dvs. med ledning av de tidigare reglerna för beräkning av omkostnadsbelopp m.m., skall återläggning inte göras för avdrag som medgetts före 1 januari 1991. Vid beräkning enligt dessa regler beskattas medgivna värdeminskingsavdrag m.m. på så sätt att omkostnadsbeloppet reduceras.

Aktier m.m.

Även avkastning och reavinster på alla slag av finansiella instrument, t.ex. aktier, beskattas som inkomst av näringsverksamhet, men reavinstberäkningen görs ändå enligt reglerna som gäller för inkomstslaget kapital. 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 skall bokföras löpande på vanligt sätt enligt bokföringsmässiga grunder men vid beskattningen måste intäkter hänförliga till inte yrkesmässig försäljning av aktier brytas ut ur bokföringen och reavinstberäkning ske enligt reglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder. Detta följer av 24 § 1 anv. p. 10 st. KL.

Däri anges att vid beräkning av reavinst/förlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1-5 mom., 27 § 1-3 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § SIL.

Enligt 24 § 1 anv. p. 10 st KL skall även 3 § 7-11 mom. SIL tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att skattepliktig utdelning på aktier och andelar som huvudregel skall tas upp som intäkt för den som hade rätt till utdelningen när den blev tillgänglig för lyftning samt att reglerna i Lex ASEA (3 § 7 a mom. SIL) är tillämpliga också när utdelningen uppbärs av t.ex. ett aktiebolag.

19.1.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar

För investmentföretag och s.k. äkta bostadsföretag sker inkomstberäkningen på annorlunda sätt jämfört med andra aktiebolag och ekonomiska föreningar.

19.1.2.1 Investmentföretag

2 § 10 mom. SIL
prop. 1993/94:50 s. 191-194, 342-344 och 353
prop. 1993/94:234 s. 103-104, 130 och 134-135
prop. 1994/95:25 s. 52-53, 91 och 95
prop. 1996/97:18 s. 29-32
prop. 1998/99:15 s. 266 och s. 300

Investmentföretag utgör, liksom värdepappersfonder, ett slag av mellanhandsägare. Skattereglerna har utformats utifrån en målsättning att åstadkomma neutralitet mellan direkt och indirekt ägande (jfr prop. 1989/90:110 s. 564-566).

Löpande intäkter

Enligt 2 § 10 mom. 1 st. SIL gäller vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag, utöver vad som följer av övriga bestämmelser om beskattning av aktiebolag, följande:

1. att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom.,

2. att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom.,

3. att avdrag får göras för annan utdelning än som avses i 3 § 7 a mom. som företaget har beslutat för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Beträffande aktier, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och annat som hänförs till 27 § 1 mom. SIL sker således inte en konventionell reavinstbeskattning utan i stället görs varje år en schablonbeskattning. 2 % av värdet av denna egendom vid beskattningsårets ingång tas upp som intäkt. Utdelningar och räntor på sådana värdepapper beskattas emellertid på vanligt sätt.

Ett investmentföretag har vid tillämpningen av 2 § 10 mom. SIL rätt till avdrag för beslutad utdelning endast med belopp som svarar mot det överskott i förvärvskällan som föreligger efter det att avdrag gjorts för gammalt underskott enligt 1 § LAU (RÅ 1996 ref. 42). På så sätt ges investmentföretag möjlighet att eliminera dubbelbeskattningen av intäkterna i bolaget.

Frågor kring utdelning av annat än kontanter behandlas i RÅ 1998 ref. 50.

Avskattning

I 2 § 10 mom. 4 st. SIL finns det särskilda avskattningsregler för det fall ett företag inte längre uppfyller definitionen på ett investmentföretag. Avskattning skall dock inte ske när ett investmentföretag upphör genom likvidation.

Avskattningen avser aktier och andra värdepapper i bolaget som hänförs till 27 § 1 mom. SIL. 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 skall ta upp 16 % av det högsta av marknadsvärdena på dessa värdepapper 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 skall avskattningen inte omfatta den del av avskattningsintäkten som belöper på dessa aktier.

De avskattade värdepapperna skall därefter anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för övergången, se 27 § 2 mom. 2 st. SIL.

För andra ägare finns en möjlighet till frivillig avskattning. Deras aktier anses då avyttrade till marknadsvärdet vid tidpunkten för avskattningen och

återköpta för samma pris.

Om de närmare förutsättningarna för avskattning, se 2 § 10 mom. 4-6 st. SIL och prop. 1998/99:15 s. 253 f. och 298.

Om företaget upphört att vara investmentföretag före ingången av 1999 gäller äldre bestämmelser.

Om fusion där investmentföretag är inblandat, se avsnitt 28.

Defintition

För att ett företag skall kunna betecknas som investmentföretag skall det enligt 2 § 10 mom. 2 st. SIL vara 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"

Frågan om vad som avses med ett *välfördelat värdepappersinnehav* som erbjuder aktie- eller andelsägarna riskfördelning har i ett par provats av RR. I RÅ 1966 Fi 192 ansåg RR, att det inte förelåg ett välfördelat värdepappersinnehav när bolagets tillgångar till övervägande del utgjordes av aktier i dotterbolag. I RÅ 80 Aa 152 fann RR att man inte kunde anse att någon riskfördelning förelåg då ett ömsesidigt ägarförhållande fanns mellan det ägande företaget och de företag som det ägde aktier eller andelar i.

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 investmentföretag som är registrerade på A-listan uppfyller kraven enligt definitionen får anses klart. Var gränsen skall dras för företag som inte är börsnoterade är oklart. Det kan nämnas att för att ett företag skall få inregistreras på Stockholms fondbörs A-lista krävs bl.a. att minst 2 000 aktieägare vardera äger aktier till ett värde av minst ett halvt basbelopp 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.

I RÅ 1991 ref. 88 och RÅ 1995 not. 406 (båda förhandsbesked) har RR som ett led i prövningen av om ett aktiebolag vid inkomsttaxeringen skulle anses vara ett investmentföretag utvecklat vad som krävs för att bolaget genom ett välfördelat värdepappersinnehav skall anses erbjuda aktieägarna riskfördelning.

19.1.2.2 "Äkta" bostadsföretag

För ett aktiebolag eller en ekonomisk förening (bostadsrättsförening eller bostadsförening) vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt delägare eller medlemmar bereda bostäder i hus som ägs av företaget gäller särskilda regler, 2 § 7 mom. SIL. Se vidare avsnitt 6.4.6.

Beträffande "oäkta" bostadsföretag, se avsnitt 6.4.6.4.

19.1.3 Inskränkningar i rätten att

utnyttja förluster på aktier m.m.

Som nämnts i avsnitt 19.1.1 får inte förluster vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL kvittas mot andra inkomster i företaget såvida inte den avyttrade tillgången utgjort ett näringsbetingat innehav.

Kapitalplacerings- aktier m.m. - reavinstberäkning vid avyttring - genomsnitts- metoden

Kapitalplaceringsaktier och näringsbetingade aktier samt andra aktieanknutna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL skall inkomstberäknas på det sätt som anges i reglerna om inkomst av kapital (jfr 2 § 1 mom. 6 st. SIL och 24 § anv. p. 1 st. 10 KL). Det innebär bl.a. att genomsnittsmetoden skall användas vid beräkning av aktiernas anskaffningsvärde samt att reavinst för varje aktieslag och -sort skall beräknas för sig. Kapitalplaceringsaktier är här sådana aktier som inte skattemässigt utgör omsättningstillgångar (lager), vilket är fallet om de t.ex. ingår i yrkesmässig värdepappershandel i företaget, och innehavet inte heller betingas av den bedrivna näringsverksamheten (jfr 2 § 14 mom. 2 st. SIL). Om reavinstbeskattning, se vidare avsnitt 20.3.6.2.

Som näringsbetingade aktier behandlas aktier vilka innehas som ett led i näringsverksamheten liksom aktier i bolag vari aktieinnehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet vid beskattningsårets utgång. Övriga aktier, dock inte lageraktier, är kapitalplaceringsaktier. Beträffande gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och näringsbetingade aktier se vidare avsnitt 19.3.

Endast sådana aktier och aktieanknutna finansiella instrument som skattemässigt utgör omsättningstillgångar i

verksamheten skall inkomstberäknas enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet.

Avdragsbegränsning vid reaförlust på kapitalplaceringsaktie

Av 2 § 14 mom. SIL framgår att avdrag medges för förlust vid avyttring av kapitalplaceringsaktier endast mot vinst vid avyttring av tillgångar som avses i 27 § 1 mom. SIL. Kvittning får ske förutom mot vinst vid avyttring av andra kapitalplaceringsaktier och aktieanknutna instrument, även mot vinst på näringsbetingade aktier och aktieanknutna instrument. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av motsvarande tillgång. Kan underskottet inte kvittas närmast följande beskattningsår får det till den del det inte kunnat utnyttjas rullas vidare framåt i tiden till dess kvittningsmöjlighet uppkommer.

Det kan påpekas att reaförluster på aktier m.m. i aktiebolag och ekonomiska föreningar med ovan angivna inskränkningar är avdragsgilla utan den kvotering till 70 procent som gäller för fysiska personer. Dock gäller att reaförlust som uppkommer i ett handelsbolag där ett aktiebolag är delägare som huvudregel kvoteras till 70 % för kapitalplaceringsaktier och liknande finansiella instrument (23 § anv. p. 33 KL), se vidare avsnitt 20.3.6.2.

Näringsbetingade aktier

Någon inskränkning i rätten att kvitta andra inkomster av näringsverksamhet mot reaförluster på avyttring av aktier m. m. som innehas som ett led i näringsverksamheten finns inte (jfr 2 § 14 mom. 2 st. SIL). Dessa förluster är alltså avdragsgilla fullt ut mot andra inkomster i näringsverksamheten, dock att avdrag för reaförlust vid avyttring före 1999 av fastigheter och bostadsrätter är begränsade till 90 %, när beräkningen sker enligt den s.k. huvudregeln, se ovan.

Förluster i övriga fall

Förluster på andra finansiella instrument än aktier m.m., t.ex. premieobligationer och fordringar, får kvittas mot andra inkomster av näringsverksamhet.

Kapitalplacerings-aktier eller värdepappershandel

Det kan uppkomma fråga huruvida ett aktiebolags innehav av aktier och andra värdepapper skall bedömas som värdepappershandel 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.

Vid prövningen av om yrkesmässig värdepappershandel föreligger får följande omständigheter bedömas

- omsättnings storlek
- antalet transaktioner
- handelns varaktighet och regelbundenhet
- omsättningshastigheten, inriktningen på korta affärer
- bolagsordningen.

(Se t.ex. RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1988 not. 270 och not. 276, jfr även

19.1.4 Avdrag för gamla underskott

Konkurs, ackord och skuldsanering

Vid konkurs och ackord gäller oberoende av i vilken företagsform som näringsverksamheten bedrivs begränsningar i rätten till avdrag för underskott. Se avsnitt 32.1.10 och 32.2.4. Även vid skuldsanering enligt skuldsaneringslagen begränsas rätten till avdrag för underskott, se avsnitt 10.4.3.4.

Generell reglering - underskottslagen

Möjligheterna att göra avdrag för tidigare underskott i näringsverksamhet regleras i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet ("underskottslagen"), LAU. I nämnda lag finns spärregler som inskränker möjligheterna att i vissa fall efter ägarbyten utnyttja gamla underskott. Nämnda regler har införts i syfte att förhindra att det sker en omfattande handel med förlustbolag, eftersom en sådan handel har ansetts medföra negativa samhällsekonomiska konsekvenser (prop. 1993/94:50 s. 255).

Det kan nämnas att det, utöver de generella spärreglerna i nämnda lag, som inte riktar sig bara mot något visst slag av företag, också finns "Lex Kockum". Denna reglerar vissa situationer när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har överlåtit sin huvudsakliga verksamhet till den offentliga sektorn, se vidare avsnitt 19.1.4.6.

Spärreglerna i LAU kan utlösas av en ägarförändring. Denna kan bestå antingen i att:

1. Ett förlustföretag har kommit under nytt bestämmande inflytande, eller

2. Förlustbolaget (eller ett moderföretag till ett sådant företag) har fått ett nytt bestämmande inflytande över ett annat företag. De fyra spärrsituationer, som principiellt kan uppkomma redovisas mera ingående nedan.

LAU använder vissa begrepp som definieras nedan:

Med *företag* avses aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse, ideell förening, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med *förlustföretag* avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår en sådan ägarförändring som kan utlösa spärreglerna har inträffat.

När det gäller ägarförändringar blir begreppet *bestämmande inflytande* väsentligt. Enligt 4 § 3 st. LAU skall vid tillämpning av spärreglerna ett företag anses ha ett *bestämmande inflytande* över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § ABL, 1 kap. 4 § FL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen. Ett utländskt bolag eller en ideell förening skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget eller den ideella föreningen om bolaget eller föreningen varit ett svenskt aktiebolag (4 § 3 st. LAU).

Med *gammalt underskott* avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då förlustföretaget omfattas av sådana ägarförändringar som utlöser spärreglerna eller utgjort överlåtande eller övertagande

företag i vissa företagsombildningar som anges i 12 § 1 st. LAU eller i vissa fusioner (jfr 14 § FUL). Däremot omfattar detta begrepp inte ett underskott som eventuellt redovisas för förvärvsåret eller "latenta" förluster på tillgångar. Hit räknas enligt RSV:s uppfattning inte heller sådana förluster på kapitalplaceringsaktier m.m. som p.g.a. bestämmelserna i 2 § 14 mom. SIL ännu inte kunnat utnyttjas.

Spärrar

Det finns två olika spärrar.

a) Beloppsspärr

och

b) Koncernbidragsspärr.

19.1.4.1 Beloppsspärren

Beloppsspärren innebär, att rätten till avdrag för gamla förluster faller bort till den del det gamla underskottet överstiger 200 % av den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget (7 § LAU).

Beloppsspärren har skapats för att motverka handel med bolag vars värde i huvudsak består i rätten till förlustavdrag, framförallt skalbolag. Man har vid lagstiftningsarbetet utgått från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskott, ju mer substans finns det i bolaget och desto mindre är behovet av en beloppsspärr (prop. 1993/94:50 s. 259).

Förlustföretaget får efter ägarförändringen endast tillgodogöra sig gamla underskott motsvarande dubbla köpeskillingen för aktierna, medan rätten till avdrag för överskjutande del av de gamla underskotten faller bort för all framtid. Regeln är tillämplig

när en ny ägare eller flera ägare - direkt eller indirekt - erhållit bestämmande inflytande över förlustföretaget. Om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren slår spärren emellertid inte till.

Om förvärvet avser ett moderföretag till förlustföretaget prövar man om beloppsspärren skall tillämpas på kostnaden för förvärvet av moderföretaget. Det är i sådana fall kostnaden för förvärvet av den koncern i vilket förlustföretaget (eller förlustföretagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen. Ingår flera förlustföretag i förvärvet proportioneras begränsningen av underskott efter respektive förlustföretags andel av koncernens sammanlagda underskott (prop. 1993/94:50 s. 326).

Exempel

AB A förvärvar AB B med dotterbolagen AB C och AB D.

Vederlaget uppgår till 1 Mkr. I dotterbolagen finns gamla underskott om 3 Mkr, fördelat med 900 000 kr på AB C respektive 2 100 000 kr på AB D. Genom beloppsspärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till 600 000 kr ($0,9/3 \times 1 \text{ Mkr} \times 200 \%$), medan AB D:s uppgår till 1 400 000 kr ($2,1/3 \times 1 \text{ Mkr} \times 200 \%$).

När man beräknar kostnaden för att få det bestämmande inflytandet skall man beakta den sammanlagda anskaffningskostnaden. I prop. 1993/94:50 s. 326 anges att om den nya ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 % till 51 % av rösterna bör även anskaffningskostnaden för det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen. I anslutning till nämnda exempel har uppkommit frågor om den skattskyldiges förvärvskostnad skall proportioneras så att

han bara får räkna med den del som kan hänföras till 51 % av rösterna i bolaget, eftersom ett sådant innehav räcker för ett bestämmande inflytande. Enligt RSV:s uppfattning skall någon sådan proportionering inte ske. Om en person genom ett köp förvärvar aktier med exempelvis 70 % av röstetalet bör alltså hans kostnad för hela förvärvet räknas med vid beloppsspärren. Om aktierna förvärvas i ett sammanhang genom successiva förvärv under begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbjudande som riktas samtidigt till aktieägarna torde samtliga förvärv med anledning av erbjudandet få räknas med vid tillämpning av beloppsspärren. Om samma person senare skulle göra ännu ett inköp av aktier i samma bolag och därigenom förvärva exempelvis ytterligare 5 % av röstetalet torde däremot anskaffningskostnaden för detta köp, enligt RSV:s uppfattning, inte få räknas med vid beloppsspärren, eftersom köparen redan tidigare hade ett bestämmande inflytande.

För att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att kapitaltillskott ges till förlustföretaget före förvärvet skall man bortse från sådana tillskott (7 § 2 st. LAU). Köpeskillingen skall därför reduceras med ett belopp motsvarande de kapitaltillskott som förlustföretaget fått mellan dagen för ägarförändringen och ingången av andra beskattningsåret före det år under vilket ägarförändringen skedde. Detta gäller även för kapitaltillskott till andra företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget. Vad nu sagts gäller dock inte kapitaltillskott som erhållits från annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget.

Enligt 13 § FUL kan beloppsspärren bli tillämplig också vid fusioner, se avsnitt 28.1.7. Om det uppkommit underskott i förvärvskälla hos det överlåtande företaget beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att

fusionen genomförs, tillämpas 7 § LAU. Med kostnad avses fusionsvederlaget och utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Beloppsspärren är dock inte tillämplig vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ FL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker (13 § 2 st. FUL). Beloppsspärren gäller inte heller om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 4 § 3 st. LAU. I fråga om fusioner som genomförts före den 1 januari 1999 tillämpas reglerna i 7 § 5 st. LAU i då gällande lydelse. Innebörden härav är att beloppsspärren blir tillämplig när förlustföretag utgjort överlåtande företag i en fusion som anges i 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen. Med kostnad avses i sådana fall fusionsvederlaget.

Dispensmöjlighet

Regeringen kan efter ansökan medge undantag från bestämmelsen om beloppsspärr "om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen inte skulle genomföras om undantag inte medgavs" (7 § 4 st. LAU). Möjligheten till dispens har motiverats med att det inte helt kan uteslutas att regeln skulle kunna få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt. Enligt förarbetena till lagstiftningen bör dispensregeln tillämpas "synnerligen restriktivt" (prop. 1993/94:50 s. 260). Regeringen hade vid utgången av 1999 inte medgett någon sådan dispens.

19.1.4.2 Koncernbidragsspärr

Gamla underskott får inte kvittas mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren (8 § LAU).

Till skillnad från beloppsspärren innebär koncernbidragsspärren inte något definitivt bortfall av rätten till avdrag för gamla underskott. Det gamla underskottet "spärras" i stället under viss tid på så sätt att det inte får kvittas mot koncernbidrag under spärrtiden, men väl efter utgången av denna.

Om ett förlustföretag har varit föremål för en sådan ägarförändring som utlöser spärreglerna begränsas rätten till avdrag för gamla underskott i första hand genom beloppsregeln. Det är på de gamla underskotten som därefter kvarstår som koncernbidragsspärren kan bli tillämplig. Syftet med denna spärr är att reducera det skattemässiga värdet av avdrag för underskott genom att förskjuta dess utnyttjande framåt i tiden (prop. 1993/94:50 s. 259).

Spärren förhindrar att förlustföretaget kvittar gammalt underskott mot mottagna koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen sker och de fem närmast påföljande räkenskapsåren. Däremot finns det inget hinder för förlustföretaget att kvitta sina gamla underskott mot vinst på verksamheten till den del den inte består av mottagna koncernbidrag. Det gamla underskottet får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att ett eventuellt nytt underskott utnyttjats (9 § 2 st. LAU). Det föreligger inte heller något hinder mot att förlustföretaget kvittar nya underskott mot erhållna koncernbidrag. I konsekvens härmed får förlustföretagets underskott i praktiken rullas framåt i två separata "fällor", den ena med gamla underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag förrän efter utgången av spärrtiden, det andra med "nya" underskott som uppkommit det beskattningsår ägarförändringen skedde och/eller de därpå följande beskattningsåren.

Exempel

AB A, som har kalenderår som räkenskapsår, har vid ingången av år 3 utnyttjade underskott på 400 000 kr.

Under år 3 förvärvar AB B det bestämmande inflytandet över bolaget. Beloppsspärren antas inte vara tillämplig.

Under år 3, 4 och 5 uppkommer underskott på 100 000 kr, 200 000 kr respektive 25 000 kr.

Vid ingången av år 6 har AB A utnyttjade underskott på sammanlagt 725 000 kr. Härav omfattas 400 000 kr av koncernbidragsspärren. Åter-stående del av underskottet, 325 000 kr, får däremot kvittas mot koncernbidrag från AB B.

De 400 000 kronorna kan antingen kvittas mot överskott på den egna verksamheten eller - först år 9 (efter det femte beskattningsåret efter det år ägarförändringen skedde) - mot koncernbidrag från AB B. Det gamla underskottet, 400 000 kr, får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att nya underskott utnyttjats (9 § 2 st. LAU).

Koncernbidragsspärren tillämpas inte om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som det företag som direkt eller via förmedling av andra företag i koncernen lämnat koncernbidraget. Det kan därför i vissa fall bli nödvändigt att "öronmärka" koncernbidrag.

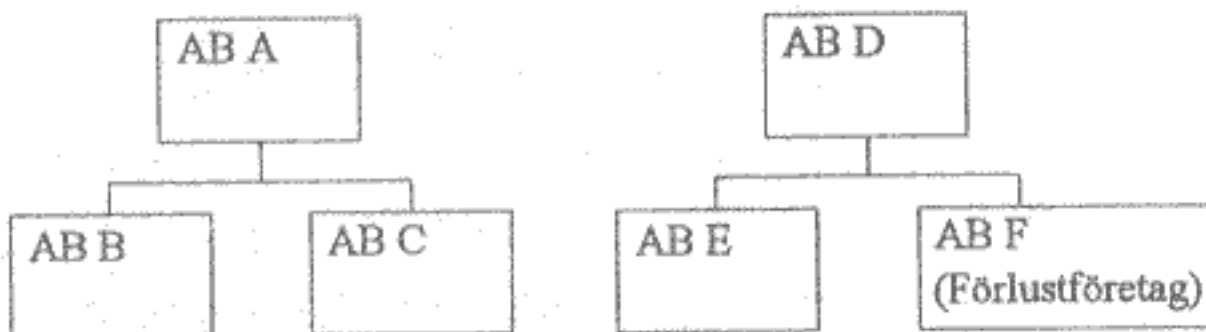
Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar en hel koncern. Spärren omfattar endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen.

Exempel

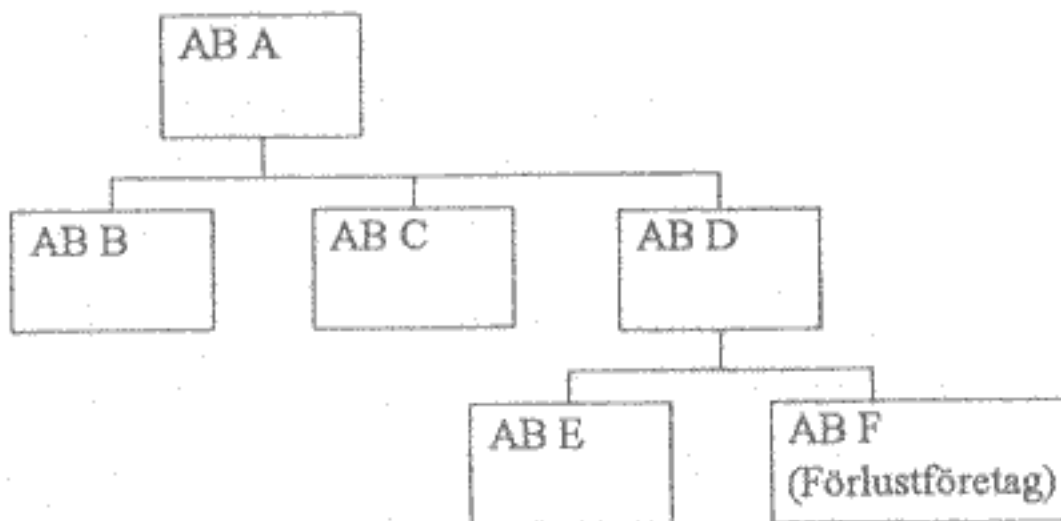
En koncern med moderbolaget AB A och dotterbolagen AB B och AB C förvärvar en annan koncern med moderbolaget AB D och dotterbolagen AB E och AB F. AB F är ett förlustföretag.

Spärren är inte tillämplig på koncernbidrag från AB D och AB E till AB F. Om koncernbidrag "slussats" från AB A, AB B eller AB C via AB D eller AB E slår spärren däremot till.

Ursprungliga koncerner



Den nya koncernen



19.1.4.3 Olika spärrsituationer

Det finns i princip fyra olika spärrsituationer.

Situation 1

Ett aktiebolag (det nya moderbolaget) får bestämmande inflytande över ett förlustföretag (4 § 1 st. LAU).



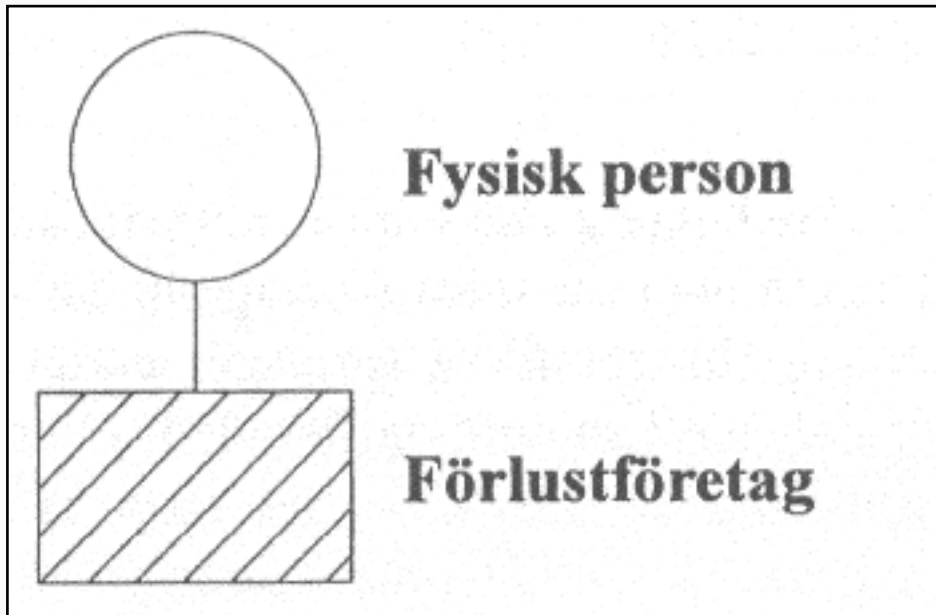
Ett aktiebolag anses i detta sammanhang ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § ABL. Detta förhållande kan omfatta flera led, eftersom ett moderföretag har bestämmande inflytande inte bara över sina dotterföretag utan även över sina dotterdotterföretag etc.

Situation 1 föreligger också när den nya ägaren är en ekonomisk förening, en bank, ett försäkringsbolag eller en stiftelse och förlustföretaget är dotterföretag till den nya ägaren enligt 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen. Den föreligger vidare när den nya ägaren är ett utländskt bolag eller en ideell förening, i det fall förlustföretaget skulle varit dotterföretag till detta om det utländska bolaget eller den ideella föreningen varit ett svenskt aktiebolag (4 § 3 st. LAU).

Både beloppsspärren och koncernbidragsspärren är tillämpliga.

Situation 2

Fysisk person, dödsbo, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag eller handelsbolag i vilket något av de andra uppräknade subjekten är delägare får - i annat fall än i fall 1 - bestämmande inflytande över ett förlustföretag (5 § 1 st. p. 1 LAU). Bedömningen av om den nya ägaren förvärvat ett bestämmande inflytande över förlustföretaget görs som en hypotetisk prövning av om detta skulle ha varit dotterföretag till den nya ägaren om denne hade varit ett aktiebolag (5 § 2 st. LAU). Fr.o.m. 2000 års taxering gäller att en ägarförändring, i den här aktuella situationen, inte utlöser spärregeln om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Med ändrade familjeförhållanden avses t.ex. att delägare gifter sig med varandra, registrerar partnerskap eller får barn (prop. 1998/99:7 s. 30). En sådan ägarförändring som utlöser spärregeln skall inte heller anses ha uppkommit för det fall den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare enligt 32 § 14 anvp. KL (5 § 2 st LAU).



Närstående fysiska personer samt dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person är delägare räknas i det här sammanhanget som en person. Med närstående avses här föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Om aktier överlåts mellan närstående innebär detta, att någon ägarförändring

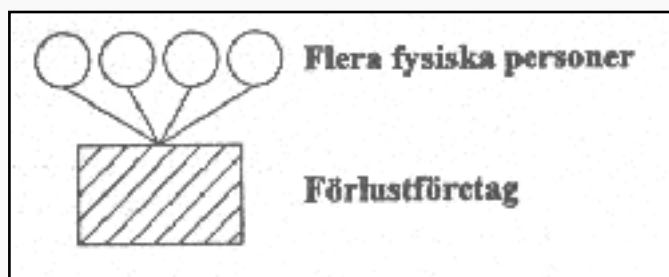
inte sker enligt LAU, eftersom samtliga närstående räknas som en person. Om exempelvis två makar, deras barn och ett av familjen ägt handelsbolag tillsammans från utomstående förvärvar aktier med mer än hälften av rösterna i förlustbolaget uppkommer spärrsituationen.

Förhållandet mellan situationerna 1 och 2 är sådant, att om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett aktiebolag, som förvärvar bestämmande inflytande över ett förlustföretag så föreligger situation 1 men inte 2. Om personens aktiebolag endast förvärvar aktier med 40 % av rösterna, medan personen och/ eller hans närstående samtidigt förvärvar aktier med mer än 10 % av rösterna är däremot situation 2 tillämplig (prop. 1993/94:50 s. 262).

Endast beloppsspärren är tillämplig. Eftersom inget av de rätts-subjekt som avses i den här situationen kan ge koncernbidrag med skatterättslig verkan till förlustföretaget behövs inte koncernbidragsspärren.

Situation 3

En grupp fysiska personer får - i annat fall än som avses i situation 1 - bestämmande inflytande över ett förlustföretag (5 § 1 st. p. 2 LAU). Vad som sägs om fysiska personer gäller även dödsbo, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag samt handelsbolag i vilket någon av uppräknade personer är delägare.



En begränsad grupp fysiska personer kan - utan att vara närstående - samverka i en uppgörelse om att exempelvis utnyttja ett förlustavdrag på visst sätt.

Situation 3 syftar till att samma konsekvenser, som inträffar när en fysisk person (eller flera om de är närstående) får det bestämmande inflytandet över ett förlustföretag eller ett vinstföretag, skall inträffa när en grupp fysiska personer som är av så begränsad omfattning att personerna har möjlighet att samverka

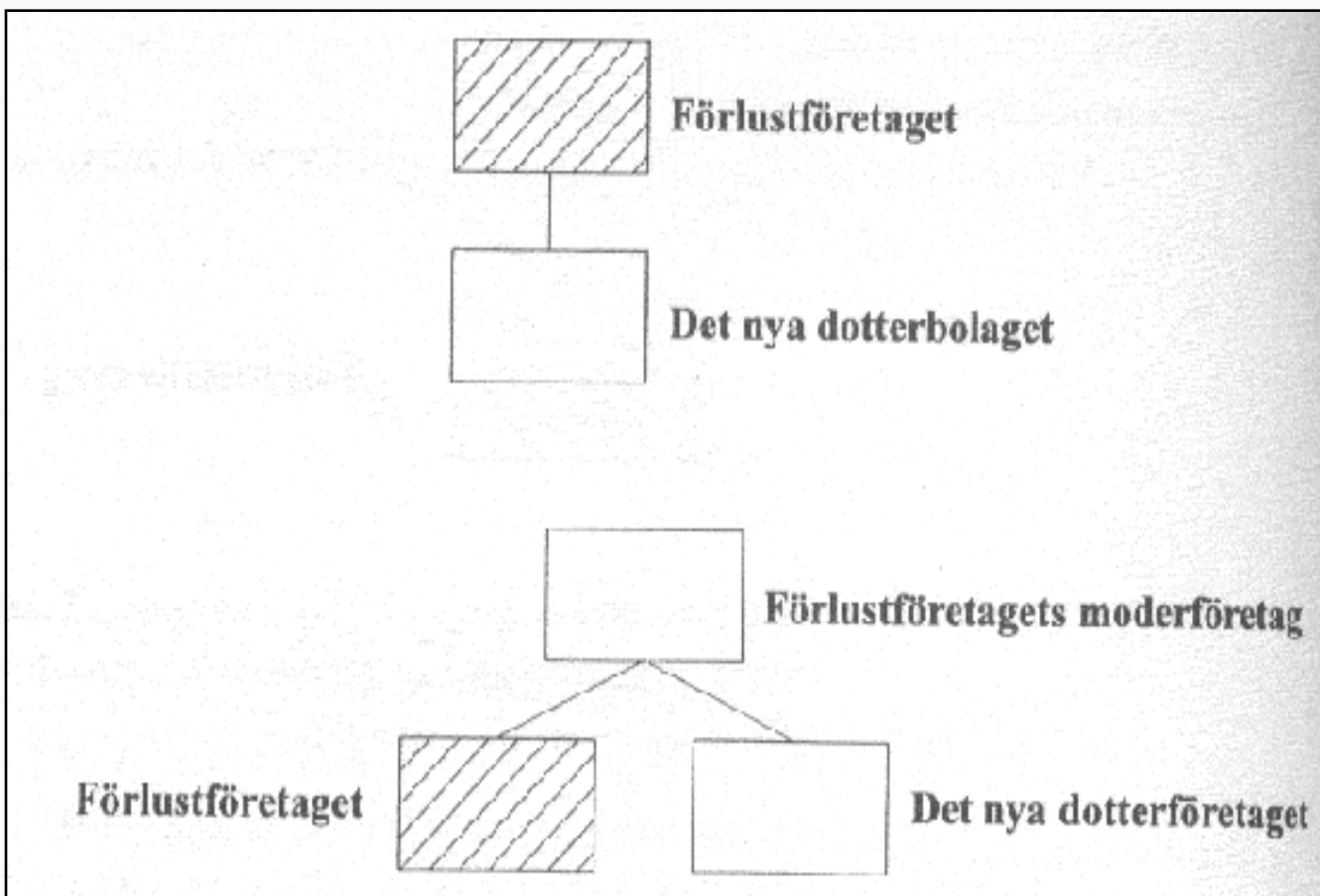
får ett sådant inflytande.

Detta syfte har av lagstiftaren ansetts i rimlig grad uppfyllt om situationen grundas på att fysiska personer under en period som omfattar fem beskattningsår för det aktuella bolaget dels var och en förvärvat aktier eller andelar i företag motsvarande minst 5 % av röstetalet och dels sammanlagt förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet. I praktiken torde den här beskrivna situationen komma att i huvudsak omfatta förvärv av aktiebolag som är eller övergår till att bli fåmansföretag. I likhet med vad som gäller vid spärrsituation 2 så utlöses, i denna situation, spärregeln inte om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Den skall inte heller utlösas om den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare enligt 32 § anv. p. 14 KL.

Endast beloppsspärren är tillämplig. Av samma skäl som anges under situation 2 ovan finns det inte behov av någon koncernbidragsspärr.

Situation 4

Ett förlustföretag eller ett moderföretag till ett sådant företag får bestämmande inflytande över ett annat dotterföretag, det nya dotterföretaget (4 § 2 st. LAU).



I denna spärrsituation är ägarförhållandena omkastade jämfört med situation 1. Här är det förlustföretaget (eller dess moderföretag) som förvärvar ett annat företag. Spärregeln tar sikte på den situationen att ett förlustföretag (eller dess moderföretag) kan förvärva aktierna i ett bolag som har tillgångar med betydande övervärden. Spärregelns uppgift är att förhindra att den vinst som uppkommer vid avyttring av tillgångarna kan kvittas mot underskottet i förlustföretaget genom att det nya dotterbolaget lämnar koncernbidrag till förlustföretaget.

Endast koncernbidragsspärren är tillämplig.

SRN har i ett förhandsbesked (avseende taxeringsåret 1998) prövat om koncernbidragsspärren är tillämplig även i det fall att ett aktiebolag, AB 1, förvärvar det bestämmande inflytandet över ett annat aktiebolag, AB 2, genom att bilda detta.

I ärendet hade AB 1 vid bildandet erhållit 51 % av andelarna och rösterna i AB 2. Senare förvärvade AB 1 samtliga övriga andelar i AB 2. SRN fann att AB 1 enligt regeln i 4 § 2 st. LAU fått bestämmande inflytande över dotterbolaget genom bildandet och erhållandet av 51 % av aktierna och rösterna i detta bolag under 1994. Enligt förutsättningarna i ärendet var AB 1 ett förlustföretag. Ett koncernbidrag från AB 2 till AB 1 utlöste därför koncernbidragsspärren (spärrsituation 4). RR fastställde SRN:s förhandsbesked (RÅ 1998 not. 59).

19.1.4.4 Möjligheter att kringgå koncernbidragsspärren genom kapitaltillskott

I lagstiftningsarbetet övervägde man att utöver belopps- och koncernbidragsspärrarna även införa en kapitaltillskottsspärr för att förhindra att gamla underskott utnyttjas genom att förlustföretaget tillförs medel genom en felaktig prissättning vid transaktioner med andra företag i intressegemenskap. Såväl företagsskatteutredningens delbetänkande Fortsatt reformering av företagsbeskattningen Del 1 (SOU 1992:67) som i en senare departementspromemorian om bl.a. ändringar i företagsbeskattningen (Ds 1993:28) innehöll förslag till sådana regler. I prop. 1993/94:50 s. 259 f bedömde emellertid regeringen att skälen för att införa spärrar mot kapitaltillskott inte var lika starka som skälen för övriga spärregler.

Regeringen anförde, att utvecklingen emellertid bör följas noga för att man skall kunna konstatera om det uppkommer behov av en kapitaltillskottsspärr.

19.1.4.5 Spärregler vid fusion

Särskilda regler beträffande underskott gäller vid fusion. Se vidare avsnitt 28.1.7.

19.1.4.6 Lex Kockum

13 § LAU hänvisar till 2 § 5 mom. SIL. Där finns den s.k. Lex Kockum. Regeln gäller om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller sina tillgångar till staten, kommun eller landstingskommun eller till ett av dem helt eller till övervägande del direkt eller indirekt innehaft bolag. Underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen får inte avräknas mot inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Detta gäller dock inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och inte heller när det gäller överlåtelser inom en koncern.

Syftet med bestämmelsen är att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening inte skall få avdrag för underskott som motsvaras av skulder som övertagits av staten m.fl.

I 13 § LAU finns vidare en regel som begränsar avdragsrätten för underskott för av staten direkt helägda företag som har kunnat få stöd enligt 3 § av den upphävda lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut om aktie eller andel i sådant företag överlåts.

Begränsningen i avdragsrätten gäller hela det underskott som uppkommit före det beskattningsår då överlåtelsen skedde. Även underskott som uppkommit före statens förvärv av företaget omfattas således av regeln. Bestämmelsen förutsätter inte att staten sålt samtliga aktier eller andelar utan gäller även för det fall staten överlåter en del av företaget. Denna bestämmelse fanns tidigare i 27 § lagen om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut.

19.1.5 Avdrag för gamla underskott

vid ägarförändringar, fusioner och ombildningar före den 1 januari 1994

Som nämnts tidigare gäller äldre bestämmelser fortfarande när det gäller ägarförändringar, fusioner, ombildningar och övertaganden som skett före den 1 januari 1994 och för skattskyldiga som försatts i konkurs före nämnda datum. För ackordsfallen gäller äldre bestämmelser för ackord som den skattskyldige eller när det gäller handelsbolag, detta erhållit före den 9 november 1993.

Följande spärregler fanns för nämnda tid:

- Skalbolagsregel
- Fåmansbolagsregel
- Lex Kockum
- Konkurs
- Ackord

En redogörelse för dessa regler lämnas i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering del 2 s. 1046.

19.1.6 Allmänt om dubbel- och kedjebeskattning

Dubbelbeskattning

Med ekonomisk dubbelbeskattning menar man att bolaget eller den ekonomiska föreningen först skall betala skatt för sin vinst. Därefter skall 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 skall beskattas lika hos mottagarna, liksom att avkastning från olika kapitalplaceringsformer skall beskattas lika.

Beträffande ekonomiska föreningar har emellertid dubbelbeskattningen gradvis urholkats. Genom reglerna i 2 § 8 mom. SIL medges 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 7 § 8 mom. SIL föreligger emellertid i princip inte någon avdragsrätt för den utdelande föreningen för den delen av vinstutdelningen.

För att inte reglerna om dubbel- och kedjebeskattnings skall kunna kringgå har lagstiftningen kompletterats med regler som skall hindra vissa transaktioner, se avsnitt 19.3.6 om Lundinbolag resp. avsnitt 19.10.3 om avdrag för koncerninterna m.fl. förluster.

För att företagets verkliga nettoinkomst skall bli beskattad har regler om uttagsbeskattnings införts (22 § anv. p. 1a-b KL). Dessa regler bidrar även till att förhindra att dubbelbeskattningen kringgå. För i utlandet boende personer föreligger vidare en skyldighet att erlägga kupongskatt för utdelning i svenska aktiebolag.

Kedjebeskattning

Som en följd av dubbelbeskattningssystemet uppkom en kedjebeskattningseffekt om aktieägaren var ett dubbelbeskattat subjekt. Detta torde gälla t.ex. aktiebolag eller ekonomisk förening som själv skulle beskattas för mottagen vinstutdelning och där företagets vinst i sin tur skulle utdelas till aktieägarna. För att förhindra inte önskvärda beskattningseffekter infördes i 7 § 8 mom. SIL 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.

För att organisationen inom koncernen inte skall styras av skattereglerna har 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 i frikallelse från skattskyldighet för utdelning. Reglerna om koncernbidrag behandlas i avsnitt 19.6.

19.2 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 översiktligt redovisas.

Civilrättsliga regler

Med vinstutdelning menas främst sådan utbetalning av företagets vinst till aktieägarna som redovisas såsom utdelning i företagets räkenskaper. Vinstutdelningen beslutas av bolagsstämman (12 kap. 3 § ABL) efter förslag av bolagets styrelse. Enligt 12 kap. 3 § 1 st. ABL får stämman endast i den mån skyldighet därtill föreligger enligt andra stycket eller enligt bolagsordningen besluta om större utdelning än styrelsen föreslagit eller godkänt.

Regeln i första stycket att bolagsstämman inte får besluta om högre utdelning än styrelsen medger gäller inte stämmans beslut om sådan utdelning, som bolagsstämman är skyldig att besluta. Enligt andra stycket av samma paragraf föreligger under vissa förutsättningar en sådan skyldighet, om en minoritet begär utdelning. Men bolagsstämman kan också beroende på bestämmelser i bolagsordningen vara skyldig att besluta om viss utdelning.

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, 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 12 kap. 2 § 1 st. 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, såsom t.ex. deras bedömda marknadsvärde (NJA 1995 s. 742).

Utbetalningsförbudet

Rätten för ett aktiebolag att vederlagsfritt betala ut medel till aktieägarna är inte oinskränkt. Enligt det s.k. utbetalningsförbudet i 12 kap. 2 § ABL får vinstutdelningen inte överskrida vad som i balansräkningen utgör årets nettovinst, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för redovisad förlust, avsättningar till bundet eget kapital och vinst som enligt bolagsordningen skall användas för annat ändamål än vinstutdelning, se figuren nedan.

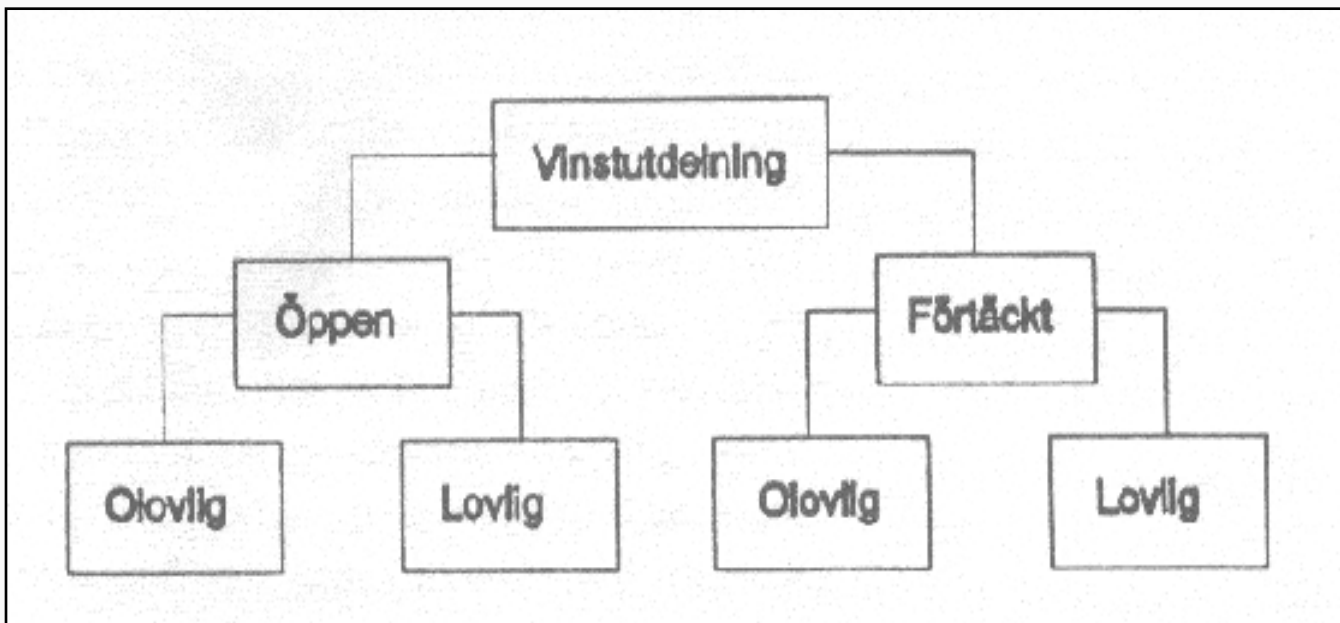
+	Årets nettovinst enligt fastställd balansräkning (för moderbolag koncernbalansräkning)
+	Balanserad vinst
+	Fria fonder
-	Redovisad förlust
-	Belopp som enligt lag eller bolagsordning skall avsättas till bundet eget kapital eller enligt bolagsordningen användas för annat ändamål än utdelning
=	Maximalt belopp för utdelning

För koncerner skall det utdelningsbara beloppet bedömas utifrån koncernbalansräkningen. Enligt den allmänna försiktighetsregeln i 12 kap. 2 § ABL får utdelningen inte heller äventyra företagets likviditet, konsolidering eller på annat sätt strida mot god affärssed. Begränsningarna av utrymmet för utdelning 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 aktie-ägare godkänt utdelningen. Den som mottar olovlig vinstutdelning är i princip skyldig att återbetala denna med ränta till bolaget (12 kap. 5 § ABL). Dessutom kan alla som medverkat till beslutet om utbetalningen bli solidariskt ersättningsskyldiga gentemot bolaget för eventuell brist vid återbetalningen (15 kap. 1-4 §§ 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.



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.

Skatterätt - civilrätt

Det skatterättsliga utdelningsbegreppet överensstämmer i stort med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Både öppen och förtäckt utdelning skall därför i princip behandlas som utdelning vid beskattningen. Vid beskattningen saknar det också betydelse om utdelningen är lovlig eller olovlig.

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 (3 § 7 mom. 1 st. SIL) samt för viss utdelning i inte kooperativa ekonomiska föreningar. Se vidare avsnitt 15.13.2.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisar erhållen utdelning som intäkt av näringsverksamhet.

Skatteregler

I skattelagstiftningen finns vissa regler som innebär att skatterätt och civilrätt avviker från varandra. Som exempel kan nämnas att sådana transaktioner som beskattas enligt den s.k. fåmansföretagslagstiftningen i 32 § anv. p. 14 KL kan ofta innebära förtäckt utdelning, som normalt beskattas i inkomstslaget kapital. Särregleringen för delägare i fåmansföretag tar dock över principerna för beskattning av utdelning. Transaktionerna beskattas därigenom enligt särskilda regler i inkomstslaget tjänst. Det bör dock påpekas att även för delägare i fåmansföretag kan de generella reglerna om behandling enligt reglerna för inkomst av kapital bli aktuella i de fall fåmansföretagsreglerna av olika anledningar inte är tillämpliga. I fallet RÅ83 1:82 ansåg RR att en provision, som en företagsledare i ett fåmansföretag betingat sig för att gå i borgen för bolagets förpliktelser, skulle behandlas som utdelning. I RÅ 1988 ref. 85 efterskänkte ett fåmansaktiebolag en fordran på ett handelsbolag som hade samma delägare som aktiebolaget. Delägarna beskattades för utdelning i inkomstslaget kapital. Ytterligare ett exempel på särskild behandling av värdeöverföringar mellan bolaget och aktieägarna är koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL. 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 2 § 16 mom. 2 st. SIL medges aktiebolag avdrag för kostnader för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital. Kostnader för utbetalning av utdelning är därför avdragsgilla. Bestämmelsen reglerar även ett aktiebolags avdragsrätt för t.ex. kostnader för rådgivning, prospekt och annonsering (prop. 1996/97:154 s. 58).

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 torde utgöra vinstutdelning enligt civilrättsliga regler. Trots detta anses återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott oftast inte som utdelning vid beskattningen (se avsnitt 19.9).

Överföringar av tillgångar mellan företag

I praxis har i vissa fall aktieägare utdelningsbeskattats vid överföring av tillgångar mellan bolag i vilka de har ett ägarintresse (t.ex. RÅ 1989 ref. 119). Nämnda praxis har till stor del ändrats genom plenimålet RÅ 1992 ref. 56.

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 att UPL införts fr.o.m. 2000 års taxering har en särskild lagreglering gjorts om i vilken utsträckning utdelningsbeskattning skall ske av ägarna vid underprisöverlåtelser av egendom i näringsverksamhet (14 § UPL), se vidare avsnitt 27.7.

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 har denna praxis om vad som skall anses som lön respektive utdelning fått 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, har därför införts i 3 § 12 mom. SIL.

Åtgärd vid taxeringen

När förtäckt utdelning konstaterats skall rättelse av deklarationen ske. Förtäckt utdelning innebär inte bara att den uppburna inkomsten hos aktieägaren skall behandlas som inkomst av kapital utan också att avdragsrätt saknas för bolaget. Om utdelningen uppburits av en delägare i ett fåmansföretag kan det komma ifråga att redovisa viss del av utdelningen som intäkt av tjänst (se avsnitt 22.8). Vid utdelning av sakvärden skall marknadsvärdet av den erhållna egendomen efter avdrag för eventuellt vederlag tas upp som inkomst av kapital. Företaget skall redovisa motsvarande belopp som intäkt av näringsverksamhet (uttagsbeskattning). Vid försäljning av tillgångar till underpris till aktieägare skall bolaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och underpriset.

Vinstandelslån

Aktiebolag och ekonomiska föreningar kan ta upp *vinstandelslån* som löper med ränta, vars storlek är helt eller delvis beroende av utdelningen till aktie- respektive andelsägare eller av företagets vinst (rörlig ränta). Räntan på lånen delas i allmänhet upp i en fast och en rörlig del. Den skattemässiga behandlingen av sådana lån finns i 2 § 9 mom. SIL.

Företaget får 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. RR har i ett förhandsbesked funnit att avdrag för ränta på vinstandelslån i visst fall skulle vägras med tillämpning av skatteflyktslagen (RÅ 1998 not. 195). För fåmansföretag gäller delvis andra regler, se avsnitt 22.6.4.

19.3 Skattskyldighet för utdelningar från andra aktiebolag eller ekonomiska föreningar

2 § 10 mom. SIL

3 § 1 mom. SIL

3 § 7 mom. 4 st. SIL

7 § 8 mom. SIL

prop. 1989/90:110 s. 549-566, 696, 707-708, SkU 30

prop. 1990/91:107 och 167, SkU 34

prop. 1994/95:25 s. 50-52 och 93-94

prop. 1998/99:15 s. 266

19.3.1 Allmänt

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är i princip skattskyldiga för all inkomst som förvärvats här i riket eller utomlands. För att förhindra kedjebeskattning, dvs. att beskattning sker i mer än två led, är aktiebolag

och ekonomiska föreningar i vissa fall frikallade från skattskyldighet för utdelningsinkomster. Bestämmelserna om skattefrihet för mottagen utdelning finns i 7 § 8 mom. SIL.

Hänvisningen i 7 § 8 mom. 1 st. SIL till 2 § 8 mom. 1 st. SIL innebär att skattefrihet inte gäller utdelning i form av pristillägg eller rabatt från ekonomisk förening, s.k. kooperativ utdelning.

Skattefriheten för utdelning omfattar i princip enbart utdelning från svenska företag. En översiktlig redogörelse för vad som gäller för beskattning av utdelning från utländska företag lämnas nedan i avsnitt 19.3.10. En utförligare behandling av ämnet lämnas i RSV:s handledning för internationell beskattning.

19.3.2 Skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade svenska aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbanks och svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag samt sådan svensk stiftelse och svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning enligt 7 § 3-6 mom. SIL. Skattefrihet gäller dock inte sådan utdelning på förlagsinsatser som är avdragsgill för det utdelande företaget (7 § 8 mom. 1 st. SIL). Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade lägst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som

bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

**Förutsättningar
för skattefrihet
Minst 25 % av
röstetalet**

Ett aktieinnehav som omfattar minst 25 % av röstetalet medför således för andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar, skattefrihet för uppburen utdelning oavsett om aktien innehas för verksamheten eller som en kapitalplacering. Denna schablonregel föreskriver att bedömningen av röstetalet för aktierna skall avse förhållandena vid beskattningsårets utgång (jfr RÅ85 Aa 208). För ett helägt dotterbolag som sålts under beskattningsåret kan alltså inte 25 %-regeln tillämpas men i flertalet fall torde regeln om näringsbetingade aktier (jfr nedan) kunna tillämpas.

Enligt ett uttalande i prop. 1960:162 (s. 32) skall endast direkt innehavda aktier räknas med i de 25 procenten, medan aktier som innehas via dotterbolag inte skall beaktas. Det gäller även om aktierna ägs indirekt via ett handelsbolag (RÅ 1985 1:72).

**Röstetalet
mindre
än 25 %**

Som framgår av b) ovan kan aktierna behandlas som näringsbetingade även om innehavet skulle understiga 25 % av röstetalet. Det krävs då att den skattskyldige gör sannolikt att innehavet av aktierna *betingas* av ägarföretagets verksamhet eller av verksamhet som bedrivs av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå detta nära. Aktierna skall *innehas* i och för verksamheten. Det räcker således inte att aktierna förvärvats i och för denna utan aktierna förlorar sin karaktär av näringsbetingade aktier om sambandet med verksamheten upphör.

Även ägarandelar långt under 25 % har

godtagits i praxis.

I målet RÅ 1968 fi 2036 (1964 års taxering) var frågan om den utdelning som AB Transmarin (AB T) uppburit på sina aktier i Svenska Cellulosa AB (SCA) var skattefri. TN godkände deklarationen. Ti yrkade att bolagets taxerade inkomst skulle höjas och åberopade att AB T:s förvärv av aktierna i SCA, som understeg 1 % av nämnda bolags hela aktiekapital, inte kunde anses betingat av AB T:s rörelse för främjande av transporter åt SSC. AB T å sin sida anförde att nästan hela SCA:s årsexport av pappersmassa till Englands västkust skeppades med AB T:s fartyg. AB T ägde tillsammans med bolagets huvudaktieägare omkring 30 000 aktier i SCA med ett nominellt värde av 3 000 000 kr. Då SCA:s aktier, med undantag för en stor aktiepost som innehades av ett investmentbolag, var mycket spridda, var AB T:s och dess huvudaktieägares aktiepost så stor att hänsyn därtill togs vid AB T:s förhandlingar med SCA.

PN, KR och RR ändrade inte bolagets taxeringar.

I RÅ 1970 ref. 52 (1964 års taxering) var omständigheterna följande. Rederi AB Svenska Lloyd ägde 450 av totalt 5 200 aktier i Park Avenue Hotel AB i Göteborg. Rederibolaget yrkade att det inte skulle beskattas för utdelning på hotellaktierna. Med hänsyn till rederiets passagerartrafik hade rederiet intresse av att det fanns tillgång till hotellrum av god standard. För att täcka bristen på sådana hotellrum hade rederibolaget 1947 tillsammans med Göteborgs stad, SJ samt andra rederier och 20 större industriföretag i Göteborgstrakten bildat hotellbolaget.

TN, MKPN och KR ansåg att rederiet skulle beskattas för utdelning på hotellaktierna.

RR yttrade: Bolaget får anses ha gjort sannolikt att dess förvärv av aktierna i

hotellbolaget betingats av bolagets rörelse. Aktierna kan därför icke anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte. Bolaget är alltså frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna.

Undantag, "förbjuden andel"

Utdelning på aktie eller annan andel i förvaltnings- eller investmentföretag är inte skattefri om företaget äger mer än enstaka andelar på vilka utdelning skulle varit skattepliktig om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget (förbjuden andel). Bestämmelsen omfattar genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1999 numera även fallet att förvaltningsföretaget eller investmentföretaget indirekt äger förbjudna andelar genom ett eller flera andra förvaltningsföretag eller investmentföretag (7 § 8 mom. 4 st. SIL).

19.3.3 Skattepliktig utdelning på lageraktier

Som framgår av 7 § 8 mom. 3 st. SIL föreligger inte skattefrihet för utdelning på aktier som skattemässigt utgör omsättningstillgångar (lager).

Aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos bl.a. företag som bedriver värdepappersrörelse samt hos 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 kedjebeskattnings.

Orsaken till att lageraktier behandlas annorlunda än andra aktier genom att de kan bli föremål för kedjebeskattnings finns för

värdepappersrörelsen att söka i neutralitetsaspekten. För byggnadsföretag liksom företag som handlar med fastigheter följer kedjebeskattningen av att byggmästarvinsten respektive handelsvinsten på fastighetsförsäljningen skall beskattas fullt ut med nominella belopp. Sistnämnda motiv försvagades emellertid genom 1990 års skattereform, eftersom fastigheterna i lagerbolagen vid avyttring fortsättningsvis skulle beskattas nominellt och det endast i de fall övergångsbestämmelserna angav fanns möjlighet att tillämpa indexuppräknings. Före 1990 års skattereform kunde lagerbolaget däremot i vissa fall sälja fastigheten skattefritt p.g.a. indexuppräknings.

Vinsten på fastighetsavyttringen kunde sedan delas ut till moderbolaget, som var ett byggnadsföretag eller ett företag som handlade med fastigheter. Om utdelningen hade kunnat tas emot skattefritt av moderbolaget hade vinsten på fastighetsavyttringen över huvud taget inte beskattats inom bolagssektorn. Om vinsten inte delades ut till moderbolaget utan detta i stället tillgodogjorde sig utdelningen genom att aktierna i lagerbolaget avyttrades skedde full nominell beskattning oavsett om aktierna ägts mer än två år, eftersom de var lageraktier.

Värdepappers- rörelse

Frågan om ett företag skall anses bedriva värdepappersrörelse eller inte behandlas i avsnitt 19.1.3.

Byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter

Lageraktier i byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter är sådana aktier som kan anses som substitut för en eller flera fastigheter. En allmän definition av begreppet lageraktier ges i 21 § anv. p. 4 st. 5 KL för byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång.

Bestämmelsen gäller aktier och andelar som förvärvats efter utgången av år 1982 och återspeglar i stort den praxis som utvecklats genom äldre rättsfall.

Utgångspunkten är att aktierna och andelarna skall behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Aktierna eller andelarna skall alltså behandlas som omsättningstillgångar om fastigheterna skulle varit omsättningstillgångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett aktie- eller 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 lageraktier även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse.

Se vidare avsnitt 24.3 för en utförligare redogörelse för vad som är lageraktier i byggbranschen.

19.3.4 Skattepliktig utdelning på kapitalplaceringsaktier

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar beskattas för utdelning på kapitalplaceringsaktier, eftersom utdelning på nämnda aktier inte undantagits från beskattning. Detta gäller dock inte för förvaltningsföretag och investmentföretag.

Kapitalplaceringsaktier är sådana aktier som varken utgör omsättningsaktier (lageraktier) eller näringsbetingade aktier. Anledningen till att beskattning sker av utdelning på sådana aktier är att aktieinnehavet uppfattas som ett alternativ till andra kapitalplaceringar, där avkastningen alltid blir beskattad.

19.3.5 Indirekt ägda aktier

Om ett aktiebolag äger aktier genom ett handelsbolag blir utdelningen skattepliktig. Detta gäller även om skattefrihet hade förelegat om aktiebolaget självt hade varit ägare till aktierna (RÅ85 1:72).

19.3.6 Lundintransaktioner

I syfte att förhindra att obehöriga skatteförmåner uppstår genom handel med bolag som i princip endast innehåller kassa och bankmedel ("skalbolag") finns en särskild bestämmelse i 7 § 8 mom. 5 st. SIL. Enligt denna kan ett företag inte ta emot utdelning skattefritt i form av vinstmedel, som före förvärvet av aktier eller andelar samlats upp i det förvärvade företaget, om det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet "därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet". Skattefrihet föreligger inte för utdelning av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Innebörden av bestämmelsen är att skattefri

utdelning inte kan lämnas så länge företaget inte delat ut samtliga vinstmedel som fanns vid förvärvet av företaget. Först därefter kan skattefri utdelning lämnas av företaget. Koncernbidrag kan inte lämnas under beskattningsår då skattskyldighet för utdelningsinkomst föreligger. Bestämmelsen, som infördes redan år 1966, riktade sig ursprungligen mot ett förfarande som tidigare praktiserades i skatteplaneringssammanhang och som gick under benämningen Lundintransaktioner.

Med verkligt och särskilt värde menas att det köpta företaget skall innehålla tillgångar som, genom det köpta företags verksamhet kan användas i det köpande bolagets verksamhet, exempelvis varor, inventarier, varumärken, fastigheter eller hyresrätter. Kontanter eller reverser anses inte ha ett särskilt värde. Bevisbördan faller på den skattskyldige. Bestämmelsen riktar sig mot "skalbolag". Det kan nämnas att lagstiftningen mot Lundinbolag även omfattar regler rörande rätten till nedskrivning på lageraktier i Lundinbolag (24 § 2 anv. p. 6 st. KL).

Det kan noteras att lagstiftningen mot Lundintransaktioner vänder sig mot köparen.

19.3.7 Skattefrihet vid utdelning av aktier i vissa omstruktureringsfall, "Lex ASEA"

3 § 7a mom. SIL

Bet. 1998/99:SkU5 s. 17

prop. 1998/99:15 s. 241-247, 293 och 299

SOU 1998:1 s. 255-261, 312

För att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn har svenska aktiebolag sedan 1991 års taxering rätt att under vissa förutsättningar dela upp en koncerns verksamhet på mindre enheter utan omedelbara inkomstskatteeffekter. Uppdelningen görs genom att ett

moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga aktier i ett eller flera dotterföretag. Reglerna brukar kallas Lex ASEA. Nämda regler, som numera finns i 3 § 7a mom. SIL, träder i sin senaste lydelse i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas i fråga om utdelningar som gjorts efter ikraftträdandet. För motsvarande utdelningar som gjorts före den 1 januari 1999 gäller reglerna i 3 § 7 mom. SIL i dess tidigare lydelse (jfr prop. 1998/99:15 s. 301). En redogörelse för dessa tidigare regler finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m. m. vid 1999 års taxering del 2 s. 1032 ff.

Lex ASEA-reglerna innebär, att om ett svenskt moderbolag delar ut aktierna i ett dotterföretag till sina ägare kan beskattning av utdelningen under vissa förutsättningar skjutas upp till dess mottagaren säljer aktierna. Tekniskt sett är uppskovet konstruerat så att mottagen utdelning är skattefri. I gengäld utgörs inte anskaffningsvärdet för de mottagna aktierna av marknadsvärdet. Som anskaffningsvärde för aktier eller andelar som erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7a § mom. SIL skall anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån (27 § 2 mom. 1 st. SIL).

Utagsbeskattning sker inte hos det utdelande företaget om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet, dvs. någon vinst skall inte beskattas till följd av utdelningen. Är marknadsvärdet lägre än omkostnadsbeloppet kommer uttagsbeskattning att ske och leda till att avdrag medges för den verkliga förlusten (22 § 1a anvp. 5 st. 2 KL, jfr prop. 1998/99:15 s. 293). Undantag gäller dock för omsättningsandelar i bl.a. byggnadsrörelse.

Villkor för skattefri utdelning

Lagtexten ställer upp nedanstående villkor för att utdelning enligt Lex ASEA skall vara skattefri. Om villkoren nedan för skattefrihet är uppfyllda är utdelningen skattefri även för mottagare som inte äger aktier i moderföretaget (3 § 7a mom. 3 st. SIL).

Nationalitetsvillkoret

Det utdelande aktiebolaget måste vara svenskt.

Det utdelade dotterföretaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, i den mening som anges i 16 § 2 mom. 2 st. SIL.

Proportionalitetsvillkoret

Utdelningen skall lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderföretaget. Bakgrunden till nämnda krav är att man vill förhindra riktade utdelningar, som innebär en värdeöverföring på ägarnivån (prop. 1998/99:15 s. 244).

Noteringsvillkoret

Aktierna i moderföretaget skall vara marknadsnoterade enligt 27 § 2 mom. 3 st. SIL. Moderföretaget behöver således inte, till skillnad mot vad som gällde enligt de tidigare reglerna, vara upptagen på fondbörsens A-lista, utan även t.ex. O-listenotering är tillräcklig. Även annan kontinuerlig notering kan betraktas som marknadsnotering. RSV har redovisat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering i en skrivelse den 18 november 1998 (dnr 10145-98/900).

Innehavsvillkoret

Det företag vars andelar delas ut skall vara ett dotterföretag till det utdelande

aktiebolaget enligt 1 kap. 5 § ABL. Något krav på att detta skall vara helägt (vilket fanns enligt regelns tidigare utformning) finns inte.

Samtlighetsvillkoret

Samtliga moderföretagets andelar i dotterföretaget måste delas ut. Efter utdelningen får andelar i dotterföretaget inte heller innehas av något annat företag i koncernen. Detta kan antas leda till att moderföretaget, i det fall detta inte äger samtliga andelar i dotterföretaget som finns i koncernen, låter samla ihop dessa hos sig genom koncerninterna överlåtelse.

Verksamhetsvillkoret

Verksamhetsvillkorets nya utformning innebär att dotterföretagets verksamhet till huvudsaklig del skall bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om de innehas som ett led i rörelsen (3 § 7a mom. 1 st. SIL). Vid bedömningen av huvudsaklighetsvillkoret bör hänsyn främst tas till storleken på intäkterna (prop. 1998/99:15 s. 299).

Särskilt om lagertillgångar

Om de utdelade andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren av utdelningen, skall denne som intäkt ta upp ett belopp motsvarande aktiernas värde enligt 24 § 2 anvp. 1 och 7 st. KL.

Utdelning på kvalificerade aktier

Om de innehavda aktierna i moderföretaget utgör kvalificerade aktier enligt 3 § 12 a mom. SIL hos en mottagare av utdelade aktier, blir de utdelade aktierna också

kvalificerade (3 § 12 a mom. 2 st. SIL). Se vidare avsnitt 22.8.2.2.

19.3.8 Förvaltningsföretag

I SIL definieras förvaltningsföretag på följande sätt

7 § 8 mom. 2 st. SIL

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte - direkt eller indirekt - i mer än obetydlig omfattning bedriver annan verksamhet (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7a mom. som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

Förvaltningsföretagen är således, då det gäller aktieutdelning, skattskyldiga endast för sådan utdelning som inte vidareutdelas i annan form än sådan utdelning av aktier i dotterföretag som behandlas i 3 § 7a mom. SIL. I fråga om andra intäkter, räntor, reavinster o.d. behandlas förvaltningsföretag på samma sätt som andra aktiebolag respektive ekonomiska föreningar.

Enligt den tidigare definitionen ansågs som förvaltningsföretag ett företag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom.

Av prop. 1989/90:110 s. 707 framgår att någon ändring i sak inte är avsedd med ändringen från "uteslutande eller så gott som uteslutande" till "obetydlig", som gjordes med verkan fr.o.m. 1992 års taxering. Däremot innebär tillägget "direkt

eller indirekt" en saklig ändring. Av ordet indirekt följer att dotterbolagens verksamhet fortsättningsvis skall beaktas vid prövningen av om moderföretaget är ett förvaltningsföretag. Förhållandena i hela koncernen skall beaktas vid nämnda bedömning och det har ansetts att det sannolikt räcker att något dotterföretag har en rörelsegren där mer än obetydlig verksamhet bedrivs som inte är förvaltande för att moderbolaget inte skall anses vara förvaltningsföretag. Frågan om den verksamhet som bedrivs kan anses som obetydlig skall göras på koncernnivå. Det krävs således inte längre att moderbolaget ombesörjer koncerngemensamma funktioner för att det inte skall anses vara ett förvaltningsföretag (jfr RÅ 1986 ref. 72 angående tidigare praxis). Enligt prop. 1989/90:110 s. 555 innebär den nya definitionen, att moderföretag i koncerner regelmässigt kommer att beskattas enligt vanliga regler, och inte enligt reglerna för förvaltningsföretag, även om moderföretaget inte utför några koncerngemensamma funktioner. Fr.o.m. 2000 års taxering har ytterligare ändringar gjorts i lagtexten, till den ovan angivna lydelsen. Enligt förarbetena är ändringarna endast redaktionella (prop. 1998/99:15 s. 300).

SRN har 1993-11-24 i ett (inte överklagat) förhandsbesked ansett att begreppet "obetydlig" skall tolkas som att prövningen skall avse storleken av den icke-förvaltande verksamhetsdelen i förhållande till förvaltningsdelen. SRN fann vidare att ..."en helhetsbedömning får göras där omständigheter som antalet anställda, omsättning, resultat och tillgångarnas värde i de olika verksamhetsgrenarna vägs in".

I det prövade ärendet drev sökandebolaget A direkt och indirekt en "icke-förvaltande verksamhet" i form av viss handel av begränsad omfattning, arrende av en jord- och skogsbruksfastighet samt (genom dotterbolaget B) viss annan verksamhet. Därtill ägde bolaget hälften av aktierna (med

motsvarande röstetal) i ett annat aktiebolag (C) samt värdemässigt mindre betydelsefulla poster i några andra bolag (D, E, F och G). Innehavet av aktier i bolagen C-G kunde enligt SRN inte hänföras till någon av sökanden direkt (eller indirekt) bedriven icke-förvaltande verksamhet. SRN fann att "Mot bakgrund av bl.a. att köpeskillingen för aktierna i B i början av 1993 var endast ca 3,7 miljoner kr medan värdet av aktierna i AB C uppgår till flera hundra miljoner kr är nämndens uppfattning att (sökandebolaget) - med de förutsättningar som gäller för frågan - är ett förvaltningsföretag". Se även RÅ 1992 not. 9.

I RN I 1962 3:8b och 4:11 har prövats vad som skall förstås med "uteslutande eller så gott som uteslutande", vilket motsvarar den nuvarande definitionen av obetydlig verksamhet. Enligt ett uttalande i prop. 1960:162 s. 67 får bolag som tillfälligt lagt ned sin rörelse i regel betraktas som förvaltningsföretag.

Bedömningen av huruvida ett förvaltningsföretag ändrar skatterättslig status inom koncern till rörelsedrivande skall göras vid utgången av året (RÅ 1999 ref. 30).

19.3.9 Investmentföretag

Investmentföretag är skattskyldiga för uppburen utdelning, men får göra avdrag för annan utdelning än som avses i 3 § 7 a mom. SIL som företaget har beslutat för beskattningsåret (2 § 10 mom. SIL). Avdrag medges dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Se vidare avsnitt 19.1.2.1.

19.3.10 Allmänt om utdelning från utländska företag

Som nämnts under avsnitt 19.3.1 omfattar skattefriheten för utdelningsinkomster i

princip endast utdelningar från svenska företag.

Svenskt företag är enligt 7 § 8 mom. 6-9 st. SIL frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri för det fall att det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett i Sverige. Detta gäller dock endast om den juridiska personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det land eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet anses den ändå underkastad jämförlig beskattning.

Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är (med undantag för investmentföretag och förvaltningsföretag) frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen - även om de förutsättningar som angetts ovan inte skulle vara uppfyllda - om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta. Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990

antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995. En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Om utdelningen inte varit föremål för jämförlig beskattning, men i övrigt uppfyller förutsättningarna för skattefrihet, kan nedsättning av den statliga inkomstskatten ske genom avräkning med 13 % av utdelningens bruttobelopp.

Reglerna om beskattning av utdelningar från utländska företag behandlas utförligare i RSV:s Handledning för internationell beskattning.

19.4 Utskiftade medel

3 § 7 mom. 4 st. SIL

3 § 8 mom. SIL

24 § 2 mom. 1 st. SIL

prop. 1993/94:234 s. 109 och 134

24 § 4 mom. 6 och 7 st. SIL

prop. 1993/94:50 s. 197-200 och 348-349

prop. 1994/95:25 s. 50-52 och s. 92-94

19.4.1 Allmänt

Bolaget

Vid utskiftning av annat än kontanta medel kan uttagsbeskattning komma ifråga, se vidare avsnitt 11.3.

Aktieägarna

I syfte att säkerställa det andra ledet i dubbelbeskattningen av svenska aktiebolags vinster infördes i samband med KL:s tillkomst lagen (1927:321) om utskiftningsskatt. Nämnda lag upphörde att gälla vid utgången av år 1990 och tillämpades sista gången vid 1991 års taxering. Den tillämpas dock övergångsvis även för senare år om medel utskiftats till aktieägare före utgången av år 1990 efter beslut om likvidation eller fusion men bolaget inte upplösts förrän senare år. Detta innebär bl.a. att medel som tilläggsutskiftas efter utgången av år 1990 inte skall beskattas som utdelning. För en närmare redogörelse för utskiftningsskatten hänvisas till Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988 avsnitt 15.16 Utskiftningsskatt.

I anslutning till 1990 års skattereform ersattes utskiftningsskatten med regler enligt vilka skatt togs ut direkt hos aktieägaren. I hushållssektorn skedde beskattningen som för utdelningsinkomster i inkomstslaget kapital. Samtidigt skulle också reavinstbeskattning vanligtvis ske. Eftersom aktierna ansågs avyttrade för 0 kr blev det alltid en reaförlust. När aktierna ägdes av aktiebolag eller andra juridiska personer som var skattesubjekt skulle det utskiftade beloppet tas upp som inkomst av näringsverksamhet.

Utskiftning från ekonomiska föreningar har behandlats så att endast den del av utskiftat belopp som överstigit tillskjuten kapitalinsats behandlats som utdelning.

Reglerna innebär i korthet att konkurs, likvidation och vissa fusioner anses som avyttringar och utlöser reavinstbeskattning. Utbetalningar på grund av nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden beskattas däremot som utdelning.

19.4.2 Nedsättning av aktiekapitalet m. m.

Enligt 12 kap. 1 § ABL kan utbetalningar till aktieägarna göras inte bara genom vinstutdelning eller utskiftning vid bolagets likvidation, utan också vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden.

Bestämmelserna om nedsättning av aktiekapitalet finns i 6 kap. 1 § ABL. Nedsättning av aktiekapitalet kan ske på olika sätt:

- inlösen eller sammanläggning av aktier,
- indragning av aktier utan återbetalning,
- minskning av aktiernas nominella belopp med eller utan återbetalning.

Beskattning aktualiseras vid inlösen mot vederlag och vid minskning av aktiernas nominella belopp med återbetalning.

Inlösen

Av prop. 1990/91:54 s. 312 framgår att inlösen, dvs. nedsättning av aktiekapitalet till 0 för en aktie förenat med utbetalning till aktieägarna alltså skall räknas som en avyttring och reavinstbeskattning skall ske på vanligt sätt. Vid inlösen av aktie i fåmansföretag behandlas vinst som utdelning (3 § 12 b mom. 2 st. SIL), se vidare avsnitt 22.8.3.

Nedsättning av nominellt belopp

Av 3 § 7 mom. 4 st. SIL framgår att sådana utbetalningar från svenska aktiebolag som beror på att aktiernas nominella belopp satts ned skall beskattas som utdelning. Aktierna skall således inte anses delvis avyttrade och reavinstbeskattning skall inte ske.

Om någon utbetalning inte erhålls, t.ex. därför att nedsättningen använts för att täcka förluster i bolaget, skall någon beskattning inte ske.

Nedsättning av reservfonden eller överkursfonden

Då utbetalning skett på grund av att reservfonden eller överkursfonden satts ned gäller detsamma som vid nedsättning av aktiekapitalet. Beloppet skall således utdelningsbeskattas och inte reavinstbeskattas.

Bestämmelserna i 3 § 7 mom. 4 st. SIL tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person "genom ett motsvarande förfarande", se Handledning för internationell beskattning.

Aktiebolags förvärv av egna aktier

Regler om förvärv av egna aktier finns i 7 kap. ABL och kan i vissa fall ses som ett specialfall av nedsättning av aktiekapitalet.

Den aktieägare som säljer en aktie till det bolag där den är utgiven reavinstbeskattas på vanligt sätt.

Aktiebolag får inte teckna egna aktier (7 kap. 1 § ABL) eller förvärva eller som pant mottaga en aktie (7 kap. 2 § ABL). I vissa undantagsfall får sådant förvärv emellertid ske. Om bolaget i dessa fall inte gjort sig av med aktien inom tre år blir den ogiltig. Bolaget skall då sätta ner aktiekapitalet med aktiens nominella belopp. Detta föranleder emellertid ingen utbetalning till någon aktieägare och någon beskattning

aktualiseras inte.

19.4.3 Likvidation

Av 12 kap. 1 § ABL framgår att förutom vid vinstutdelning och nedsättning av aktiekapitalet, reservfond eller överkursfond kan utbetalningar till aktieägarna ske genom utskiftning vid bolagets likvidation.

De aktiebolagsrättsliga reglerna om likvidation finns i 13 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, skall bolagets behållna tillgångar utskiftas till aktieägarna.

Reavinstbeskattning

Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår att avyttring av ett finansiellt instrument, i det här fallet aktier, anses föreligga om det företag som gett ut instrumentet träder i likvidation. Detta utlöser reavinstbeskattning. Bestämmelsen gäller fr. o.m. den 1 juli 1994 och tillämpas då beslut om likvidation fattats tidigast detta datum. Dessförinnan gällde andra regler.

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, jfr avsnitt 5.6.2.2. 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 tilläggsköpeskillningar, se 24 § 4 mom. 2 st. SIL. Så länge de understiger avdragsgill anskaffningskostnad för aktierna sker ingen beskattning. I den mån de överstiger anskaffningsvärdet kommer beskattning av reavinst att ske.

Eftersom det är tidpunkten då bolaget träder i likvidation som utlöser beskattning kommer successiva utbetalningar som innebär reavinst att bli skattepliktiga när de är kända till sitt belopp, inte då utbetalning sker.

Beträffande förlust gäller bestämmelsen i 24 § 4 mom. 1 st. sista meningen SIL: "Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv." I förarbetena till denna bestämmelse (prop. 1993/94:234 a. 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.

RR har i ett förhandsbeskedsärende prövat om rätt till avdrag för reaförlust 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, dvs. fråga är om förlustaktier.

RR konstaterade, att aktier i ett svenskt bolag skall anses avyttrade när bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation. Rätten till avdrag för realisationsförlust inträder i båda fallen när förlusten är definitiv. RR 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. RR angav, att "Det kan således inte undantagslöst krävas att likvidationen skall 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". X AB medgavs avdrag för reaförlusten redan för det beskattningsår då Z AB trädde i likvidation.

Eftersom avyttring anses ha skett det år då beslut om likvidation fattats skall reavinstberäkningar under senare år ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret, jfr 24 § 4 mom. SIL. Detta innebär att exempelvis skattefriheten för reavinster vid likvidationer under 1994 kan bli tillämplig.

Om aktierna i bolaget avyttrats efter likvidationsinträdet, till exempel genom försäljning, får man dra av så mycket av anskaffningsvärdet som återstår. Anskaffningsvärdet skall således anses uppgå till så stor del av det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet som kvarstår vid den faktiska avyttringstidpunkten, se 24 § 4 mom. 7 st. SIL.

Om likvidationen upphör skall anskaffningsvärdet därefter anses uppgå till det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet vid den tidpunkt då likvidationen upphörde, se samma lagrum.

Dessa bestämmelser gäller vid likvidation av både svenska och utländska företag.

Om likvidation efter konkurs, se nästa avsnitt.

19.4.4 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 13 kap. 19 § ABL att bolaget skall träda i likvidation. Detta innebär att medel kan utskiftas till aktieägarna under likvidationen.

Vid konkurs gäller enligt 24 § 2 mom. SIL följande. Avyttring av aktierna 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. Om utländska företag, se Handledning för internationell beskattning.

Beträffande svenska företag anses att det är så ovanligt att konkurs lämnar överskott att man inte skall behöva invänta konkursens slut för att avgöra om förlust uppkommit. I stället får anskaffningskostnaden dras av som reaförlust redan vid konkursutbrottet.

Av 24 § 4 mom. 6 st. SIL framgår hur man skall förfara i olika fall då likvid erhålls efter det att anskaffningskostnaden för aktierna dragits av.

Bland annat föreskrivs att om ackord träffats eller om utdelning erhålls i konkursen skall ersättningen tas upp som reavinst, dock högst med ett belopp som svarar mot medgivet avdrag för realisationsförlust i samband med att företaget försattes i konkurs. Medgavs avdrag för viss del av reaförlusten skall endast motsvarande del av ersättningen tas upp som reavinst.

Om konkursbeslutet upphävts eller om konkursen lagts ner skall det gjorda avdraget för reaförlust vid konkursutbrottet återföras till beskattning. Anskaffningsvärdet återställs därmed till det ursprungliga beloppet. Detsamma gäller om konkursen

avslutats med överskott, dvs. att bolagets medel överstigit samtliga fordringar i konkursen.

19.4.5 Utskiftning från ekonomisk förening m.m.

Bestämmelser om utskiftning från ekonomiska föreningar finns i 3 § 8 mom. SIL.

Utskiftning vid upplösning

För ekonomiska föreningar gäller att vad som utskiftas till medlem vid föreningens upplösning utöver inbetald insats beskattas som utdelning. Under vissa i 3 § 8 mom. 3 st. SIL närmare angivna förutsättningar skall emellertid inte utskiftning av aktier i svenskt aktiebolag betraktas som utdelning, se vidare avsnitt 25.5.

Vid beräkning av utdelningens storlek räknas som inbetald insats det belopp som finns bokfört på andelskapitalets konto i den ekonomiska föreningen. Om insatskontot ökat på annat sätt än genom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd har medlemmarna beskattats för utdelning vid ökningstillfället, RÅ 1954 Fi 1162 (se även prop. 1983/84:84 s. 168 samt prop. 1992/93:131 s. 33) Enligt uttalande i prop. 1996/97:163 s. 27 skall dock beskattning av belopp som tillgodoförts medlemmen genom s.k. insatsemission ske först när beloppet betalas ut. Detta sker när medlemmen lämnar föreningen. Att beskattning skall ske på detta sätt framgår emellertid inte av lagtexten. Rättsläget får därför anses oklart.

19.5 Kooperativa föreningars avdragsrätt för lämnad utdelning

2 § 16 mom. SIL
prop. 1995/96:109 s. 58
prop. 1996/97:154 s. 41-42 o 58
prop. 1996/97:163 s. 34-40

19.5.1 Allmänt

En ekonomisk förening är ett särskilt skattesubjekt. Skattereglerna är i stort sett desamma som för aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och föreningen är obegränsat skattskyldig.

Som tidigare nämnts skall vinst hos ekonomiska föreningar i princip dubbelbeskattas. Sedan en lång tid tillbaka har kooperativa föreningar dock kunnat undvika dubbelbeskattningen genom att med avdragsrätt dela ut vinst på sin kooperativa verksamhet genom pristillägg (efterlikvid) eller rabatt (återbäring). För konsumentkooperativa föreningar finns dock ett tak för hur hög utdelning som kan lämnas med avdragsrätt, se vidare under 19.5.3. Även vinstutdelning i förhållande till inbetalda insatser och utbetalning på förlagsinsatser är, med vissa undantag, avdragsgilla för föreningen.

19.5.2 Kooperativ förening

Av 2 § 8 mom. 8 st. SIL framgår att en ekonomisk förening i beskattningshänseende är att anse som kooperativ om den är *öppen* och i sina angelägenheter tillämpar *lika rösträtt*.

Öppenhet

Med att en förening är öppen avses att föreningen inte får vägra någon inträde som, förenklat uttryckt, delar föreningens målsättning och förbinder sig att följa dess stadgar och beslut. Om föreningens styrelse anser att någon på grund av rent personliga förhållanden inte kan beviljas medlemskap, så anses föreningen ändå som öppen om den i ekonomiskt hänseende jämställer honom med medlem, dvs. ger samma återbäring på köpta varor som en medlem får.

Lika rösträtt

Kravet på lika rösträtt innebär att varje medlem skall ha en röst. En centralorganisation berövas dock inte sin kooperativa karaktär om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

Centralorganisa- tion

Om en ekonomisk förening, direkt eller indirekt, är centralorganisation för kooperativa föreningar har centralorganisationen, även om den inte är kooperativ, rätt till avdrag för utdelning på förlagsinsatser.

19.5.3 Avdragsrätt för lämnade utdelningar

Kooperativ utdelning

Som inledningsvis nämnts har kooperativa föreningar sedan lång tid i praktiken kunnat undgå dubbelbeskattning genom att utdelad vinst på den kooperativa verksamheten genom pristillägg (efterlikvid) eller rabatt (återbäring) är avdragsgill. Dessa former av utdelning kan med ett gemensamt namn kallas för *kooperativ utdelning*. 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 vid försäljning av reavinststillgångar 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 (RÅ 1999 ref. 29). Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämmande 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 dotter-företag 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).

Avdrag för utdelningen skall avse det räkenskapsår som utdelningen hänför sig till. Om en förening har medlemmar för vilka den kooperativa utdelningen är skattefri enligt 3 § 7 mom. 1 st. SIL (dvs. utdelningen utgör en inbesparing i de privata levnadskostnaderna, vilket kan vara fallet vid sådan återbäring som inte är hänförlig till

förvärvskälla) 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 före taxeringsåret multiplicerad med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen (2 § 8 mom. 1 st. SIL).

Om föreningen är ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. 2 st. SIL skall det avdragsgilla beloppet minskas med den del av utdelningen som föranlett frikallelse från skattskyldighet enligt nämnda stycke.

Utdelningar på medlemsinsatser och förlagsinsatser

Kooperativa föreningar har avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda medlemsinsatser (insatsutdelning) och för utdelning på förlagsinsatser (särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna kapital men som intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital). När det gäller utdelning på andra insatser än förlagsinsatser medges emellertid inte avdrag till den del det utbetalade beloppet tillfaller någon som enligt 7 § 8 mom. SIL inte är skattskyldig för utdelningen. Om denna del av utdelningen uppgår till högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser är dock utdelningen i sin helhet avdragsgill.

SRN har i ett förhandsbesked den 11 maj 1999 prövat om avdragsrätt förelåg för en ekonomisk förening för utdelning som lämnas i förhållande till insatskapital som tillförts medlemmarna genom en insatsemission enligt 10 kap. 2a § EFL. Skatterättsnämnden fann att den ekonomiska föreningen inte skulle medges avdrag för utdelning på sådana insatser, eftersom insatserna inte kunde anses vara "inbetalda". Sökanden har överklagat förhandsbeskedet.

Övrigt

En ekonomisk förenings kostnader i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för förvaltning av insatserna är avdragsgilla enligt 2 § 16 mom. 2 st. SIL.

19.5.4 Övrig förutsättning för avdrag

En ekonomisk förening som vill ha avdrag för utdelning skall yrka detta i sin deklaration. Föreningen är också skyldig att visa att förutsättningar föreligger för att avdraget skall kunna medges (2 § 8 mom. 5 st. SIL).

19.6 Koncernbidrag

2 § 3 mom. SIL
prop. 1989/90:110 s. 552-554, 692, SkU30
prop. 1993/94:50 s. 354
prop. 1994/95:25 s. 91
prop. 1994/95:187 s. 21
prop. 1998/99:7 s. 24-25 och 29

19.6.1 Allmänt om koncernbidrag

Bolagsrättsligt gäller följande beträffande koncernbegreppet;

1 kap. 5 § ABL

Enligt 1 kap. 5 § ABL är ett aktiebolag, moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget:

"1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av

avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i

dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern."

Koncernen utgör inte skattesubjekt i Sverige utan varje enskilt bolag utgör ett självständigt skattesubjekt. För att valet av organisationsform - ett företag eller flera företag i en koncern - inte skall styras av skattemässiga överväganden finns särskilda regler som under vissa förutsättningar medger att inkomster förs över från ett svenskt företag till ett annat genom koncernbidrag. Om de formella förutsättningarna för koncernbidrag föreligger behandlas bidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag.

Lämnandet av koncernbidrag innebär en renodlad inkomstöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. Bestämmelserna om koncernbidrag regleras uteslutande i skattelagstiftningen. För att särskilja de lagreglerade koncernbidragen från övriga bidrag mellan koncernbolag kallas de förstnämnda ibland för öppna koncernbidrag. I den utsträckning koncernbidraget inte kan ses som en ersättning för utförda tjänster utgör det en vederlagsfri ersättning från givaren till mottagaren. Om koncernbidraget går från dotterbolag till moderbolag krävs bolagsrättsligt att det rymms inom

utdelningsbara medel. Även i det fall koncernbidraget går från moderbolag till dotterbolag torde det krävas att det rymms inom utdelningsbara medel.

Det föreligger inte något krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det skall utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. Bokföringsåtgärden görs normalt i samband med bokslutet. Däremot krävs för avdrag att det skett en verklig värdeöverföring (jfr RR:s dom 1999-11-24 i ett förhandsbesked, mål nr 2221-1999).

Det finns inga skattemässiga begränsningar av bidragets storlek, det får t.o.m. vara så stort att förlust uppkommer hos givaren. Det föreligger inte något hinder mot att ett företag under samma beskattningsår både tar emot och ger koncernbidrag.

I RÅ 1989 ref. 31 har behandlats det fall då ett dotterbolag lämnat ett koncernbidrag till moderbolaget samtidigt som detta lämnat ett aktieägartillskott till dotterbolaget. Omständigheterna i målet var följande.

X AB var under hela år 1985 ett helägt dotterbolag till Y AB. I X ABs självdeklaration 1986 redovisades underskott av rederirörelse på 34 236 471 kr. Av underskottet utgjorde 30 000 000 kr koncernbidrag som lämnats till moderbolaget. I deklarationen redovisade X AB en skattefri intäkt i form av ett aktieägartillskott på 30 000 000 kr från moderbolaget. Aktierna i X AB såldes i december 1986 till ett tredje företag, Z AB.

RR konstaterade att de formella villkoren för att X AB skulle få avdrag för koncernbidrag var uppfyllda. Därefter behandlades frågan om ytterligare krav bör ställas, som t.ex. att ett koncernbidrag inte får finansieras genom utdelning eller aktieägartillskott eller att bidraget inte får öka ett redan i utgångsläget

befintligt underskott hos givaren. RR fann dock att generella begränsningar av detta slag skulle innebära en inskränkning i möjligheten att genom koncernbidrag utjämna underlaget för inkomstskatt som går utöver lagtextens lydelse. Avdraget för koncernbidrag kunde därför enligt RR inte underkännas på den grunden att det använts för att erhålla skatteförmåner. Däremot fann RR att lagen mot skatteflykt var tillämplig, eftersom transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka enligt domstolen fick antagas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i AB X, framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen för AB X.

SRN har den 24 november 1999 prövat om det koncernbidrag som ett helägt dotterbolag (DB) lämnar till sitt moderbolag (MB) skall anses utgöra en avdragsgill omkostnad för DB utan hinder av att detta erhåller aktieägartillskott eller redovisar ett underskott till följd av det lämnade koncernbidraget. Avsikten var att MB det efterföljande året skulle avyttra aktierna i DB externt.

SRN fann att det inte förelåg hinder mot avdrag för lämnat koncernbidrag för DB samt att det förhållandet att DB:s underskott är föranlett av lämnat koncernbidrag inte hindrar att avdrag medges för detta underskott inom ramarna för bestämmelserna i LAU även efter avyttringen. SRN uttalade vidare att bestämmelserna i LAU, vilka antagits efter RÅ 1999 ref. 31, har beskurit möjligheterna att efter en ägarförändring nyttja ett gammalt genom koncernbidrag uppkommet underskott. SRN ansåg därför att skatteflyktslagen inte var tillämplig i de i frågan avsedda situationerna. Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

19.6.2 Krav för koncernbidrag

Reglerna för koncernbidrag finns i 2 § 3

mom. SIL. Där anges inledningsvis vilka svenska företag som kan få avdrag för lämnade koncernbidrag och vilka krav som ställs på ägarinflytande.

Företag som omfattas av reglerna

Enligt 2 § 3 mom. 1 st. SIL skall moderföretaget i koncernen vara

"svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 3-6 mom"

Som framgår av ovanstående kräver lagtexten att samtliga bolag som berörs av överföringen i koncernen skall vara svenska företag för att koncernbidrag skall kunna lämnas med skattemässig verkan. Detta innebär exempelvis, att om ett utländskt moderföretag äger två svenska dotterföretag så kan enligt intern svensk rätt koncernbidrag med avdragsrätt för givaren respektive skattskyldighet för mottagaren inte lämnas mellan de svenska systerföretagen. Med tillämpning av icke-diskrimineringsklausuler i Sveriges skatteavtal med andra länder och bestämmelserna i EG-fördraget om den fria etableringsrätten kan dock koncernbidrag med skattemässig verkan i vissa fall lämnas mellan svenska företag i en koncern där även utländska bolag ingår. Denna fråga behandlas närmare iHandledning för internationell beskattning.

**Mer än 90 % av
aktierna under
hela
beskattningsåret**

En första förutsättning för att koncernbidrag skall behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren resp. en skattepliktig intäkt hos mottagaren är att det är fråga om ett kvalificerat koncernförhållande, dvs. att moderföretaget skall äga mer än 90 % av aktierna eller av insatskapitalet i dotterföretaget (s.k. helägt dotterföretag). Det är antalet aktier i dotterbolaget som är avgörande och inte röstetalet. Anledningen till att gränsen sattes till mer än 90 % torde vara att moderbolaget vid ett så stort aktieinnehav enligt 1944 års aktiebolagslag hade rätt att tvångsinlösa resterande del av aktierna och därigenom kunna bli ende ägare till aktierna.

För att koncernbidrag skall kunna ges med avdragsrätt i de fall dotterföretaget är en ekonomisk förening krävs att mer än 90 % av insatskapitalet ägs av moderföretaget. Vid denna beräkning bortses från eventuella förlagsinsatser enligt 5 kap. EFL.

**Koncernbidrag mellan moderföretag och
dotterföretag samt mellan dotterföretag**

I 2 § 3 mom. 1 st. SIL lämnas under punkterna a-f följande ytterligare förutsättningar som samtliga måste uppfyllas för att koncernbidrag skall kunna ges med avdragsrätt mellan moderföretag och dotterföretag samt mellan dotterföretag. De skatterättsliga förutsättningarna för koncernbidrag i andra fall regleras i 2 § 3 mom. 2 och 3 st. SIL.

**Vissa företag
kan
inte utnyttja
koncernbidrag**

Enligt 2 § 3 mom. 1 st. a) SIL gäller som förutsättning för avdragsrätt för lämnade koncernbidrag att varken givare eller mottagare är:

- ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL,
- ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. 2 st. SIL,
- eller ett bostadsföretag enligt 2 § 7 mom. SIL

**Samma års tax-
ering och öppet**

Givarens och mottagarens räkenskapsår behöver inte sammanfalla, däremot måste redovisning ske öppet vid samma års taxering (2 § 3 mom. 1 st. b) SIL). Bestämmelsen om att koncernbidrag skall redovisas vid samma års taxering har tillkommit för att förhindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar ständigt skjuts på framtiden. Detta skulle kunna ske om givaren och mottagaren hade beskattningsår som inte skulle taxeras samtidigt.

Frågan om ett koncernbidrag och ett efterföljande aktieägartillskott till koncernbidragsgivaren på samma belopp, skulle tillmätas skatterättslig verkan när transaktionerna dokumenterats enbart i deklarationen och inte i räkenskaperna har prövats i en inte överklagad KR-dom (KR:s i Göteborg dom den 27 februari 1996, mål nr 532-1994). LR, vars bedömning KR instämde i, uttalade följande i frågan:

"Vad gäller sakfrågan delar länsrätten skattemyndighetens bedömning att transaktioner av det slag det här är fråga om, koncernbidrag och aktieägartillskott, inte kan beaktas, om de inte motsvaras av faktiska åtgärder bolagen emellan, som har dokumenterats i räkenskaperna."

RR har i ett överklagat förhandsbesked

prövat om lämnade respektive mottagna koncernbidrag skall redovisas över resultaträkningen hos respektive företag för att kunna godtas i skattehänseende. I målet skulle koncernbidraget redovisas genom bokföring på kontot eget kapital. RR ansåg att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar (RÅ 1998 ref. 6).

RR har i ett annat överklagat förhandsbesked prövat om det kan godtas att koncernbidrag i stället för bruttobelopp endast redovisas med nettobelopp i fall där mottagaren lämnar tillbaka viss del av uppburet koncernbidrag till givaren. RR fann att avdrag för koncernbidrag kunde medges utan hinder av att koncernbidraget och den återförda s.k. kapitaldelen inte redovisas var för sig i bolagets bokföring utan endast med nettobeloppet med beteckningen "intern skatt". Detta under förutsättning att övriga förutsättningar för rätt till avdrag för koncernbidrag var uppfyllda samt att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklaration kan visa detta (dom 24 november 1999, mål nr 2221-1999).

Bestående koncernförhållande under hela beskattningsåret

Avsikten med villkoret i 2 § 3 mom. 1 st. c) SIL att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag har varit ägt till mer än 90 % av aktierna eller insatskapitalet under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag är att förhindra att ett företag, som har stora vinster under löpande verksamhetsår, skall kunna köpa aktier i ett förlustföretag och genom koncernbidrag kvitta resultaten mot varandra. Endast vinster respektive förluster från verksamhet inom koncernen får utnyttjas för att kvittas mot resultatet. Villkoret innebär att ett bolag, med

kalenderår som räkenskapsår, måste ha förvärvat dotterbolaget senast den 31/12 föregående år för att koncernbidrag skall kunna ges med avsedd verkan. Det kan påpekas, att möjligheten att efter ett ägarbyte utnyttja underskott hänförligt till tidigare beskattningsår är kraftigt begränsad genom t.ex. en särskild koncernbidragsspärr, se avsnitt 18.1.4.2. Koncernbidrag kan inte lämnas med avdragsrätt mellan två systerbolag som under året fått ett nytt moderföretag, som tidigare inte ingått i koncernen (RÅ 1994 not. 655). Om ägarförändringar däremot sker inom en koncern och koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt om de tidigare ägandeförhållandena hade bestått jämföras detta med ägande hela året (RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103). Konsekvensen av regeln är att det, när ett bolag träder in i eller lämnar en koncern, uppstår ett räkenskapsår under vilket bolaget varken kan ge eller ta emot koncernbidrag. Är det däremot fråga om förvärv av ett aktiebolag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet, t.ex. ett skrivbordsbolag föreligger avdragsrätt.

Bidrag från dotterföretag till moderföretag

Enligt 2 § 3 mom. 1 st. d) SIL krävs det vid koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag, att moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget. Regeln har ett starkt samband med reglerna i 7 § 8 mom. SIL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. I de fall kedjebeskattningen upprätthålls bör det inte vara möjligt att kringgå denna genom koncernbidrag. Regeln innebär att om aktierna eller andelarna i dotterföretaget utgör omsättningstillgångar eller kapitalplaceringstillgångar kan dotterföretaget inte med avdragsrätt ge koncernbidrag till moderföretaget. Den leder också till att om de vinstmedel som utdelas från dotterföretaget blir skattepliktiga till

följd av den s.k. Lundinregeln (se avsnitt 19.3.6) kan inte heller koncernbidrag ges.

Bidrag mellan dotterföretag

När det gäller bidrag mellan dotterföretag anges i 2 § 3 mom. 1 st. e) SIL som förutsättning för avdrag att moderföretaget är

- ett investment- eller förvaltningsföretag, eller
- moderföretaget i annat fall skulle vara antingen frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det givande dotterföretaget eller skattskyldigt för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från det mottagande dotterföretaget.

Även denna regel har en stark koppling till reglerna i 7 § 8 mom. SIL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. Syftet är, liksom regeln i punkt d) som beskrivits ovan, att kedjebeskattningen inte skall kunna kringgå genom koncernbidrag.

Mottagaren får inte ha hemvist i en främmande stat

I 2 § 3 mom. 1 st.f) SIL anges att en förutsättning för att lämnat koncernbidrag skall vara avdragsgillt är att mottagaren inte enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat.

Bidrag från moderföretag till annat koncernbolag än dotterföretag

2 § 3 mom. 2 st. SIL

Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och

skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första stycket a, b och f är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Regeln bygger på inlösens- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag. En förutsättning för att moderföretaget skall få avdrag är att mottagaren genom inlösen och fusioner har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Vid bedömning av fusionsfrågan skall man utgå från att fusion, efter eventuell föregående tvångsinlösen, kan genomföras mellan moderföretag och dotterbolag om moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. Man bortser alltså från att det för inlösen enligt 1975 års ABL också fordras att innehavet motsvarar mer än 90 % av röstetalet (prop. 1978/79:210 s. 170) liksom att det för att en ekonomisk förening skall kunna göra ett dotterbolag helägt genom tvångsinlösen fordras att såväl antalet aktier som röstetalet för dessa överstiger 90 % (12 kap. 9-13 §§ EFL).

Bidrag mellan koncernbolag i övriga fall

2 § 3 mom. 3 st. SIL

Även i andra fall skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första och andra styckena hade kunnat

lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första och andra styckena för vidarebefordrat belopp.

När bidrag lämnats enligt detta lagrum får man undersöka om stegvisa koncernbidrag från givaren ända fram till mottagaren via mellanliggande företag är möjliga enligt första och andra styckena. Blir det stopp någonstans i kedjan, t.ex. för att aktierna i ett bolag utgör omsättningstillgångar hos mottagaren av bidraget, medges inte avdrag.

19.6.3 Utredningskrav

En förutsättning för att yrkat avdrag för koncernbidrag skall medges är att den som yrkar avdraget visar att förutsättningarna för avdrag föreligger (2 § 3 mom. 4 st. SIL).

19.6.4 Dispensregel

Reglerna om koncernbidrag har kompletterats med en dispensregel i 2 § 3 mom. 5 st. SIL som ger regeringen möjlighet att medge att koncernbidrag skall godtas trots att alla förutsättningar inte är uppfyllda (Lex Asea-Atom). Dispensregeln har ett snävt tillämpningsområde. För dispens fordras att bidraget lämnas för verksamhet som har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Dispensregeln är i första hand avsedd att göra det möjligt att medge undantag från kravet på 90-procentigt ägande i de fall då två eller flera företag går samman i ett projekt som har väsentligt betydelse för t.ex. energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

Dispensen gäller i princip från samtliga ovan nämnda avdragsvillkor, dvs. inte bara från

kravet på mer än 90-procentigt ägande utan också från kravet att koncernförhållandet skall ha bestått redan vid beskattningsårets ingång. Däremot ges inte dispens om bidraget lämnas till utländskt företag.

19.7 Kommissionärsföretag

2 § 2 mom. SIL

19.7.1 Allmänt

Vinstöverföring mellan olika företag behöver inte alltid ske i form av bidrag eller subvention. Överföring kan också ske på så sätt att det ena företaget (kommissionärsföretaget) bedriver sin verksamhet i eget namn för det andra företagets (kommittentföretagets) räkning. Detta innebär att ett kommissionärsförhållande föreligger.

Utmärkande för det skatterättsliga kommissionärsförhållandet är att kommissionärsföretaget i samband med bokslutet redovisar sin vinst eller förlust till kommittentföretaget. Det rör sig med andra ord om en möjlighet för ett företag att flytta över och redovisa resultatet av sin verksamhet hos ett annat företag. Vid överföringen till kommittentföretaget undantas i normalfallet belopp som erfordras för att kunna utnyttja exempelvis avdrag för avskrivningar på företagets tillgångar.

Kommissionärsföretag i skatterättslig mening

Kommissionärsföretag i SIL:s mening utgör i regel, till skillnad från kommissionärsföretag i civilrättslig mening, osjälvständiga dotterföretag till ett huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Kommissionärsföretaget saknar oftast tillgångar bortsett från fordran gentemot moderföretaget. Ibland äger dock kommissionärsföretaget den fastighet i vilken huvudföretagets näringsverksamhet bedrivs. Detta slag av underordnade företag kan kallas oäkta kommissionärsföretag, till skillnad från de kommissionärsföretag i civilrättslig mening, som inte på samma sätt är underordnade kommittentföretaget.

Historik

År 1965 reglerades första gången frågan om beskattningen vid kommissionärsförhållanden. Reglerna innebar att vinster och förluster kunde överföras mellan skattskyldiga under förutsättningar som inte var lika begränsade som villkoren för öppna koncernbidrag. Det fanns inga spärrar mot kringgående av bestämmelserna om kedjebeskattning och inte något krav på koncernförhållande eller annat ägarsamband mellan kommissionärs- och kommittentföretaget. Detta ledde till att vinstöverföringar genom kommissionärsavtal förekom i fall där detta inte hade kunnat ske genom öppna koncernbidrag.

Av bl.a. denna anledning ändrades reglerna i samband med den äversyn av reglerna om koncernbidrag som gjordes 1986. Reglerna om kommissionärsföretag kompletterades med villkor som bl.a. innebär att vinstöverföringar i skatterättsligt hänseende godtas endast om både kommissionärs- och kommittentföretaget har rätt till avdrag för

koncernbidrag som lämnas till det andra företaget.

19.7.2 Skatterättsliga regler

2 § 2 mom. SIL

Inkomst av verksamhet som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning

a) att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal,

b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning,

c) att verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,

d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt

e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Definition

Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning verksamheten drivs.

Två eller flera kommittentföretag

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c-e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av verksamhet som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan skattemyndigheten dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket e inte föreligger. Skattemyndighetens beslut i fråga som här avses får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Skatteeffekten

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den verksamhet som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit verksamheten.

Första stycket reglerar det fall då kommissionärsföretaget har varit verksamt för ett enda kommittentföretags räkning. I bestämmelsen föreskrivs att inkomsten "får redovisas hos kommittentföretaget". Med detta uttryckssätt avses att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall betraktas som ett företag som driver näringsverksamhet. Sådana intäkter och kostnader hos kommissionärsföretaget, som sammanhänger med den gemensamma verksamheten, skall således anses ingå i företagets näringsverksamhet.

Förutsättningar

I punkterna a)-e) anges vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att kommissionärsförhållandet skall godtas vid inkomstbeskattningen. De särskilda villkor som gäller för att beskattning skall få ske hos huvudföretaget (kommittenten) är uttömmande.

Definition

I andra stycket definieras begreppen kommissionärs- och kommittentföretag. Uttrycket kommissionärsföretag omfattar bara sådana företag som själva bedriver verksamhet.

Två eller flera kommittentföretag

Tredje stycket avser det fall då kommissionärsföretaget bedriver verksamhet för flera kommittentföretags räkning. Även i detta fall gäller de krav som har angetts i första stycket. Dessa krav skall vara uppfyllda gentemot varje kommittentföretag. Detta innebär bl.a. att förhållandet mellan kommissionärsföretaget och varje särskilt kommittentföretag i princip skall vara sådant att avdragsrätt för koncernbidrag i båda riktningarna föreligger.

Dispens

Undantag från kravet på att koncernbidrag skall kunna lämnas och mottagas mellan kommissionärs- och kommittentföretaget kan efter dispens hos skattemyndigheten medges i särskilda fall. Det är t.ex. möjligt att tillåta att ett kommissionärsförhållande beaktas vid beskattningen trots att tre kommittentföretag äger vardera en tredjedel av aktierna i kommissionärsföretaget. Dispensprövningen avser framförallt de organisatoriska och redovisningstekniska skälen för kommissionärsförhållandet. Skattemyndighets beslut i dispensfrågan kan överklagas hos RSV. RSV:s beslut får inte överklagas.

Skatteflyktslagen

SRN har i ett förhandsbesked den 24 juni 1999 funnit att lagen mot skatteflykt var tillämplig när den s.k. koncernbidragsspärren i LAU i visst fall kringgåts genom att kommissionärsbolagsavtal ingåtts. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

19.8 Låneförbudet

32 § anv. p. 15 KL
12 kap. 7 § ABL
prop. 1989/90:110 s. 600

19.8.1 Allmänt

I 12 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 också till att förhindra skatteflykt genom att aktieägarna t.ex. tar konsumtionslån i bolaget och 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 12 kap. ABL närmare angetts i vilka former bolagets medel får utbetalas till aktieägarna som vinstutdelning, vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och vid utskiftning vid bolagets likvidation (12 kap. 1 § ABL), eller som gåva till allmännyttigt ändamål (12 kap. 6 § ABL). Därjämte har närmare reglerats bolagets möjligheter att lämna penninglån i 12 kap. 7 § ABL (s.k. förbjudna lån).

19.8.2 Beskattning av förbjudna lån - skatterättsliga regler

Enligt 32 § anv. p. 15 KL gäller följande.

Har penninglån lämnats i strid med bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL eller 11 § TrL, skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, om inte synnerliga skäl föreligger.

Om ett lån är skattepliktigt eller inte enligt denna bestämmelse avgörs helt av de civilrättsliga reglerna i ABL resp. TrL. I ett förhandsbesked (RÅ81 1:1) hade en företagsledare i ett fåmansföretag genom arvskifte övertagit skuld till bolaget. RR 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 skall ske även vid förbjudna lån från andra aktiebolag. Bestämmelsen tar sikte på det förhållandet att låntagaren är fysisk person och torde ha sitt huvudsakliga tillämpningsområde inom fåmansföretagssfären.

Av 12 kap. 7 § ABL framgår att det skall 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.

Av 32 § anv. p. 15 KL framgår vidare att beskattning av förbjudna lån kan underlåtas när det föreligger synnerliga skäl. En sådan omständighet som kan föranleda att beskattning inte skall ske är att lånet återbetalas före utgången av låntagarens beskattningsår. Frågan om återbetalning av lånet skall 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.

De skatterättsliga reglerna tar närmast sikte på att det är en fysisk person som är

låntagare. I en KR-dom har prövats om ett aktiebolag kunde beskattas för upptagande av ett förbjudet lån med stöd av bestämmelsen i 32 § 15 anvp. KL trots att denna finns under inkomstslaget tjänst. KR fann att det inte förelåg någon laglig grund för att beskatta aktiebolag för lån enbart av det skälet att lånet har lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL (KR:s i Göteborg dom den 23 februari 1999, mål nr 1371-1996). Domen har överklagats av RSV.

I praxis har beträffande koncernlån fastlagts att om låntagaren vid tidpunkten för upptagande av lånet inte är solvent så utgör lånet civilrättsligt sett en förtäckt utdelning (NJA 1951 s. 6 Suecia-målet m. fl.). Eftersom skatterätten normalt sett bygger på civilrättslig grund kan det hävdas att beskattning skall 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. RR fann, att den del av lånebeloppet som svarade mot vad köparen erlagt för aktierna aktiebolagsrättsligt borde behandlas som utdelning samt att det saknades skäl att göra en annan bedömning vid beskattningen (RÅ 1998 ref. 9, eftertaxering).

Gäldenärsbyte

I praxis har gäldenärsbyte ansetts vara att jämställa med ingående av nytt låneavtal (R77 1:45 och RÅ81 1:1).

Låneförbudsreglerna kan därför aktualiseras i samband med överlåtelse av aktiebolag, i vilket finns lånefordran på aktieägaren som exempelvis uppkommit före ikraftträdandet av låneförbudsreglerna.

Borgenärsbyte

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 29 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 fastighetsöverlåtelser 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.

19.8.3 Civilrättsliga regler

Låneförbudet i 12 kap. 7 § ABL 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 12 kap. 7 § 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 (12 kap. 7 § 1 och 6 st. ABL). 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 (10 kap. 16 § p. 6 ABL).

Vidare får aktiebolag inte lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person som avses i 12 kap. 7 § 1 st. p. 1-3 ABL skall förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern (7 § 3 st. ABL). Med nämnda syfte får alltså inte lån lämnas till någon vare sig denne tillhör den förbjudna personkretsen eller står utanför denna.

Sanktion

Den som uppsåtligen eller av grov vårdslöshet bryter mot förbudet mot penninglån eller ställande av säkerhet straffas med böter eller fängelse (19 kap. 1 § 1 st. p. 4 ABL).

Om penninglån eller säkerhet som lämnats i strid mot förbudet i 12 kap. 7 § ABL blir civilrättsligt ogiltiga eller gäller till sitt innehåll enligt vanliga avtalsrättsliga principer, har departementschefen besvarat i prop. 1975:103 s. 496 på följande sätt.

"Enligt min mening är inte de skäl som uppbär låneförbudet av sådan art att ogiltighet bör anses inträda. ... däremot kan ett olagligt lån utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren".

HD har i en dom (NJA 1992 s. 717) prövat om en otillåten säkerhet skulle anses ogiltig eller inte. Domen kan tolkas som att ställande av säkerhet är giltig gentemot kreditgivaren, även om säkerheten strider mot ABL:s låneförbud, men att ogiltighet kan inträffa om ett bristande tvåpartsförhållande föreligger mellan bolaget och den till vars förmån säkerheten har ställts.

Undantag

Från låneförbudet finns fyra undantag, nämligen om

1. gäldenären är kommun eller landsting, s.k. kommunlån
2. gäldenären är företag i koncern i vilken det långivande bolaget ingår, s.k. koncernlån
3. gäldenären driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse,

s.k. kommersiella lån

4. gäldenären är aktieägare (eller honom närstående fysisk eller juridisk person) och har ett obetydligt aktieinnehav (mindre än 1 % av aktiekapitalet) och inte samtidigt av annan anledning träffas av låneförbudet (t.ex. VD eller styrelseledamot), s.k. småaktieägarlån.

De fyra 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 sid. 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 skattesympunkt 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. 5 § ABL.

Undantaget för koncernlån innebär att moderbolaget kan låna av ett dotterbolag inom koncernen liksom omvänt. Dock föreligger enligt 12 kap. 7 § 3 st. ABL ett uttryckligt förbud för ett aktiebolag att lämna ett penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person skall förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern.

Trots att lånet kan vara ett koncernlån och tillåtet enligt 12 kap. 7 § ABL, kan det ändå enligt bolagsrättslig praxis anses utgöra förtäckt utdelning t.ex. om ett penninglån lämnas till ett koncernbolag som är inte 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, dvs. utdelning alternativt tillskott om lånet lämnats av aktieägaren. I det s.k. Sueciamålet NJA 1951 s. 6 liksom i NJA 1990:57 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 (12 kap. 2 § 2 st. ABL) anses lånet utgöra en sådan vederlagsfri utbetalning som enligt ABLs bestämmelser ej är tillåten.

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 (12 kap. 7 § 2 st. 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 12 kap. 7 § 2 st. p. 3 ABL. Beträffande begreppet "rörelse" anføres 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.

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 ej uppgår till 1 % av aktiekapitalet i bolaget eller om bolaget ingår i en koncern till 1 % av de sammanlagda aktiekapitalen i koncernbolagen. För detta undantag gäller också att aktieägaren eller juridisk person som han har ett bestämmande inflytande över var för sig eller tillsammans äger mindre än 500 aktier i bolaget, eller om bolaget ingår i en koncern, i koncernbolagen. Enligt förarbetena (prop. 1973:93 s. 93) finns det inte anledning att förhindra att ett bolag ger lån till anställd som råkar ha några aktier i bolaget, för att finansiera t.ex. ett villaköp eller bostadsrätt. 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 12 kap. 7 § 3 st. ABL stadgas att aktiebolag inte får lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person skall förvärva aktier i bolaget eller i annat bolag i samma koncern. 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).

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 (12 kap. 7 § 4 st. ABL).

19.8.4 Dispens

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern får SKM medge undantag från låneförbudet om det behövs på grund av särskilda omständigheter. 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. I andra fall än som avses ovan får SKM 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 (18 kap. 7 § ABL).

Dispensinstitutet är främst avsett för lån som lämnas för att underlätta generationsskiften i fåmansföretag. En sammanställning över dispensexpraxis 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 (12 kap. 7 § ABL) 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 skall 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."

19.8.5 Förteckning

För varje räkenskapsår skall, om inte tillståndsmyndigheten medgett undantag, styrelsen och VD upprätta en förteckning enligt 12 kap. 9 § ABL över lån och säkerheter som lämnats med stöd av dispens. I förteckningen skall uppges såväl sådana lån och säkerheter som tillkommit under räkenskapsåret som sådana som fanns vid räkenskapsårets början. Bolagets revisor skall yttra sig över om förteckning har upprättats när skyldighet därtill föreläggat.

I förteckningen intages på motsvarande sätt uppgift om sådana penninglån och säkerheter som lämnats i fall som avses i 12 kap. 7 § 2

st 3 ABL (kommersiella lån).

19.8.6 Lån från pensionsstiftelse

Låneförbudet får inte kringgå genom att företagets ägare i stället lånar medel av en till företaget hörande pensionsstiftelse, som har bildats enligt föreskrifterna i TrL. Enligt TrL skall 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.

19.9 Aktieägartillskott

Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning, t.ex. för att undvika att likvidationsskyldighet 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 skall återbetalas om och när bolagets fria egna kapital medger det. Tillskottet 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.

Hur aktieägartillskott skall 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.

Ovillkorligt aktieägartillskott

Ett ovillkorligt aktieägartillskott utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren. Någon avdragsrätt för utgivaren föreligger inte vid den löpande taxeringen, däremot får beloppet räknas med som en del av anskaffningskostnaden för aktierna i det bolag som mottagit aktieägartillskottet. RR har, enligt RSV:s bedömning, gjort den bedömningen att ett ovillkorligt aktieägartillskott i form av aktier skall ses som en avyttring för ett vederlag motsvarande marknadspriset för den tillskjutna egendomen (RÅ 1996 not. 177).

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 12 kap. ABL är uppfyllda.

Skatterättsligt har återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott behandlats som utdelning i RÅ83 1:42, medan

återbetalningen i RÅ85 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 RR åter prövat ett mål med återbetalning av aktieägartillskott och bl.a. anfört följande

"En återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv skall enligt regeringsrättens avgörande RÅ85 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 alltjämt 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 RR att återbetalning av aktieägartillskott till annan än tillskottsgivaren skall 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. RR anknöt till RÅ85:10 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 RÅ83 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.

Ränta på villkorligt aktieägartillskott

RR 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, RÅ85 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. RR 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.

**Aktieägartillskotts
behandling vid
tillämpning av
kapitalunderlagslagen**

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. 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**

Ett aktieägartillskott - villkorligt eller ovillkorligt - utgör civilrättsligt inte en skuld för det mottagande bolaget. Det måste därför påverka det fria egna kapitalet. Detta kan ske genom att tillskottet krediteras ett intäktskonto och debiteras ett konto för likvida medel eller eventuellt fordran. Det kan även ske genom att beloppet förs direkt mot eget kapital. I bolagets självdeklaration dras beloppet av, om det ingår i den redovisade vinsten.

Eftersom återbetalningen civilrättsligt utgör utdelning bör återbetalningen debiteras det fria egna kapitalet och krediteras ett avräkningskonto, likvida medel eller dylikt. Från beskattningssynpunkt har det inte någon betydelse om återbetalningen debiteras det egna kapitalet eller ett kostnadskonto.

Gåvoskatt

Ett ovillkorligt aktieägartillskott kan föranleda gåvobeskattning om flera aktieägare finns och inte alla lämnat tillskott eller lämnat tillskott men i proportioner som inte svarar mot deras aktieinnehav, jfr NJA 1980 s. 642. Vissa gåvoskatterättsliga frågor i samband med aktieägartillskott behandlas i RSV:s handledning för gåvobeskattning.

19.10 Vissa övriga koncernfrågor

19.10.1 Avdrag för förlust på vissa aktier och andelar

För att aktiebolag skall medges avdrag för förlust på näringsbetingade aktier och andelar i handelsbolag uppställs särskilda krav. Dessa krav är delvis reglerade i skattelagstiftningen och delvis fastlagda i praxis. Vad gäller praxis är denna till stor del hänförlig till tiden före 1990 års skattereform, men vissa ändringar har skett häfter.

Praxis före 1990 års skattereform

Tidigare krävdes först och främst att innehavet av aktierna eller andelarna skulle vara näringsbetingat för att avdragsrätt för förlust skulle föreligga i inkomstlagen rörelse. Därutöver krävdes att det var fråga om en definitiv förlust, dvs. att förlusten konstaterats genom avyttring till utomstående eller på jämförligt sätt. Vidare medgavs avdrag för förlust i rörelsen endast i den mån den var verklig. Härmed avsågs att eventuell förlust vid en försäljning av aktier eller andelar inte var kompenserad genom att säljarbolaget erhållit utdelningar, koncernbidrag eller värdeöverföringar genom köp/försäljning till felaktiga

priser från/till det överlåtna företaget. Däremot skedde normalt ingen prövning huruvida förlusten var verklig om avdrag för förlust på näringsbetingade aktier eller andelar i stället yrkades i det numera slopade inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. I detta inkomstslag skulle också förlust på kapitalplaceringsaktier redovisas.

I RÅ 1995 ref. 35 (avser 1988 års inkomsttaxering) prövade RR dock om en förlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet var verklig. RR fann, att en del av förlusten inte var verklig utan fick betecknas som fiktiv. För den del av förlusten som var fiktiv medgavs inte avdrag. RR konstaterade bl.a. att "överlåtelserna inte haft affärsmässigt syfte av normalt slag utan avsett skalbolag som innehafts under mycket kort tid", och att en avdragsrätt för den fiktiva förlusten dessutom "inte skulle vara begränsad till den dubbelbeskattade aktiebolagssektorn utan också kunna åtnjutas av fysiska personer".

Definitiv förlust

Ett grundläggande krav är att förlusten är definitiv. Förlusten skall vara realiserad genom avyttring, se 24 § 2 mom. 1 st. SIL för en definition av nuvarande avyttringsbegrepp. En nedskrivning av aktievärdet under innehavstiden innebär ingen realiserad förlust och är därför inte avdragsgill (jfr RÅ 1982 Aa 108). Vid koncerninterna m.fl. aktieöverlåtelser föreligger inskränkningar i rätten till avdrag, se avsnitt 19.10.3.

Verklig förlust

Ett annat grundläggande krav är att förlusten är verklig. Frågan om verklig förlust vid avyttring av aktier har prövats i flera fall. Av RÅ 1956 Fi 1776 framgår, att förlust som beror på utdelningar från det avyttrade bolaget till det säljande bolaget inte berättigade till avdrag. Förlusten skulle reduceras med de överförda beloppen. I praxis finns också exempel på att koncernbidrag som lämnats till säljarbolaget skulle beaktas vid förlustberäkningen, t.ex. RÅ 1986 ref. 52. Även i dessa fall skulle förlusten minskas med ett belopp som motsvarar utgivet koncernbidrag. Om koncernbidrag i stället lämnats till det avyttrade bolaget innebar detta inte att anskaffningsvärdet för aktierna ökades med koncernbidragets storlek, RÅ 1990 ref. 102.

I RÅ 1993 not. 745 (avseende 1989 års taxering) reducerade RR förlusten i inkomstlagen rörelse för ett aktiebolag som sålt en näringsbetingad andel i ett handelsbolag med de underskott från handelsbolagets verksamhet som aktiebolaget tidigare tillgodogjort sig avdrag för. Vid beräkning av ett aktiebolags rörelseförlust i samband med avyttring av kommanditbolagsandelar som utgjort omsättningstillgångar har beaktats avdrag som aktiebolaget medgett vid löpande inkomstbeskattning till följd av andelsinnehavet, RÅ 1999 ref. 13 (avser 1988 års taxering).

Förlustberäkningen har också ansetts behöva korrigeras med hänsyn till värden som förts över till säljarbolaget genom överlåtelse av tillgångar från det avyttrade bolaget. I RÅ 1959 ref. 4 ansåg RR att förlusten vid avyttring av dotterbolagsaktier var kompenserad genom att moderbolaget hade övertagit en hyresrätt från

dotterföretaget och att förlusten inte var en verklig förlust.

1990 års skattereform

Före 1990 års skattereform förelåg en valfrihet att beräkna avdrag för förlust på näringsbetingade aktier antingen enligt reglerna om driftförlust i rörelsen eller enligt reglerna om realisationsförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Någon sådan valfrihet föreligger inte efter 1990 års skattereform utan beräkningen skall göras enligt reglerna om beräkning av realisationsvinst i SIL.

I förarbetena till 1990 års skattereform finns vissa allmänna uttalanden angående den giltighet som kan tillmätas äldre praxis efter skattereformens ikraftträdande. Föredragande statsråd anförde bl.a. följande (prop. 1989/90:110 s. 394-395)

Exempel

"Lagrådet har ifrågasatt om en lagreglering på denna punkt verkligen är påkallad och har därvid uttalat att mycket talar för att praxis, under de nya förutsättningar som skapas genom skattereformen, kommer att finna sig oförhindrad att tillämpa de principer som följts vid rörelsebeskattningen också vid reavinstbeskattningen.

Med hänsyn härtill lägger jag inte nu fram något förslag om en särskild regel för hänsynstagande till värdeöverföringar. Jag tar därvid fasta på lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta de

aktuella värdeöverföringarna.
Har den avyttrade egendomen i
något skede tömts på substans
utan beskattningskonsekvenser
kan alltså en reavinstberäkning
som bygger på en jämförelse
mellan försäljningspris och
ursprungligt anskaffningspris
behöva korrigeras för
värdeöverföringen."

Vidare kommenteras i samband med
ett uttalande om koncerninterna
aktieöverlåtelser avdragsrätten för
förluster i inkomstslaget
näringsverksamhet (prop.
1989/90:110 s. 693):

"Att beskattningen sker i
näringsverksamheten innebär bl.
a. att avdrag medges endast för
verkliga förluster. Har det
ifrågavarande företaget i något
skede tömts på vinstmedel kan
alltså en förlustberäkning som
bygger på en jämförelse mellan
försäljningspris och ursprungligt
anskaffningspris behöva
korrigeras."

Den oklarhet som har förelegat om hur
beräkning av verklig förlust skall ske i
fall när det avyttrade bolaget gjort
värdeöverföringar av vinstmedel som
det upparbetat under den tid det ingått
i koncernen har avgjorts genom ett
avgörande i RR, se nedan.

Som nämnts inledningsvis i detta
kapitel hänförs numera aktiebolags
samtliga intäkter och kostnader till
samma förvärvskälla i inkomstslaget
näringsverksamhet (se avsnitt 18.1.1).
För aktiebolag utgör även reavinster
och reaförluster vid inte yrkesmässig
avyttring av aktier intäkt av
näringsverksamhet (2 § 1 mom. 6 och
7 st. SIL). Av 24 § anv. p. 1 st. 10 KL
framgår att beräkningen av reavinst

och reaförlust i näringsverksamhet i huvudsak skall ske enligt de regler i SIL som gäller för inkomstslaget kapital. Här bör dock anmärkas att begränsningar i rätten till kvittning av förluster på kapitalplaceringsaktier mot vinster i den övriga näringsverksamheten finns i 2 § 14 mom. SIL (se avsnitt 18.1.2). Det förhållandet att förluster på både kapitalplaceringsaktier och näringsbetingade aktier skall redovisas i näringsverksamheten kan tyda på att räckvidden av tidigare praxis har utökats på så sätt att kraven på verklig och definitiv förlust numera omfattar båda slagen av aktier.

Rättsutvecklingen efter 1990 års skattereform

Den praxis som utvecklats före skattereformen ligger i stora delar fast. Som exempel härpå kan nämnas RÅ 1995 ref. 83 (förhandsbesked), där frågan var om verklig förlust förelåg.

Omständigheterna var följande. AB X hade för avsikt att förvärva samtliga aktier i fastighetsaktiebolaget AB Y. Efter förvärvet skulle den fastighet som ägs av AB Y komma att avyttras till utomstående köpare, varvid det skulle framkomma en reavinst. AB Y avsåg att senare, när detta kunde ske med avdragsrätt, lämna koncernbidrag till AB X. AB X övervägde att därefter avyttra aktierna i AB Y till en extern köpare.

RR fann, att avdragsrätt inte förelåg för förlust på aktierna i AB Y till den del förlusten motsvarades av uppbyggt koncernbidrag. I domen anför RR bl.a. följande:

"Reglerna för beskattning av aktiebolags inkomst bygger på principen om s.k. ekonomisk

dubbelbeskattning. Ett aktiebolags vinst skall sålunda beskattas en gång - men inte mer - i bolagssektorn och därefter - när vinsten delas ut - en gång i hushållssektorn.

Principen att vinster skall beskattas en gång i bolagssektorn gäller även när verksamheten är organiserad i koncernform. Särskilda bestämmelser har därför sedan länge funnits som gör det möjligt för bolag inom samma koncern att föra över vinster sinsemellan utan att koncernen som sådan drabbas av merbeskattning. Sådana överföringar kan exempelvis ske i form av skattefri utdelning eller i form av koncernbidrag som är avdragsgilla för utgivaren och skattepliktiga för mottagaren.

Möjligheten att genomföra vinstöverföringar som är skatteneutrala på koncernnivå (genom antingen skattefrihet eller avdragsrätt motsvarande skatteplikt) vållar i olika hänseenden problem vid beräkning av vinst eller förlust vid avyttring av aktier i ett koncernbolag. Ett typfall är den i förevarande ansökan om förhandsbesked beskrivna situationen att ett aktiebolag (moderbolaget) köper samtliga aktier i ett annat bolag i vilket det vid inköpet finns realiserade eller orealiserade vinster. Förs vinsterna - eventuellt efter realisation - över till moderbolaget sjunker typiskt sett värdet på aktierna i dotterbolaget. En avdragsrätt för denna värdenedgång vid en försäljning av aktierna skulle

innebära att en i bolagssektorn uppkommen vinst i praktiken helt eller delvis undgick beskattning (dotterbolaget kvittar uppkommen vinst mot utgivet koncernbidrag och moderbolaget kvittar mottaget koncernbidrag mot förlust vid aktieförsäljningen).

Av det anförda följer att det skulle strida mot principen om att ett aktiebolags vinst skall beskattas en gång i bolagssektorn att, vid avyttring av aktierna i AB Y medge AB X rätt till avdrag för sådan del av förlust på aktierna som svarar mot uppburet koncernbidrag. Mot denna bakgrund - och på de skäl som Skatterättsnämnden anført - bör nämndens förhandsbesked fastställas."

RR har i ett överklagat förhandsbesked prövat om verklig förlust föreligger vid försäljning av aktier i dotterbolag till den del förlusten motsvaras av från dotterbolaget utgivna koncernbidrag och skattefria utdelningar, som i sin helhet tagits från vinstmedel som upparbetats under tiden moderbolaget eller annat koncernbolag ägt dotterbolaget (RÅ 1999 ref. 11). Av förutsättningarna till ansökan framgick att några dolda vinstöverföringar inte skett.

Skatterättsnämnden hade tidigare, med nedanstående motivering, funnit att förlusten fick anses verklig och att någon justering för från dotterbolaget utgivna koncernbidrag och utdelningar inte skulle ske.

"Överföringarna har i det fall som nämnden nu har att pröva enligt förutsättningarna i sin helhet tagits från vinstmedel

som uppkommit under innehavstiden. Vid detta förhållande föreligger sådan identitet mellan vad som ursprungligen förvärvats och vad som nu avyttras att förlusten är att bedöma som verklig.

Vid angivna utgång förfaller frågan om förlust skall reduceras med såväl lämnade utdelningar som koncernbidrag och om mottagna utdelningar får avräknas mot lämnade koncernbidrag."

RR anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

RR har i RÅ 1998 ref. 53 (förhandsbesked) prövat om reaförlust på grund av avyttring av aktier i ett dotterbolag skulle reduceras med av moderbolaget tidigare uppburna utdelningar från dotterföretaget.

SRN hade bedömt att någon avdragsgill reaförlust inte skulle anses uppkomma, då viss del av utdelning från dotterbolaget fick anses möjliggjord genom att dotterbolaget använt ett från moderbolaget erhållet aktieägartillskott och att detta innebar, att moderbolaget i praktiken hade fått tillbaka viss del av aktieägartillskottet som skattefri utdelning. RR uttalade, att det av utredningen i målet framgick att utdelningen till moderbolag gjorts möjlig genom koncernbidrag från detta bolag till dotterbolaget samt att "det sammanlagda belopp som delats ut är lägre än summan av de värden som tillgodoförts dotterbolaget genom koncernbidrag för motsvarande år. Vid sådana förhållanden saknas anledning att reducera realisationsförlusten vid avyttringen av aktier i dotterbolaget med anledning av den utdelning som

lämnats till moderbolaget". RR medgav således, med ändring av SRN:s förhandsbesked, moderbolaget avdrag för förlusten.

I RÅ 1999 not. 18 (fhb) prövades om omkostnadsbeloppet enligt 24 § 1 mom. 1 st. SIL vid beräkning av reavinst skulle ökas med hela det ovillkorliga aktieägartillskottet om en del av detta tagits tillbaka genom skattefri utdelning. RR uttalade att hela transaktionskedjan i målet, vari lämnat aktieägartillskott och mottagen utdelning ingår, utgjorde en sammanhängande plan för ett samgående mellan olika bolag. Det grundläggande syftet hade varit att placera en viss verksamhet i ett bolag med ett visst värde och utdelningen betingades av att aktieägartillskottet behövde göras innan värderingen slutförts. RR ansåg, att utdelningen framstod som en justering av aktieägartillskottet. Anskaffningsvärdet för de sålda aktierna skulle därför på grund av aktieägartillskottet och den med ansökningen avsedda utdelningen ökas endast med mellanskillnaden. Detta innebar en justering utöver vad som krävdes för att en reaförlust inte skulle uppkomma på avyttringen. En reavinst uppkom efter nämnda justering.

För fall där koncernbidrag eller utdelningar lämnats med vinstmedel som inte intjänats under koncernens innehavstid gäller äldre praxis.

Inom RSV har i september 1998 upprättats en promemoria som mera ingående behandlar frågor kring verklig förlust vid försäljning av näringsbetingade aktier, dnr 7928-98/900 (inlagd i RSV:s databas Inkomstskatt). Avsikten är att promemorian skall ses över med jämna mellanrum och därför hållas

aktuell även i framtiden. RR:s avgörande RÅ 1998 ref. 53 kom efter det att promemorian färdigställts, varför nämnda rättsfall måste beaktas vid läsning av promemorian.

Utredningskrav

Det får anses åligga den som yrkar ett avdrag för förlust att visa att det rör sig om en verklig förlust. Detta illustreras av en (inte överklagad) KR-dom (KRS dom 1996-01-16, mål nr 1803-1994 tax. 1989). Följande förutsättningar förelåg i målet;

AB X förvärvade aktierna i AB Y. Ungefär ett år senare överfördes AB Y:s maskiner och inventarier till AB X till bokförda värden, och ytterligare två år senare överfördes resterande tillgångar och skulder till bokförda värden. AB X sålde senare aktierna i AB Y till en utomstående köpare för ett belopp som var väsentligt lägre än anskaffningspriset. SKM yrkade att den av AB X redovisade förlusten inte skulle betraktas som verklig, eftersom bolaget hade övertagit hela inkråmet i dotterbolaget till bokförda värden. AB X invände, att det bokförda värdet av inkråmet i AB Y överensstämde med marknadsvärdet. SKM hävdade att AB X till sig överfört värden av immateriell natur i form av en av AB Y upparbetad marknad.

KR anförde följande:

"I enlighet med de allmänna principer som gäller inom taxeringsprocessen ankommer det på den skattskyldige att visa att förutsättningar för yrkat avdrag föreligger. Med hänsyn till att AB X i sin deklaration uppgett att avsikten med förvärvet av aktierna varit att överta AB Y:s marknad i Sverige

och med hänsyn till att maskiner och inventarier överfördes till AB X redan efter ett år finner kammarrätten att AB X inte har visat att den bokföringsmässiga förlusten också motsvaras av en verklig förlust. Rätt till avdrag såsom för driftförlust i rörelse på grund av försäljningen av aktierna i dotterbolaget föreligger således inte."

I en annan KR-dom har domstolen funnit, att bolaget som yrkade avdrag för förlust "inte förmått visa att det förorsakats avdragsgill förlust till hela det av bolaget påstådda beloppet men bolaget får dock anses ha gjort troligt att det förorsakats viss verklig och definitiv förlust. Den förebragda utredningen ger emellertid inte klar ledning i frågan hur stor förlusten varit. Vid den beloppsmässiga avvägningen av vad som bör hänföras till driftförlusterna blir en grov uppskattning därför ofrånkomlig". KR uppskattade därefter hur stor del av förlusten som fick anses vara avdragsgill. (KRSu dom 1998-08-31, mål nr 4764-1994, tax. 1994, inte överklagad).

19.10.2 Begreppen koncern och intressegemenskap

En framträdande princip vid beskattningen är att det skall föreligga neutralitet mellan beskattningen av en verksamhet som bedrivs av en enda juridisk person jämfört med om verksamheten delats upp mellan olika juridiska personer. Bestämmelserna om koncernbidrag är ett exempel på regler som syftar till att uppnå en sådan neutralitet.

Reglerna om koncernbidrag är tillåtande regler. I andra situationer har det ansetts befogat att införa

begränsningsregler för att företag i intressegemenskap inte skall kringgå skattereglernas avsedda verkningar. Dessa regler har ofta motiverats av att företag i en intressesfär kan företa rättshandlingar med varandra på ett sätt som inte är möjligt mellan oberoende företag. Sådana regler återfinns exempelvis i 2 § 4 a mom. SIL. Det kan vidare nämnas att reglerna i 23 § anv. p. 6, 5 st KL respektive 23 § anv. p. 13, 2 st KL, som gör det möjligt att justera ned avskrivningsunderlaget för byggnader respektive inventarier som har förvärvats till för högt pris, kan komma att tillämpas vid affärer mellan företag i intressegemenskap.

Jämkningsreglerna har tillkommit för att lagstiftaren vill förhindra att avskrivningsrätten missbrukas och har getts en allmänt hållen utformning. Bestämmelsen om jämkning av avskrivningsunderlag på byggnader har framför allt tillämpats vid överlåtelser av fastigheter mellan helägda koncernföretag genom att köparbolagets avskrivningsunderlag bestämts till säljarföretagets skattemässiga restvärde (RÅ 1979 Aa 12). Motivet härtill synes ha varit att en betydande del av vinsten för fastigheten blivit skattefri genom indexuppräknings, jfr också RÅ 1993 ref. 83. I RÅ 1994 ref. 44 fann RR, att jämkningsregeln var tillämplig vid en allmännyttig s.k. ideell förenings överlåtelse till ett av föreningen till 100 % indirekt ägt fastighetsaktiebolag. Av betydelse i målet var att den ideella föreningen var befriad från skattskyldighet vid fastighetsförsäljningen.

I de fall lagstiftaren infört särskilda regler för företag inom en företagsgrupp har ett antal definitioner av grupperingen använts. Här följer en allmän redogörelse för de definitioner

som är vanliga i skattelagstiftningen.

Koncern

Enligt 1 kap. 5 § ABL föreligger en koncern om ett svenskt aktiebolag (moderbolaget), direkt eller indirekt, äger mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i en annan juridisk person (dotterföretaget). Ett moder-dotter-förhållande kan även etableras om ett aktiebolag i annat fall, t.ex. på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal, har det bestämmande inflytandet över en juridisk person, se vidare avsnitt 18.6.1. Övriga koncernbegrepp är uppbyggda med ABL:s koncerndefinition som modell.

Intressegemenskap

Ett annat vanligt sätt i skattelagstiftningen att definiera en intressegemenskap är "moder- och dotterföretag och företag som står under i huvudsak gemensam ledning".

Moder- dotter-förhållande

Med moder- och dotterföretag får normalt förstås företag som enligt något av de associationsrättsliga koncernbegreppen bildar ett moder-dotter-förhållande (se ovan).

I huvudsak gemensam ledning

Intressegemenskap enligt den kompletterande definitionen, dvs. företag som står under i huvudsak gemensam ledning, får normalt anses råda i de fall en juridisk eller fysisk person till följd av aktieinnehav har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer. Det är här främst fråga om företag mellan vilka sådana förhållanden råder att de kan sägas ingå i vad som brukar betecknas som en oäkta koncern. En oäkta koncern brukar anses föreligga om en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande.

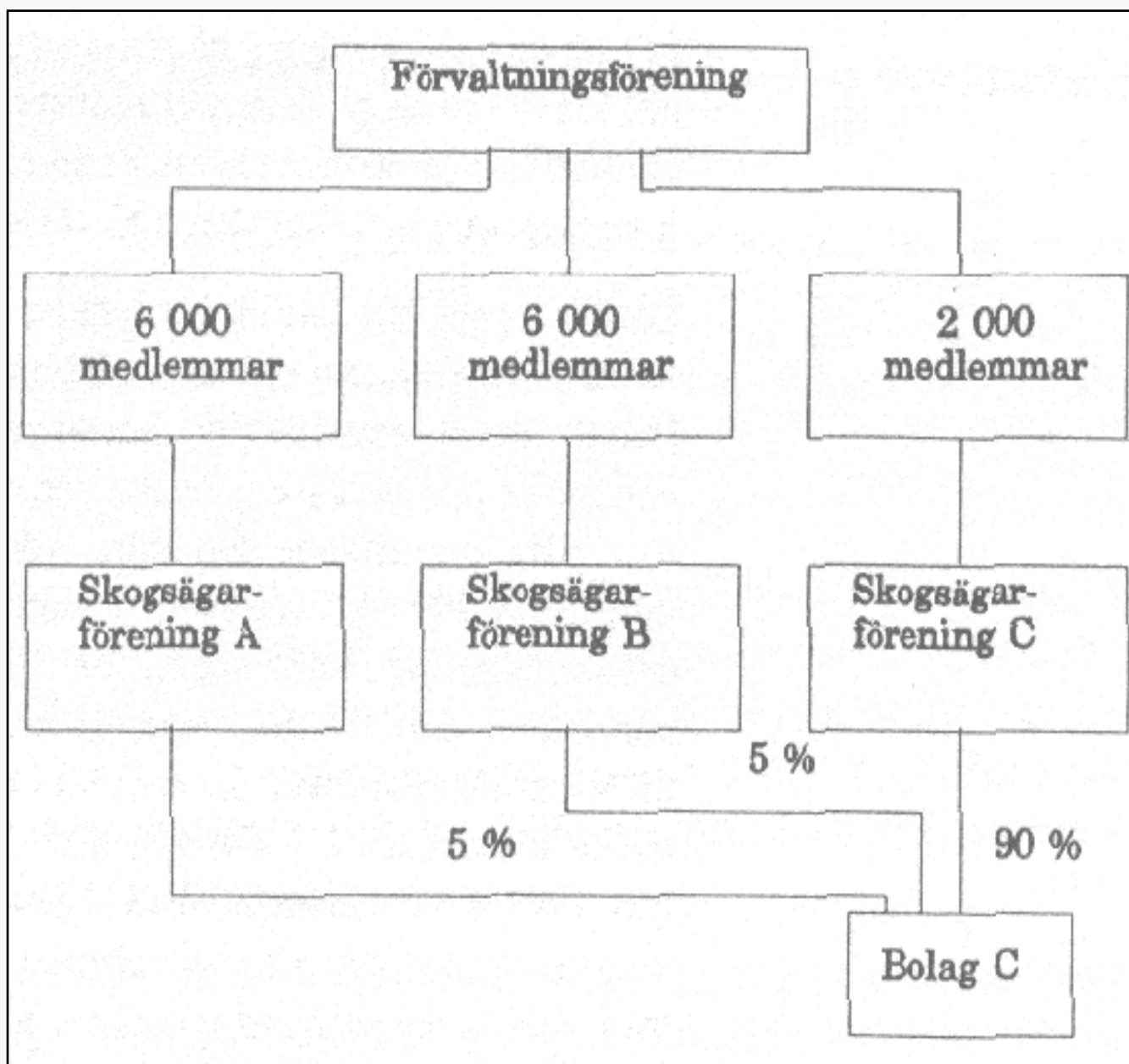
Även i fall då det inte finns en ensam person, fysisk eller juridisk, som har det bestämmande inflytandet över företagen kan dessa anses stå under i huvudsak gemensam ledning och intressegemenskap därmed föreligga. Detta åskådliggörs i RÅ83 Aa 225.

I målet var fråga om tolkningen av begreppet intressegemenskap i bestämmelserna om lagervärdering i 41 § KL i dess tidigare lydelse. Omständigheterna var följande. Skogsägareföreningarna A och B hade 6 000 medlemmar vardera, medan skogsägareföreningen C hade 2 000 medlemmar. Driften av verksamheten i de tre skogsägarföreningarna handhades av en av medlemmarna gemensamt ägd förvaltningsförening. Vidare ägde föreningen C ett dotterbolag till ca 90 %. Övriga aktier i bolaget ägdes av föreningarna A och B. RR ansåg att såväl samtliga föreningar som bolaget stod under i huvudsak gemensam ledning. Intressegemenskap ansågs därför råda mellan föreningarna och mellan föreningarna och bolaget. Se figur 1, nedan.

Målet visar att även andra omständigheter än det formella inflytandet till följd av aktie- eller andelsinnehav har betydelse vid prövningen av om intressegemenskap föreligger mellan företag. I lagrådets yttrande över prop. 1986/87:42 om ändringar av vinstdelningsskatten återfinns ett belysande uttalande om begreppet intressegemenskap. Lagrådet anförde följande

"Emellertid torde de nämnda paragraferna i kommunalskattelagen inte tillämpas så att uteslutande ägarförhållandena skall vara avgörande vid bedömningen om två eller flera företag står under i huvudsak gemensam ledning. Det avgörande torde vara det faktiska inflytandet (jfr RÅ 1983 Aa 225)."

Det är svårt att ange några generella principer för hur det faktiska inflytandet skall fastställas. Denna prövning måste rimligtvis ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall. Faktorer som skulle kunna vara av betydelse är förekomsten av affärstransaktioner eller kreditavtal mellan företagen, gemensamhet i ledningen o.d.



19.10.3 Förlustregeln

2 § 4a mom. SIL (förlustregeln)
Prop. 1998/99:15 s. 238-240, 296-297
SOU 1998:1 s. 245-247, 311

Sammanfattning

I avsnittet behandlas den s.k. förlustregeln i 2 § 4a mom. SIL. Den innebär att avdrag för förlust vid avyttring av s.k. reavinstegendom inom en intressegemenskap inte medges det säljande företaget omedelbart utan först när reavinstegendomen antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag

i intressegemenskap med säljaren.

Vidare behandlas hur det skattemässiga anskaffningsvärdet skall beräknas hos det övertagande företaget.

19.10.3.1 Allmänt

För att en värdenedgång på reavinstegendom skall vara avdragsgill krävs i princip att den är realiserad. För att inte denna princip skall kunna kringgåås genom att egendomen avyttras inom en intressegemenskap har den s.k. förlustregeln införts.

Förlustregeln har fått en ny lydelse och finns intagen i 2 § 4a mom. SIL. Den nya lydelsen tillämpas på avyttringar som skett fr.o.m. den 1 januari 1999. För avyttringar som skett dessförinnan gäller den tidigare lydelsen som fanns intagen i 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Beträffande den äldre lydelsen hänvisas till Handledningen för 1999 års taxering, avsnitt 19.11.3. I ett avseende har det som står i Handledningen för 1999 års taxering ändrats. RR har i dom den 30 december 1999, målnr 6953-1997, ändrat SRN:s förhandsbesked av den 30 oktober 1997. RR har ansett att förlustregeln i 2 § 4 mom. 9 st. SIL i dess lydelse vid 1998 och 1999 års taxeringar skall tillämpas även i de fall den avyttrade egendomen i samband med överlåtelsen byter karaktär från anläggningstillgång (reavinstbeskattad egendom) till omsättningstillgång. RR ansåg att regeln skall tolkas så att avdrag för reaförlusten aldrig medges, varken överlåtaren eller förvärvaren.

19.10.3.2 Ny teknik

Tidigare regel var utformad efter kontinuitetsprincipen. Det säljande företaget medgavs inte avdrag för förlusten. När egendomen såldes vidare av det köpande företaget beräknades i stället reavinst eller reaförlust som om det säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig. Detta innebar att det köpande företaget på så sätt medgavs

avdrag för det säljande företags förlust.

Reglerna i den nya förlustregeln innebär att reaförlusten beräknas enligt allmänna regler och att avdrag medges det säljande företaget.

Avdrag medges dock inte omedelbart utan först när reavinstegendomen antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren, se vidare avsnitt 19.10.3.4. Enligt RSV:s uppfattning bör förlustens storlek prövas och fastställas först vid taxeringen för det år då avdrag skall medges. Med den nya tekniken saknar det betydelse om överlåtelsen görs till en svensk eller utländsk juridisk person eller om den överlåtna egendomen blir omsättningstillgång hos det köpande företaget.

19.10.3.3 Förutsättningar för förlustregelns tillämpning

I 2 § 4a mom. SIL stadgas följande.

"Avytttrar en juridisk person (det säljande företaget) en tillgång som avses i 25-31 §§ med realisationsförlust till en annan juridisk person (det köpande företaget) och är de båda juridiska personerna moderföretag och dotterföretag eller står de under i huvudsak gemensam ledning, medges avdrag för förlusten när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som nyss sagts eller av detta företag."

Juridisk person

Någon speciell definition av vilka juridiska personer som kan vara säljande eller köpande företag har inte införts. Därmed kan alla juridiska personer vara säljande och köpande företag. Detta gäller bl.a. svenska juridiska personer såsom aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag men även motsvarande utländska juridiska personer.

Handelsbolag

Att förlustregeln omfattar överlåtelser till och från handelsbolag, vare sig handelsbolaget ägs av fysiska eller juridiska personer, framgår även av regleringen i 23 § anv.p. 33 KL som hänvisar till förlustregeln (se prop. 1998/99:15 s. 240 och 294).

Egendom som omfattas

Bestämmelsen avser förluster som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av reavinstillgångar som anges i 25-31 §§ SIL. Regeln är inte tillämplig vid t.ex. försäljning av maskiner och inventarier eller lageraktier eller andra lagertillgångar. Det saknar betydelse om den överlåtna egendomen blir lagertillgång hos det köpande företaget.

Intressegemenskap

Intressegemenskap anses råda mellan företag som är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Regeln omfattar därigenom överlåtelser inom såväl äkta som oäkta koncerner. En redogörelse för begreppet intressegemenskap finns i avsnitt 19.10.2.

Ersättning under marknadsvärdet

För avdragsrätt enligt förlustregeln krävs att ersättningen för den överlåtna tillgången inte understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (2 § 4a mom. 2 st. 1 p. SIL). Om ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat bör regeln, enligt RSV:s bedömning, tolkas så att inget avdrag medges, varken direkt eller senare. Avdrag medges således inte heller för den del av förlusten som är verklig och som framkommer som skillnaden mellan skattemässigt anskaffningsvärde på egendomen och dess marknadsvärde.

Fusion

Förlustregeln är inte tillämplig om undantag från omedelbar beskattning medges vid överlåtelse av tillgång i samband med fusion eller fission (2 § 4a mom. 2 st. 2 p. SIL). Se vidare avsnitt 28.1 och 28.2.

19.10.3.4 När medges avdraget?

Det säljande företaget medges avdrag för förlusten när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag som står i intressegemenskap med det säljande företaget. Ett typfall är att det köpande företaget säljer egendomen vidare externt. Avdrag torde också medges om det köpande företaget definitivt förlorar tillgången på grund av t. ex. stöld eller annan brottslig gärning. Om tillgången totalförstörs genom t.ex. brand torde avdrag medges eftersom tillgången då inte längre existerar. Det torde i så fall sakna betydelse om det köpande företaget medgetts avdrag för förlusten eller beskattats för eventuell försäkringsersättning. Avdrag medges inte om tillgången säljs tillbaka till det

säljande företaget

(2 § 4 a mom. 1 st. SIL och prop. 1998/99:15 s. 297).

Ett annat fall är att intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts. Det kan t.ex. ske genom att det säljande eller köpande företaget säljs externt. Intressegemenskapen bryts också om något av dessa företag genom fusion går upp i ett företag som inte ingår i intressegemenskapen. Om den överlåtna tillgången är en aktie eller annan andel medges inte avdrag för förlusten om det företag som andelen avser genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag i samma intressegemenskap som det säljande företaget (2 § 4a mom. 5 st. SIL). Avdraget för förlusten faller då bort helt.

En förutsättning för avdrag är att det är fråga om en verklig förlust. Det innebär bl.a. att vid beräkning av förlust vid försäljning av dotterbolagsaktier förlusten i vissa fall skall justeras om vinster eller andra värden överförts till moderföretaget eller annat företag i intressegemenskapen, se avsnitt 19.10.1

19.10.3.5 Turordningsregler

Avser överlåtelsen aktier eller andra andelar finns särskilda turordningsregler i 2 § 4a mom. 3 st. SIL. Om köparen sedan tidigare äger andelar av samma slag och sort som den överlåtna andelen (*gamla andelar*) eller senare förvärvar sådana andelar (*nya andelar*), skall senare avyttringar som köparen gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,

2. andelar som överlåtits enligt förlustregeln,

3. nya andelar.

Motsvarande gäller i fråga om andra tillgångar som avses i 25-31 §§ SIL och som inte kan särskiljas från varandra (2 § 4a mom. 4 st. SIL). Här torde avses framförallt sådana finansiella instrument som beskattas enligt den s.k. genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. SIL.

19.10.3.6 Skattemässigt anskaffningsvärde m.m. hos det köpande företaget

Enligt förlustregeln i sin nya lydelse skall det säljande företags förlust beräknas enligt allmänna regler och avdrag medges detta företag. Några regler för hur förvärvet skall behandlas hos det köpande företaget har inte införts. Förvärvet skall därför behandlas enligt allmänna regler som om förvärvet skett från extern part. Den ersättning som det köpande företaget faktiskt erlagt skall således ligga till grund för beräkningen av det skattemässiga anskaffningsvärdet. Även i övrigt skall det köpande företags förvärv i princip behandlas som ett förvärv från utomstående.

19.10.3.7 Övergångsregler

Om förlustregeln i sin äldre lydelse i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL har varit tillämplig på en överlåtelse som skett före utgången av 1998, gäller de äldre bestämmelserna för det övertagande företaget även efter ikraftträdandet (punkt 3 av övergångsbestämmelserna). Detta innebär bl.a. att när det övertagande företaget avyttrar egendomen skall skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust beräknas som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 20 - Inkomster från handelsbolag

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

18 § 2-3 st. KL

22 § anv. p. 1 st. 3 och p. 2 st. 2 KL

23 § anv. p. 1 st. 2 och 33 KL

32 § anv. p. 9 och 13 KL

53 § 2 mom. och anv. p. 10 KL

prop. 1989/90:110 s. 592-596, 646-647, SkU30

prop. 1993/94:50 s. 241f

prop. 1993/94:234 s. 107f

Sammanfattning

Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt utan inkomsterna beskattas hos delägarna.

För delägare som är fysiska personer och dödsbon sker beskattning i olika inkomstslag. Reavinster på fastigheter och bostadsrätter från handelsbolaget beskattas i kapital och andra inkomster i näringsverksamhet. Inkomst av näringsverksamhet utgör normalt en förvärvskälla. Bedömningen av om verksamheten är aktiv eller passiv görs för hela

förvärvskällan. Underskott i förvärvskällan får i allmänhet inte dras av direkt utan sparas till nästa år. Handelsbolag skall normalt ha kalenderår som räkenskapsår.

För delägare som är annan juridisk person än dödsbo beskattas hela inkomsten från handelsbolaget i näringsverksamhet och ingår i den enda förvärvskälla den juridiska personen har. Underskott får dras av det år det uppkommer mot andra inkomster hos den juridiska personen. Handelsbolagets inkomster beskattas vid den taxering som varit den rätta om handelsbolaget varit ett skattesubjekt.

Surv-avsättning beräknades för handelsbolaget som sådant och återföring sker i handelsbolaget före uppdelning på delägarna. Avsättning till ersättningsfond beräknas också för handelsbolaget före fördelning av resultatet på delägarna. Räntefördelning och avsättning till periodiseringsfond och expansionsmedel görs för varje delägare för sig.

Värde av bilförmån beräknas enligt samma regler som i tjänst.

Utdelningar och reavinster på aktier m.fl. värdepapper som inte ingår i näringsverksamhet enligt 21 § KL beskattas enligt samma regler om beskattningstidpunkt, skatteberäkning m.m. som gäller för privatpersoner trots att beskattningen sker i näringsverksamhet. Avdrag för reaförluster på kapitalplaceringspapper är begränsat på samma sätt som för privatpersoner. Om innehavet varit näringsbetingat medges dock fullt avdrag.

Reaförluster på fastigheter och bostadsrätter är avdragsgilla till 63 %.

20.1 Allmänt

Bakgrund

Sedan början av 1900-talet beskattas inte handelsbolag som egna skattesubjekt. I stället får bolagsmännen skatta för bolagets vinster. Bolagsmännen skall dessutom beskattas för vinst vid avyttring av sina andelar i bolaget.

De skatterättsliga reglerna är knapphändiga och många problem får lösas med utgångspunkt ifrån de civilrättsliga reglerna om handelsbolag. Dessa finns i lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.

Om beskattning av utländska handelsbolag och utländsk juridisk person, se RSV:s Handledning för internationell beskattning.

20.2 Civilrättsliga regler

20.2.1 Allmänt

HBL är i stor utsträckning utformad på så sätt att bolagsmännen själva skall få bestämma i rättsfrågorna sinsemellan. De lagrum som styr bolagsmännens interna förhållanden är därför dispositiva. Detta innebär att reglerna inte gäller om bolagsmännen träffar avtal med annat innehåll. De regler som behandlar rättsförhållanden gentemot utomstående person går dock inte att avtala bort.

Bestämmelserna för handelsbolag är om inte annat sägs tillämpliga även på kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag.

20.2.2 Bildande av handelsbolag

Ändrade regler för gränsdragningen mellan handelsbolag och enkelt bolag har införts fr. o.m. 1995 (1996 års taxering). För handelsbolag som bildas 1995 eller senare

gäller:

- att två eller flera personer har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och
- att bolaget skall ha förts in i handelsregistret hos PRV (1 kap. 1 § HBL).

För handelsbolag som bildats enligt äldre regler före 1995 års ingång gäller övergångsvis att de ansågs som handelsbolag hela 1995. Om ett oregistrerat handelsbolag inte registrerats i handelsbolagsregistret före 1995 års utgång är bolaget upplöst, se 1996 års upplaga av denna handledning.

Enkelt bolag

Om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger har vi i stället ett enkelt bolag (1 kap. 3 § HBL). Enkla bolag kan inte längre registreras som handelsbolag.

Tyst bolag

Saknas förutsättningarna för att handelsbolag eller enkelt bolag skall föreligga är bolagsförhållandet i vissa fall att betrakta som s.k. tyst bolag. Detta är en samarbetsform, där en eller flera inte uppträder utåt men tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet, som annan person driver i eget namn med villkor att bidragsgivaren skall delta i vinst och/eller förlust av verksamheten. Dessa avtal är ofta att bedöma som försträckning.

Delägare

Både fysisk och juridisk person kan vara delägare i handelsbolag. Något krav på viss minimiålder finns inte. I praxis har även omyndiga barn under 16 år godtagits som delägare i handelsbolag.

20.2.3 Handelsbolagets rättsliga status

Ett handelsbolag är en juridisk person och har därmed egen rättskapacitet, dvs. bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Mot handelsbolag uppkomna krav kan därför göras gällande direkt mot bolaget och dess egendom, till skillnad från vad som gäller vid enkelt bolag. Det är handelsbolaget som självt förvärvar äganderätten till tillgångarna i bolaget och handelsbolaget kan få lagfart på fast egendom. Delägares äganderätt i handelsbolaget gäller inte viss andel i de enskilda tillgångarna i bolaget utan viss andel i bolaget som sådant.

Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt reglerna i 1 § BFL oavsett om de bedriver någon näringsverksamhet eller ej (avsnitt 10.2.2). Detta gäller även om handelsbolag driver jordbruk. Alla handelsbolag har möjlighet att upprätta årsbokslut enligt den nya årsredovisningslagens bestämmelser om balansräkning och resultaträkning. Handelsbolaget får inte senare gå tillbaka till äldre redovisningsbestämmelser. Vissa handelsbolag måste tillämpa ÅRL. Se vidare avsnitt 10.2.

20.2.4 Delägarnas inbördes ekonomiska mellanhavanden

Personligt ansvar

I handelsbolagslagen finns inte något krav på att delägarna skall tillskjuta medel, varken vid själva bolagsbildningen eller vid bolagets fortsatta verksamhet. Delägarna är i stället personligen ansvariga för bolagets förpliktelser.

Fördelning av överskott

Varje bolagsman skall för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp som motsvarar dels arvoden för förvaltningen av bolaget, dels ränta på hans i bolaget vid räkenskapsårets början inestående kapital, såvida inte annat har avtalats mellan bolagsmännen/ delägarna. Räntan skall beräknas enligt den räntefot som motsvarar det av Riksbanken fastställda diskontot som gällde vid räkenskapsårets början, med tillägg av två procentenheter. Den vinst eller förlust som därefter uppkommer fördelas lika mellan bolagsmännen, dvs. efter huvudtalet. Detta innebär att en delägare kan redovisa förlust även om bolaget som sådant gått med vinst. För kommanditbolag gäller inte den dispositiva regeln att vinst eller förlust i bolaget skall delas lika mellan delägarna. Lagen förutsätter i detta fall ett avtal mellan kommanditdelägarna.

20.2.5 Skillnaden mellan handelsbolag och kommanditbolag

I normalfallet är bolagsmännen i ett handelsbolag och bolaget solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser såsom för egen skuld. Sådant handelsbolag kallas i KL vanligt handelsbolag.

Kommanditbolag

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag, i vilket inte alla bolagsmännen, vare sig utåt eller inåt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga bolagsmän (komplementärer) finns en eller flera bolagsmän med begränsad ansvarighet (kommanditdelägare). Stiftelser eller ideella föreningar får inte vara komplementärer. Däremot får bl.a. aktiebolag vara det. Kommanditdelägaren ansvarar inte för bolagets förbindelser med mer än vad han satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in. I kommanditbolags firma skall ordet kommanditbolag ingå.

20.2.6 Vem får företräda handelsbolaget?

Varje delägare har enligt HBL rätt att företräda bolaget. Denna regel är dispositiv. Detta har fått till följd att bolagsdelägarna, av praktiska skäl, oftast sinsemellan avtalar att endast en av dem skall företräda bolaget. För att sådana avtal skall ha effekt måste de vara kända för de personer som sluter avtal med handelsbolaget. Detta anses vara fallet om reglerna i bolagsavtalet registrerats och publicerats av den myndighet som för handelsregistret, dvs. PRV.

20.2.7 Likvidation av handelsbolag

I HBL finns vissa regler om när bolaget skall träda i likvidation. Ett bolagsavtal kan träffas på antingen bestämd eller obestämd tid. Är avtalet träffat för bestämd tid skall bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet i stället är slutet för obestämd tid skall bolaget i stället likvideras sex månader efter det att avtalet sagts upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätts bolagets rörelse efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Ett avtal, som före den 1 juli 1981 slutits för en bolagsmans livstid, skall därefter anses träffat för obestämd tid.

Om bolagsman väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, skall bolaget träda i likvidation om någon annan bolagsman begär det. Likaså skall bolaget träda i likvidation om en bolagsman försätts i konkurs om det inte avtalats att bolagsmannen eller hans rättsinnehavare i stället skall utträda eller uteslutas ur bolaget. Även när en bolagsman avlider skall bolaget träda i likvidation om inte annat har avtalats.

Om antalet bolagsmän har gått ned till en enda skall bolaget anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under sex månader, om bolaget inte tidigare trätt i likvidation.

20.3 Skatterättsliga regler

20.3.1 Delägarna beskattas

Vanliga handelsbolag och kommanditbolag behandlas i princip på samma sätt med vissa undantag beträffande bl.a. avdrag för underskott.

Skattskyldighet

Det är delägarna och inte handelsbolaget som för handelsbolagets verksamhet skall betala eventuell:

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- förmögenhetsskatt,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt för inkomst av

passiv näringsverksamhet och för den som är 65 år och äldre,

- särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring,

- allmän pensionavgift samt

- allmän löneavgift.

(Om nedsättning av egenavgifter, se "Källskatt och arbetsgivaravgift 2000" (RSV 401, utg. 11).

Det är däremot bolaget som erlägger

- arbetsgivaravgifter,

- preliminär skatt på anställdas löner,

- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster för anställda samt

- mervärdesskatt.

- fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter (avsnitt 6.6.2),

- särskild löneskatt för den som utfäst en tjänstepension (avsnitt 33.1) samt

- avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 33.2).

Se vidare kapitel 2.

Inkomstskatt

Trots att handelsbolaget civilrättsligt är en juridisk person beskattas inte bolaget. Det är i stället delägarna som beskattas för bolagets inkomster med belopp som för var och en motsvarar hans andel i resultatet (53 § 2 mom. KL, 6 § 2 mom. SIL).

Det är fullt klart att delägarna skall beskattas för sin andel av bolagets nettoresultat, inte för sin andel av varje individuell intäkt eller kostnad för sig eller för någon viss, specificerad intäkt. Se RÅ 1994 ref. 52 I och II och RÅ 1994 not. 487.

Handelsbolagets intäkter och kostnader för de verksamheter handelsbolaget bedriver sammanställs för inkomst av kapital för sig och för den normalt enda förvärvskällan i näringsverksamhet för sig. Avskrivningar på fastigheter, inventarier o.d. samt lagervärdering sker i handelsbolaget. Likaså görs avsättningar till ersättningsfond i handelsbolaget som sådant. Sedan fördelas nettointäkten på de olika delägarna. Avdrag för egenavgifter, allmän löneavgift, allmän pensionsavgift och särskild löneskatt görs för delägare som är fysisk person eller dödsbo individuellt. Detsamma gäller räntefördelning och avsättningar till periodiseringsfond och expansionsmedel.

Förmögenhetsskatt

Delägarna är också skattskyldiga för den förmögenhet som finns i handelsbolaget i den mån sådan förmögenhet är skattepliktig och i den mån delägarna är skattskyldiga till förmögenhetsskatt (avsnitt 9.5).

**Undantag:
mervärdesskatt**

När det gäller mervärdesskatt är det däremot handelsbolaget som är skattskyldigt för den verksamhet bolaget bedriver och inte delägarna (se vidare Handledning för mervärdesskatt).

Arbetsgivaravgifter

Eftersom handelsbolag är juridiska personer skall arbetsgivaravgifter aldrig betalas för ersättningar till bolagen.

EEIG

Numera kan man bilda europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) som kan registreras i Sverige.

Beskattningen regleras bl.a. i lag (1994:1854) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Av denna framgår att de beträffande statlig och kommunal inkomstskatt behandlas på samma sätt som handelsbolag, dvs. löpande inkomster beskattas hos delägarna. Räntefördelning och avsättning till expansionsmedel kan dock inte ske. Reavinstbeskattning av andelarna sker enligt bestämmelserna i 28 § SIL.

Liknande bestämmelser finns i lagstiftningen beträffande mervärdesskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt m.fl.

Dessutom föreskrivs att EEIG:er behandlas på samma sätt som handelsbolag även beträffande uppbörd och i fråga om skyldighet att lämna och bevara uppgifter till ledning för taxering.

20.3.2 Inkomstslag - fysiska personer och dödsbon

20.3.2.1 Handelsbolagets inkomstslag är avgörande

Del i bolagets vinst

Av 53 § 2 mom. KL följer att det är handelsbolagets verksamhet som avgör i vilket inkomstslag och i vilken förvärvskälla en

delägare skall beskattas för del i bolagets vinst, se bl.a. RÅ 1986 ref. 123.

Arvode, lön e.d.

Detsamma gäller även om beloppet benämnts arvode, lön e.d. (32 § anv. p. 9 KL). Delägares inkomst från bolaget är då inte intäkt av tjänst utan intäkt i något av övriga inkomstslag beroende på ur vilken verksamhet bolagets inkomst uppkommit. Har ett handelsbolag således inkomst av näringsverksamhet, har delägarnas andel av sådana inkomster samma karaktär hos dem som hos handelsbolaget.

Inkomstslaget tjänst kan i princip bara komma i fråga för inkomster p.g.a. reglerna för fåmansägda handelsbolag i 32 § anv. p. 14 KL. (Om beskattning i tjänst vid avyttring av andel i handelsbolag, se avsnitt 22.8.4.1).

Ränta på eget kapital

I rättspraxis har även andra intäkter från handelsbolaget än arvoden och löner hänförts till handelsbolagets inkomstslag respektive förvärvskälla. Ränta på eget kapital har t.ex. räknats som inkomst av rörelse när handelsbolaget har drivit rörelse (RÅ 1959 ref. 40).

Eventuell ränteersättning som tillgodoförs delägare i handelsbolag på grundval av gjord kapitalinsats i bolaget utgör således inkomst av näringsverksamhet. Även sådan ersättning till delägarande make utgör inkomst av näringsverksamhet (avsnitt

Ränta på lån till bolaget

I RÅ79 Aa 228 hänfördes ränta på ett lån från delägaren till bolaget till inkomst av rörelse. Det utlånade kapitalet hade i detta fall arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det tillskjutits som insatskapital.

Delägarrens intäkter och kostnader i bolagets verksamhet

Delägarna kan ha intäkter och kostnader i handelsbolagets verksamhet som t.ex. sjukpenning respektive egenavgifter, bilkostnader m.m. Dessa hänförs till samma inkomstslag och förvärvskälla som handelsbolagets verksamhet i övrigt (RSV/ FB Dt 1985:33).

I RÅ 1990 ref. 56 hade delägare i handelsbolag tagit ett lån i utländsk valuta och lagt ner det i handelsbolagets fastighetsförvaltning. Kursvinst på lånet beskattades hos delägaren i inkomstslaget annan fastighet (numera näringsverksamhet).

I vissa fall har intäkter bedömts som delägarrens egna och inte som handelsbolagets. Om posten ursprungligen härrört från bolagets näringsverksamhet kan inkomstslaget dock påverkas, se RÅ 1969 Fi. 1276, där en delägare, som förvärvat en osäker fordran från bolaget, beskattades för vinsten i inkomstslaget rörelse (numera näringsverksamhet).

**Delägare säljer
hyresrätt, patent-
rätt e.d.**

Om en delägare i ett fåmansägt handelsbolag sålt hyresrätt, patenträtt e.d. skall i vissa fall beskattning ske i näringsverksamhet i stället för i kapital. Förutsättningen är att försäljningen skulle beskattats som näringsverksamhet om säljaren drivit verksamheten i bolaget i stället. Detsamma gäller när närstående till delägare är säljare (21 § anv. p. 2 KL och avsnitt 22.4.8).

**Delägaren driver
annan verksamhet**

Om en delägare däremot driver en annan näringsverksamhet och i denna egenskap träffar avtal med handelsbolaget, dvs. ett rent tredjemansavtal, torde intäkten av avtalet vara att hänföra till den andra näringsverksamheten och inte till handelsbolagets verksamhet.

**20.3.2.2 Inkomstslag för
handelsbolagets inkomster**

Särskilda regler finns för uppdelningen av inkomster mellan olika inkomstslag i handelsbolag. För delägare som är fysiska personer eller dödsbon gäller följande.

**Näringsverksam-
het och kapital**

Inkomst från handelsbolag beskattas i två inkomstslag, näringsverksamhet och kapital. Uppdelningen av inkomster mellan inkomstlagen överensstämmer emellertid inte med den som gäller för enskilda näringsidkare eller med vad som gäller för aktiebolag.

Näringsverksamhet:

Inkomster som för en enskild näringsidkare skall hänföras till näringsverksamhet skall även för handelsbolag hänföras dit, t.ex. inkomster vid försäljning av omsättningstillgångar (avsnitt 11.2.2). Flera intäkter och kostnader som för enskilda näringsidkare normalt hänförs till kapital skall emellertid också hänföras till näringsverksamhet.

- ränta, utdelning

Som intäkt av näringsverksamhet räknas i fråga om handelsbolag all ränta och utdelning samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § KL (22 § anv. p. 2 st. 2 KL). (Kostnad för lottsedlar är dock inte avdragsgill). Detta gäller oavsett om de har samband med någon annan näringsverksamhet handelsbolaget bedriver eller ej.

- utgiftsräntor

Även utgiftsräntor hänförs till inkomst av näringsverksamhet oavsett vad det lånade kapitalet använts till i handelsbolaget (23 § anv. p. 1 KL).

Reavinster och reaförluster, aktier m.m.

Bestämmelserna i 22 § anv. p. 1 st. 3 KL och 23 § anv. p. 33 KL gäller för anläggningstillgångar.

De innebär att vinster vid försäljning av aktier, konvertibla skuldebrev, optionsrätter och teckningsrätter avseende aktier o.d., vinstandelsbevis, andelar i ekonomiska föreningar, andelar i handelsbolag, skuldebrev och andra fordringar, utländsk valuta, utländska värdepapper samt övrig lös egendom skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Dit hänförs också vinster på skulder i utländsk valuta.

Även reaförluster på sådan egendom och förluster på skulder i utländsk valuta skall hänföras till näringsverksamhet.

**Kapital:
reavinster /
reaförluster
fastigheter,
bostadsrätter
m.m.**

Till inkomst av kapital hänförs fortfarande sådana intäkter som inte nämnts i lagtexten ovan. Hit hör exempelvis reavinster och reaförluster på fastigheter och bostadsrätter som inte är omsättningstillgångar samt en del andra mindre vanliga intäkter och kostnader t.ex. intäkt vid överlåtelse av fastighetsoption (avsnitt 5.3.3). Avdrag medges inte för slutligt underskott i en nedlagd näringsverksamhet i handelsbolaget.

Det finns emellertid en möjlighet för delägare som är fysisk person eller dödsbo att begära att vinst vid vissa tvångsförsäljningar av fastigheter skall hänföras till näringsverksamhet. Avdrag för avsättning till ersättningsfond kan i så fall komma ifråga (22 § anv. p. 1 st. 2 KL och 2 § 2 och 3 st. ErFL, avsnitt 11.2.7).

**Skattepliktiga
intäkter**

För handelsbolag gäller samma regler för vad som är skattepliktigt som för fysiska personer. Den enda skillnaden är att vissa inkomster beskattas i näringsverksamhet i stället för i kapital. De inkomster som är skattepliktiga för fysiska personer i kapital och som inte är flyttade till näringsverksamhet beskattas således i kapital även för handelsbolag.

Skattesatser, sociala avgifter

Inkomsterna beskattas efter de skattesatser som gäller för fysiska personer och dödsbon. Inkomst av näringsverksamhet från handelsbolaget beskattas således med kommunal och statlig inkomstskatt. Inkomsten beläggs dessutom med egenavgifter och allmän pensionsavgift om förvärvskällan är aktiv för delägaren och med SLF om den är passiv (avsnitt 10.4.2.2).

Även kommanditdelägare beskattas för inkomster från handelsbolagets näringsverksamhet i inkomstlaget näringsverksamhet. Numera betalar de alltid själva egenavgifter/SLF på inkomsten och arbetsgivaravgifter kan aldrig komma i fråga.

Sådan inkomst från handelsbolaget som skall hänföras till inkomstlaget kapital beskattas endast med statlig inkomstskatt.

20.3.3.1 Förvärvskällor - fysiska personer och dödsbon

Näringsverk- samhet

Uppdelning i förvärvskällor görs bara i inkomstlaget näringsverksamhet. Reglerna finns i 18 § KL, se även avsnitt 10.4.2.

För fysiska personer och dödsbon gäller att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av

- en fysisk person,
- ett dödsbo eller
- ett handelsbolag

som huvudregel hänförs till en och samma förvärvskälla.

Näringsverksamheten i ett handelsbolag utgör således normalt en förvärvskälla oavsett om det föreligger flera olika verksamheter och oavsett om de har naturlig anknytning till varandra eller ej.

Undantag gäller dock för det fallet att handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet. Denna hänförs alltid till en särskild förvärvskälla, se RSV:s Handledning för internationell beskattning.

Bedömningen av om verksamheten är aktiv eller passiv görs med hänsyn till hela verksamheten i förvärvskällan (avsnitt 10.4.2). Bedömningen görs för varje delägare för sig. Samma verksamhet kan således vara aktiv för en delägare och passiv för en annan.

Enskild näringsverksamhet och verksamhet i ett handelsbolag hänförs alltid till olika förvärvskällor. Detta gäller även om den enskilda näringsverksamheten och verksamheten i handelsbolaget utgör samma slag av verksamhet och oavsett om de är aktiva eller passiva.

Man måste emellertid skilja mellan det fall att delägaren har intäkter och kostnader som t.ex. sjukpenning eller kostnader för bilresor eller egenavgifter i handelsbolagets verksamhet och att han bedriver en helt egen verksamhet. I det förra fallet hänförs posterna till handelsbolagets förvärvskälla, i det senare fallet till delägarens egen.

Om en person är delägare i flera handelsbolag, kommer verksamheten i varje handelsbolag att utgöra vardera en förvärvskälla.

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag, ask-i-ask-situationen, ingår de i samma förvärvskälla.

Kapital

Beträffande inkomst av kapital finns inga bestämmelser om uppdelning i förvärvskällor.

20.3.3.2 Underskottsavdrag - fysiska personer och dödsbon

Näringsverksamhet: rullning

Om en förvärvskälla i handelsbolaget lämnat underskott ett år fördelas detta på delägarna. Varje delägare kan sedan dra av underskottet i samma förvärvskälla vid nästa års taxering (1 § LAU). De allmänna reglerna behandlas i avsnitt 10.4.3.

Det kan förekomma att en delägare redovisar ett överskott och en annan underskott av samma verksamhet (avsnitt 20.3.7.1). Den som fått ett överskott beskattas för detta medan den som fått ett underskott sparar det till nästa år.

Om verksamheten går med förlust flera år i rad för en delägare ackumuleras underskotten. Det finns ingen tidsgräns för hur länge han kan spara dem.

Från dessa regler finns ett antal undantag.

Direktavdrag

Nystartad verksamhet

Delägare i handelsbolag har, liksom andra fysiska personer och dödsbon, en möjlighet att göra avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag från annan förvärvsinkomst samma år underskottet uppkommit (46 § 1 mom. KL, 4 § SIL).

För kommanditdelägare och andra delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser

gäller dock att de inte får direktavdrag med större belopp än som motsvarar det belopp de ansvarar för i bolaget. Resterande del av underskottet rullas vidare.

Litterär, konst-närlig verksamhet

Delägare i handelsbolag har möjlighet till allmänt avdrag för underskott i förvärvskälla som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (46 § 1 mom. KL, 4 § SIL).

Även i detta fall är avdragsrätten för kommanditdelägare och likställda delägare i handelsbolag begränsad, se ovan under nystartad verksamhet.

Reavinst näringsfastighet, bostadsrätt

Delägare i handelsbolag som är fysisk person eller dödsbo skall dra av underskott i en förvärvskälla från reavinst vid försäljning av näringsfastighet eller bostadsrätt som ingått i förvärvskällan (25 § 10 mom., 26 § 9 mom. SIL).

Andelshus

Delägare i handelsbolag som äger ett andelshus har samma möjlighet som andra fysiska personer att dra av underskott omedelbart som reaförlust med 70 % i inkomstslaget kapital (3 § 13 mom. 2 st. SIL). Efter ackord, skuldsanering och konkurs är avdragsrätten för underskott från andelshus begränsad, se nedan.

Slutligt underskott

Delägare i handelsbolag har till skillnad från enskilda näringsidkare och dödsbon ingen möjlighet att göra avdrag för slutligt underskott i förvärvskällan (3 § 13 mom. 1 st. SIL).

När andelen i handelsbolaget avyttras eller överlåts på annat sätt kommer i stället en tyst kvittning att ske vid reavinstbeskattningen av andelen. Eftersom avdrag för beloppet inte medges kommer ingångsvärdet på andelen inte att sättas ned. Avdrag medges därför i praktiken vid reavinstbeskattningen i stället.

Särskilda avdragsbegränsningar

Om direktavdrag inte kan medges får underskottet normalt dras av ett senare år. Från denna huvudregel finns ett antal undantag.

Kommanditbolag o.d.

En fysisk person eller ett dödsbo som är ägare till en andel i ett kommanditbolag har som huvudregel samma rätt till avdrag för underskott som andra delägare i handelsbolag. Detta gäller normalt inte bara för komplementärer utan även för kommanditdelägare. Underskott rullas således normalt om inte någon av bestämmelserna om direktavdrag ovan är tillämplig.

Kommanditdelägare kan dock inte alltid göra samma direktavdrag som andra delägare, se ovan vid kantrubrikerna "Nystartad verksamhet" och "Litterär, konstnärlig verksamhet".

Ask-i-ask

Om handelsbolaget i sin tur äger en andel i ett annat vanligt handelsbolag utgör de en förvärvskälla och underskott i det ägda handelsbolaget får normalt dras av från resultatet i det ägande handelsbolaget.

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 i handelsbolaget upp till ett belopp motsvarande vad handelsbolaget ansvarar för i kommanditbolaget. Begränsningen gäller för de totala underskotten och inte för varje år för sig. Resten av underskotten måste rullas framåt och kvittas mot framtida överskott i kommanditbolaget, se 18 § 3 st. KL.

Samma begränsning gäller om det direktägda handelsbolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för ett av detta bolag ägt handelsbolags förbindelser gentemot de andra delägarna i det ägda handelsbolaget.

Ackord

Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 11 § LAU. Det innebär att avdrag inte medges för underskott i handelsbolagets näringsverksamhet till den del det motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet, se avsnitt 32.2. Underskott i annan förvärvskälla i handelsbolaget eller i annan förvärvskälla som den skattskyldige driver själv vid sidan om handelsbolaget får däremot dras av (avsnitt 27.2.4).

Skuldsanering

Samma regler gäller då delägare erhållit ackord eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.

Konkurs

Om ett handelsbolag gått 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 komplementären krävas fullt ut och kommanditdelägarna för ett så stort belopp som de ansvarar för. Skulderna kan således ändå bli betalda. Om delägarna å sin sida inte kan betala utan själva försätts i konkurs mister de emellertid rätten till avdrag för underskott om inte konkursen läggs ned p.g.a. att borgenärerna erhållit full betalning 10 § LAU och avsnitt 32.1.10).

Underskott i kapital

Kapital

Beträffande inkomst av kapital görs ingen uppdelning i förvärvskällor, utan inkomstberäkningen sker gemensamt för hela inkomstslaget. Det innebär att en reavinst på en fastighet som härrör från handelsbolaget får användas för kvittning av delägarens privata kostnader inom inkomstslaget kapital. Någon skattereduktion skall således inte göras om inte hela inkomstslaget visar underskott. Jfr även ovan vid kantrubriken "Reavinst näringsfastighet, bostadsrätt".

Begränsningen av skattereduktionen för underskott av kapital i 11 kap. 11 § SBL (bara 70 % på den del av underskott som överstiger 100 000 kr) tillämpas även om underskottet hos delägaren helt eller delvis härrör från handelsbolaget.

20.3.4 Inkomstslag, förvärvskällor, underskottsavdrag - juridiska personer

För andra juridiska personer än dödsbon gäller följande regler.

Endast inkomst av näringsverksamhet

Av 1 § 3 mom. SIL framgår att de bara erlägger statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet. Kommunal inkomstskatt utgår inte.

Till inkomst av näringsverksamhet hänförs även löpande kapitalavkastning, reavinster m.m. samt ränteutgifter och reaförluster (2 § 1 mom. 6 och 7 st. SIL).

En förvärvskälla

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla (2 § 1 mom. 5 st. första meningen SIL).

Detta torde innebära att skattepliktiga inkomster från handelsbolag alltid hänförs till inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer även när de avser t.ex. reavinster på fastigheter och bostadsrätter som annars hänförs till kapital.

Underskott från handelsbolaget avdragsgillt

Eftersom det bara finns en förvärvskälla kommer vinsten eller förlusten från handelsbolaget att ingå där. Detta gäller även när handelsbolaget bedriver en eller flera verksamheter utan naturlig anknytning till aktiebolagets verksamhet. Ett underskott i en sådan verksamhet får därmed dras av från överskott av annan verksamhet både i handelsbolaget och i den ägande juridiska personen i övrigt. Underskott hos den juridiska personen får på samma sätt kvittas mot överskott från handelsbolaget. Om det blir ett totalt underskott hos den juridiska personen får det rullas vidare till nästa år enligt vanliga

regler.

Undantag; kommanditdelägare

Undantag från rätten till kvittning mellan överskott och underskott gäller då den juridiska personen är kommanditdelägare i ett kommanditbolag eller har förbehållit sig ett begränsat ansvar för handelsbolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare i bolaget. I dessa fall medges bara avdrag med totalt så stort underskott som motsvarar det belopp den juridiska personen ansvarar för (2 § 1 mom. 5 st. SIL). Man beaktar då inte underskott som dragits av vid beskattningsår som börjat före ingången av 1989. Överskjutande underskott måste rullas framåt och kvittas mot överskott i kommanditbolaget kommande år.

Konkurs

Beträffande konkurs gäller samma regler för juridiska personer som för fysiska personer, se avsnitt 20.3.3.2.

Ackord

Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 11 § LAU. Det innebär att avdrag inte medges för underskott till den del det motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet. Eftersom det i den aktuella bestämmelsen inte står "underskott i förvärvskälla" utan bara "underskott" torde man enligt RSV:s uppfattning kunna tolka den så att det för juridiska personer enbart är underskottet från handelsbolaget som avses, jfr KR:s i Göteborg dom den 23 juni 1998, mål nr 4309-1997. Det innebär att underskottet hos den juridiska personen i sin helhet inte berörs utan avdragsbegränsningen träffar bara underskott från handelsbolaget. Om ackordsbeloppet överstiger detta underskott kommer den överstigande delen inte att påverka beskattningen.

Exempel:

Ett aktiebolag som äger ett handelsbolag har ett totalt underskott på 1 miljon kr varav 100 000 kr kommer från handelsbolaget. Detta har under beskattningsåret erhållit ett ackord som avsett ett belopp på 500 000 kr.

Underskottet från handelsbolaget faller bort, men återstående 900 000 kr av underskottet hos aktiebolaget är avdragsgillt.

Avdragsbegränsningen torde enligt RSV:s mening omfatta även icke avdragna underskott från tidigare år från handelsbolaget.

Skattepliktigt?

För att en inkomst skall kunna beskattas skall den först och främst vara skattepliktig antingen i kapital eller i näringsverksamhet enligt de regler som gäller för handelsbolag med fysiska personer som delägare (avsnitt 20.3.2). Om en del av bolagets vinst skall beskattas hos ett aktiebolag e.d. gäller att inkomsten från handelsbolaget skall vara skattepliktig även för aktiebolag enligt 2 § 1 mom. SIL.

Skattesatser

Skatt tas ut enligt de regler som gäller för den juridiska person som är delägare i bolaget.

20.3.5 Näringsverksamhet enligt 21 § KL

20.3.5.1 Allmänt

Delägare i handelsbolag beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet för intäkter av egentlig näringsverksamhet

enligt 21 § KL samt för vissa i lagtexten speciellt angivna intäkter (avsnitt 20.3.2 för fysiska personer och 20.3.4 för juridiska personer).

Beskattning av fastigheter, bostadsrätter, värdepapper och annan lös egendom som inte är omsättningstillgångar i näringsverksamhet behandlas i avsnitt 20.3.6.

Nettot i handelsbolaget

När ett handelsbolag bedriver näringsverksamhet sammanställs intäkter och kostnader för bolaget som sådant till ett nettoresultat som sedan fördelas på delägarna. Det innebär att avdrag för värdeminskning m.m. sker i handelsbolaget. Skillnaden mellan handelsbolag och enkelt bolag är bl.a. att i det enkla bolaget har varje delägare särskild del i varje tillgång och skuld. Delägare i enkelt bolag kan därför oberoende av de andra delägarna yrka t. ex. värdeminskningsavdrag var och en på sin andel av inventarierna.

Delägarnivån

När det gäller allmänna avdrag, rullade underskottsavdrag från föregående år, grundavdrag och avdrag för egenavgifter/SLF är det delägarna som skall tillgodoföras dessa. Räntefördelning samt avsättning till expansionsmedel och periodiseringsfond görs också för varje delägare för sig.

Delägarna kan också ha egna intäkter och kostnader i handelsbolagets verksamhet som t.ex. sjukpenning, återfört avdrag för egenavgifter från föregående år och naturaförmåner eller kostnader för resor till och från arbetsplatsen, resor i verksamheten, representation, telefon, porto, pensionförsäkringspremie och ökade levnadskostnader.

20.3.5.2 Handelsbolagets intäkter och kostnader

Löpande intäkter och kostnader

Beträffande egentlig näringsverksamhet gäller samma gränser för vad som menas med näringsverksamhet och vilka intäkter som är skattepliktiga i sådan verksamhet som för andra näringsidkare. Avdragsrätten för löpande kostnader är också densamma.

Lagervärdering, avskrivningar

Reglerna om lagervärdering och avskrivningar på inventarier o.d. är också desamma för handelsbolag som för andra näringsidkare.

Surv

Avdrag för surv-avsättning gjordes i handelsbolaget som sådant. Avsättningen återförs också till beskattning i handelsbolaget. En närmare redogörelse för reglerna finns i avsnitt 34.1.

Valutakursreserv

Om handelsbolaget tidigare gjort avsättning till valutakursreserv skall den också återföras i handelsbolaget. Som intäkt i handelsbolaget redovisas också schablonintäkt avseende den kvarvarande valutakursreserven enligt 5 § lag (1998:1620) om valutakursreserv. Reglerna om omedelbar återföring i vissa fall finns i 6 § och om överlåtelse vid ombildningar i 7 och 8 §§.

Ersättningsfond

I fråga om handelsbolag beräknas avdrag för avsättning till ersättningsfond för handelsbolaget innan resultatet fördelas på delägarna (avsnitt 15.5).

**Arbetsgivar-
avgifter, SLF**

Det är handelsbolaget som betalar arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster för anställda o. d. i handelsbolaget. Motsvarande belopp dras av i handelsbolaget.

**Fastighetsskatt
Pensionsskatter**

Detsamma gäller fastighetsskatt och pensionsskatter, se avsnitt 20.3.1.

Hobby

Av RÅ 1987 not. 243 framgår att handelsbolaget kan inneha egendom som inte ingår i näringsverksamheten (havskryssare). Intäkter och kostnader från denna skall då inte heller inräknas i det skattemässiga resultatet från handelsbolaget. Vid försäljning av egendomen skall reavinstbeskattning ske i inkomstlagen näringsverksamhet.

**Omstrukturer-
ingar**

Vid omstruktureringar gäller ett antal lagar och bestämmelser varav följande kan bli aktuella att tillämpa för handelsbolag.

Handelsbolaget är överlåtare:

- underprislagen (avsnitt 27),
- förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL (avsnitt 19.10.3),
- 3 § 1 h mom. SIL (avsnitt 26) och

- koncernöverlåtelselagen, KÖL (avsnitt 29).

Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i fusionslagen, FUL, samt bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL (Lex ASEA) är däremot inte tillämpliga.

Handelsbolaget är förvärvare:

- underprislagen (avsnitt 27),
- förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL (avsnitt 19.10.3),
- koncernöverlåtelselagen, KÖL (avsnitt 29) samt
- Lex ASEA i 3 § 7 a mom. SIL (avsnitt 19.3.6).

Bestämmelserna om andelsbyten, om verksamhetsöverlåtelser i FUL samt bestämmelserna i 3 § 1 h mom. SIL är däremot inte tillämpliga.

20.3.5.3 Delägarnas intäkter och kostnader

Handelsbolagets inkomster

Delägarna beskattas för sin andel av handelsbolagets inkomst av näringsverksamhet beräknad enligt ovan.

Sjukpenning m.m.

Delägarna beskattas också för eventuell sjukpenning de erhållit som grundar sig på verksamhet i handelsbolaget, återförda egen-

avgifter m.m.

Uttag

Delägarna kan vidare beskattas för uttag ur handelsbolagets näringsverksamhet (se 22 § anv. p. 1 a KL och avsnitt 20.3.10). Det är då den skattemässiga vinsten som beskattas hos den delägare som gjort uttaget. Vanliga uttag av kontanter beskattas däremot inte.

Bilförmån

Om en delägare i bolaget för privat bruk och i mer än ringa omfattning använt en bil tillhörig bolaget eller leasad av bolaget och som ingått i handelsbolagets näringsverksamhet, skall han beskattas för bilförmån. Med ringa omfattning menas högst tio tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka av högst 100 mil.

Bilförmånens värde bestäms enligt samma regler som gäller i inkomstslaget tjänst. Detta gäller även bensinförmån. Förmånen tas emellertid upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet i den förvärvskälla i handelsbolaget dit bilen hör (22 § anv. p. 1 a st 7 och 8, 32 § anv. p. 9 och 42 § anv. p. 2 och 4 KL samt avsnitt 4.3.3.10-11 och RSV S 1999:39).

Om delägaren använt en bil tillhörig bolaget som inte ingått i bolagets näringsverksamhet därför att den inte alls används i näringsverksamheten, föreligger inget uttag ur näringsverksamhet och beskattning av förmånen kan inte ske. De i verksamheten bokförda utgifterna för bilen är enligt allmänna principer då inte avdragsgilla. (Däremot föreligger i sådana fall uttag ur handelsbolaget, vilket påverkar ingångsvärdet på andelen i bolaget, se avsnitt 21.)

Kostnader för bil

Den som använt egen bil i handelsbolagets verksamhet har rätt till avdrag för kostnader med 15 kr per mil (23 § anv. p. 32 KL). Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för bilförmån har rätt till avdrag för drivmedel med 5 kr/mil för dieselolja och med 8 kr/mil för bensin eller annat drivmedel. En förutsättning är dock att handelsbolaget inte betalat kostnaden.

Resor till och från arbetet

Delägare i handelsbolag har rätt till avdrag för kostnader för resor till och från arbetet enligt samma regler som gäller i inkomstslaget tjänst. Avdrag får bara göras för den del av kostnaderna som överstiger 7 000 kr. Om den skattskyldige har inkomst av både tjänst och näringsverksamhet, reduceras avdraget i tjänst i första hand. Om resorna företagits med bil medges avdrag med 15 kr per mil. Den som beskattas för bilförmån får dock inte schablonavdrag för bilresor under den tid förmånen åtnjuts (23 § anv. p. 23 st. 4, 33 § 2 mom. och anv. p. 4 KL och avsnitt 4.3.3.11 och 4.4.2.1). Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för uttag av bilförmån har i stället rätt till avdrag för drivmedel med 5 kr/mil för dieselolja och med 8 kr/mil för bensin och annat drivmedel. Avdragsrätt föreligger i detta fall även om handelsbolaget betalat drivmedlet eftersom delägaren i så fall skall förmånsbeskattas för detta.

Samma avdragsrätt har den som företagit resorna med en bil som förmånsbeskattats hos make, sambo eller annan närstående (se 32 § anv. p. 14, st. 13 KL och 65 § KL).

Diverse kostnader

Avdrag får också göras för t.ex. kostnader för hälsovård och arbetslöshetskassa enligt samma regler som gäller i tjänst.

Ett rättsfall som belyser att avdrag kan göras för delägarrens kostnader i handelsbolagets verksamhet är RÅ 1992 ref 67. En person var från en tidigare anställning bunden av en skadeståndssanktionerad konkurrensklausul. Han startade ändå en konkurrerande verksamhet i handelsbolagsform och ålades därför att utge skadestånd. Beloppet ansågs som en avdragsgill driftkostnad i handelsbolagets verksamhet.

Borgensansvar för bolagets skuld

Beträffande utgiftsräntor medges emellertid inte avdrag efter handelsbolagets konkurs om inte bolagsmannen är direkt betalningsansvarig för lånet. Att han som bolagsman varit solidariskt ansvarig tillsammans med bolaget och dessutom borgensman för bolagets skuld är inte tillräckligt (RÅ 1992 ref. 17).

Premie för pensionsförsäkring

Avdrag för pensionförsäkringspremie eller insättning avseende individuellt pensionssparande kan ske i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för som allmänt avdrag, se avsnitt 14.2.

**Fastighetsskatt,
pensionsskatter m.
m.**

Det är handelsbolaget och inte delägarna som är skattskyldigt för fastighetsskatt för fastigheter tillhöriga handelsbolaget. Detsamma gäller för SLP och AvP avseende handelsbolagets verksamhet.

Delägarna är däremot skattskyldiga för SLP på sina egna pensionsförsäkringspremier och får motsvarande avdrag.

Räntefördelning

Räntefördelning görs för varje delägare för sig under förutsättning att det är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (kapitel 16).

Expansionsmedel

Avsättning till expansionsmedel och återförande av sådana avsättningar görs för varje delägare för sig under förutsättning att det är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (kapitel 17).

Periodiseringsfond

Avsättning till periodiseringsfond och återförande av sådan fond görs av varje delägare för sig. Bestämmelserna gäller inte bara för delägare som är fysiska personer och dödsbon utan också för vissa andra juridiska personer som t.ex. aktiebolag (kapitel 18).

**Skogskonto,
upphovsmanna-
konto**

Delägare i handelsbolag har inte rätt till avdrag för avsättning till skogskonto (avsnitt 24.2.2) eller till upphovsmannakonto (avsnitt 24.6.6.2).

Slutligt underskott i förvärvskälla

Om en verksamhet i handelsbolaget läggs ner med ett slutligt underskott som inte kunnat dras av, medges *inte* avdrag för delägare i handelsbolag som är fysisk person eller dödsbo utan bara för enskilda näringsidkare och dödsbon som bedriver enskild näringsverksamhet (3 § 13 mom. SIL; avsnitt 20.3.3.2).

Om rätt taxeringsår se avsnitt 20.3.9.

20.3.6 Fastigheter, värdepapper m.m.

20.3.6.1 Fastigheter och bostadsrätter

Reglerna om beskattning av fastigheter beskrivs i kapitel 6 och om beskattning av bostadsrätter i kapitel 7.

Löpande intäkter

Om ett handelsbolag äger en fastighet, är denna alltid en näringsfastighet. Beskattning av löpande intäkter och kostnader sker därmed i inkomstslaget näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Detsamma gäller också för bostadsrätter.

Oavsett om fastigheten används i näringsverksamhet eller innehas i förvaltningssyfte hänförs intäkter och kostnader till samma förvärvskälla (avsnitt 20.3.3.1 och 20.3.4). Bedömningen av om förvärvskällan är aktiv eller passiv görs för varje delägare (fysisk person) för sig. Förvärvskällan kan emellertid aldrig slås samman med fastighetsförvaltning som en sådan delägare själv bedriver eller som bedrivs av annat handelsbolag som han är delägare i. För delägare som är aktiebolag e.d. finns bara en förvärvskälla och all inkomst från bolaget kommer att ingå i den.

I RÅ76 ref. 77 hade en delägare i ett kommanditbolag bott i en lägenhet i

bolagets fastighet. Han beskattades för bostadsförmånen som en del av vinsten från bolaget. Hyresvärdet hade inte tagits upp i bolagets resultat. Se vidare avsnitt 6.4.2.

I RÅ 1988 ref. 21 erhöll en delägare i ett handelsbolag inkomst av uthyrning av en lägenhet som han disponerade i handelsbolagets fastighet. Hyresvärdet av lägenheten ansågs som en inkomst för handelsbolaget och beskattades hos delägaren. Avdrag för kostnader medgavs.

För bostadsrätter i näringsverksamhet beskattas normalt inte förmån av bostad (22 § anv. p. 7 KL och avsnitt 7.3). Sådana inbetalningar till föreningen eller bolaget som utgör kostnader i näringsverksamheten får emellertid ändå dras av.

Beträffande reparationer, underhåll och ombyggnader samt värdeminskningssavdrag på byggnader m. m. gäller samma regler för fastighet och bostadsrätt som ägs av ett handelsbolag som för andra näringsfastigheter respektive bostadsrätter i näringsverksamhet (avsnitt 6.4.3-4). Om delägares avdragsrätt, se RÅ 1992 not. 428. Värdeminskningssavdrag, fondavsättningar m.m. görs för bolaget som sådant och inte för varje delägare för sig.

För andelshus gäller emellertid särskilda regler (avsnitt 6.4.7).

Beträffande hyresfastigheter, se även avsnitt 6.4.5.

Reavinster

De allmänna reglerna för beskattning av reavinster finns i avsnitt 5.6 och de särskilda reglerna för fastigheter i avsnitt 6.5 och för bostadsrätter i avsnitt 7.4.3.

Bestämmelserna i underprislagen (avsnitt 27), förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL (avsnitt 19.10.3) samt i 3 § 1 h mom. SIL (avsnitt 26) kan bli tillämpliga.

Avyttringar av fastigheter och bostadsrätter som är omsättningstillgångar beskattas i näringsverksamhet. Detta gäller för både fysiska och juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

Avyttringar av fastigheter och bostadsrätter som är anläggningstillgångar beskattas däremot i inkomstlaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon (avsnitt 20.3.2). Återföring av värdeminskningssavdrag m.m. sker i näringsverksamheten precis som för en enskild näringsidkare.

För delägare som är aktiebolag e.d., sker beskattningen av reavinster på anläggningstillgångar i inkomstlaget näringsverksamhet (avsnitt 20.3.4). Återföring av värdeminskningssavdrag m.m. sker också i näringsverksamhet.

Vid beräkning av vinst etc. i ett handelsbolag med både fysiska och juridiska personer som delägare uppkommer frågan om man skall använda reglerna i inkomstlaget kapital eller i inkomstlaget näringsverksamhet.

Enligt allmänna principer för handelsbolag gäller att nettoresultatet för handelsbolaget räknas ut för varje förvärvskälla innan fördelning sker på delägarna. En enda reavinstberäkning skall således göras för avyttringen. Det kan inte komma ifråga att använda vissa regler på den del som skall fördelas på delägare i

form av fysisk person och andra regler på den del som skall fördelas på en juridisk person. Detsamma gäller om det finns flera reavinster och reaförluster samma år i handelsbolaget. Samma andel av förlusterna måste då gälla för samtliga delägare. Vidare är huvudregeln för handelsbolag att reavinster på fastigheter och bostadsrätter skall hänföras till inkomst av kapital. Man skall därför alltid tillämpa reglerna i kapital när reavinsten beräknas (prop. 1989/90:110 s. 660).

Till och med om samtliga delägare i handelsbolaget är aktiebolag e.d. skall reglerna om hur man beräknar reavinster och reaförluster i inkomstslaget kapital tillämpas.

De allmänna reglerna om beskattning av reavinster i 3 och 24 §§ SIL och de särskilda reglerna om beskattning av reavinster på fastigheter och bostadsrätter i 25 och 26 §§ SIL skall således användas.

I dessa bestämmelser används ofta uttrycket skattskyldig på ett sådant sätt att tvekan kan uppkomma om bestämmelsen kan användas när handelsbolag säljer fastighet eller bostadsrätt eftersom handelsbolag inte är skattskyldiga. Tidigare har emellertid reglerna ansetts analogt tillämpliga och skattereformen 1991 innebär inte någon ändring på den punkten.

Beskattning sker för det år då bindande avtal om avyttring träffats (24 § 4 mom. SIL).

Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare tillämpas följande regler. Reavinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För fastigheter som förvärvats före 1952 får bolaget som ingångsvärde använda 150 % av taxeringsvärdet 1952.

Värdeminskningssavdrag som hänför sig till

tiden före 1952 skall inte återföras. Detta gäller oavsett om man använt verkliga anskaffningskostnaden eller 150 % av taxeringsvärdet 1952 som ingångsvärde.

90 % av vinsten är skattepliktig (25 § 11 mom. SIL).

Övergångsbestämmelsen p. 4 av till SIL (SFS 1990:650) är tillämplig. Denna bestämmelse får däremot inte användas när delägare i fåmansägt handelsbolag eller närstående till honom avyttrar fastighet till bolaget (avsnitt 22.4.5). Den får inte heller användas tillsammans med kvotering av vinsten till 90 %.

För andelshus gäller särskilda regler (25 § 4 mom. 1 st. SIL och avsnitt 6.4.7).

Reavinstbeskattning av näringsfastigheter behandlas närmare i avsnitt 6.5.3.3.

Bostadsrätter

Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare tillämpas följande regler. Reavinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 får bolaget som ingångsvärde använda 150 % av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet den dagen.

90 % av vinsten är skattepliktig (26 § 10 mom. SIL).

Reaförluster

Beträffande reaförluster vid försäljningar fr. o.m. den 1 juli 1994 gäller att de är avdragsgilla till 63 % (23 § anv. p. 33 KL, 3 § 2 mom. 3 st., 25 § 11 mom. och 26 § 10 mom. SIL).

Samma avdragsbegränsningar gäller oavsett om delägaren är en fysisk person eller en juridisk person. Bestämmelsen i 2 § 1 mom. 8 st. SIL gäller bara då reavinst eller reaförlust *beräknas* hos den juridiska personen och inte då den beräknas hos ett handelsbolag. 90 %-regeln är därför inte tillämplig för reaförluster på fastigheter i handelsbolag.

Vidare torde bestämmelsen i 23 § anv. p. 33 KL om fullt avdrag för reaförlust på näringsbetingade tillgångar inte vara tillämplig. Reavinster på fastigheter i handelsbolag beskattas i kapital. Endast kapitalregler skall därför tillämpas även om delägaren är t.ex. ett aktiebolag som måste hänföra vinsten till näringsverksamhet.

Detta följer av principen att reavinst och reaförlust samt nettot i bolaget måste beräknas för handelsbolaget som sådant enligt enhetliga regler. Först därefter fördelas detta netto på delägarna. Jfr avsnitt 20.3.6.2 om fallans tillämpning på aktieförluster i handelsbolag.

Om handelsbolaget säljer en fastighet eller en bostadsrätt med reaförlust kan förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL bli tillämplig, se prop. 1998/99:15 s. 240 och avsnitt 19.10.3.

Underskott

I 25 § 10 mom. och 26 § 9 mom. SIL finns bestämmelser om att underskott av den förvärvskälla som fastigheten eller bostadsrätten ingått i, under vissa omständigheter skall dras av från reavinsten vid försäljning av fastigheten/ bostadsrätten. Bestämmelserna gäller för fysiska personer och dödsbon. Skälet till kvittningsrätten är att man velat undvika en del av de nackdelar som följer av att reavinst på fastigheter och bostadsrätter beskattas i kapital medan de löpande intäkterna och kostnaderna hänförs till inkomst av näringsverksamhet (prop. 1990/91:54 s. 225 ff). Regeln bör anses tillämplig även på reavinster och underskott som härrör från handelsbolag och som beskattas hos fysiska personer och dödsbon.

Bestämmelserna omfattar inte aktiebolag o. d. som är delägare i handelsbolag. Eftersom dessa bara har en förvärvskälla, får de emellertid kvitta underskott från handelsbolaget löpande mot andra inkomster. De får också dra av underskottet från reavinsten det år försäljningen deklarerar.

Uppskov

Eftersom handelsbolag inte kan inneha privatbostäder, kan uppskov med beskattning av reavinsten aldrig erhållas.

Fåmansägda handelsbolag

Om ett fåmansägt handelsbolag säljer en fastighet eller en bostadsrätt till en delägare eller närstående till honom till underpris och fastigheten eller bostadsrätten kan antas bli privatbostad i och med förvärvet, kan beskattning av förvärvaren komma i fråga under tjänst (avsnitt 22.4.7). Denna bestämmelse tar över den allmänna bestämmelsen om att inkomster från handelsbolaget beskattas i handelsbolagets inkomstslag hos delägare som är fysiska personer eller dödsbon. Regeln gäller också för tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad.

Beträffande uttagsbeskattning, se avsnitt 20.3.10.

Om en delägare i ett fåmansägt handelsbolag eller närstående till honom säljer en fastighet eller en bostadsrätt till handelsbolaget, får man inte tillämpa p. 4 av övergångsbestämmelserna till SIL som gäller t.o.m. 1999.

Fastighetsskatten

Handelsbolaget är skattskyldigt till fastighetsskatt för handelsbolagets fastigheter (2 § lagen om statlig fastighetsskatt).

20.3.6.2 Värdepapper o.d.

Löpande intäkter och utgifter

Till näringsverksamhet räknas sådana intäktsräntor, utdelningar och utgiftsräntor som för enskilda näringsidkare skall hänföras till det inkomstslaget (avsnitt 11.5). Dit hör således t.ex. vanliga intäkts- och utgiftsräntor i näringsverksamhet.

Löpande intäkter på värdepapper i form av andra räntor och utdelningar beskattas emellertid också i näringsverksamhet (avsnitt 20.3.2 och 20.3.4).

Utgiftsränta på lånat kapital dras på samma sätt alltid av i näringsverksamhet. Detta gäller oavsett vad lånet använts till i handelsbolaget. Också räntor och utdelningar i utländsk valuta hänförs till näringsverksamhet.

Beträffande förvaltningskostnader gäller att de är avdragsgilla enligt 23 § KL om de kan karaktäriseras som kostnader i näringsverksamhet.

Av 24 § anv. p. 1 st. 10 KL framgår att ett antal bestämmelser i SIL som gäller i kapital också skall användas i näringsverksamhet, bl.a. 3 § 7-11 mom. SIL. I övrigt används de vanligt reglerna i näringsverksamhet. Detta innebär följande.

Bokföringsmässiga grunder tillämpas. Redovisning sker per räkenskapsår (24 § KL).

Räntor och utdelningar är skattepliktiga i sin helhet och utgiftsräntor på lån är avdragsgilla fullt ut utan någon avdragsbegränsning. Skattefrihet för utdelning kan emellertid komma ifråga då 3 § 7 a mom. SIL (Lex ASEA) är tillämplig.

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 (3 § 4 mom. 2 st. SIL gäller inte). Till ränta

räknas däremot räntekompensation för upplupen men inte betald ränta vid överlåtelse av skuldebrev trots att 3 § 6 mom. 2 st. SIL inte är tillämplig.

För diskonteringspapper blir bedömningen av vad som är ränta och vad som är kapitalvinst eller kapitalförlust densamma som i kapital.

Utskiftning från ideella föreningar behandlas på samma sätt som i kapital. Bestämmelserna om överlåtelse av rätt till utdelning gäller också. Se 3 § 7-11 mom. SIL.

Avyttringar

Avyttringar av lös egendom beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet (avsnitt 20.3.2 och 20.3.4).

Näringsverksamhet enligt 21 § KL

Avyttringar som ingår i egentlig näringsverksamhet enligt 21 § KL, dvs. försäljning av lagertillgångar, beskattas enligt de regler som gäller allmänt i sådan verksamhet. Där beskattas således näringsverksamhetens fordringar och skulder i svensk och utländsk valuta samt försäljning av omsättningstillgångar, inventarier m.m. i näringsverksamheten.

För aktier o.d. gäller följande beträffande gränsdragningen mellan egentlig rörelse och reavinstbeskattad egendom.

I RÅ81 1:4 hade ett handelsbolag, ägt av fysiska personer, handlat med aktier. Handeln hade uteslutande varit inriktad på att med eget och för verksamheten upplånat kapital förvärva aktier i avsikt att efter kort tid sälja dem och därigenom uppnå största möjliga avkastning på det omsatta kapitalet. Handeln hade bedrivits för bolagets eller en av delägarnas räkning och hade inte varit inriktad på att

tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare, som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets kunder. Verksamheten ansågs därför inte som rörelse i skatte-rättslig mening. Att handeln hade stor omfattning och inriktats på korta spekulationsvinster hade ingen betydelse. Reglerna för beskattning av reavinst var därför tillämpliga.

Fr.o.m. 1992 års taxering skall försäljning av värdepapper som huvudregel beskattas i näringsverksamhet. Ovanstående rättsfall torde emellertid fortfarande gälla beträffande gränsdragningen mellan vad som skall anses som vinst vid avyttring av omsättningstillgångar i värdepappershandel och vad som skall anses som annan reavinst (prop. 1989/90:110 s. 457-458). Det torde därför fortfarande krävas att handelsbolag, som ägs enbart av fysiska personer, handlat med värdepapper för utomståendes räkning för att värdepappershandel skall kunna föreligga.

För handelsbolag, ägt av enbart juridiska personer eller med blandat ägande, är rättsläget oklart.

Samma regler torde gälla för skuldebrev och andra värdepapper som inte ingår i någon egentlig näringsverksamhet enligt 21 § KL.

Realisationsvinster

Avyttringar som inte ingår i egentlig näringsverksamhet enligt 21 § KL beskattas trots det i detta inkomstslag, men man använder i stort sett samma regler som i kapital.

Hit hör värdepapper som inte är lager i näringsverksamhet utan som innehas i kapitalplaceringssyfte.

Reglerna i 24 § anv. p. 1 st. 10 KL innebär

i korthet följande.

Reavinsters och reaförlusters storlek beräknas enligt samma huvudregel som i kapital (24 § 1 mom. SIL). I p. 23 av övergångsbestämmelserna till KL finns emellertid en särskild regel som säger att om tillgången anskaffats före utgången av år 1990, skall beräkningen av reavinst eller reaförlust göras på grundval av vederlaget vid anskaffningen.

Genomsnittsmetoden skall i förekommande fall användas och även schablonregeln för marknadsnoterade aktier på 20 % är tillämplig.

Delbevis och teckningsrättsbevis anses anskaffade för 0 kr.

Fördelningen av anskaffningskostnaden vid optionslån mellan skuldebrev och optionsrätt är densamma för handelsbolag som för privatpersoner.

Trettiodagarsregeln vid försäljningar i utländsk valuta gäller och vinsten/förlusten på valutan räknas in i vinsten/förlusten för den sålda egendomen.

Med avyttring menas detsamma som i kapital, dvs. överlåtelser av äganderätt till egendom mot vederlag. Avyttring anses också föreligga när finansiella instrument förlorat sitt värde i samband med konkurs eller likvidation av bolaget som gett ut dem samt då en option förfallit. Avyttring anses däremot inte föreligga vid utnyttjande av en rättighet eller vid konvertering av ett konvertibelt skuldebrev till aktier (24 § 2 mom. SIL). Förlust på aktie i onoterat bolag får dras från vinst på sådan aktie.

Skattefrihet vid vissa byten av aktier mot enbart andra aktier gäller också för handelsbolag (27 § 4 mom. SIL).

Reavinstbeskattning utlöses av avyttringar (24 § 4 mom. SIL). Eftersom inkomstslaget är näringsverksamhet, skall redovisningen emellertid ske per räkenskapsår. Det innebär att samtliga avyttringar som skett under ett räkenskapsår skall beskattas för detta räkenskapsår. Tilläggsköpeskillingar redovisas när beloppens storlek blir kända och reaförlust får inte dras av förrän den är definitiv.

Reaförluster får inte dras av då egendom avyttrats till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår att benefik avsikt saknats. Vidare får reaförlust som beror på att hyresrätt lämnats som vederlag inte dras av (24 § 3 mom. SIL).

Beträffande optioner, terminer och blankningsaffärer är skattereglerna desamma för handelsbolag som för privatpersoner.

Skulder i utländsk valuta behandlas däremot inte enligt reglerna i kapital utan enligt reglerna i näringsverksamhet.

Om handelsbolaget avyttrar aktier i svenskt aktiebolag, andelar i svensk ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller utländsk juridisk person med reavinst till ett företag som ingår i samma koncern som handelsbolaget, tillämpas bestämmelserna i KÖL, se 22 § anv. p. 1, st. 3 KL och avsnitt 29.

Om handelsbolaget avyttrar aktie eller annan andel i ett företag i utbyte mot andelar i det förvärvande företaget kan uppskov med beskattningen av reavinst komma ifråga för delägarna i bolaget, se andelsbyteslagen och avsnitt 8. (Då handelsbolag förvärvar företag kan sådant uppskov däremot inte komma ifråga för överlåtaren).

Reaförluster

För avdragsrätten för reaförluster finns särskilda bestämmelser för handelsbolag i 23 § anv. p. 33 KL.

För egendom vars innehav betingats av näringsverksamhet, får förluster dras av fullt ut. För annan egendom gäller följande.

Reaförluster är som huvudregel bara avdragsgilla till 70 % (3 § 2 mom. 3 st. SIL).

För marknadsnoterade aktier o.d. utom andelar i avkastnings- och räntefonder får emellertid full kvittning ske mot reavinster på sådana aktier o.d.

Förlust på aktie i onoterat bolag eller på andel i onoterad utländsk juridisk person får dras av från vinst på sådan aktie eller andel (27 § 5 mom. SIL). Sådan förlust får också dras av från vinst på marknadsnoterad aktie eller dylikt som avses i föregående stycke.

Vidare skall reavinst och reaförlust på marknadsnoterade fordringar i SEK som beskattas enligt 29 § SIL utom premieobligationer samt andelar i räntefonder (27 § 6 mom. SIL) behandlas som ränta. För handelsbolag innebär det att vinst är skattepliktig fullt ut och förlust avdragsgill fullt ut.

Vad gäller egendom som nämns i 31 § SIL torde ett handelsbolag, i analogi med att det inte kan inneha en privatbostad, inte kunna inneha egendom för personligt bruk.

Reaförluster i handelsbolag träffas enbart av ovanstående avdragsbegränsningar och inte dessutom av de avdragsbegränsningar som gäller för delägaren. Om t.ex. ett aktiebolag är delägare i handelsbolaget skall förlusten inte dessutom placeras inom den fålla som gäller för aktiebolagets egna reaförluster på aktier o.d. På samma sätt

skall förlusten inte utsättas för en ny reduktion om den skall tas upp i deklarationen hos en delägare som är en fysisk person. Om handelsbolaget har en reaförlust i inkomstslaget kapital kan däremot den del som belöper på delägare som är fysisk person drabbas av begränsningen av skattereduktion för underskott i kapital, endast 70 % över 100 000 kr.

Beskattning vid avyttringar i handelsbolag

	Inkomstslag	Avdrag för förlust
Omsättningstillgångar av alla slag	Näringsverksamhet	100 %
Fastigheter, bostadsrätter	Kapital	63 %
Näringsbetingat innehav av egendom av annat slag än fastigheter, bostadsrätter	Näringsverksamhet	100 %
Aktier o.d.	Näringsverksamhet	70 % (100 % m. not. 100 % onot.)
Andelar i räntefonder	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i blandfonder	Näringsverksamhet	70 %
Andelar i handelsbolag	Näringsverksamhet	70 %
Skuldebrev SEK marknadsnoterade	Näringsverksamhet	100 %
Premieobligationer	Näringsverksamhet	70 %
Skuldebrev SEK ej noterade	Näringsverksamhet	70 %
Utländsk valuta, fordringar i utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %

Om handelsbolaget avyttrar en tillgång som avses i 27-31 §§ SIL med reaförlust till en juridisk person och är handelsbolaget och personen moderföretag och dotterföretag eller står de under i huvudsak gemensam ledning är förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL

tillämplig, se 23 § anv. p. 33 KL och avsnitt 19.10.3.

20.3.7 Resultatfördelning

20.3.7.1 Delägarna är inte närstående

Om de civilrättsliga reglerna, se avsnitt 20.2.4.

Vinster

Den vinst som framkommer i bolaget skall i normalfallet fördelas mellan bolagets delägare i enlighet med vad som avtalats mellan bolagsmännen. Det civilrättsliga avtalet är oftast tillämpligt också skatterettsligt. När det innebär en obehörig överföring av inkomst eller förlust mellan delägarna kan det dock frångås (SOU 1991:100 s. 108 och RÅ 1995 ref. 35). Vid denna bedömning tillmäts bolagsmännens arbetsinsats och kapitalinsats betydelse, se RÅ 1957 Fi. 2409, RÅ 1963 Fi. 1503 och RÅ 1970 Fi. 579.

I RÅ 1997 not. 126, hade en stor del av vinsten i ett kommanditbolag fördelats på ett deläggande aktiebolag, i sin tur ägt av de andra bolagsmännen. Aktiebolaget var kommanditdelägare med begränsat ansvar och hade bara satsat 1 000 kr i kommanditbolaget. RR ansåg att vinstfördelningen haft ett sådant inslag av skattemässigt obehörig inkomstfördelning att den inte borde godtas vid beskattningen.

De civilrättsliga reglerna i HBL om fördelningen av resultatet i de fallen delägarna inte avtalat något annat ger en god bild av vad som i allmänhet bör ge del i

nettointäkten av verksamheten. Hänsyn tas således främst till hur stora kapitalinsatser och arbetsinsatser delägarna gjort. Om risken i verksamheten är stor kan det emellertid vara motiverat med en högre räntesats än den som anges i HBL för sådana delägare som satsat kapital i bolaget.

Även andra parametrar som har affärsmässig betydelse kan påverka vinstfördelningen i mera speciella fall.

Överskott - underskott

Vinsten i ett handelsbolag kan fördelas på så sätt att underskott uppstår för den ene delägaren och överskott för den andre. I RÅ 1968 Fi. 945 uppgick ett handelsbolags nettointäkt av rörelse till 10 376 kr. En av delägarna hade erhållit en ersättning på 12 000 kr. Underskottet, vilket fördelades lika mellan bolagsmännen, utgjorde därefter 1 624 kr. Varken KR eller RR fann anledning att vägra avdrag för det på detta sätt uppkomna underskottet. Förutsättningen för att erhålla avdrag för ett på detta sätt uppkommet underskott är dock att det arvode som utbetalats är skäligt i förhållande till gjord arbetsinsats.

Av 53 § anv. p. 10 KL framgår att andelen i vinsten skall beskattas även om delägaren inte lyft den.

En konsekvens av att det är var och ens andel i nettoresultatet som skall beskattas är, att om någon varit tvungen att p.g.a. sitt solidariska ansvar för bolagets skulder betala mer än sin andel så skall detta inte påverka beskattningen. Vederbörande har nämligen normalt rätt att i sin tur kräva de andra delägarna på deras andel. Se RÅ 1995 not. 95 och RÅ 1972 Fi. 600.

En likartad situation är då någon av delägarna tagit ut medel, t.ex. årets vinst, ur bolaget olovligen, utan de andra delägarnas vetskap. Något avtal om vinstfördelning avseende

beloppen kan då inte sägas föreligga mellan delägarna utan även denna del av vinsten skall fördelas enligt det avtal som finns. Se RÅ 1988 not. 384, RÅ 1963 Fi. 443 och 1074.

Då någon erhållit en förmån från bolaget, t. ex. en bilförmån eller en bostadsförmån, torde det emellertid normalt vara känt av de andra delägarna och värdet av förmånen bör ses som en del av ett uttryckligt eller tyst avtal om fördelning av vinst. Förmånen får därför anses hänförlig till den delägare som erhållit den. Se RÅ 1971 ref. 45 och RÅ 1964 Fi. 2067.

En situation då Regeringsrätten frångått den gjorda uppdelningen av resultatet är då den enbart avsett det skattemässiga resultatet och inte det civilrättsliga, dvs. vem som skall få göra avdrag respektive ta upp andel i vinsten. Avtalen har dessutom framstått som orimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Se RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1988 not. 95 och 553 samt RÅ 1957 Fi. 2409.

Ofta hävdar delägarna att de ingått nytt avtal om vinstfördelning som avviker från vad som gällt dem emellan tidigare. Om den nya fördelningen framstår som orimlig kan den frångås. Se RÅ 1991 not. 335.

Förluster

Även förluster som uppstår i ett handelsbolag skall delas mellan bolagsmännen. Om särskilt avtal finns om hur eventuella förluster skall fördelas kan detta normalt tillämpas även skatterättsligt (RÅ 1972 Fi. 600).

Några särskilda regler för hur förluster i kommanditbolag skall fördelas finns inte. Kommanditdelägaren ansvarar endast med sin kapitalinsats för bolagets förpliktelser. Däremot kan avtalet mellan bolagsmännen vara sådant att förlust skall delas efter sådana grunder att en större andel faller på kommanditdelägaren än vad som motsvarar

hans insatta kapital. I RÅ79 1:85 har kommanditdelägare medgetts avdrag för underskott i bolaget utöver vad som svarade mot hans kapitalinsats i bolaget. Som skäl angavs att lagstöd för att begränsa avdragsrätten saknades.

Rätten till omedelbart avdrag för underskott för kommanditdelägare är numera begränsad i vissa fall (avsnitt 20.3.3.2 och 20.3.4).

Ägarbyte

Om en andel i ett handelsbolag byter ägare under ett beskattningsår beskattas normalt köparen för årets resultat. För att en fördelning skall kunna ske mellan köpare och säljare måste det föreligga ett delbokslut e.d. som visar hur stor del av årets totala resultat som hänförs till säljaren, se exempelvis 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. Frågan om överlåtelsen var giltig kom upp i RÅ 1971 Fi. 1736.

Överlåtelselagen

För överlåtelser efter den 30 november 1992 (vid tilläggsköpe-skillning efter utgången av 1991) gäller särskilda regler för reavinstbeskattningen i vissa fall, se avsnitt 21.6.

20.3.7.2 Fördelning mellan närstående

Fördelningen enligt det civilrättsliga avtalet kan i skatterättsligt hänseende i vissa fall vara oacceptabel. Detta är fallet t.ex. om bolagsmännen har nära personliga relationer till varandra och det kan antas att enbart skattemässiga synpunkter varit avgörande för vinstfördelningen.

Detsamma kan vara fallet då handelsbolaget anställt närstående till en delägare. Ersättningen kan vara satt till ett belopp som överstiger marknadsmässig lön för att vinna

skattefördelar för familjen som helhet.

Inkomster från handelsbolag beskattas i allmänhet som inkomst av näringsverksamhet. Om en närstående till en delägare anställts i bolaget beskattas ersättningen som inkomst av tjänst. Skatteskalen är i båda fallen progressiv. För att sänka skatten på inkomst-erna är det därför intressant att fördela dem på olika familjemedlemmar. Det kan också medföra skattelindring att överföra inkomster till en delägare i familjen som är passiv i förvärvskällan eftersom SLF är lägre än egenavgifterna. För närstående som inte är delägare beskattas ränta på fordran på bolaget som inkomst av kapital dvs. skattebelastningen blir lägre än vid beskattning i näringsverksamhet.

Fåmansägt handelsbolag

I 32 § anv. p. 13 KL finns regler för det fall att en person är företagsledare i ett fåmansägt handelsbolag och ersättning har utgått till make/maka eller barn.

De allmänna bestämmelserna om vad som menas med företagsledare och fåmansägt handelsbolag, marknadsmässig ersättning m. m., se avsnitt 22.2.

Om bestämmelsernas närmare innehåll, se även tabell nedan och RSV S 1999:21, avsnitt 4.3 ff.

För make eller med make jämställd enl. 65 § KL eller barn som är delägare i ett handelsbolag gäller samma regler för inkomstslag och förvärvskälla som för andra delägare (avsnitt 20.3.2). Även om ersättningen benämns lön, arvode eller ränta på insatt kapital skall den således hänföras till det inkomstslag som gällt om handelsbolaget varit skattskyldigt, dvs. normalt näringsverksamhet (i vissa fall kapital) och till den förvärvskälla eller de förvärvskällor som finns i handelsbolaget. Hur fördelningen skall

ske mellan olika inkomstslag och olika förvärvskällor regleras inte av bestämmelserna. Även underskott kan fördelas på närstående som är delägare i bolaget.

Reglerna omfattar inte bara ersättning för utfört arbete utan för närstående som är delägare i bolaget också ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats. Av prop. 1989/90:110 s. 603-604 framgår att man avsett att bestämmelserna skall täcka alla inkomster ifrån bolaget. Ersättningen för kapitalinsatsen skall vara skälig. Vad som menas med skälig ersättning varierar med marknadsräntan och med den risk som bolagskapitalet utsätts för. Det torde också ha betydelse om verksamheten går med årligt överskott eller om överskott bara uppkommer vissa år. Så kan vara fallet t.ex. då handelsbolaget ägt en hyresfastighet som gått med löpande underskott ett antal år men som säljs med vinst. Se RSV S 1999:21 p. 4.5.

Inkomst av näringsverksamhet kan vara aktiv eller passiv för medhjälpande make eller barn (jämför vad som gäller i enskild näringsverksamhet, avsnitt 13.3.2).

Fåmansägt handelsbolag

Hur stor del av ersättningen till företagsledarens make och barn får beskattas hos dem själva?

I. Den närstående är inte delägare i handelsbolaget (inkomst av tjänst)

Företagsledarens make

- som själv är företagsledare	Hela ersättningen
- som själv inte är företagsledare	Den marknadsmässiga delen
Barn under 16 år	0 kr
Barn, 16 år och äldre	Den marknadsmässiga delen

II. Den närmstående är delägare i bolaget (inkomst av näringsverksamhet)

	Ersättning för arbete	Ränta på insatt kapital
Företagsledarens make		
- som själv är företagsledare	Hela ersättningen	Hela ersättningen
- som själv inte är företagsledare	Den marknadsmässiga delen	Skälig ersättning
Barn under 16 år	0 kr	Skälig ersättning
Barn, 16 år och äldre	Den marknadsmässiga delen	Skälig ersättning

Överskjutande del beskattas hos företagsledaren. Vad gäller ersättning till barn skall överskjutande del, om båda makarna har inkomst från handelsbolaget, beskattas hos den som har den högsta inkomsten eller om båda har lika hög inkomst, hos den som är äldst.

Även kostnader barnet haft kan flyttas till företagsledaren (avsnitt 22.3.1).

Med barn avses även styvbarn och fosterbarn.

För närstående som inte är delägare i bolaget beskattas ersättningen i inkomstslaget tjänst. Han kan inte tillföras del av ett underskott i handelsbolaget.

Reglerna för fördelning mellan makar gäller inte det fall att båda makarna är företagsledare eller att ingen av dem är det. Reglerna för barn gäller inte i det fall ingen av makarna är företagsledare, men däremot i det fall båda är det.

I RÅ 1995 not. 95 tog RR ställning till fördelningen av underskott från ett handelsbolag mellan två makar som båda ansågs vara företagsledare.

Övriga fall

Bestämmelserna i lagrummet är inte heller tillämpliga då ersättning gått till andra närstående, t.ex. sådan sambo som inte är jämställd med make enligt 65 § 5 st. KL eller till förälder till någon av delägarna. Detsamma är fallet då ett handelsbolag inte är fåmansägt och då ett handelsbolag betalat ut ränta på kapital som lånats från någon närstående som inte är delägare. Vid uppenbara fall av inkomstöverföringar torde den gjorda inkomstfördelningen emellertid ändå kunna frångås. Detsamma gäller när inkomstöverföringen går i den andra riktningen och innebär förtäckt gåva från långivaren till handelsbolaget.

Om den civilrättsliga vinstfördelningen uppenbart gynnar någon av delägarna på annan delägares bekostnad utan att det finns affärsmässiga skäl för detta kan vinstfördelningen i vissa fall underkännas. Se RÅ 1995 not. 95, RÅ 1991 not. 335 och

Intressegemenskap kan också föreligga mellan fysiska personer och ett av dem ägt aktiebolag som också är delägare i handelsbolaget. Se RÅ 1997 not. 126. Det är således inte bara benefika inkomstöverflyttningar som föranleder att man frångår delägarnas egen resultatfördelning utan även affärsmässigt betingade omfördelningar kan leda till att avtalet underkänns skattemässigt, om de affärsmässiga skälen inte är relaterade till delägarnas engagemang i handelsbolaget.

20.3.8 Beskattningsort

Handelsbolagets inkomst beskattas i den kommun där respektive delägare skall beskattas och inte i handelsbolagets hemkommun (RÅ 1955 Fi. 282).

De allmänna reglerna om beskattningsort finns i 56 och 60 §§ KL. Normal beskattningsort är delägarens hemortskommun. Om emellertid den skattskyldige inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av året före taxeringsåret, se RSV:s Handledning för internationell taxering.

Även eventuella allmänna avdrag som periodiskt understöd, som härrör från handelsbolaget, hänförs till delägaren och därmed till den kommun där han skall beskattas.

20.3.9 Beskattningsår

1 och 12 §§ BFL
3 § 3 st. KL
prop. 1989/90:110 s. 589-590, 766-767,
SkU30
prop. 1993/94:50 s. 333

Delägare i handelsbolaget skall redovisa sin

andel i bolagets vinst oavsett om vinsten tagits ut från bolaget eller inte.

Kapital

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon skall vissa inkomster, främst reavinster på fastigheter och bostadsrätter, beskattas i inkomstslaget kapital. För reavinster är avyttringstidpunkten avgörande för vilket år de skall hänföras till. För andra inkomster gäller kontantprincipen.

Närings- verksamhet

För inkomst av näringsverksamhet sker beskattningen enligt bokföringsmässiga grunder. Brutet räkenskapsår kan komma i fråga (24 § KL).

Fysisk person eller dödsbo

Om en fysisk person eller ett dödsbo skall beskattas för bolagets inkomst skall enligt 12 § 1 st. BFL kalenderår vara räkenskapsår för handelsbolaget. Detta gäller även om annan juridisk person också är delägare i bolaget. Detsamma gäller också om ingen fysisk person är delägare men däremot ett annat handelsbolag som i sin tur har en fysisk person som delägare.

Bestämmelsen har införts för att få en fast avstämningspunkt gentemot privatekonomin vid tillämpning av reglerna om räntefördelning.

Andra juridiska personer

Om däremot enbart andra juridiska personer än dödsbon, t.ex. aktiebolag, är delägare i handelsbolaget får de tre tillåtna brutna räkenskapsåren användas.

Ägarförhållandena vid utgången av kalenderåret är avgörande för vilket räkenskapsår som får användas.

Dispens

Dispens kan enligt 12 § 2 st. BFL medges för bokföringsskyldig som skall använda kalenderår. Denna möjlighet skall emellertid enligt förarbetena användas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 767).

När ett handelsbolag med fysisk person som delägare ingår i en koncern med annat räkenskapsår än kalenderår finns två dispensmöjligheter. Dels kan man söka dispens för att kunna ha samma brutna räkenskapsår i handelsbolaget som i koncernen i övrigt. Dels kan man söka dispens för att handelsbolaget skall kunna ha kalenderår som räkenskapsår medan koncernen i övrigt har annat räkenskapsår (12 § 5 och 6 st. BFL). Även i det senare fallet är dispensgivningen mycket restriktiv.

I båda fallen skall dispensen sökas hos RSV.

Juridisk person är delägare

Om ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag ingår resultatet från handelsbolaget i inkomst av näringsverksamhet för aktie-bolaget och i den enda förvärvskälla aktiebolaget har. Om koncernförhållande inte föreligger och vid dispens behöver handelsbolaget inte ha samma räkenskapsår som aktiebolaget.

Handelsbolagets resultat skall beskattas vid den taxering som hade varit den rätta om handelsbolaget varit skattesubjekt (3 § 3 st. KL).

Exempel:

Handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår. Ett aktiebolag som är delägare har 1/7 - 30/6 som räkenskapsår.

Handelsbolagets resultat för kalenderåret 1999 redovisas vid inkomst- taxeringen 2000.

I vissa fall kan delägaren åsättas två taxeringar vid samma inkomsttaxering. Reglerna föreskriver inget om till vilken taxering handelsbolagets resultat skall hänföras. Den skattskyldige har därför valrätt och kan hänföra handelsbolagets resultat till vilken taxering han vill.

Om alla delägare i ett handelsbolag är juridiska personer kan handelsbolaget ha brutet räkenskapsår utan dispens. Då bör även sådana inkomster som för fysisk person beskattas i kapital, dvs. främst reavinster på fastigheter och bostadsrätter, redovisas per räkenskapsår och inte per kalenderår. Inkomsterna kan nämligen inte delas mellan delägarna förrän handelsbolagets räkenskapsår gått till ända.

20.3.10 Utskiftning och uttag av tillgångar

Delägarrens andel i årets vinst skall beskattas hos honom oavsett om han tagit ut den under året eller inte. Uttag i kontanter beskattas däremot inte. Om han emellertid tagit ut egendom ur bolagets näringsverksamhet skall uttagsbeskattning ske. Handelsbolagets inkomst ökar med det beskattade beloppet och denna del hänförs normalt till den delägare som gjort uttaget.

Vem av delägarna som skall beskattas kan emellertid variera med omständigheterna, se avsnitt 20.3.7.1.

(Samtliga uttag, både beskattade och obeskattade påverkar emellertid det justerade ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget, se kapitel 21).

Utskiftning och uttag av tillgångar ur handelsbolag behandlas på samma sätt vid beskattningen av den löpande inkomsten från handelsbolaget. Beträffande reavinstbeskattning, se kapitel 21.

Uttagsbeskattning skall också ske då skattskyldighet för förvärvskällan upphört och i liknande fall, se 22 § anv. p. 1 b KL och Handledning för internationell beskattning.

De skattemässiga regler som blir aktuella att tillämpa är följande:

Näringsverksamhet

I 22 § anv. p. 1 a-1 b KL finns bestämmelser om uttagsbeskattning av tillgångar som vid en avyttring skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. Lagrummet innehåller en huvudregel medan lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (UPL) innehåller undantagsregler.

Med uttag avses att den skattkyldige tillgodogör sig en tillgång ur en förvärvskälla för privat bruk eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla. Som uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Handelsbolag är inte skattskyldiga utan skatten på bolagets inkomster betalas av delägarna. Reglerna får emellertid anses analogt tillämpliga även då handelsbolag överlåter tillgångar utan ersättning eller för underpris utan att det är affärsmässigt motiverat. Beskattning sker då hos delägarna.

Observera att som huvudregel skall uttag ur förvärvskälla föreligga. En särskild regel har emellertid införts för det fall att delägare som är aktiebolag tar ut egendom ur handelsbolaget. Även då kan uttagsbeskattning komma ifråga trots att det rör sig om samma förvärvskälla. Om aktiebolaget överlåter egendom till handelsbolaget gäller emellertid inte denna regel.

Huvudregeln anger att uttagsbeskattning skall ske som om tillgången avyttrats till marknadsmässigt pris, se avsnitt 11.3. Avdrag medges för anskaffningskostnad enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om.

Reglerna omfattar även egendom som reavinstbeskattas i näringsverksamhet.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Om bilförmån, se avsnitt 19.3.5.3. Om uttaget av tjänsten har samband med uttag av tillgång som inte skall uttagsbeskattas, skall uttagsbeskattning av tjänsten inte heller ske.

Uttagsbeskattning sker inte vid uttag av andra aktier och andelar än sådana som är omsättningstillgångar i byggverksamhet, handel med fastigheter e.d. om aktierna eller andelarna delats eller skiftats ut enligt Lex ASEA, 3 § 7 a mom. SIL, eller i samband med utskiftning från ideell förening i vissa fall enligt 3 § 8 mom. 3 st. SIL.

Undantag från uttagsbeskattning kan komma ifråga då överlåtelse sker till ett handelsbolag från ett företag eller från ett annat handelsbolag under vissa förutsättningar. Uttagsbeskattning skall emellertid alltid ske vid överföring från fysisk person till handelsbolag. Se avsnitt 26.6.1.1-3.

Undantag från uttagsbeskattning kan även komma ifråga då överlåtelse sker från

handelsbolag till

- fysisk person,
- annat företag än svensk stiftelse eller svensk ideell förening samt
- annat handelsbolag

men endast under vissa förutsättningar, se avsnitt 26.6.1.3.

För de fall juridiska personer utom dödsbon är delägare i handelsbolaget gäller bestämmelsen ovan alla typer av tillgångar eftersom dessa generellt skall redovisas som inkomst av näringsverksamhet utifrån reglerna i 2 § 1 mom. 6 st. SIL.

För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolaget gäller generellt att beskattning skall ske som inkomst av näringsverksamhet dock med vissa undantag. Sistnämnda gäller bl.a. vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter och bostadsrätter i äkta bostadsrättsföreningar o.d. Dessa skall i stället beskattas som inkomst av kapital. Detta följer av reglerna i 22 § anv p. 1 st. 3 KL jämfört med 3 § 1 mom. 1 st. SIL.

Kapital

I de fall uttagna tillgångar skulle ha beskattats som inkomst av kapital vid en avyttring är sålunda 22 § anv. p. 1a-1b KL inte tillämplig. I stället gäller tidigare praxis på området dvs. att begreppet förtäckt realisationsvinst inte existerar. Denna praxis fastslogs första gången i RÅ 1947 Fi. 632.

I de fall tillgångarna vid en avyttring skulle ha redovisats som inkomst av kapital kan delägarna själva bestämma avräkningsvärdena till belopp mellan reavinsttaket och marknadsmässigt pris. Därmed kan beskattning undvikas om priset sätts till reavinsttaket.

I de ovan angivna fallen där kapitalbeskattning blir aktuell gäller dock att värdehöjande reparationer och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastighet under beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren oavsett avräkningspris skall återföras som inkomst av näringsverksamhet. Däremot torde återföringen av värdeminskningssavdragen i näringsverksamheten kunna undvikas i dessa fall genom att avräkningsvärdet sätts tillräckligt lågt. Detta framgår av reglerna i 22 § anv. p. 5 st. 1 och 5 KL.

Skall värdeminskningssavdragen inte återföras i inkomstslaget näringsverksamhet skall de i stället återföras i inkomstslaget kapital enligt 25 § 5 mom. 1 st. SIL.

Fåmansägt handelsbolag

För fåmansägt handelsbolag finns dessutom en specialregel i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL som gäller förvärv genom bl.a. utskiftning eller uttag av hus eller sådan lägenhet som i och med förvärvet kan bli privatbostad. Regeln gäller även tomtmark som kan avses bli bebyggd med sådan bostad.

I de fall denna specialregel är tillämplig skall delägare som är fysisk person beskattas för skillnaden mellan marknadspris och åsatt avräkningsvärde, om detta är lägre, som intäkt av tjänst.

20.3.11 Förmögenhet

Delägarna beskattas

Handelsbolaget är inte heller vid förmögenhetsbeskattningen ett självständigt skattesubjekt. Andelar i handelsbolag förmögenhetsbeskattas istället hos sådana delägare som är skattskyldiga för förmögenhetsskatt, dvs. bl.a. fysiska personer och dödsbon, se 3 § p. 6 SFL.

Privatbostad

Av 14 § SFL framgår att tillgångar och skulder i bolaget beaktas i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren. Bostad som vid direktinnehav skulle varit en privatbostad skall dock alltid tas upp. Detsamma gäller skulder på sådan bostad.

Tillgångar och skulder som är hänförliga till rörelse enligt 21 § KL eller till annan näringsfastighet än sådan som skulle varit privatbostad skall inte tas med vid beskattningen. Även bostäder enligt 3 § p. 2 och 3 SFL räknas vid indirekt ägande till näringsverksamhet. Detta innebär att skatt inte tas ut på sådan nettoförmögenhet. Det innebär emellertid också att nettoskuld i sådan verksamhet inte kan kvittas mot delägarrens egna överskott.

Kapitalförvaltning

Tillgångar och skulder som är hänförliga till kapitalförvaltning skall däremot fortfarande beskattas i samma utsträckning som tidigare. Underskott kan då vara avdragsgillt. För aktier som är inregistrerade vid börs gäller att de skall tas upp till 80 % av marknadsvärdet. Skuld hänförlig till sådana aktier är avdragsgill fullt ut.

Negativt förmögenhetsvärde

Om underskottet är avdragsgillt enligt ovan gäller följande.

Av 14 § 3 st. SFL framgår att ett negativt värde på en andel bara får beaktas om delägaren är fullt ut ansvarig för bolagets förbindelser. Annan delägare med begränsat ansvar, t.ex. kommanditdelägare, får inte dra av någon skuld alls, således inte heller ett belopp motsvarande hans ansvarsbelopp.

Skuld på andelen i handelsbolaget

Skuld som hänför sig till andel i handelsbolag får inte dras av till den del den motsvarar tillgångar och skulder i bolaget som inte skall räknas med (4 § p. 3 SFL).

Se vidare avsnitt 9.5

20.3.12 Deklarationer och kontrolluppgifter**20.3.12.1 Handelsbolagets deklaration****Handelsbolagets skatter**

Handelsbolag är numera skattskyldiga för statlig fastighetsskatt (2 § fastighetsskattelagen), särskild löneskatt för den som utfäst en tjänstepension (1 § SLP) och avkastningsskatt på pensionsmedel (2 § AvP) som hänför sig till handelsbolagets verksamhet. Om dessa skatter är aktuella skall handelsbolag därför lämna särskild självdeklaration (2 kap. 8 § 1 st. 6) och 13 § 1. LSK). Första sidan av blankett SD4 används.

20.3.12.2 Handelsbolagets uppgiftsskyldighet

Inkomst av näringsverksamhet

Handelsbolag är skyldigt att lämna uppgift till skattemyndigheterna om näringsverksamhet som bedrivits av bolaget (2 kap. 19 och 25 §§ LSK). Uppgifterna lämnas på samma sätt som en särskild självdeklaration och skall även omfatta för varje delägare hans andel av bolagets inkomst och värdet av hans andel (blankett SD4 s. 2-4 inklusive eventuellt bilagan "Delägaruppgifter från handelsbolag" används). Uppgiften skall avse inkomsten från varje förvärvskälla för delägaren för sig.

Handelsbolaget skall även lämna uppgift om varje delägares andel av avdrag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 5 a § SAL jfr avsnitt 20.3.1 samt skattefri och skattepliktig survåterföring.

Inkomst av kapital

I fråga om inkomst av kapital skall uppgift numera lämnas om dels varje delägares andel av bolagets inkomst dels de uppgifter som behövs för att beräkna eventuell reavinst på bolagets fastighet.

Tidpunkt

Om handelsbolaget haft kalenderår som räkenskapsår skall uppgiften vara inlämnad senast den 31 mars taxeringsåret (2 kap 28 § LSK). Samma tidsfrist gäller för delägarna i bolaget även om de är fysiska personer eller dödsbon.

Anstånd

Det finns möjlighet att få anstånd enligt 2 kap. 32 § LSK p.g.a. hinder och byråanstånd enligt 2 kap. 33 § LSK.

Förseningsavgift

Om handelsbolaget lämnar in uppgifterna för sent kan förseningsavgift påföras bolaget (5 kap. 5 § TL).

Förseningsavgift tas ut även om uppgift lämnats men med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering (5 kap. 5 § 5 st. TL).

Uppgifter till delägarna

För att delägarna skall kunna deklarerera på ett riktigt sätt är handelsbolaget skyldigt att lämna dem de uppgifter de behöver för att kunna beräkna sina skattepliktiga inkomster från bolaget (3 kap. 53 § LSK).

20.3.12.3 Delägarnas deklarationer**Löpande inkomster**

Delägarna redovisar sina inkomster från bolaget summariskt vad avser inkomst av näringsverksamhet och reavinst på fastighet. Fysiska personer och dödsbon använder blankett N3A och juridiska personer N3B. Inkomst av kapital i övrigt måste däremot redovisas utförligt enligt de regler som finns i LSK.

Delägare i handelsbolag får inte lämna förenklad självdeklaration utan skall lämna särskild självdeklaration.

**Andelsbyten,
koncernöverlåtel-
ser**

Även då handelsbolag gjort ett sådant aktie- eller andelsbyte som avses i andelsbyteslagen eller en koncernöverlåtelse som avses i KÖL kan uppskov med beskattning av reavinsten komma ifråga för delägarna i handelsbolaget. Uppskov med reavinstbeskattningen söks av delägarna, se 2 kap. 17 § 4 st. och 19 a § LSK. För handelsbolag använder man blankett N4. På denna blankett lämnas även uppgifter i samband med arv, gåva o.d. av andelar, se 2 kap. 17 § 5 st. LSK eller vid övertagande av koncernuppskov.

Ingångsvärdet

Ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget skall redovisas varje år, se avsnitt 21.7.

Mervärdesskatt

Eventuell mervärdesskatt redovisas av handelsbolaget i särskilda mervärdesskattedeklarationer. Skatten redovisas således inte i delägarnas självdeklarationer. Detta gäller oavsett hur stor omsättningen är.

Skattetillägg

Skattetillägg kan påföras delägarna i bolaget enligt vanliga regler om uppgiften om inkomst från handelsbolaget är felaktig och förutsättningar i övrigt föreligger (prop. 1990/91:5 s. 86-87).

Särskilda regler för fåmansägt handelsbolag

Se närmare kapitel 22 om fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag.

Företagsledare i fåmansägt handelsbolag och närstående till honom deklarerar på särskild självdeklaration.

Företagsledare i fåmansägt handelsbolag, närstående till honom samt delägare i företaget skall lämna de uppgifter som behövs för att beräkna hans inkomst från företaget som

- arbetsuppgifter i företaget,
- vad han tillskjutit eller uppburit i form av pengar, varor eller annat,
- utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat,
- avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget, (2 kap. 24 § LSK).

Om en delägare i ett fåmansägt handelsbolag gjort avdrag för vissa betalningar till mottagare i utlandet skall han i självdeklarationen lämna uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Detta gäller för betalningar som avser

- annan ränta än dröjsmålsränta,
- royalty e.d. för upphovsrätt eller rätt till patent, varumärke, mönster, litterärt och konstnärligt verk m.m., (2 kap. 21 § LSK).

När ett fåmansägt handelsbolag lämnar kontrolluppgift, skall det anges om personen är företagsledare, närstående till honom eller delägare i bolaget (3 kap. 57 § 4 st. LSK).

Fåmansäkt handelsbolag är också skyldigt att sörja för att det finns underlag för kontroll av tillskott och uttag, traktamentsersättningar etc. för företagsledare, honom närstående person och delägare i bolaget (4 kap. 1 § 2 st. LSK). Underlaget bevaras i sex år.

För fåmansägda handelsbolag finns möjlighet till dispens från RSV för uppgiftsskyldigheten (4 kap. 4 § LSK).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 21 - Överlåtelse av andel i handelsbolag

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

28 § SIL
24 § 2 mom. 3 och 4 st. och 7 mom. SIL
24 § anv. p. 1 st. 10 KL
prop. 1988/89:55
Ds 1988:44
prop. 1995/96:109 s. 70 f. och 93
Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL)
prop. 1992/93:151, SkU 17
prop. 1995/96:109

Sammanfattning

Om en fysisk person eller ett dödsbo avyttrar en andel i ett handelsbolag, sker beskattningen normalt i inkomstslaget kapital. Beskattning sker i näringsverksamhet om andelen är en omsättningstillgång samt i vissa fall om försäljningen innebär en omvandling av inkomst av näringsverksamhet till reavinst. Vinsten kan beskattas i inkomstslaget tjänst om handelsbolaget äger aktie i fåmansföretag.

Ett negativt ingångsvärde på andelen beskattas som reavinst. Detta gäller även vid benefika överlåtelser.

Reaförlust är endast avdragsgill till 70 %.

Om annan juridisk person än dödsbo avyttrar en andel i ett handelsbolag sker beskattningen

alltid i näringsverksamhet.

Beräkning av reavinsten på andel som är anläggningstillgång sker på samma sätt i näringsverksamhet som i kapital.

För varje delägare gäller att ingångsvärdet justeras upp eller ned årligen i deklarationen med hänsyn till gjorda tillskott och uttag, skattepliktiga inkomster eller *omedelbart avdragsgilla* underskott. Om ett underskott skall rullas till ett senare år påverkar det ingångsvärdet först det år det kan utnyttjas.

Om överlåtelse av andel i utländskt handelsbolag och andel i utländsk juridisk person, se RÅ 1997 ref. 36 och Handledning för internationell beskattning.

Överlåtelse av andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG:er, beskattas också enligt reglerna för överlåtelse av andel i handelsbolag i 28 § SIL.

21.1 Försäljning av andelar eller inkråm

Överlåtelse av verksamhet bedriven i handelsbolag kan ske på två sätt. Antingen kan delägarna överlåta sina andelar i bolaget eller också kan bolaget överlåta sitt inkråm, dvs. inventarier, lager, fordringar m.m. Försäljning av andelarna i handelsbolaget innebär att handelsbolagets verksamhet inte upphör utan att bolaget överförs till andra ägare. Bolagets redovisning påverkas inte heller. Avyttring av andelarna i ett handelsbolag liknar avyttring av aktier i ett aktiebolag. Skulle köparna ha betalat högre pris för andelarna i handelsbolaget än som svarar mot de skattemässiga värdena på bolagets tillgångar, medges de inte avdrag för det överskjutande anskaffningsvärdet förrän vid den reavinstberäkning som sker när de i sin tur överlåter andelarna.

Om bolaget säljer inkråmet framkommer eventuell vinst i bolagets räkenskaper. Vinsten beskattas hos delägarna i vanlig ordning, dvs.

normalt som inkomst av näringsverksamhet. Avyttringen betraktas nämligen som ett led i bolagets verksamhet. Visserligen blir handelsbolaget som sådant kvar i delägarens hand även efter en sådan avyttring, men sedan tillgångarna väl sålts, kan bolaget likvideras. Delägaren skall då reavinstbeskattas. Den som köper inkråmet i ett handelsbolag får, till skillnad från den som köper andelarna i ett bolag, vid inkomstberäkningen av rörelsen utgå från det pris som betalats för inventarier, goodwill, lager m.m. Priset för inventarier etc. blir således anskaffningsvärde och därmed avskrivningsunderlag för respektive tillgång. Priset för varulagret blir det anskaffningsvärde som läggs till grund för lagervärderingen.

Försäljningsavtalet är därför av stor betydelse eftersom de skattemässiga skillnaderna mellan att överlåta andelarna och att överlåta inkråmet är relativt stora. För säljaren är det i allmänhet fördelaktigast att avyttra andelen, eftersom beskattning då för fysiska personer oftast sker i kapital. Köparen däremot torde föredra att köpa inkråmet i handelsbolaget eftersom detta normalt innebär att han får ett större avskrivningsunderlag.

21.2 Allmänt

Kapital

Beskattningen av överlåtelse av andel i handelsbolag sker i inkomstlagen kapital då fysisk person eller dödsbo överlåter andel som är anläggningstillgång. Undantag gäller dock då 2 § lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL) är tillämplig, se avsnitt 21.6 samt då handelsbolaget äger aktie i fåmansföretag, se nedan.

De allmänna reglerna i 3 och 24 §§ SIL samt de särskilda reglerna om andel i handelsbolag i 28 § SIL i dess äldre lydelse tillämpas.

Reavinst är skattepliktig fullt ut och reaförlust avdragsgill med 70 % (3 § 2 mom. 3 st. SIL). Detta gäller emellertid inte alltid i de fall tilläggsköpeskilling utgått. Om beskattning sker ett senare år än avyttringsåret skall nämligen de beskattningsregler som gällde avyttringsåret tillämpas.

Om begreppet verklig förlust, se nedan vid denna kantrubrik.

Vid försäljning av andel från fysisk person till juridisk person kan inkomst av näringsverksamhet från handelsbolaget omvandlas till inkomst av kapital (reavinst för delägaren). För sådana överlåtelser gäller därför särskilda bestämmelser i SHBL för att motverka detta. Dessa behandlas i avsnitt 21.6.

Tjänst

Beskattning av en del av reavinsten i inkomstslaget tjänst kan komma ifråga då fysisk person eller dödsbo överlåter andel i handelsbolag som i sin tur, direkt eller indirekt äger aktie e.d. i ett fåmansföretag, se 3 § 1 mom. och 24 § 7 mom. SIL samt avsnitt 22.8.4.1. (Om SHBL är tillämplig sker beskattning dock i näringsverksamhet, se nedan).

Hälften av den del av vinsten som belöper på aktieinnehavet beskattas i tjänst. Återstoden av vinsten beskattas som vanligt i kapital enligt reglerna ovan.

Vid försäljning av andel i fåmansägt handelsbolag gäller däremot inga särskilda regler utan vinsten beskattas normalt i kapital om inte SHBL är tillämplig.

Näringsverksamhet

I följande fall sker beskattningen av överlåtelse av andel i handelsbolag i inkomstslaget näringsverksamhet

- fysisk person eller dödsbo överlåter andel som är omsättningstillgång eller i vissa fall då SHBL är tillämplig, se avsnitt 21.6,
- handelsbolag överlåter andel (22 § anv. p. 1 st. 3 KL),
- annan juridisk person än dödsbo eller handelsbolag överlåter andel (2 § 1 mom. 6 och 7 st. SIL).

Försäljning av omsättningstillgångar beskattas enligt de allmänna reglerna i näringsverksamhet och bestämmelserna i 28 § SIL är inte tillämpliga.

Beträffande försäljning av anläggningstillgångar gäller emellertid samma regler vid beskattning i näringsverksamhet som i kapital (24 § anv. p. 1 st. 10 KL).

24 § 1-5 mom. SIL innehåller regler om beräkning av vinstens storlek, anskaffningskostnad vid förvärv genom benefikt fång, beskattningstidpunkt, vad som menas med avyttring, att förlust vid vissa överlåtelser till underpris inte får dras av och vederlag i form av livränta. I 28 § SIL finns de särskilda bestämmelserna för beräkning av reavinst för andel i handelsbolag.

Vinst vid avyttring av andel i handelsbolag som skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet är skattepliktig i sin helhet. Förlust är också avdragsgill i sin helhet då 3 § 2 mom. 3 st. SIL inte är tillämplig. Undantag gäller för det fall att ett handelsbolag säljer en andel i ett annat handelsbolag och innehavet av andelen *inte* varit näringsbetingat. Förlusten är då

bara avdragsgill till 70 % (23 § anv. p. 33 KL).

Verklig förlust

Reaförluster är bara avdragsgilla då de kan karaktäriseras som verkliga förluster. Numera kan såväl förluster i inkomstlaget näringsverksamhet som i inkomstlaget kapital under vissa förutsättningar anses som fiktiva och är av det skälet inte avdragsgilla.

Innebörden av kravet att förlusten skall vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda handelsbolaget utan beskattningskonsekvenser (se RÅ 1993 ref. 13).

För att avdrag för förlusten skall vägras måste den emellertid bero på det skattefria uttaget. I annat fall är förlusten avdragsgill fullt ut (RÅ 1999 ref. 35). I detta mål anförde Skatterättsnämnden bl.a. följande. Vid uttag av reavinstbeskattad egendom, t. ex. en fastighet, kan avräkningspriset bestämmas av parterna till ett belopp som understiger marknadsvärdet på fastigheten. Detta underpris påverkar inte det justerade ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget. Ett avdrag för förlusten motsvaras i princip av att värdestegringen på fastigheten beskattas vid en framtida avyttring. Att reaförluster kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte kan lagstiftaren sägas i viss mån ha beaktat genom att avdragsrätten gjorts begränsad till 70 % av förlusten, jfr prop. 1989/90:110, Del 1, s. 477. Underpriset bör därför inte föranleda någon reduktion i rätten till avdrag för den förlust som uppkommer på andelarna. Regeringsrätten gjorde samma bedömning.

I RÅ 1993 not. 745 ansåg Regeringsrätten att en avdragsbegränsning även borde

gälla om ägarbolaget redan fått skattemässiga fördelar genom andelsinnehavet, t.ex. avdrag för löpande underskott. Detta mål avsåg andelar som var rörelsebetingade anläggningstillgångar (inkomsttaxeringen 1989). I RÅ 1999 ref. 13 ansåg Regeringsrätten det motiverat att även beträffande omsättningstillgångar vidmakthålla ett krav på att förlusten skall vara verklig för att avdrag skall medges som för driftförlust i rörelse.

Lagstiftning 1988

Under senare delen av 1980-talet började kommanditbolag att i stor skala användas i skatteundandragande syfte. Man utnyttjade det faktum att en förlust i bolaget kunde dras av dubbelt, dels löpande som underskottsavdrag, dels vid beräkning av reavinsten/-förlusten vid avyttring av andelen i bolaget.

Nya regler infördes 1988 för beräkning av reavinsten vid överlåtelse av andel i handelsbolag eller kommanditbolag (SFS 1988:1518, prop. 1988/89:55, Ds 1988:44). Ingångsvärdet på andelar skall redovisas årligen i deklarationen och justeras med hänsyn till det senaste årets förändringar. Ingångsvärdet skall beräknas på följande sätt:

- + kostnad för förvärvet av andelen
- + tillskott till bolaget
- uttag från bolaget
- + skattepliktiga inkomster från bolaget
- avdragna underskott från bolaget
- = avdragsgillt ingångsvärde.

Både inkomster och avdragna underskott skall således alltid påverka ingångsvärdet.

Dubbelt avdrag för förluster medges inte längre.

Numera används det skattemässiga resultatet i stället för det bokföringsmässiga.

Övergångsbestämmelser gäller för andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår som taxerades 1988.

Om ingångsvärdet blir negativt skall det läggas till försäljningspriset för andelen och reavinstbeskattas. När ingångsvärdet är negativt skall reavinstbeskattning även ske vid arv, gåva och bodelning. Överlåtaren skattar då av sitt negativa ingångsvärde och förvärvaren får ett ingångsvärde på noll kr.

Som avyttring anses även inlösen av andel och upplösning av bolag även om något vederlag inte erhålls.

Omstrukture- ringar

Andel i handelsbolag berörs i vissa fall av de nyinförda reglerna vid omstruktureringar.

Bestämmelserna i

- koncernöverlåtelselagen, KÖL (avsnitt 29),
- fusionslagen, FUL (avsnitt 28),
- förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL (avsnitt 19.10.3),
- underprislagen (avsnitt 27) samt
- 3 § 1 h mom. SIL (avsnitt 26)

kan bli tillämpliga.

Andelsbyteslagen (UBL) (avsnitt 8) och Lex

Asea i 3 § 7 a mom. SIL (avsnitt 19.3.6) blir däremot aldrig aktuella vid överlåtelse av andel i handelsbolag.

21.3 Beräkning av ingångsvärdet

21.3.1 Huvudregeln

Den ursprungliga anskaffningskostnaden (köpeskilling, tillskott vid bolagets bildande etc) ökas med senare tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget.

Ingångsvärdet skall också ökas med de skattepliktiga inkomsterna och minskas med de avdragna underskotten som belöpt på delägaren under innehavstiden. Det på så sätt beräknade anskaffningsvärdet kallas det justerade ingångsvärdet (28 § 1 st. SIL).

Tillskott och uttag

Tillskott och uttag redovisas per räkenskapsår.

Om andelen sålts efter räkenskapsårets utgång skall tillskott och uttag redovisas även för tiden efter bokslutsdagen.

Som tillskott anses inte bara kontanter utan även annan egendom. Om man tillskjuter t.ex. lager och inventarier vid bolagets bildande räknas det som tillskott. Ingångsvärdena i handelsbolaget kan då vanligen läggas till grund för delägarnas anskaffningsvärden. Så är alltid fallet när den tillskjutna egendomen är av sådan art att bolagsmannens taxering direkt påverkas av avräkningsprisernas storlek, t. ex. beträffande varulager och inventarier. Huvudregeln är alltså att ingångsvärdet för apportegendom är det värde som tillgångarna åsatts i bolagets räkenskaper

vid bolagsbildningen (RÅ 1960 ref. 31).
Tillskottet värderas till högst ett belopp
motsvarande tillgångarnas marknadsvärde
vid tidpunkten för tillskottet.

Eget arbete ses inte som tillskott.

I de fall ett aktiebolag avvecklats med stöd
av AvL och aktierna dessförinnan tillskjutits
ett handelsbolag skall tillskottet enligt 12 §
AvL värderas till respektive delägares
skattemässiga anskaffningsvärde på
aktierna. Jfr avsnitt 25.4.2.

Ett tillskott av egendom till handelsbolaget
som beskattats i inkomstslaget kapital
enligt bestämmelserna i 3 § 1 h mom. SIL
om beskattning av tillskott (avsnitt 26)
skall värderas enligt bestämmelserna i
denna regel, se 28 § SIL. Det innebär att
värdering skall ske till omkostnadsbeloppet
(inhemsk överlåtelse) eller
marknadsvärdet (överlåtelse till utländsk
juridisk person eller dettas svenska
dotterbolag). Om vederlag utgått skall
detta värde minskas med
vederlagsbeloppet. Se även Handledning
för internationell beskattning.

Också uttag kan avse annat än kontanter, t.
ex. privat användning av bolagets bil. RR
ansåg i RÅ 1996 ref. 71 att då uttag av
inkrån skett ur ett handelsbolag till
bokförda värdet (underpris) utan
uttagsbeskattning skulle övervärdet på
inkrånmet inte påverka det justerade
ingångsvärdet. Detta innebär att
övervärdet i inkrånmet inte beskattades vid
avvecklingen av handelsbolaget heller.
SRN, till vars bedömning RR anslöt sig,
anförde bl.a. följande.

Vid bedömningen av om en viss
transaktion innefattar ett tillskott/
uttag enligt 28 § SIL måste hänsyn
tas till de inkomstskattemässiga
effekterna av transaktionen (jfr vad
som sägs i prop. 1988/89:55 s. 29 f
om effekterna på ingångsvärdet av

en delägarers användning av handelsbolagets bil). Lika litet som ett tillskott kan anses ha skett när undantagsregeln i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL ... tillämpas vid en överlåtelse till handelsbolaget kan ett uttag anses ha skett om regeln tillämpas vid en överlåtelse som företas av bolaget.

Inkomster och underskott

Skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott räknas per beskattningsår. Om en näringsverksamhet har brutet räkenskapsår bortser man således från intäkter och kostnader för tiden efter bokslutet.

Beträffande tidigare gällande skatteregler hänvisas till resp. taxeringsårs upplaga av denna handledning.

Det är de skattemässiga intäkterna och avdragen som har betydelse vid reavinstberäkningen, inte det bokföringsmässiga resultatet. Intäkter och kostnader skall således bara räknas med i den mån de är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Om ett handelsbolag får exempelvis en reaförlust på en fastighet (anläggningstillgång) är den numera bara avdragsgill till 63 %. Endast 63 % kommer då att påverka ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget.

Sådana underskott i förvärvskälla som inte får dras av, omedelbart som allmänt avdrag eller på annat sätt, minskar inte ingångsvärdet. Att det saknas inkomster att dra underskottet ifrån är däremot utan betydelse. Det väsentliga är att underskott varit omedelbart avdragsgillt.

- fysiska personer, dödsbon

Numera är underskott i näringsverksamhet i allmänhet inte avdragsgillt direkt för fysiska personer utan skall rullas till ett senare år. Om sådana underskott dras av i förvärvskällan ett senare år påverkas ingångsvärdet för andelen i handelsbolaget först det år avdraget görs.

Om däremot ett underskott av nystartad eller konstnärlig verksamhet har dragits av direkt (jfr avsnitt 10.4.3.3) skall underskottet påverka ingångsvärdet för avdragsåret. Detsamma gäller om avdrag för underskott i näringsverksamhet skett mot reavinst på fastighet eller bostadsrätt eller för andelshus. Om ask-i-ask-situationen, se nedan.

Underskott av kapital från handelsbolaget (i praktiken reaförlust på fastighet/ bostadsrätt) hänförs till inkomst av kapital hos del-ägaren och är avdragsgillt från delägarens egna kapitalinkomster. Handelsbolagets underskott kommer därför att påverka ingångsvärdet på andelen det år det uppkom. Det har ingen betydelse om delägarens egna kapitalinkomster inte är stora nog för att underskottet från handelsbolaget skall kunna dras av fullt ut i förvärvskällan. Det avgörande är att posten är avdragsgill, jfr behandlingen av förlustavdrag före skattereformen (prop. 1988/89:55 s. 28-29).

Fr.o.m. 1995 års taxering har rätten till avdrag för slutligt underskott i näringsverksamhet tagits bort för delägare i handelsbolag (avsnitt 20.3.3.2).

Man skall bara räkna med sådana skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott som härrör från handelsbolaget. I vissa fall har delägare egna kostnader p.g.a. handelsbolagets verksamhet som t.ex. egenavgifter, resor till och från arbetet, ökade levnadskostnader och fastighetsskatt. Om dessa kostnader inte bokförs i bolaget utan

dras av i deklarationen och betalas av delägaren skall man bortse från beloppet. Ingångsvärdet kommer annars att påverkas dubbelt, dels genom uttag av medel att bestrida kostnaden med, dels av det belopp som sänker det skattemässiga resultatet. Detsamma gäller intäkter som betalas direkt till delägaren som t.ex. sjukpenning.

Om resultatet som härrör från handelsbolaget är negativt men delägaren har egna inkomster i förvärvskällan, t.ex. sjukpenning, kvittas underskottet mot inkomsten. Underskottet får i sådana fall anses avdraget och det skall därmed påverka ingångsvärdet samma år som det uppkom.

Räntefördelning påverkar i praktiken inte ingångsvärdet på andelen (28 § 7 st. SIL). Ingångsvärdet höjs med inkomst av näringsverksamhet och kapital och sänks med underskott av kapital och eventuella avdragsgilla underskott av näringsverksamhet, i båda fallen före räntefördelning.

Om negativ räntefördelning lett till att underskottet av näringsverksamheten minskat beloppsmässigt blir dock även skillnadsbeloppet avdragsgillt. Även det skall därför minska ingångsvärdet (28 § 7 st. andra meningen SIL och prop. 1993/94:50 s. 351).

Om avsättning gjorts till expansionsmedel minskar den skattepliktiga inkomsten i motsvarande mån och därmed också ingångsvärdet på andelen. Ingångsvärdet skall emellertid också ökas med expansionsmedelsskatten, dvs. 28 % av avsättningen (28 § 8 st. SIL). Detta innebär att delägaren kan göra uttag ur handelsbolaget för att erlägga expansionsmedelsskatten utan någon nettominskning av ingångsvärdet.

Exempel:

Delägarens andel av inkomsten är 100. Hela beloppet sätts av till expansionsmedel. Den skattepliktiga inkomsten blir 0. Uttag görs med 28, vilket minskar ingångsvärdet. Samma belopp skall emellertid läggas till ingångsvärdet och någon nettoförändring av ingångsvärdet uppkommer inte p.g.a. skattebetalning.

När avsättningen återförs till beskattning kommer ingångsvärdet att öka med återföringen. På motsvarande sätt skall man då minska ingångsvärdet med expansionsmedelsskatten på beloppet. Ingångsvärdet ökas med 72 (100 - 28). Efter det att expansionsmedelsskatten lagts till uppkommer ingen nettoeffekt p.g. a. skatteåterbetalningen.

Att expansionsmedlen skall anses härröra från bolagssfären och inte delägarsfären framgår av prop. 1993/94:50 s. 320.

Det kan bli aktuellt med bl.a. överföring av expansionsmedel från enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag. Ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget har då inte tidigare påverkats av avsättningen. Det skall därför minskas med 72 % av de överlåtna expansionsmedlen. Att det i det här fallet bara blir 72 % beror på att uttag av medel att betala skatten inte sker.

På motsvarande sätt skall ingångsvärdet ökas med 72 % när expansionsmedel överförs från ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med utskiftning.

Avsättning till periodiseringsfond minskar den skattepliktiga inkomsten och därmed också ingångsvärdet på andelen. På motsvarande sätt leder en återföring till att inkomsten och därmed ingångsvärdet ökar. Någon annan justering skall inte ske. Även om avsättning och återföring skall göras av respektive delägare skall således posten anses som en bolagspost och inte som en

post som ingår i delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 322).

Vid överföring av periodiseringsfond från ett handelsbolag bör, enligt RSV:s mening, delägarens justerade ingångsvärde ökas med den överförda fondens belopp. I annat fall kommer periodiseringsfonden att skattas av hos delägaren. Se RSV Rapport 1995:10 s. 163 f.

Beträffande återföringen av surv gäller att det till beskattning återförda beloppet ingår i inkomsten från bolaget. Den höjer därmed ingångsvärdet på andelen. För att inte den skattefria delen av surven skall beskattas vid avyttringen av andelen i handelsbolaget skall emellertid även denna läggas till det justerade ingångsvärdet (9 § ÅsurvL).

- juridiska personer

Om en juridisk person som t.ex. ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag, kommer handelsbolagets resultat att ingå som en del i den förvärvskälla som aktiebolaget har. Det är då överskottet respektive underskottet från handelsbolaget som skall påverka ingångsvärdet på andelen.

Om aktiebolaget inte har tillräckligt stora inkomster för att ett underskott från handelsbolaget skall kunna utnyttjas har ingen betydelse. Det avgörande är att posten är avdragsgill, jfr behandlingen av förlustavdrag (prop. 1988/89:55 sid. 28-29).

Beträffande periodiseringsfond, se ovan under fysiska personer.

Överlåtelse under året

Beträffande uppdelningen mellan köparen och säljaren av handelsbolagets resultat under det beskattningsår då överlåtelsen sker gäller att den som äger andelen vid beskattningsårets utgång också redovisar resultatet om parterna inte kan visa att annat förhållande skall gälla. En uppdelning av resultatet mellan köpare och säljare kräver ett delbokslut (RÅ 1962 Fi 933, RÅ 1971 Fi 922 och RÅ 1995 ref. 33 samt prop. 1992/93:151 s. 12).

Ask-i-ask-situationer

Om ett handelsbolag, HB1, äger andel i ett annat handelsbolag, HB2, utgör de samma förvärvskälla för en delägare i HB1 som är en fysisk person. För delägare som är juridisk person ingår resultatet i den enda förvärvskällan.

För andelen i HB1 justeras ingångsvärdet i båda fallen med hänsyn till summan av inkomster och avdragsgilla underskott i båda bolagen eller, vid längre ägarkedja, i samtliga bolag.

Man tar då hänsyn till de avdragsbegränsningar som gäller för kommanditdelägare och likställda. För juridiska personer gäller avdragsbegränsningen om ägarbolaget, HB1, är ett kommanditbolag (2 § 1 mom. 5 st. SIL). För fysiska personer gäller avdragsbegränsningen om det ägda bolaget, HB2, är ett kommanditbolag och HB1 kommanditdelägare e.d. i det. I båda fallen får underskott bara dras av upp till ett belopp motsvarande vad kommanditdelägaren är ansvarig för i kommanditbolaget. Resten rullas och kvittas mot överskott i kommanditbolaget ett senare år.

För andelen i HB2 skall man också beräkna ett justerat ingångsvärde på samma sätt som för andra handelsbolagsandelar (28 § 1 st. SIL).

Det innebär att HB1:s tillskott till och uttag från HB2 skall påverka ingångsvärdet på andelen i HB2. Likaså skall det skattemässiga resultatet i HB2 påverka ingångsvärdet på andelen i HB2, rullat underskott dock först då det är avdragsgillt.

I det här fallet kommer avdragsbegränsningen för juridiska personer som är kommanditdelägare i det ägande bolaget inte att påverka beräkningen. Däremot aktualiseras avdragsbegränsningen för fysiska personer i 18 § 3 st. KL då HB1 är kommanditdelägare i HB2.

Konkurs

Underskott i bolaget som leder till att ingångsvärdet blir negativt kan också leda till konkurs. Om ett bolag som baserar sin verksamhet på upplåning går så dåligt att konkurs blir oundviklig, uppkommer frågan om reavinstbeskattning av eventuellt negativt ingångsvärde skall ske.

Om delägarna p.g.a. sitt solidariska betalningsansvar betalar bolagets skulder skall detta emellertid ses som ett tillskott till bolaget med de betalade beloppen. Dessa tillskott höjer ingångsvärdet på bolagsandelarna.

Om bolaget upplöses kan vidare bolagets skuldansvar inte längre göras gällande. Bolagsmännen är emellertid fortfarande betalningsansvariga för de skulder som kvarstår efter upplösningen. Den ansvarsbefrielse som bolaget får vid upplösningen får ses som ett tillskott från delägarna som bör kunna beaktas vid reavinstbeskattningen på samma sätt som betalning.

Om reavinstbeskattning sker innan betalningssvårigheterna aktualiseras och delägaren betalar bolagets skulder i

efterhand, kan reavinstbeskattningen korrigeras, i sista hand resningsvägen (se prop. 1988/89:55 s. 19).

Ackord

Beträffande ackord då juridisk person är delägare, se avsnitt 20.3.4.

21.3.2 Övergångsbestämmelse

För att man inte skall behöva gå långt tillbaka i tiden för att räkna ut ingångsvärdet på gamla andelar finns särskilda regler för andelar som förvärvats före det vid 1989 års taxering aktuella räkenskapsåret, se 28 § 2-5 st. SIL och 1989-1996 års upplagor av denna handledning.

21.4 Beskattning av negativt ingångsvärde

Om det justerade ingångsvärdet blir negativt skall omkostnadsbeloppet sättas till 0 kr och vederlaget vid avyttringen ökas med det negativa beloppet (28 § 1 st. SIL). Ett negativt ingångsvärde blir således beskattat som reavinst.

Bestämmelsen innebär också att det belopp säljaren skall ta upp som intäkt inte kommer att överensstämja med köparens ingångsvärde för andelen (prop. 1988/89:55 s. 30).

Exempel

En andel i ett handelsbolag överläts för 1 000 000 kr. Säljarens ingångsvärde är - 200 000 kr. Han beskattas för en reavinst på 1 200 000 kr. Köparen har bara erlagt 1 000 000 kr för sin andel och detta belopp utgör hans anskaffningskostnad för andelen.

Om avskattning av negativt ingångsvärde

då underprislagen är tillämplig, se avsnitt 27.4.

21.5 När sker reavinstbeskattning?

Avyttring

Reavinstbeskattning utlöses av att andelen i handelsbolaget avyttras (3 § 1 mom. SIL). Det är dagen för bindande avtal som bestämmer vilket beskattningsår vinsten skall hänföras till (24 § 4 mom. SIL). Tillträdesdagen är utan betydelse.

Med avyttring menas försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom, dvs. en överlåtelse av äganderätten mot vederlag (24 § 2 mom. SIL).

Inlösen och upplösning

En uttrycklig bestämmelse finns i 24 § 2 mom. 3 st. SIL om att inlösen av andel eller upplösning av bolag skall anses som avyttring och reavinstbeskattas. Detta gäller således även i de fallen något vederlag inte erhållits.

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 - skall anses ha avyttrat andelen. I första stycket slås också fast att en upplösning av bolaget skattemässigt skall behandlas som en avyttring. Det gäller oberoende av orsaken till att bolaget upplösts. En reavinstbeskattning av delägarna kan bli aktuell t.ex. om bolaget upplöses på grund av att bolagsavtalet slutits för bestämd tid och verksamheten inte fortsätter därefter eller på grund av att antalet bolagsmän gått ned till

en och bolaget likviderats. Skall skifte ske anses bolaget upplöst i och med skiftet. Vid konkurs som avslutas utan överskott är bolaget upplöst när konkursen avslutats. Har likvidator förordnats knyts tidpunkten för upplösningen till slutredovisningen."

Arv, gåva o.d.

Om *ingångsvärdet på andelen är negativt*, skall det negativa ingångsvärdet skattas av även då andelen överlåtits på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Benefika överlåtelser utlöser således i sådana fall reavinstbeskattning av överlåtaren. Förvärvarens ingångsvärde blir 0 kr (24 § 2 mom. 4 st. och 28 § 6 st. SIL).

Om *ingångsvärdet däremot är positivt* sker ingen reavinstbeskattning av överlåtaren vid arv, gåva etc. utan förvärvaren övertar hans justerade ingångsvärde.

När en person avlider anses dödsboet förvärva hans egendom genom arv. Detta innebär emellertid inte att redan dödsfallet skall utlösa reavinstbeskattning (prop. 1988/89:55 s. 27). Den avgörande tidpunkten för beskattning vid arv och testamente är i stället då skifte sker. Ifråga om enmansdödsbo är detta i normala fall den dag då bouppteckningen efter den avlidne blir registrerad hos länsrätten, om bouppteckningen då är avslutad. Det är dödsboet som skall reavinstbeskattas.

Vid bodelning beskattas överlåtaren av egendomen vid tidpunkten för bodelningen.

Bodelningar kan numera ske både mellan makar och mellan sambor, både homosexuella och andra. För sambor omfattar bodelningarna emellertid inte andelar i handelsbolag.

Beskattning efter utflyttning

Andelar i handelsbolag omfattas av bestämmelserna i 6 § 1 mom. a SIL om beskattning tio år efter utflyttning, se Handledning för internationell beskattning.

21.6 Särskilda regler då fysiska personer och dödsbon överlåter andelar i handelsbolag

21.6.1 Allmänt

Inkomst av näringsverksamhet omvandlas till inkomst av kapital

Under första delen av 1990-talet började fysiska personer i ökande utsträckning att driva aktiv näringsverksamhet i form av handelsbolag. I stället för att behålla handelsbolaget räkenskapsåret ut och skatta av årets vinst som inkomst av aktiv näringsverksamhet, såldes andelen kort före bokslutsdagen. Den reavinst som då uppkom beskattades i kapital till en väsentligt lägre skattesats och utan att egenavgifter utgick.

Köpare har i allmänhet varit antingen skattefria stiftelser eller sådana aktiebolag som kunnat sälja andelen eller likvidera bolaget och kvitta den då uppkomna reaförlusten mot vinster som uppkommit i aktiebolaget och på så sätt minska sin skatt.

Exempel:

Vinsten i bolaget är 1 000 000 kr. Andelen köps för 1 000 000 kr. Vinsten tas ut ur bolaget. Ingångsvärdet höjs med anskaffningskostnaden och årsvinsten samt sänks med uttaget. När handelsbolaget likvideras uppkommer en reaförlust på 1 000 000 kr som kan kvittas mot andra intäkter.

Anledningen till att förlust uppkommer är att resultatet i handelsbolaget, i motsats till vad som gäller för aktier, direkt påverkar reavinsten på andelen.

Lagstiftning

För att hindra skattelindring genom sådana transaktioner infördes nya bestämmelser genom lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL, ibland kallad överlåtelselagen).

Bestämmelserna går i korthet ut på att vid överlåtelser av detta slag finns två alternativa beskattningsmöjligheter.

1. Beskattning i näringsverksamhet

1. Säljaren tar upp reavinsten vid överlåtelser av andelen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget.

2. Uppdelning av resultatet

2. Säljaren och köparen delar upp årets resultat i bolaget mellan sig genom ett bokslut per överlåtelsedagen eller per tillträdesdagen. Säljaren skall då lämna bolaget i och med överlåtelser/tillträdet. Denna möjlighet står inte alltid öppen i de fall handelsbolaget äger aktie e.d. i fåmansföretag, se avsnitt 22.8.4.1.

Reavinstbeskattning skall dessutom i båda fallen göras enligt vanliga regler i SIL för avyttringar av andelar i handelsbolag.

Lagerandelar

Andelar i handelsbolag som utgör lager för ägaren beskattas enligt vanliga regler i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring. Eftersom SHBL är avsedd att hindra omvandling av näringsinkomster till kapitalinkomster torde lagen, enligt RSV:s mening, inte vara tillämplig på sådana andelar.

21.6.2 Förutsättningar för tillämpningen av lagen

Bestämmelserna finns i 1 § SHBL.

Köp, byte o.d.

Reglerna tillämpas

- då andel i handelsbolag överlåts genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt,
- från fysisk person eller dödsbo som beskattas i Sverige,
- till annan än fysisk person bosatt i Sverige eller till svenskt dödsbo, dvs. till aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse, handelsbolag, fysisk person bosatt i utlandet, utländskt dödsbo m. fl.

Inlösen

Reglerna tillämpas också

- då andel i handelsbolag löses in,
- från fysisk person eller dödsbo som beskattas i Sverige,
- om någon av de kvarvarande delägarna i bolaget inte är fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo, dvs. aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse, handelsbolag,

fysisk person bosatt i utlandet,
utländskt dödsbo m.fl.

Reglerna tillämpas däremot inte vid likvidation av ett handelsbolag eftersom detta inte innebär en överlåtelse av äganderätten från en person till en annan utan ett utslocknande av handelsbolaget som sådant. Reglerna är inte heller tillämpliga vid benefika överlåtelser som arv, testamente, gåva, bodelning o.d.

Verksam

I båda fallen krävs att verksamheten i handelsbolaget för överlåtaren avsett aktiv näringsverksamhet i handelsbolaget under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Om han bara varit verksam i passiv näringsverksamhet skall lagens bestämmelser inte tillämpas.

Bedömningen av om förvärvskällan är aktiv eller passiv görs enligt vanliga regler och skall avse förhållandena före överlåtelsen.

Närstående

Reglerna tillämpas också om i stället någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och dessutom verksam i aktiv näringsverksamhet i bolaget eller varit anställd i bolaget. Bestämmelsen hindrar att en aktiv delägare överlåter andelen i handelsbolaget genom en benefik överlåtelse till någon familjemedlem som sedan i sin tur säljer andelen till exempelvis ett aktiebolag. Bestämmelsen hindrar också kringgående genom att den aktive är anställd, medan en familjemedlem äger andelen i handelsbolaget.

Med närstående avses samma krets som i 32 § anv. p. 14 sista stycket KL. Dessutom anses delägare i dödsbo som likställd med närstående till dödsbo då dödsboet överlåtit andelen i handelsbolaget (4 §

SHBL).

Reaförlust

Om andelen säljs med förlust är lagens bestämmelser inte tillämpliga.

Inskjuten juridisk person

För att undvika kringgående tillämpas reglerna också om överlåtaren eller närstående till honom bedrivit motsvarande verksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. I RÅ 1994 not. 404 tillämpades lagen vid försäljning av en andel i ett handelsbolag vars enda uppgift var att äga andelar i ett annat handelsbolag med motiveringen att de utgjorde en förvärvskälla. Genomsynsregeln hade då en annan utformning.

21.6.3 Reavinsten beskattas som inkomst av näringsverksamhet

Bestämmelserna finns i 2 § SHBL.

Huvudregeln

Huvudregeln är att vid överlåtelser av ifrågavarande slag skall reavinsten vid försäljningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Hela reavinsten skall hänföras dit oavsett om verksamheten i handelsbolaget avsett aktiv eller passiv näringsverksamhet (prop. 1992/93:151 s. 12). Detta torde enligt RSV:s mening gälla även för eventuella kapitalinkomster från bolaget under förutsättning att överlåtaren bedrivit aktiv näringsverksamhet i bolaget under året.

När man beräknar storleken av det belopp som skall beskattas i näringsverksamhet skall ingångsvärdet på andelen *inte* ökas med reavinsten.

Exempel

Försäljningspriset är 400 000 kr.

Ingångsvärdet inklusive tillskott och uttag under året är 0 kr.

Reavinsten som skall beskattas i näringsverksamhet blir då 400 000 kr.

Reavinstbeskattning

Överlåtaren skall samtidigt beskattas för reavinsten i inkomstlaget kapital enligt reglerna i SIL. Det belopp som beskattas i näringsverksamhet kommer emellertid att läggas till hans ingångsvärde för andelen. Det innebär att beloppet inte beskattas ytterligare en gång i kapital.

Exempel (forts.)

Det belopp som beskattas i näringsverksamhet, 400 000 kr, läggs till ingångsvärdet 0 kr = 400 000 kr. Eftersom försäljningspriset uppgick till samma belopp uppkommer ingen reavinst att beskatta.

I vissa fall, t.ex. när det finns ett underskott i näringsverksamheten att dra av, uppkommer en reavinst i inkomstlaget kapital.

Exempel (forts.):

I bolaget finns ett outnyttjat underskott på 100 000 kr. Detta är avdragsgillt från näringsinkomsten och denna uppgår sedan till 300 000 kr. Eftersom försäljningspriset var 400 000 kr uppkommer en reavinst i kapital på 100 000 kr.

Årets resultat

SHBL reglerar inte beskattningen av årets resultat i handelsbolaget, utan där använder man vanliga regler i KL och SIL. Köparen kommer därför att beskattas för handelsbolagets resultat (avsnitt 20.3.7).

Kedjeförsäljning

Om andelen tidigare under räkenskapsåret överlåtits flera gånger från fysisk person bosatt i Sverige eller från svenskt dödsbo, skall de reavinster som uppkommit vid dessa överlåtelser läggas till den reavinst den siste säljaren i kedjan gör och beskattas som näringsverksamhet hos honom. Detta gäller även om någon av de tidigare överlåtelserna skett benefikt.

Det finns inga särskilda regler för vad som gäller om någon i kedjan gjort en reaförlust. Lagtexten lämnar emellertid knappast något utrymme för att ta hänsyn till det.

En förutsättning för att bestämmelserna skall tillämpas är att någon av de tidigare överlåtarna varit verksam i bolaget i aktiv näringsverksamhet under det aktuella året.

Som närläggande ses i detta fall även närläggande till tidigare innehavare under samma räkenskapsår.

Beträffande beskattningen enligt reglerna i SIL finns inga särskilda bestämmelser för kedjebeskattningsfallet. Man får därför, i analogi med vad som gäller vid bara en överlåtelse, lägga det i näringsverksamhet beskattade beloppet till ingångsvärdet för andelen för den siste säljaren. Om en reaförlust uppkommer är den avdragsgill i kapital med 70 % (beträffande tilläggsköpeskilling, se avsnitt 21.2).

Exempel:

Om tidigare innehavaren i kedjan gjort en reavinst på en miljon och slutligen säljaren inte gör någon vinst alls, skall den senare beskattas för en miljon i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna post höjer hans justerade ingångsvärde och en motsvarande förlust uppkommer i inkomstslaget kapital.

Skatt utgår således med ett så stort belopp som motsvarar skillnaden mellan skatten i inkomstslaget näringsverksamhet och

skatten i inkomstslaget kapital på den sammanlagda vinsten vid samtliga försäljningar i kedjan. Avdrag medges dock bara med 70 % av förlusten i kapital, så den slutlige ägaren beskattas också i kapital för 30 % av förlusten.

De tidigare ägarna i kedjan berörs inte av bestämmelserna i SHBL utan beskattas som vanligt för avyttringen i kapital. Det belopp som beskattas i näringsverksamhet hos siste säljaren påverkar inte heller storleken av deras reavinster/reaförluster.

Tilläggsbelopp

Bestämmelserna gäller även för reavinst som beror på att en till beloppet obestämmd tilläggsköpeskillning erhållits efter det år överlåtelsen skedde och överlåtaren eller en närstående till honom varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen. Vanliga regler för beskattning skall dock tillämpas om det är uppenbart att denna verksamhet saknat betydelse för tilläggsköpeskillningens storlek.

Om överlåtelsen skett efter den 20 september 1999 gäller något ändrade regler, se prop. 1999/2000:6 s. 63. Sådan tilläggsköpeskillning som betalas ut efter avyttringsårets utgång men som beror på handelsbolagets vinst eller omsättning e.d. för avyttringsåret skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om säljaren eller närstående till honom varit verksam i bolaget efter överlåtelsen eller ej. Denna tilläggsköpeskillning baserar sig ju på resultatet under det år då säljaren varit verksam i bolaget.

Tilläggsköpeskillning som hänför sig till resultatet i handelsbolaget ett senare år skall däremot bara hänföras till näringsverksamhet om säljaren eller närstående till honom varit verksam i bolaget. I det fallet gäller således samma regler som tidigare.

Inlösen

I 2 § 1 st. SHBL talas om överlåtaren. Eftersom lagens bestämmelser enligt 1 § 1 st. sista meningen även skall omfatta inlösen av andel, är det uppenbart att ordet överlåtaren i detta sammanhang även skall omfatta den som fått sin andel inlöst.

Han skall således beskattas för inlösenlikviden minus ingångsvärdet justerat med årets tillskott och uttag som inkomst av näringsverksamhet. Det beskattade beloppet höjer hans justerade ingångsvärde och hans reavinst sänks således med samma belopp.

21.6.4 Årets resultat i bolaget delas upp mellan överlåtare och förvärvare

Bestämmelserna finns i 3 § SHBL.

Alternativregeln

En fördelning av handelsbolagets resultat mellan överlåtaren och förvärvaren skall göras på ett sådant sätt att överlåtaren tillgodoförs den del av inkomsten från handelsbolaget som enligt bolagsavtalet belöper på andelen för tiden fram till överlåtelsedagen. Med hänsyn till att det är vanligt att överlåtaren arbetar i företaget fram till tillträdesdagen, finns en alternativ möjlighet att räkna inkomsten fram till denna dag i stället.

Det civilrättsliga bolagsavtalet reglerar uppdelningen av inkomsten mellan överlåtaren och de andra bolagsmännen. Uppdelningen mellan överlåtaren och förvärvaren är inte heller fri utan det är den inkomst som med tillämpning av god redovisningssed kan anses hänförlig till tiden fram till överlåtelsedagen/ tillträdesdagen som skall hänföras till överlåtaren. Förvärvaren beskattas för återstoden av inkomsten under året. Om första delen av året gått med förlust och

bokslutet i slutet av året visar vinst, kommer förvärvaren att beskattas för summan av förlusten och vinsten. Om båda delarna av året gått med förlust kommer den senare delens förlust att hänföras till förvärvaren. Se exempel i prop. 1992/93:151 s. 20.

Bokslut

Ett särskilt bokslut skall upprättas över tiden från räkenskapsårets ingång fram till dagen för överlåtelsen/tillträdet. Det skall utformas så att sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § LSK kan tas fram. Hit hör exempelvis intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital. För det särskilda bokslutet skall alltså gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. Bokslutet och de lämnade uppgifterna skall godkännas skriftligen av förvärvaren.

Felaktig fördelning

Om fördelningen avviker från den i lagen avsedda eller om den inte uppfyller formkraven, får överlåtaren inte beskattas för upplupen inkomst enligt de särskilda reglerna. I stället skall han beskattas för ett belopp motsvarande reavinsten i aktiv näringsverksamhet och dessutom - om fördelningen godtas av skattemyndigheten - för sin del av inkomsten enligt vanliga regler (prop. 1992/93:151 s. 13). Inkomsten från bolaget skall då som vanligt läggas till det justerade ingångsvärdet på andelen vid reavinstberäkningen.

Verksam efter överlåtelsen

En uppdelning av inkomsten mellan överlåtare och förvärvare får inte ske om överlåtaren eller någon närstående till honom är verksam i bolaget efter överlåtelседagen eller efter tillträdesdagen i det fall uppdelningen skall ske per denna dag i stället.

Aktie i fåmansföretag

Om handelsbolaget, direkt eller indirekt äger aktie e.d. som varit kvalificerad enligt 3 § 12 a mom. SIL om den ägts direkt av den fysiska personen, får uppdelning av årets resultat inte heller ske utan huvudregeln i 2 § SHBL skall tillämpas och beskattning ske i näringsverksamhet, se avsnitt 22.8.4.1.

Reavinstbeskattning

Reavinstbeskattningen sker på vanligt sätt då alternativregeln tillämpas. Den del av inkomsten som skall hänföras till överlåtaren är en sådan skattepliktig intäkt som ökar hans ingångsvärde enligt 28 § SIL. Reavinsten minskar med samma belopp.

Inlösen

Även i detta fall är bestämmelsen analogt tillämplig på inlösen. En fördelning får då ske mellan den som löst in sin andel och de kvarvarande bolagsmännen efter bolagsavtalets bestämmelser och per den dag inlösen sker. Även i detta fall skall man kräva ett formellt bokslut per inlösendagen.

21.7 Redovisning av ingångsvärdet i deklarationen

Särskild självdeklaration för delägare i

handelsbolag skall varje år uppta de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andel i handelsbolag som t.ex. andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag (2 kap. 16 § st. 2 LSK). Det skattemässiga resultatet vid taxeringen beror på skattemyndighetens beslut. Förändringar i ingångsvärdet skall således årligen redovisas i deklarationen och löpande följas upp under hela innehavstiden.

Vid 1989 års taxering beräknades ett ingångsvärde antingen på grundval av huvudregeln med verkliga anskaffningskostnader, tillskott, uttag och skattemässiga resultat under tidigare år eller på grundval av föregående beskattningsårs bokslut. Detta måste sedan i båda fallen justeras med tillskott, uttag och skattemässigt resultat vid den statliga taxeringen för senare beskattningsår.

Om en beräkning enligt huvudregeln är förmånligast för den skattskyldige ligger det i hans intresse att få sitt ingångsvärde beräknat på detta sätt.

Ingångsvärdet fastställs inte formellt vid taxeringen, utan kan omprövas när andelen i framtiden säljs. Då bestäms slutgiltigt hur stort ingångsvärdet på andelen skall vara.

Deklaration lämnas inte varje år

Om en delägare i ett handelsbolag inte deklarerat under något eller några år, skall den därefter först lämnade deklarationen innehålla de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet även för de år då deklaration inte lämnats.

Ändring av gamla taxeringar

Omprövning av gamla taxeringar kan ske efter taxeringsårets utgång i enlighet med bestämmelserna i TL. Detta påverkar också ingångsvärdet.

Räntefördelning, expansionsmedel

Det justerade ingångsvärdet för andel i handelsbolag kommer att ligga till grund för underlag för räntefördelning och tak för avsättning till expansionsmedel. Då ingångsvärdet ändras i efterhand måste även sådan räntefördelning och sådan expansionsmedelsavsättning som blivit felaktig ändras om det är processuellt möjligt.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering Avsnitt 22 - Fåmansföretag och fåmansägda bolag

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

21 § anv. p. 4 KL
23 § anv. p. 20 KL
32 § anv. p. 10, 13 och 14 KL
p. 21 och 22 av övergångsbestämmelserna till KL
2 § 13 och 15 mom. SIL
3 § 2, 12 och 12 a-e mom. SIL
24 § 6 och 7 mom. SIL
27 § 4 mom. SIL
p. 3 och 4 av övergångsbestämmelserna till SIL
48 § UBL
2 kap. 11, 16, 21, 22, 24 och 25 §§ LSK
3 kap. 53 § LSK
4 kap. 1 och 4 § LSK
Lag (1994:775) om beräkning av
kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i
fåmansföretag

prop. 1975/76:77, SkU27
prop. 1975/76:79, SkU28
SOU 1975:54
prop. 1976/77:41, SkU12
prop. 1989/90:74
prop. 1989/90:110, SkU30
SOU 1989:33 och 34
prop. 1990/91:5, SkU32
prop. 1990/91:54, SkU10
prop. 1991/92:60, SkU10
prop. 1992/93:50, SkU18
prop. 1992/93:86, SkU11
prop. 1992/93:108, SkU8
prop. 1992/93:127, SkU14
prop. 1992/93:131, SkU15
prop. 1993/94:45, SkU11
prop. 1993/94:50, SkU15
prop. 1993/94:234, SkU25

prop. 1994/95:25, FiU1
prop. 1995/96:109, SkU20
prop. 1996/97:45, SkU13
prop. 1996/97:150, FiU20
prop. 1998/99:15, SkU5

Sammanfattning

I kapitlet behandlas de speciella regler som gäller för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag samt deras ägare och närstående till dessa. Utöver en genomgång av materiella regler lämnas också en redogörelse över vilken särskild uppgiftsskyldighet som föreligger.

Ett fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag ägs vanligen av ett fåtal fysiska personer. Den som har ett väsentligt inflytande i företaget är oftast att anse som företagsledare. Särskilda regler gäller för lön till medhjälpande make. I syfte att förhindra skatteförmåner finns särregler kring delägares köp från och försäljning till företaget av egendom liksom beträffande ersättning från företaget vid lokalupplåtelse. Särskilda regler finns för lån från fåmansföretag. Beskattningen av fåmansföretagsdelägares utdelning och reavinst är särreglerad.

22.1 Inledning

År 1976 infördes omfattande särregler för fåmansföretag och deras delägare. Vissa justeringar har senare gjorts i lagstiftningen. Lagstiftningens övergripande syfte är att skapa neutralitet vid beskattningen mellan olika företagsformer. Man hade uppmärksammat att skattskyldiga genom fåmansföretag kunde uppnå inte avsedda skatteförmåner. Genom att företaget och dess delägare formellt behandlas som två av varandra oberoende personer fanns möjligheter till transaktioner mellan bolaget och ägaren för att åstadkomma skatteförmåner. Detta tog sig särskilt uttryck i de många avtalen om överlåtelse av egendom. För att förhindra sådana transaktioner fick lagstiftningen i mångt och mycket karaktären av stoppregler. Vid avtal

på annat än marknadsmässiga villkor kan hårda beskattningseffekter utlösas. Härutöver regleras också inkomstuppdelningen mellan närstående i fåmansföretag, lån i strid mot aktiebolagens låneförbud, lån till lägre ränta än marknadsränta samt nedskrivning av företagsledarens lån i företagets räkenskaper. Rätten till avdrag för avsättning i bolag för tantiem till företagsledaren begränsas också.

Fysiska personers inkomster som skall beskattas enligt vissa fåmansföretagsregler behandlas som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst. Regler om reavinstberäkning vid delägares försäljning av egendom till företaget har tagits in i 24 § 6 mom. SIL. I 2 § 13 mom. SIL finns bestämmelser som tar sikte på fåmansföretagets beskattning. Slutligen har särskilda regler införts i 3 § 12 mom. och 12 a-e mom. SIL som syftar till att motverka att arbetsinkomster tas ut som lägre beskattad utdelning eller som reavinst vid försäljning av aktier. De särskilda fåmansföretagsreglerna kompletterar de vanliga skattereglerna. För det fall en transaktion inom fåmansföretagsområdet inte omfattas av de särskilda fåmansföretagsreglerna är därför de vanliga reglerna tillämpliga.

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. (RSV S 1999:21) för tillämpningen av reglerna om beskattning av fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. I rekommendationerna behandlas även reglerna om skatteavdrag. Innehållet i rekommendationerna har arbetats in i framställningen i föreliggande kapitel. I rekommendationerna redogörs även för reglerna om begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst på aktier och andelar i onoterade företag.

22.2 Begrepp och definitioner

Lagstiftningen innehåller vissa grundläggande begrepp, som närmare definieras i 32 § anv. p. 14 KL, där även flertalet av de materiella lagreglerna finns. Det är här frågan om begrepp som fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag samt företagsledare och närstående m.m.

22.2.1 Begreppet fåmansföretag

32 § anv. p. 14 st. 8 KL

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas följaktligen inte enskild firma, enkelt bolag eller partrederi och vidare inte heller stiftelse eller ideell förening. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. 1 st. SIL. Handelsbolag omfattas inte av ovanstående definition av fåmansföretag men i vissa avseenden gäller samma särregler även för fåmansägda handelsbolag (se avsnitt 22.2.2) som för fåmansföretag.

Noterade aktier

I 32 § anv. p. 14 st 9 KL stadgas att som fåmansföretag räknas inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Med svensk börs avses inte endast Stockholms fondbörs utan varje företag som fått auktorisation att driva börsverksamhet.

Notering av aktier sker efter godkännande av börsen. Sådant godkännande får ske genom att börsen beslutar om inregistrering av aktierna eller vad avser aktier som inte är föremål för inregistrering efter ansökan. Aktiebolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs noteras på dess A-listor. Aktiebolag vars aktier är upptagna på nämnda börs OTC- eller O-lista räknas inte som fåmansföretag om aktierna godkänts för notering.

Utvidgat fåmansföretagsbegrepp

Vid tillämpningen av de särskilda reglerna för beskattning av kapitalinkomster från fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp (se avsnitt 22.8).

Utländska bolag

Regeringsrätten har i ett avgörande klarlagt att bestämmelsen i 3 § 12 mom. SIL i dess tidigare lydelse inte kunde tillämpas på ett utländskt bolag (RÅ 1994 ref. 3).

Av RR:s dom kan även den slutsatsen dras att detsamma gäller vid bedömningen av vad som utgör fåmansföretag enligt KL. Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas enligt 32 § anv. p. 14 st. 11 KL även aktier eller andelar som innehas genom förmedling av en juridisk person. Med juridisk person kan avses såväl svenska som utländska företag. Genom lagändring omfattas fr.o.m. 1997 års taxering utländska företag av bestämmelserna om utdelning och reavinst

Huvuddefinitionen

Som framgår av lagtexten skall en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äga så många aktier eller andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget. I RSV:s rekommendationer framgår att med ett fåtal personer bör anses högst 10 personer. Vid denna bedömning skall hela närståendekretsens innehav räknas som ett enda individuellt ägande. Detta innebär att antalet delägare i ett fåmansföretag kan vara väsentligt större än 10. Det avgörande för bedömningen är inte antalet som sådant utan antalet personer med väsentligt inflytande i företaget. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta i riket eller inte, liksom om de är svenska eller utländska medborgare.

Indirekt ägande

Enligt 32 § anv. p. 14 st. 11 KL avses med ägare "den som direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget". Man bortser sålunda från en eller flera inskjutna juridiska personer. I praktiken innebär detta att samtliga dotterbolag till fåmansföretag själva är fåmansföretag. Även ägande genom utländsk juridisk person bör räknas som ägande genom förmedling av juridisk person. Detta kan i vissa fall medföra svårigheter i de fall det är fråga om dotterbolag till utländska bolag. Trots att utländska bolag inte berörs av denna lagstiftning blir ändå ägarkretsen hos det utländska moderbolaget avgörande för bedömningen.

Rösträtt

Rösträtt kan i vissa fall enligt 3 kap. 15 § ABL tillkomma annan än ägaren. Vid tillämpning av 32 § anv. p. 14 st. 8 KL skall den, som i aktieboken blivit införd som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt och som alltså har rätt att rösta för aktien, anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt. Om ett bolvanförhållande har tillskapats för att försöka undgå att företaget vid beskattningen behandlas som ett fåmansföretag, skall vid prövningen om företaget är ett fåmansföretag, de av bolvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen.

Interimsbevis

Innehav av interimsbevis kan jämföras med ägande om interimsbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie.

Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan med ägande även jämföras rätt till förvärfv av aktier i bolaget, t.ex. genom optionsrätt eller konvertibla skuldebrev.

Den subsidiära definitionen

Huvuddefinitionen har kompletterats med den s.k. subsidiära definitionen. Bakgrunden till denna är att ett reellt tvåpartsförhållande kan saknas trots att företaget ägs av ett större antal personer.

Som fåmansföretag räknas, enligt den subsidiära definitionen i 32 § anv. p. 14 st. 8 b) KL,

"aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella

bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat".

Utmärkande för här åsyftade företagskonstruktioner är främst att företaget har delats upp på flera och samtidigt reellt sett av varandra oberoende verksamhetsgrenar. Det är framför allt företag inom gruppen fria yrken som kan beröras av denna bestämmelse. Här kan som exempel nämnas läkare, revisorer och advokater. Även bland arkitekter och konsulter m.fl. torde här avsedda företagskonstruktioner kunna förekomma.

Lagstiftning av detta slag medför av förklarliga skäl betydande praktiska tillämpningsproblem. Sålunda har t.ex. avtalens utformning och innebörd stor betydelse. Enbart den omständigheten att en del av vinsten skall gå till gemensamma utgifter torde exempelvis inte innebära att den reella bestämmanderätten saknas.

Två företag har blivit föremål för RR:s prövning vad gäller den subsidiära definitionen (RÅ78 1:52 och 1:97). Det första av dessa avsåg ett revisionsföretag medan det andra gällde läkar- och tandläkarsammanslutningen Praktikertjänst AB. I båda dessa fall ansågs emellertid förutsättningar inte föreligga att anse företagskonstruktionen som fåmansföretag med stöd av den subsidiära definitionen. Här kan noteras att någon ändring av den subsidiära definitionen har inte skett.

22.2.2 Begreppet fåmansägt handelsbolag

Till skillnad från de regler som gällde före 1992 års taxering omfattas inte handelsbolag av den nya definitionen av fåmansföretag. Eftersom vinster hos handelsbolaget enkelbeskattas och ägarens kontantuttag inte föranleder några beskattningskonsekvenser under löpande beskattningsår, har det ansetts olämpligt

att låta den allmänna definitionen av fåmansföretag omfatta handelsbolagen. Då vissa bestämmelser som gäller fåmansföretag även är tänkta att tillämpas på handelsbolag har det varit nödvändigt att tillskapa en särskild definition av fåmansägt handelsbolag.

Ett handelsbolag skall betraktas som fåmansägt i de fall en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer har ett bestämmande inflytande i bolaget (32 § anv. p. 14 st. 10 KL). Huvudprincipen i 2 kap. 3 § HBL är att varje bolagsman har lika rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter. Genom ett bolagsavtal finns det dock möjlighet att avtala om annan fördelning av ansvaret för bolagets förvaltning. I vissa situationer kan därför bolagsavtalet bli bestämmande för om ett fåtal personer kan anses ha ett bestämmande inflytande. Normalt sett bör innehållet i bolagsavtalet följas, men i ett handelsbolag med många delägare, där en bolagsman eller ett fåtal bolagsmän, genom dominerande insats i form av arbete eller kapital har ett reellt bestämmande inflytande bör bolaget anses vara ett fåmansägt handelsbolag oavsett vad som föreskrivits i bolagsavtalet angående bestämmanderätten i bolaget.

Begreppet fåtal har samma innebörd som i definitionen av fåmansföretag, nämligen 10 personer, varvid hela närståendekretsen räknas som ett individuellt ägande (se avsnitt 22.2.1).

22.2.3 Begreppet företagsledare

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan

förfoga över dess resultat (32 § anv. p. 14 st. 12 KL).

Väsentligt ägarintresse

Verksam i företaget

Bestämmelsen innebär således att i företag som utgör fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag enligt huvuddefinitionen anses den som har ett väsentligt ägarintresse i företaget som företagsledare. Utöver ägarintresset bör regelmässigt krävas att han är verksam i företaget. En person som visserligen har en ledande ställning i företaget men som saknar ägarintresse anses därför, vid tillämpning av dessa regler, inte som företagsledare.

Ägarintresset skall dock bedömas efter både eget och närståendes aktie- eller andelsinnehav. Om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annan bedömning bör i regel väsentligt inflytande inte anses föreligga om det direkta eller indirekta innehavet av aktier/andelar är mindre än 20 % av samtliga aktier/andelar i företaget. Som exempel på sådana omständigheter kan nämnas vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter i företaget som han fått genom avtal eller på annan liknande grund. Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av betydelse för bedömningen om företagsledande ställning föreligger eller inte.

Om en familj genom sitt aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför detta inte automatiskt att varje familjemedlem alltid skall räknas som företagsledare även om han/hon är anställd eller styrelseledamot i företaget (prop. 1975/76:79 s. 73). Endast sådan familjemedlem som är verksam och har inflytelserik ställning i företaget bör normalt anses som företagsledare i fåmansföretaget. Avgörande för denna bedömning blir därför arbetsuppgifterna i företaget liksom i viss mån även tidigare yrkeserfarenhet, utbildning o.d.

Flera företagsledare

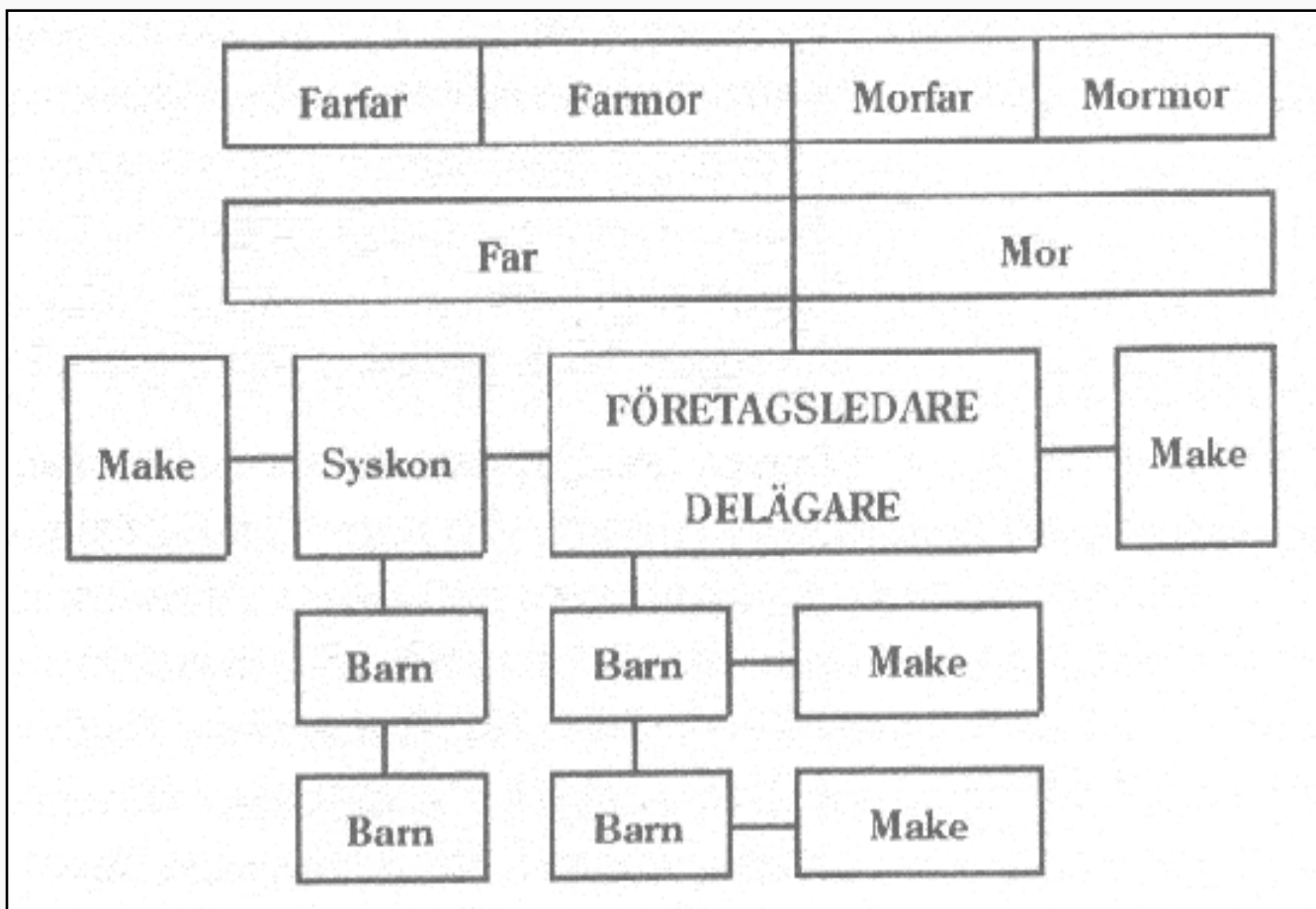
I ett och samma företag kan följaktligen flera personer anses som företagsledare. Ägarinflytandet över verksamheten i företaget kan alltså vara sådant att flera personer genom sitt väsentliga inflytande i företaget kan anses vara företagsledare.

Företagsledare saknas

Å andra sidan kan det finnas företag där det, vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna, inte finns någon företagsledare. Så är fallet om antalet delägare är förhållandevis stort och aktierna eller andelarna är förhållandevis jämnt fördelade så att ingen kan sägas ha större inflytande än den andre. I sådana fall kan dock finnas anledning att undersöka huruvida dessa delägare eller närstående är företagsledare för självständiga verksamhetsgrenar enligt den subsidiära definitionen. I fråga om fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamhetsgrenar är den person företagsledare som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och som självständigt kan förfoga över dess resultat.

22.2.4 Begreppet närstående

Av 32 § anv. p. 14 st. 13 KL framgår att som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare (se nedanstående tablå). Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.



Uppräkningen i 32 § anv. p. 14 st. 13 KL av de personer, som skall anses som närstående är uttömmande. Detta innebär att inga andra än de där uppräknade ingår i närståendekretsen.

65 § KL

Med makar avses förutom personer som är gifta med varandra även andra personer som i skattemässigt hänseende är likställda med gifta enligt 65 § KL, jfr RÅ 1990 ref. 21. Som makar anses också personer av samma kön som låtit registrera sitt partnerskap enligt lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

Syftet med den förhållandevis vida närståendekretsen är att förhindra kringgåendeåtgärder. Eftersom reglerna innebär att företagsledaren kan beskattas på grund av en viss transaktion som gjorts av annan person får detta anses förutsätta att företagsledaren har överblick över samtliga transaktioner som görs av personer inom närståendekretsen.

22.2.5 Begreppet delägare

Ett flertal bestämmelser gäller delägare och närstående personer till honom. Vad som avses med delägare har däremot inte uttryckligen definierats i lagtexten. I 32 § anv. p. 14 st. 11 KL anges att som ägare anses även den person som genom förmedling av juridisk person innehar aktier eller andelar i företaget. Dock bör endast ägande genom fåmansföretag/fåmansägt handelsbolag beaktas och inte exempelvis ägande genom börsnoterat bolag eller annat bolag som inte är att anse som fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag. Däremot kan något ägande via stiftelse inte förekomma.

Utländsk juridisk person

Även indirekt ägande genom förmedling av utländsk juridisk person bör jämföras med direkt ägande om den utländska juridiske personen skulle varit att anse som ett fåmansföretag om den varit en svensk juridisk person.

Från tillämpningen av reglerna undantas sådana delägare vars vinst är föremål för dubbelbeskattning; dvs. aktiebolag och ekonomiska föreningar.

22.3 Beskattning av lön och andra förmåner samt ersättningar från handelsbolag

22.3.1 Löner och liknande ersättningar

Företag i aktiebolagsform m.m.

Överskottet i aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattas principiellt dubbelt, dvs. först som vinst hos aktiebolaget eller föreningen och därefter som utdelning hos delägarna. I övriga företagsformer sker inte dubbelbeskattning. Dubbelbeskattningen av aktiebolag har bl.a. medfört att bolag, som domineras av ett fåtal personer, genom olika konstruktioner sökt undvika denna. Det vanligaste sättet var tidigare att delägaren tog ut lön motsvarande bolagets överskott.

Genom 1990 års skattereform kom utdelning att fr.o.m. 1992 års taxering beskattas enligt en proportionell skattesats med 30 % hos ägaren, medan lön beskattas progressivt med en maximal skatt på ca 55 %. Till skillnad från tiden före skattereformen kan det därför finnas intresse för delägaren att omvandla tjänsteinkomster till utdelning eller annan kapitalinkomst. En begränsningsregel har därför införts när det gäller hur stor utdelning från bolaget till delägaren, som får kapitalbeskattas hos denne (se avsnitt 22.8). Regeln syftar till att motverka att det skall bli lönsamt att ta ut företagets överskott i form av utdelning eller annan kapitalinkomst jämfört med lön.

Lön till medhjälpande make

Fåmansföretagslagstiftningen innehåller särskilda regler för lön till företagsledarens make. Med makar avses i detta sammanhang både gifta makar och personer som vid beskattningen jämföras med gifta (65 § KL). Som makar anses också personer av samma kön som registrerat sitt partnerskap enligt lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

Maken beskattas själv för den ersättning som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. För överskjutande del skall i stället företagsledaren beskattas

(32 § anv. p. 13 st. 2 KL). Med ersättning avses samtliga förmåner från företaget, antingen dessa lämnats som kontant lön eller i annan form.

**Företagsledare
eller
medhjälpare**

Begränsningarna för inkomstuppdelning gäller endast i de fall en av makarna är företagsledare medan den andra inte är företagsledare i företaget. I de motsvarande regler som gäller för inkomstuppdelning i näringsverksamhet anges att den andra maken i så fall är medhjälpare make (52 § anv. 3 st. KL). Om i stället båda makarna är att anse som företagsledare i fåmansföretaget godtas normalt den av makarna gjorda inkomstuppdelningen. I princip gäller detta också i de fall ingen av makarna anses som företagsledare.

Bestämmelsen är tillämplig på såväl fåmansföretag som fåmansägda handelsbolag.

1980 års företagsbeskattningskommitté angav i sitt slutbetänkande att man till en del kunde instämma i den kritik som gjorde gällande att bestämmelserna fått en restriktivare tillämpning än vad som varit avsikten på sätt att alltför stränga krav uppställts för att bedöma båda makarna som företagsledare (SOU 1989:2 s. 82). Kommittén ansåg att vid bedömningen av frågan medhjälpare/företagsledare kunde ledning hämtas från departementschefens uttalande i prop. 1975/76:77 angående gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall.

I prop. 1989/90:110 s. 604 sägs att departementschefens uttalande i ovannämnda prop. fortfarande skall vara vägledande.

Departementschefen anförde i prop. 1975/76:77 s. 67 följande

"Enligt min mening är regler av det slag som skatteutredningen har föreslagit påkallade av rättviseskäl. I vissa fall kan det givetvis vara svårt att avgöra om gemensam verksamhet eller medhjälpfall föreligger. Svårigheterna bör dock inte överdrivas. I betänkandet har vissa omständigheter angetts som bör vara vägledande vid bedömningen. Sådan verksamhet som fordrar särskild utbildning eller kompetens bör normalt inte bereda större svårigheter. Har makarna i stort sett samma utbildning och deltar de i arbetet i lika mån finns det anledning att tillämpa reglerna för gemensam verksamhet. Är det däremot fråga om en verksamhet där krav på utbildning eller särskild kompetens inte direkt kan uppställas får ytterligare faktorer vägas in. Om två makar tillsammans driver ett jordbruk och är lika verksamma bör detta kunna bedömas som gemensam verksamhet, i synnerhet om de äger lika stor del av jordbruket och även har samma ekonomiska ansvar. Det nu sagda gäller även åtskilliga verksamheter i rörelseform där själva verksamheten som sådan utövas av båda makarna och samma förhållanden i övrigt föreligger som i det nyss nämnda exemplet.

Däremot bör gemensam verksamhet i denna bemärkelse inte anses föreligga i alla de fall där en av makarna svarar för själva rörelseverksamheten som sådan (taxirörelse, byggnadsverksamhet, konsultverksamhet m.m.) under det att den andre maken svarar för t.ex. kontorsbetonade göromål, även om båda äger del i förvärvskällan."

För att bedöma om båda eller endast en av makarna är att anse som företagsledare bör man beakta bl.a. verksamhetens art,

makarnas arbetsuppgifter i företaget och om de har utbildning som kan anses ändamålsenlig med hänsyn till arbetsuppgifterna i företaget. Även sådan tidigare yrkeserfarenhet som kan ha betydelse med hänsyn till arbetsuppgifterna bör beaktas vid bedömningen av om även företagsledarens make har en med företagsledare jämförlig ställning i företaget. Hur ägandet i företaget fördelar sig mellan makarna saknar däremot i regel betydelse för denna bedömning. Om företaget har bildats av den ene maken och om verksamheten kan anses vara direkt beroende av dennes arbetsinsats och särskilda kvalifikationer, bör den andre maken i allmänhet räknas som medhjälpande make. I andra fall bör båda makarna anses som företagsledare om de har sin huvudsakliga förvärvsverksamhet förlagd till företaget.

Har sådana förhållanden inträffat under året, som medför att den skattskyldige under endast viss del av året kan anses som företagsledare eller medhjälpande make, bör det förhållande som rått under större delen av året även gälla för resten av året. Undantag härifrån bör dock göras om den ene makens ställning i företaget har ändrats till följd av den andre makens död.

Frågan om vem som varit företagsledare har varit föremål för prövning i bl.a. RÅ 1980 1:80, RÅ 1986 ref. 3 och RÅ 1987 ref. 113. Inkomstuppdelningsreglerna i enskild näringsverksamhet har prövats i bl.a. RÅ83 1:69 och RÅ84 1:54.

Försiktighet bör iakttas när det gäller tolkningen av företagsledarbegreppet i äldre praxis om inkomstuppdelning i fåmansföretag. Vägledning bör främst sökas i den praxis som utvecklats beträffande direktägd näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas rättsfallet RÅ83 1:69 där två makar ansetts gemensamt bedriva tomtrörelse oavsett att mannen varit lagfaren ägare till tomterna.

Arbete i bostaden

I tidigare lagstiftning fanns särskilt reglerat vad som gällde för arbete i makarnas egen bostad. Denna bestämmelse finns inte längre kvar. Angående arbete utfört i bostaden anfördes i prop. 1976/77:41 s. 36 följande

Arbetsinsatsens betydelse för verksamheten

"Vid tillämpning av den här föreslagna 400-timmarsspärren bör, liksom enligt nuvarande regler, arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme få medräknas om det med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter föreligger skäl till det. Detta får anses innebära att medhjälpande makes arbetsinsats skall bedömas med utgångspunkt i dess betydelse för verksamheten och utan hänsyn till var arbetet är förlagt. Bedrivs verksamheten i särskilda lokaler bör dock enligt min mening arbete i hemmet normalt få medräknas endast om arbetet avser klart angivna arbetsuppgifter med omedelbar anknytning till verksamheten. Telefonpassning och medverkan vid representation bör t. ex. som regel inte beaktas. Hänför sig företagsinkomsten till uppdrag som företagsledaren utför vid sidan av ordinarie arbete bör vidare, oavsett om särskild arbetslokal finns eller inte, inkomstuppdelning godtas endast i rena undantagsfall. Ett allmänt påstående om att medhjälpande make har medverkat i privat konsultverksamhet eller vid utarbetande av tidningsartiklar e.d. bör alltså inte grunda någon rätt för medhjälpande make att beskattas för en del av..."

Utgången i RÅ 1986 ref. 3 ligger i linje med nämnda uttalande. RR betonar i rättsfallet

arbetsinsatsens betydelse framför var arbetet utförts.

Ovan citerade uttalande får anses gälla även idag. Föredragande statsrådet anförde i prop. 1989/90:110 s. 604 följande

**Telefonpassning
och
representation**

"Avgörande för inkomstuppdelningen skall i stället vara den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats och ersättningens marknadsmässighet. Liksom tidigare bör telefonpassning och representation i bostaden inte beaktas."

**Personlig
verksamhet i
AB-form**

Fåmansföretagslagstiftningen berör inte frågan om viss verksamhet av personlig art kan bedrivas i aktiebolagsform, dvs. om man kan "sätta sig själv på bolag" och få inkomsten beskattad hos företaget eller inte. RR har i rättsfallen RÅ 1969 ref. 19 och RÅ83 1:40 slagit fast principen att verksamhet av personlig natur kan bedrivas i aktiebolagsform. I det första rättsfallet beskattades ändå ägaren direkt för inkomsterna p.g.a. omständigheterna. I RÅ 1993 ref. 55 fann RR att uppdrag som "företagsdoktor", med hänsyn till de omständigheter varunder det utfördes, utgjorde näringsverksamhet bedriven av det konsultföretag som ställt styrelseledamot/verkställande direktör till förfogande. I ett annat mål (förhandsbesked), RÅ 1993 ref. 104, har RR uttalat att uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse normalt får anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst enligt 31 § KL. Arvode utgör härvid intäkt av tjänst för den som utövat verksamheten. Målet gällde frågan om ett antal angivna styrelseuppdrag och därmed även arvodena kunde ingå i ett företags bedrivna konsultverksamhet eller om fysikern som utförde uppdragen skulle beskattas. RR fann att arvodena utgjorde intäkt av tjänst för fysikern. Se även

rättsfallen RÅ 1973 Fi 85, RÅ 1974 A 2068, RÅ 1975 Aa 210 och RÅ81 1:17, jfr avsnitt 1.3.2.1.

**Ersättning m.m.
till barn**

Bestämmelsen i 32 § anv. p. 13 st. 3 KL är tillämplig på lön till företagsledarens eller dennes makes barn. Begränsningsregeln gäller hela lönen för barn upp till 16 års ålder och för äldre barn den del av lönen som inte är marknadsmässig. Bestämmelsen kan således bli tillämplig på vuxna barn förutsatt att dessa inte själva är att betrakta som företagsledare. Detta gäller oavsett om barnet är hemmavarande eller ej. Barnets ålder bestäms efter förhållandena den 1 november året före taxeringsåret. Med barn avses även styvbarn och fosterbarn.

Av bestämmelsen framgår att ersättning för utfört arbete till barn under 16 år beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Har makarna lika hög inkomst från företaget beskattas barnets lön hos den äldste maken. Motsvarande gäller ersättning till barn som fyllt 16 år till den del lönen överstiger marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen.

**Ersättning m.m.
från fåmansägt
handelsbolag**

Som framgår av 32 § anv. p. 13 KL gäller bestämmelserna om marknadsmässig ersättning till medhjälpande make och barn samt om barns ålder även för verksamhet i handelsbolag. Bestämmelserna som fanns även i tidigare lagstiftning, har ansetts begränsade till att omfatta fördelning av arbetsinkomst. Någon regel beträffande fördelning av överskottet i övrigt har inte funnits. För att åstadkomma en begränsning av möjligheterna till inkomstuppdelningen i övrigt i handelsbolag har en bestämmelse avseende ersättning för kapitalinsats införts 32 § anv. p. 13 st. 4 KL.

Vardera delägaren beskattas själv för inkomst till den del den avser skälig ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats. Överstiger ersättningen vad som kan anses skäligt beskattas företagsledaren för överskjutande del. Har båda makarna inkomst från bolaget beskattas dock överskjutande del hos den av dem som har högst inkomst från bolaget. Om makarna har lika stor inkomst från bolaget beskattas den överskjutande delen hos den äldste maken.

Marknadsmässig ersättning för utfört arbete

Med marknadsmässig ersättning avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning för olika yrkeskategorier framgår av lönestatistik, kollektivavtal m.m. Utbildning, bransch erfarenhet o.d. beaktas vid denna bedömning. Uppgift bör normalt lämnas om de grunder ersättningen beräknats efter. Någon sådan uppgift behöver dock inte bifogas om ersättningen inte överstiger 75 kr per timme.

Samtliga ersättningar och förmåner från företaget bör beaktas vid bedömningen av om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning för utfört arbete. Vidare bör sådana ersättningar som har ett direkt samband med verksamheten i företaget beaktas, t.ex. utbetalningar och förmåner som lämnas av personalstiftelse som hör till företaget eller av ett företag som är närstående till fåmansföretaget. Däremot bör skälig utdelning eller ränta på insatt resp. lånat kapital inte beaktas vid bedömningen.

Utredningsgräns

Den ovan nämnda timersättningen på 75 kr är inte främst att se som uttryck för marknadsmässig ersättning. Den anger i stället i vilka fall utbetalad ersättning särskilt bör motiveras. Beloppsgränsen avser tjänsteinkomster för vilka arbetsgivaren erlägger arbetsgivaravgifter. Med hänsyn till att delägare i handelsbolag betalar egenavgifter eller särskild löneskatt gäller något högre belopp i fråga om ersättning till medhjälpande make och barn som är delägare i handelsbolaget.

Skälig ränta

Skälig ränta på kapitalinsatser kan i allmänhet uppskattas med utgångspunkt i statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Med insatt kapital avses i normalfallet vad som i genomsnitt av den behållna kapitalförmögenheten varit insatt under beskattningsåret i handelsbolaget. Av praktiska skäl kan godtas att genomsnittsberäkningen sker utifrån insatt kapital vid ingången respektive utgången av beskattningsåret. Om större variationer i insatt kapital förekommit under beskattningsåret bör emellertid detta beaktas vid genomsnittsberäkningen.

Vid överföring av inkomst från barn till föräldrar kan fråga uppkomma om fördelning av kostnader som hänger samman med den överförda inkomsten. Motsvarande fråga kan uppkomma vid överföring av inkomst från make till företagsledare.

Avdrag för kostnader vid inkomstöverföring

Om företagsledaren eller dennes make beskattas för ersättning till företagsledarens eller dennes makes barn bör den som beskattas för ersättningen få tillgodoräkna sig även barnets kostnader som om dessa hade varit förälderns egna. Detta gäller endast i den utsträckning barnet inte kan tillgodoräkna sig kostnaderna mot inkomsterna från företaget. Motsvarande bör gälla i de fall företagsledaren beskattas för ersättning från företaget till maken.

22.3.2 Förmåner m.m.

22.3.2.1 Allmänt

Fåmansföretagslagstiftningen innehåller inte några särregler när det gäller beskattning av förmåner. I LSK finns dock vissa regler som innebär utökad uppgiftsskyldighet för fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag avseende företagsledaren, honom närstående eller delägare. Skyldighet föreligger att sörja för att underlag finns för kontroll av bl.a. kostnadsersättningar till delägare m.fl. i fåmansföretag. Den utökade uppgiftsskyldigheten är dock inte kopplad till någon utvidgad skattskyldighet, utan har tillkommit av kontrollskäl. En sammanfattning av uppgiftsskyldigheten finns i avsnitt 22.9.

RSV har meddelat särskilda rekommendationer, RSV S 1998:40, för beskattning av vissa förmåner m.m.

Ökade levnads- kostnader, verifi- kationer

Schablonregeln

För företagens del innebär fåmansföretagslagstiftningen en utökad skyldighet i fråga om att bevara verifikationer. Enligt 4 kap. 1 § LSK skall för traktamentsersättning, som utbetalats till företagsledare eller denne närstående eller till delägare och som är avsedd att täcka övernattningskostnad, företaget bevara verifikationer avseende övernattningskostnaden. Bestämmelsen har tillkommit för att utöka möjligheten för beskattningsmyndigheterna att kontrollera att förrättning verkligen företagits. Regeln innebär inte någon materiell ändring av traktamentsbeskattningen vilket framgår av RÅ 1988 ref. 64. Således får företagsledare m.fl. tillämpa den s.k. schablonregeln, dvs. samma regler som gäller för andra skattskyldiga, se avsnitt 4.4.3.1. Regeln innebär att avdrag för ökning av levnadskostnaderna vid tjänsteresa förenad med övernattning medges med belopp motsvarande den från arbetsgivare erhållna traktamentsersättningen, dock högst med helt maximibelopp för dag (0,5 % av prisbasbeloppet för inkomståret) eller del därav och högst halvt maximibelopp för natt (33 § anv. p. 3 KL). För inkomståret 1999 är helt maximibelopp 180 kr. Regeln gäller endast om tjänsteresa företagits utanför den vanliga verksamhetsorten och det verkligen är fråga om traktamente, dvs. ersättning som arbetsgivaren, vid sidan om lön eller arvode, lämnat för att täcka den anställdes ökade levnadskostnader under tjänsteresa.

Fri utbildning

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av t.ex. omstrukturering eller personalavveckling är förmån av fri utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta skattefri. Denna bestämmelse gäller dock inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person (32 § 3 h mom. KL).

22.3.2.2 Bilförmåner och avdrag för bilkostnader

Värdering av bilförmån

Beskattning av bilförmån följer de vanliga reglerna i anvisningarna till 42 § KL.

Närståendes nyttjande

Enligt prop. 1989/90:110 s. 598 skall företagsledaren beskattas för värdet av bilförmån om bilen utnyttjats för privat bruk av någon företagsledaren närstående som inte själv är anställd eller delägare i företaget.

Bilförmån i handelsbolag

Delägare som för privat bruk utnyttjar handelsbolagets bil skall som intäkt av näringsverksamhet påföras bilförmån som beräknas enligt samma regler som för löntagare (22 § anv. p. 1 st. 5 KL).

Bilkostnader

Om företagsledare, delägare eller närstående använt egen bil helt eller delvis i fåmansföretagets eller det fåmansägda handelsbolagets verksamhet gäller de allmänna reglerna för bilavdrag vid tjänsteresa (33 § anv. p. 3 c KL resp. 23 § anv. p. 32 KL). Den som använt egen bil för resor i tjänsten har rätt till avdrag för kostnader med ett schablonbelopp om 15 kr/mil. Om fåmansföretaget utgivit resekostnadsersättning till företagsledaren m.fl. som överstiger nämnda schablonbelopp skall överskjutande ersättning redovisas under inkomst av tjänst respektive som inkomst av näringsverksamhet.

Har den som skall beskattas för bilförmån använt förmånsbilen vid tjänsteresa och själv betalat samtliga kostnader för drivmedel som är förenade med tjänsteresan, har han rätt till ett schablonmässigt avdrag. Avdraget har fastställts för dieselolja till 5 kr/mil och för annat drivmedel till 8 kr/mil (33 § anv. p. 3 c KL). Motsvarande gäller för delägare i handelsbolag som uttagsbeskattas för bilförmån och använt förmånsbilen för resor i näringsverksamheten (23 § anv. p. 32 KL).

RSV har meddelat rekommendationer, RSV S 1998:41, för värdering av förmån av fri och delvis fri bil.

22.3.3 Tantiemavsättningar

Bolagets avdragsrätt för tantiem regleras i 2 § 13 mom. 3 st. SIL. Avdrag för tantiem o. d. från företaget till företagsledaren eller honom närstående personer medges först under det år då utbetalning har skett eller beloppet varit tillgängligt för lyftning. Syftet med denna särregel beträffande fåmansföretagets avdragsrätt för tantiem är att förhindra att beskattningen av vinsten i ett fåmansföretag skjuts upp med hjälp av reserveringar som avser intjänad men inte förfallen ersättning till företagsledaren.

Med tantiem avses i regel sådan ersättning som fastställts med utgångspunkt i verksamhetens resultat men även andra ersättningsformer som ger i sak samma resultatreglerande effekter bör inbegripas. Däremot avses inte t.ex. provisionsersättning o.d. enligt sådant prestationsavtal som inte är beroende av verksamhetens resultat. Som tantiem anses inte heller vad enligt särskild författning eller på annan liknande grund utgör lönekostnad för räkenskapsåret, t.ex. ersättning för sedvanlig semesterlön, arbetsgivaravgifter och andra lönebaserade kostnader. Med tantiem jämföras däremot vad som vid räkenskapsårets utgång gottskrivs exempelvis företagsledare i företag av överskott i bolagets verksamhet.

Avdrag för sådan ersättning till företagsledare eller honom närstående person medges om beloppet har utbetalats eller på annat därmed jämförligt sätt har gjorts tillgängligt för lyftning före räkenskapsårets utgång. Beloppet anses vanligen tillgängligt för lyftning i samband med gottskrivningen.

Gottskrivning anses ha gjorts före räkenskapsårets utgång om följande villkor är uppfyllda

- preliminärskatteavdrag har gjorts på ersättningen, om mottagaren av ersättningen har A-skatt, samt att skatten och arbetsgivaravgift för beloppet ifråga har betalats in under den uppbörds månad som följer närmast efter räkenskapsårets utgång samt

- beloppet har redovisats på kontrolluppgift för det kalenderår för vilket avdraget görs. Vid brutet räkenskapsår skall beloppet redovisas på kontrolluppgift för det kalenderår som till någon del sammanfaller med det räkenskapsår för vilket avdrag

görs.

22.3.4 Personalstiftelse

Avdrag för avsättning till personalstiftelse

Den möjlighet till avdrag för avsättning till personalstiftelse som ges i TrL (jfr avsnitt 14.10) är begränsad för fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag. Avdrag för sådan avsättning medges endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter (23 § anv. p. 20 a st. 2 KL). Om särskilda skäl föreligger kan dispens medges från kravet på minst 30 årsarbetskrafter. Ansökan görs hos skattemyndigheten. Skattemyndighetens beslut kan överklagas hos Riksskatteverket vars beslut inte får överklagas.

22.4 Köp och försäljning av egendom

22.4.1 Allmänt om reglerna

Beskattningsreglerna för fåmansföretag syftar till att förhindra inte avsedda skatteförmåner genom sådana transaktioner mellan företaget och dess ägare som inte kan sägas vara motiverade av företagets verksamhet. Här åsyftas transaktioner av mera tillfällig art som i första hand genomförs för att ge ägaren särskilda förmåner eller sådana transaktioner som genomförs med ägarens personliga egendom utan att detta i realiteten inverkar på hans möjligheter att disponera över egendomen.

**Beskattning i
inkomstslaget
tjänst**

Fåmansföretagsreglerna avseende köp och försäljning av egendom som finns i 32 § anv. p. 14 KL reglerar bl.a. anskaffning av näringsfrämmande egendom samt felaktig prissättning vid köp och försäljning av egendom mellan ägare och fåmansföretag.

**Särskild
intäktspost
Inga socialavdrag
Inget
grundavdrag
Inget schablonav-
drag**

Enligt 32 § 1 mom. 1 st. i) KL beskattas sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i 32 § anv. p. 14 och 15 KL som inkomst av tjänst i en särskild intäktspost. Inkomsten medför inte uttag av socialavgifter, allmän löneavgift och löneskatt. Å andra sidan ger inkomsten inte rätt till schablonavdrag och grundavdrag. Detta framgår av 2 kap. 4 § SAL, 11 kap. 2 § AFL 3 § SLFL, 33 § 2 mom. KL och 48 § 2 mom. 5 st. KL. Inte heller utgör sådana inkomster eller förmåner underlag för beräkning av hur stort avdrag som medges för avgift för pensionsförsäkring (46 § anv. p. 6 KL).

Enligt 2 § 13 mom. SIL medges företaget i de flesta fall inte avdrag för motsvarande kostnad. I 24 § SIL regleras beskattningen av reavinst i de fall fåmansföretagsreglerna samtidigt kan komma ifråga.

**22.4.2 Näringsfrämmande egendom
från utomstående**

Lagstiftningens tillämpning

Syftet med bestämmelsen i 32 § anv. p. 14 st. 1 KL är att förhindra sådana transaktioner som inte kan anses erforderliga eller motiverade med tanke på företagets egentliga verksamhet. Någon ändring av beskattningen av sedvanliga transaktioner i företaget är inte åsyftad. Transaktioner med varor ur företagets sortiment, sedvanliga förmåner o.d. omfattas inte av bestämmelsen. För dessa förmåner gäller samma regler som för övriga anställda i företaget. Detta framgår även av prop. 1989/90:110 s. 598.

"Bestämmelsen bör inte tillämpas om företaget anskaffar en omsättningstillgång för företagsledarens privata bruk. I ett sådant fall bör i stället vanliga regler om uttagsbeskattning gälla."

Det kan noteras att ovanstående regel endast gäller för företagets anskaffning av näringsfrämmande egendom, dvs. både fast och lös egendom, *från utomstående*. För delägares och närståendes försäljning av egendom till företaget gäller andra regler. Införsäljning av näringsfrämmande lösöre o. d. från delägare och närstående regleras i 32 § anv. p. 14 st. 3 KL (se 22.4.3). Eftersom fastigheter och bostadsrätter inte omfattas av sistnämnda regel saknas särskild reglering för delägares och närståendes försäljning av sådan egendom till företaget. Däremot finns särskilda bestämmelser för prissättning (se avsnitt 22.4.5).

SRN har 1996-06-14 i ett (inte överklagat) förhandsbesked prövat om beskattning av företagsledare kan ske enligt 32 § anv. p. 14 st. 1 KL vid överlåtelse av egendom inom koncern. En fysisk person, A, ägde samtliga aktier i AB X som i sin tur ägde samtliga aktier i AB Y. A var företagsledare i båda bolagen. AB Y ägde en villafastighet som uteslutande användes som bostad för A och hans familj. AB X övervägde att, i samband

med överlåtelse av samtliga aktier i AB Y till utomstående men före överlåtelsen, till marknadspris förvärva fastigheten från AB Y. A och hans familj skulle även härafter fortsätta att använda villan på samma sätt som tidigare. SRN anförde följande: "Beskattning enligt stoppregeln skall ske när ett fåmansföretag anskaffar sådan egendom från annan än delägare eller delägare närstående som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person. AB X:s förvärv sker inte från delägare eller närstående till delägare. Stoppregeln är därför tillämplig".

I RÅ 1998 not. 75 har RR (förhandsbesked) tagit ställning till om beskattning skall ske enligt 32 § anv. p. 14 st. 1 KL vid överlåtelse av egendom i samband med fusion. Lika förutsättningar förelåg i ärendena. En fysisk person, A, var företagsledare och ägde samtliga aktier i AB X som i sin tur ägde samtliga aktier i AB Y. Sistnämnda bolag ägde några fastigheter som innefattade bostad åt A och hans familj. Avsikten var att bolagen skulle fusioneras och fastigheten överföras till AB X. SRN, som fann att A vid den planerade fusionen skulle beskattas enligt stoppreglerna, anförde bl.a. följande. "Vid inkomstbeskattningen behandlas en fusion enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1380) ABL, som en onerös transaktion, se RÅ 1994 ref. 16. Fastigheten får därmed anses anskaffad av AB X även i den mening som avses enligt stoppregeln. Förvärvet sker inte från delägare eller närstående till delägare. Stoppregeln är därför tillämplig. Särskilda skatteregler avseende bl.a. fusioner enligt 14 kap. 22 § ABL finns i 2 § 4 mom. första - åttonde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. ... Enligt sjunde stycket andra meningen gäller i reavinstskattehänseende att överlåtande och övertagande företag skall anses utgjort en skattskyldig. Tillämpat på förevarande

fall innebär detta att AB X vid en framtida avyttring av fastigheten får räkna sig tillgodo det för AB Y gällande anskaffningsvärdet. Enligt nämndens mening utgör detta det värde som utgör anskaffningskostnad vid tillämpning av stoppregeln och som A skall beskattas för." RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde nämndens förhandsbesked.

S.k. Transportköp

Om ett företags anskaffning av näringsfrämmande fastighet eller bostadsrätt sker från delägare som själv kort tid tidigare förvärvat egendomen från utomstående kan detta ses som ett kringgående av stoppregeln avseende förvärv av näringsfrämmande fastighet eller bostadsrätt från annan än delägare. Fråga kan uppkomma om att underkänna sådana affärer utifrån en genomsyn av hela transaktionskedjan. Jfr RÅ 1986 ref. 75 där en företagsledare ansågs ha fått en förmån från fåmansföretaget när han fick köpa en fastighet till underpris från ett utomstående företag. I ett förhandsbesked, RÅ 1993 not. 372, har bestämmelsen inte ansetts tillämplig när ett fåmansägt handelsbolag, som enbart ägs av aktiebolag, anskaffar egendom för företagsledarens privata bruk. I målet var förutsättningarna följande. En fysisk person, företagsledare, ägde två aktiebolag till 100 %, vilka i sin tur gemensamt ägde ett rörelsedrivande handelsbolag. Handelsbolaget avsåg att förvärva en villafastighet från utomstående för företagsledarens privata bruk. RR anförde följande. "Den i förevarande mål aktuella bestämmelsen i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen omfattar inte uttryckligen fåmansägt handelsbolag. Till detta kommer att det finns åtskilligt som tyder på att spörsmålet om vilka av de regler i syfte att motverka skatteflykt speciellt inom fåmansföretagssektorn som behövs även för fåmansägda handelsbolag blivit uttömmande behandlat under

**Vem har
anskaffat?**

Fåmansföretaget får i regel anses ha anskaffat egendomen om fakturan på förvärvet av egendomen utställts på företaget. Har företagsledaren enligt köpeavtal förvärvat egendom och har fakturan utställts på honom själv, kan normalt företaget inte anses ha gjort någon anskaffning, även om företaget har betalat fakturan. Det är då i stället fråga om löneuttag för företagsledaren. Föreligger oklarhet om vem som anskaffat egendomen bör bolagets bokföring kunna tjäna till ledning.

**Uteslutande eller
så gott som
uteslu-
tande**

Innebörden i begreppen uteslutande eller så gott som uteslutande har inte definierats i lagtexten. Vid bedömningen måste hänsyn bl.a. tas till om egendomen har något direkt samband med verksamheten eller om det är utpräglat personligt lösöre. I prop. 1975/76:79 s. 87 anföras följande

"Det är givet att det inte går att dra någon skarp gräns mellan egendom, som är eller kan antas bli till nytta för ett företags verksamhet, och annan egendom. I fråga om egendom som inte har direkt samband med förvärvs- verksamheten bör - i synnerhet om egendomen normalt sett räknas till personligt lösöre - taxeringsmyndigheterna inta en restriktiv hållning. En personbil bör t. ex. inte anses vara till nytta för företagets verksamhet endast av den anledningen att viss användning förekommer i verksamheten." (Personbilar är numera undantagna från tillämpningen).

I rättspraxis har frågan om egendom anskaffats uteslutande eller så gott som

uteslutande prövats av RR i bl.a. följande fall

RÅ78 Aa 13 - bil
RÅ81 Aa 164 - bil
RÅ84 Aa 196 - ridhäst
RÅ85 1:81 - bil
RÅ85 Aa 228 - bil
RÅ 1986 not. 484 - segelbåt
RÅ 1986 not. 576 - segelbåt
RÅ 1988 not. 51 - inventarier till fjällstuga
RÅ 1989 ref. 10 - bil
RÅ 1990 ref. 104 - bostadsrätt

I SOU 1989:2 bilaga 2 finns en sammanställning av förhandsbesked från rättsnämnden.

Näringsegendom blir näringsfräm- mande

Om egendom till en början används i företaget i så stor omfattning att bestämmelsen inte är tillämplig kan någon beskattning enligt detta lagrum förmodligen inte ske om företagsledaren eller denne närstående senare uteslutande eller så gott som uteslutande utnyttjar egendomen. Sedvanlig beskattning av dispositionsrätten får ske.

Leasing

Allmänt gäller att egendom som leasas inte jämföras med egendom som förvärvas genom köp. Lagtexten omfattar egendom som företaget anskaffat. Leasad egendom torde inte anses vara anskaffad av företaget. Lagbestämmelsen är därför inte tillämplig då det är fråga om verkligt leasingavtal. Företagsledaren skall i de fall egendom leasas för hans privata bruk förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst för värdet av förmånen att få utnyttja egendomen. Observera att det måste vara ett verkligt leasingavtal. Om avtalet i realiteten är ett avbetalningsköp är regeln tillämplig.

**Fåmansföretaget
utför
förbättrings-
arbeten på egen-
domen**

Om företaget anskaffat egendom för vilken företagsledaren beskattats enligt 32 § anv. p. 14 st. 1 KL och företaget dessutom under innehavstiden haft kostnader för förbättring av egendomen, skall ett belopp motsvarande förbättringskostnaden beskattas hos företagsledaren som utdelning (prop. 1989/90:110 s. 677). Detta gäller även om anskaffningen skett för närståendes privata bruk. Beskattningen torde ske först om egendomen köps ut ur företaget och avse kvarstående värde.

**Beskattning av
förmåner av
privat nyttjande**

Även om företagsledaren beskattas för egendomens anskaffningskostnad skall han därutöver beskattas för förmåner av eget eller närståendes nyttjande av egendomen. Principiellt skall förmånens värde bestämmas till marknadsvärdet. Ett lägre värde motsvarande företags direkta kostnader exklusive anskaffningskostnad bör dock godtas om den skattskyldige genom förebringad utredning visar detta (jfr SOU 1989:2 s. 144).

**Utköp av
egendom
som beskattas
enligt 32 § anv.
p.
14 KL**

Om utköp sker av egendom som tidigare beskattats hos företagsledaren enligt 32 § anv. p. 14 st. 1 KL skall någon ytterligare beskattning inte ske även om egendomen förvärvas till ett pris som understiger marknadsvärdet alternativt tas ut vederlagsfritt. Bestämmelsen härom, som finns i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL, utgör en kodifiering av tidigare praxis (RÅ85 1:52). Bestämmelsen omfattar inte det fall att företagsledare tar ut belopp motsvarande den försäljningslikvid som företaget uppburit vid försäljning av egendom för vilken han tidigare blivit beskattad (RÅ 1993 not. 683).

SRN har 1995-02-23 i ett (inte överklagat) förhandsbesked ansett att regeln i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL förutsätter att företagsledaren

köper ut egendom från samma företag som för vilkets förvärv denne tidigare beskattats. Förhandsbeskedet avsåg frågan om företagsledaren X kunde köpa ut egendom till underpris från AB B utan beskattning. X hade tidigare beskattats för AB A:s förvärv av den aktuella egendomen som senare överlåtits till AB B. Ägaridentitet rådde mellan företagen. SRN ansåg, under förutsättning att X inte beskattats vid AB B:s förvärv av egendomen, att undantagsregeln i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL inte var tillämplig.

Särskilt om bilar

Som framgår av lagtexten omfattar stoppregeln inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån (se avsnitt 22.3.2.2).

Hemdator

Fåmansföretags anskaffning av s.k. hemdator för företagsledarens bruk omfattas inte av stoppregeln om förutsättningarna för skattefri förmån är uppfyllda.

Företagets beskattning

Om företaget från utomstående anskaffar egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller någon denne närstående persons privata bruk utesluter det avdragsrätt för anskaffningskostnaden, vare sig direkt eller i form av värdeminskningssavdrag (2 § 13 mom. SIL). Företaget har inte heller rätt att lyfta av den ingående momsen. Företaget skall enligt bestämmelsen i 2 § 13 mom. SIL inte uttagsbeskattas vid företagsledarens utköp till underpris av egendom som företaget förvärvat för dennes privata bruk. Å andra sidan följer av allmänna principer att, om företaget gör sådana avyttringar kan den redovisningsmässiga förlusten inte anses utgöra en avdragsgill kostnad i

näringsverksamheten. Avdragsrätt för förlusten föreligger således inte för företaget.

22.4.3 Näringsfrämmande egendom från delägare

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst (se avsnitt 22.4.4). Avser avyttringen sådan egendom som avses i 31 § SIL gäller dock, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, att hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, skall beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget (32 § anv p. 14 st. 3 KL).

Egendom som avses i 31 § SIL

31 § SIL är en samlingsparagraf för sådan egendom som inte omfattas av bestämmelserna i 25-30 §§ SIL. I de sistnämnda lagrummen regleras reavinstbeskattningen av följande egendom

Fastigheter m.m. (25 § SIL)
Bostadsrätter m.m. (26 § SIL)
Aktier m.m. (27 § SIL)
Andelar i handelsbolag (28 § SIL)
Fordringar m.m. (29 § SIL)
Utländsk valuta m.m. (30 § SIL)

Den egendom som inte ingår i någon av de ovan redovisade tillgångskategorierna, och som därmed omfattas av regeln i 32 § anv. p. 14 st. 3 KL, är i huvudsak personligt lösöre. Även annan lös egendom kan dock inbegripas.

Om överlåtaren beskattas för hela vederlaget enligt den ovan redovisade stoppregeln skall regeln om felaktig prissättning vid överlåtelse av egendom

mellan fåmansföretaget och delägare (se avsnitt 22.4.4) inte tillämpas samtidigt med stoppregeln. I prop. 1989/90:110 s. 598 anføres följande i frågan

"Den nuvarande regeln om beskattning vid felaktig prissättning vid överlåtelse av egendom mellan fåmansföretag och delägarna kolliderar med bestämmelserna om både företagets förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk och delägarens införsäljning av onyttig lös egendom. I praxis (RÅ 1985 1:52) har bestämmelsen om felaktig prissättning inte ansetts tillämplig när företagsledare vederlagsfritt tagit ut egendom från företaget om företagets förvärv av samma egendom medfört att företagsledaren beskattats för anskaffningskostnaden. Jag delar FSKs uppfattning att denna praxis bör komma till uttryck i lagtexten. Inte heller bör en delägarers införsäljning av onyttig lös egendom till överpris föranleda beskattning enligt bestämmelsen om felaktig prissättning. Regeln att hela köpeskillingen skall tas upp som skattepliktig intäkt får anses tillräcklig."

Ingen reavinstbeskattning

Av bestämmelserna i 24 § 6 mom. SIL framgår att någon reavinstbeskattning i inkomstslaget kapital inte skall ske om beskattning sker enligt reglerna för näringsfrämmande egendom.

Företagets avdragsrätt

Företaget medges inte avdrag för anskaffningskostnaden vare sig direkt eller i form av värdeminskningssavdrag (jfr 2 § 13 mom. SIL). Företaget har inte heller rätt att lyfta av den ingående momsen.

22.4.4 Felaktig prissättning vid införsäljning

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst (32 § anv. p. 14 st. 2 KL).

Överpris beskattas som inkomst av tjänst

Beskattningen av överpriset i inkomstslaget tjänst sker med stöd av bestämmelserna i 32 § 1 mom. i) KL. Detta innebär att några socialavgifter inte tas ut. Inkomsten berättigar inte till grundavdrag eller schablonavdrag.

Angående felaktig prissättning på s.k. näringsfrämmande egendom (se avsnitt 22.4.3).

Marknadspris vid reavinstbeskatt- ning

Av 24 § 6 mom. SIL framgår att vid avyttring av egendom skall det marknadsmässiga vederlaget ligga till grund för reavinstberäkning i inkomstslaget kapital. Överpris som beskattas som inkomst av tjänst skall inte räknas med vid reavinstberäkningen.

Företagets avdragsrätt

Enligt bestämmelserna i 2 § 13 mom. SIL medges fåmansföretag inte avdrag för kostnad för anskaffande av egendom i den mån motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt 32 § anv. p. 14 st. 1, 2, 3, 5 och 7 KL. Detta innebär att företaget inte får tillgodogöra sig avdrag direkt eller i form av värdeminskning för det överpris som beskattas hos delägaren eller denna närstående under inkomst av tjänst.

Angående frågan om marknadsvärde, prisjustering i efterhand m.m. se avsnitt 22.4.6.

22.4.5 Införsäljning av fastighet eller bostadsrätt

Bestämmelserna i avsnitt 22.4.4 om felaktig prissättning vid delägars eller denne närstående persons avyttring av egendom till fåmansföretaget gäller även avyttring av fastighet och bostadsrätt.

Övergångsregler för fastighets- avyttringar

De övergångsregler (punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL) som kan tillämpas vid fastighetsförsäljning t.o.m. 1999 (indexuppräkning m.m.) omfattar inte delägars eller denne närståendes försäljning av fastighet till fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

I 21 § anv. p. 4 st. 2 KL regleras i vilka situationer en fastighet som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång utgör omsättningstillgång hos fastighetsägaren. Om denne eller hans maka är företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den förvärvats av fåmansföretaget utgör den, med vissa undantag, en omsättningstillgång hos fastighetsägaren.

I 21 § anv. p. 4 st. 5 KL regleras i vilka situationer skattskyldigs aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag utgör omsättningstillgång. Detta kan bli fallet bl.a. om företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller maka till företagsledaren eller om företaget är ett handelsbolag.

Beskattning av byggnadsrörelse och handel med fastigheter m.m. behandlas närmare i avsnitt 24.3-5.

22.4.6 Felaktig prissättning vid utköp

Underpris beskattas som intäkt av tjänst

Som framgår av 32 § anv. p. 14 st. 4 KL är bestämmelsen tillämplig på delägares eller denne närstående persons förvärv av egendom om priset är lägre än egendomens marknadsvärde. Skillnaden mellan marknadspris och utköpspris beskattas som inkomst av tjänst hos den som förvärvat egendomen. Lagtexten talar om förvärv av egendom. Uttrycket inbegriper såväl fast som lös egendom.

Överlåtelse av tillgång i oäkta koncern

I RÅ 1989 ref. 119 m.fl. rättsfall har delägare beskattats även vid överlåtelse av tillgångar till underpris mellan två aktiebolag som ägs av samma delägare, s.k. oäkta koncern. Genom RR:s avgörande i plenimålet RÅ 1992 ref. 56 har numera klarlagts att sådana överlåtelser i normala fall inte skall leda till att delägarna beskattas enligt 32 § anv. p. 14 KL. RR fann att beskattning på den grund som angetts i de tidigare avgörandena (RÅ 1989 ref. 119 m.fl.) endast bör komma i fråga i de undantagsfall där det kan konstateras att överlåtelseavtalets verkliga innebörd är en annan än den som dess utformning anger, nämligen att överföra den överlåtna egendomen till delägarna personligen eller till dem närstående personer. Det kan nämnas att RR i nämnda mål även prövade om de genomförda transaktionerna skulle utlösa utdelningsbeskattning enligt de allmänna, inte fåmansföretagsspecifika, reglerna om beskattning av inkomst av kapital i 3 § 1 mom. SIL. RR fann att så inte skulle ske eftersom tillgångarna inte skulle tillföras aktieägarna personligen eller på annat sätt lämna den dubbelbeskattade sektorn.

Undantag

Beskattning enligt 32 § anv. p. 14 st. 4 KL skall inte ske om företagsledaren tidigare beskattats för egendomens anskaffningskostnad vid bolagets förvärv från utomstående, se avsnitt 22.4.2. Lagtextens utformning anger att undantaget från beskattning vid utköp till underpris endast omfattar den som är företagsledare och tidigare beskattats för hela anskaffningskostnaden vid företagets förvärv från utomstående. Något motsvarande undantag föreligger inte när utköpet görs av en delägare som blivit beskattad vid införsäljning av näringsfrämmande egendom.

Beskattning enligt 32 § anv. p. 14 st. KL

skall inte heller ske om företaget inte skall uttagsbeskattas på grund av bestämmelserna i UPL.

Utköp eller varuuttag

Bestämmelsen i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL behandlar utköp av egendom från företaget. Av förarbetena till lagstiftningen framgår inte vad som avses med egendom (jfr prop. 1975/76:79 s. 86 f). Man torde emellertid i fåmansföretagslagstiftningen inte ha åsyftat någon ändring i de tidigare reglerna om beskattning av varuuttag. Varuuttag för egen konsumtion torde därför inte omfattas av bestämmelsen. Tillgångar som i företaget utgör omsättningstillgångar torde således normalt inte omfattas av bestämmelserna i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL. Vägledning för gränsdragningen kan erhållas från företagets redovisning av tillgångarna förutsatt att redovisningen har skett med iakttagande av god redovisningssed.

Varuuttag beskattas normalt som lön och värderas enligt 42 § KL till marknadspris. Detta innebär att i priset skall moms inräknas och sedvanlig rabatt räknas bort. Som varuuttag anses allt som företagsledare m.fl. tillgodogör sig av företagets omsättningstillgångar, dvs. varor avsedda för omsättning eller förbrukning. Har omsättningstillgång förvärvats till underpris skall köparen beskattas för skillnaden mellan erlagt pris och marknadspris som lön under inkomst av tjänst.

Regler avseende företagets uppgiftsskyldighet vad gäller varuuttag finns jämte några rättsfall kommenterade i avsnitt 22.9.2.

I den mån ett fåmansföretag som bedriver byggverksamhet inte tar ut full ersättning för arbeten som har utförts på en delägars fastighet, utgör förmånen skattepliktig intäkt för delägaren. Med marknadspris bör förstås det pris som ett byggföretag på

orten skulle ha tagit ut från en kund med vilken företaget inte var i intressegemenskap.

Marknadspriset

Vid bedömning av marknadspriset bör utgångspunkten vara vad säljaren skulle kunna få för egendomen vid en avyttring under normala förhållanden till någon utomstående (RÅ 1982 1:45 och RÅ 1989 ref. 57). När det gäller fastigheter och bostadsrätter bör värderingsutlåtande i regel infordras. Jfr även RÅ 1987 ref. 13 och RÅ 1989 ref. 57. Normalt måste marknadspriset således utredas.

Justering av pris i efterhand

Lagtexten innehåller ingen reglering av i vilken omfattning justering av den felaktiga prissättningen kan ske i efterhand, men i prop. 1989/90:110 s. 599 anges följande

"Har delägaren i efterhand korrigerat en felaktig prissättning genom att t. ex. återbetala mellanskillnaden till företaget, bör detta inte medföra att transaktionen bedöms enligt någon stoppregel om rättelsen sker inom samma tid som tillämpas för att rättelse av taxering skall anses ha skett frivilligt och skattetillägg därför inte påförs. Däremot bör inte ett villkor att avtalet mellan företaget och delägaren är beroende av taxeringsmyndigheternas godkännande beaktas. Transaktionen skall bedömas som om den fullföljts."

En förutsättning för frivillig rättelse är att denna sker innan skattemyndigheten påbörjat utredning i prissättningsfrågan (jfr RÅ82 1:83).

Frågan om villkorade avtal har prövats av RR i två mål RÅ 1989 ref. 10 (I och II). I båda rättsfallen bortsåg RR från att avtalen

var villkorade utifrån vissa skattemässiga effekter.

Företagets beskattning

Enligt 2 § 13 mom. 2 st. SIL skall uttagsbeskattning ske hos fåmansföretag för underpris vid sådana avyttringar som anses i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL, dvs. försäljning av all slags egendom till delägare eller delägare närstående, även reavinstbeskattad sådan. Någon uttagsbeskattning skall dock inte ske när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne tidigare har beskattats för företagets förvärv av egendomen.

Angående justering av avskrivningsunderlag m.m. hos företaget se avsnitt 12.18.5.2.

22.4.7 Utköp från handelsbolag

Handelsbolagen omfattas inte längre generellt av fåmansföretagsreglerna. I vissa speciella fall har dock lagstiftaren ansett det befogat att ha speciella stoppregler också för delägare i handelsbolag.

Utköp av privatbostad

Av bestämmelserna i 32 § anv. p. 14 st. 4 KL framgår att delägare eller delägaren närstående kan beskattas i inkomstslaget tjänst om denne förvärvar egendom från det fåmansägda handelsbolaget. Beskattning skall ske om egendomen utgör sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § 2 eller 4 st. KL eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan byggnad. Beskattning skall ske i inkomstslaget tjänst (32 § 1 mom. 1 st. i) KL) med det belopp varmed utköpspriset understiger egendomens marknadsvärde.

I prop. 1989/90:110 s. 599 f anfördes följande angående bestämmelserna

"FSKs förslag om ändrad definition av begreppet fåmansföretag medför bl.a. att bestämmelsen angående felaktig prissättning inte blir tillämplig på fåmansägda handelsbolag. För en viss situation anser jag emellertid att felprisregeln bör tillämpas även på fåmansägda handelsbolag.

Vad jag syftar på är utköp från ett fåmansägt handelsbolag av fastigheter och bostadsrätter e.d. som vinstbeskattas enligt de förmånliga reglerna för privatbostäder. Förvärvar ett handelsbolag - eller ett aktiebolag - en jordbruksfastighet, vilket kan komma att blir möjligt i framtiden, skall mangårdsbyggnaden ingå i näringsverksamheten. Detta medför bl. a. att bolaget får rätt att göra reparationsavdrag. Tar delägaren sedan ut byggnaden ur bolaget och säljer den, behöver han endast betala 9 % skatt på försäljningssumman om byggnaden efter uttaget räknas som privatbostad. Det bör göras klart att uttaget inte utan skatteeffekter kan ske till underpris. Bestämmelsen bör utformas på det sätt att uttag från fåmansägt handelsbolag till underpris av fastigheter och bostadsrätter e.d. som är så inrättade att de kan användas för privat boende också beskattas enligt regeln om felaktig prissättning."

22.4.8 Avyttring av hyresrätt och patenträtt m.m.

Näringsverksamhet anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet, under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten (21 § anv. p. 2

KL). Ersättning som omfattas av denna lagregel skall därför redovisas på näringsbilaga. Avdrag medges för anskaffningskostnaden eller oavskrivet restvärde.

22.4.9 Tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom

I 3 § 1 h mom. SIL har införts regler hur tillskott av kapitalbeskattad reavinstegendom till bl.a. aktiebolag skall behandlas. Den situation som regleras är när fysisk person eller dödsbo tillskjuter sådan egendom eller gör införsäljning under såväl marknadsvärdet som omkostnadsbeloppet. Även tillskott från ett handelsbolag med fysiska personer som delägare omfattas av reglerna. Reglerna är visserligen inte begränsade till fåmansföretagssektorn men bestämmelserna kan antas ha störst betydelse där. Se vidare avsnitt 26.

22.5 Ersättning från fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag vid upplåtelse av lokal

22.5.1 Allmänt

För fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag och deras del-ägare gäller i vissa avseenden särskilda regler beträffande lokalhyra. Bestämmelserna beträffande delägarnas beskattning finns i 32 § anv. p. 14 st. 5 KL. Fåmansföretagens avdragsrätt regleras i 2 § 13 mom. 1 st. SIL. Lagstiftningen tar sikte på de skatteförmåner som kan förekomma vid uthyrning av lokal i privatbostadsfastighet och privatbostad. I avsnitt 6.2 redogörs för innebörden av begreppen privatbostadsfastighet respektive privatbostad.

Begreppet hyra

Hyra utgörs av vederlag för upplåtelse av nyttjanderätt. Detta gäller oavsett hur vederlaget rubricerats. Ersättning för uppvärmning, tillhandahållande av varmvatten och elektrisk ström o.d. samt avgifter för vatten och avlopp m.m. utgör inte hyresersättning om de motsvarar hyresgästens faktiska förbrukning. Motsvaras ersättningarna inte av en faktisk förbrukning utgör de hyra.

Marknadsmässig hyra

Med marknadsmässig hyra avses det för orten gällande hyrespriset.

Överhyra

Med överhyra avses den del av hyresersättningen som överstiger marknadsmässig hyra. Som överhyra kan även ses kostnader för reparationer och andra arbeten som erlagts av företaget om de inte avser lokal som bolaget utnyttjar för sin verksamhet.

22.5.2 Upplåtarens beskattning

Uppburen hyra eller annan ersättning för lokal till företagsledare eller honom närstående person utgör i sin helhet skattepliktig inkomst för mottagaren i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst (32 § anv. p. 14 st. 5 KL). I lagrummet nämns endast lokal men även olika slag av arrenden i form av t.ex. parkeringsplatser och tomtmark som används som upplagsplats eller likande torde omfattas.

Skilda regler gäller för upplåtarens beskattning vid uthyrning av lokal i näringsfastighet jämfört med privatbostad och privatbostadsfastighet.

22.5.2.1 Uthyrning av lokal i privatbostad och privatbostads-

fastighet

Vid uthyrning av privatbostad och privatbostadsfastighet är beskattningskonsekvenserna beroende av ägarkategori och om överhyra förekommer.

Företagsledare

För företagsledare eller honom närstående person beskattas hela hyresersättningen, dvs. även överhyra, som inkomst av tjänst i den särskilda intäktsposten (32 § anv. p. 14 st. 5 KL).

Övriga delägare

För andra delägare än företagsledare och närstående saknas särskilda regler. Följaktligen skall dessa delägars hyresinkomster från företaget bedömas enligt vanliga bestämmelser. Följande gäller. Om annan delägare än företagsledare och denne närstående uppbär en hyresersättning skall denna, till den del den är marknadsmässig, beskattas i inkomstslaget kapital. För aktiva delägare betraktas överhyra normalt som en vanlig löneinkomst och beskattas därför i inkomstslaget tjänst. Om överhyran uppbärs av en delägare som inte är verksam i företaget utgör inkomsten utdelning som hänförs till inkomstslaget kapital. Om företaget i stället är ett handelsbolag betraktas överhyra inte som en driftkostnad, utan ökar i stället inkomsten av näringsverksamheten från handelsbolaget.

Om företaget betalat reparations- eller byggkostnader för hyrda lokaler i delägarens eller denne närståendes privatbostad och fastighetens eller bostadsrättens värde härigenom ökat föranleder värdeökningen beskattning hos uthyraren. Av kontantprincipen torde följa att beskattning för det värdehöjande beloppet skall ske för det år när kostnaden

nedläggs av hyrestagaren (jfr RÅ 1989 ref. 52). Normalt skall beskattningen ske som för hyra. Tillförs fastigheten egendom av företaget utan att äganderätten övergår till uthyraren kan någon beskattning för värdeökning inte ske. I sådant fall bör beskattning ske först om och när äganderätten övergår till uthyraren och då normalt som för hyra. I allmänhet övergår dock äganderätten avseende den tillförda egendomen på fastighetens ägare i samband med att egendomen tillförs fastigheten eller bostadsrätten.

Upplåtarens avdragsrätt

När företagsledare eller någon honom närstående hyr ut lokal i privatbostad eller privatbostadsfastighet till företaget, och intäkterna därför beskattas i den särskilda intäktsposten i inkomstslaget tjänst, medges inte något 4 000-kronorsavdrag och inte heller schablonavdrag med 20 % av hyresintäkterna. Enligt 3 § 3 mom. 4 st. SIL medges i stället skäligt avdrag för kostnader som den skattskyldige haft p.g.a. upplåtelsen. Samma begränsning av avdragsrätten gäller även för andra delägare och närstående som är verksamma i företaget. Avdragsrätten för passiva delägare bedöms enligt vanliga regler.

Enligt SOU 1989:2 s. 119 f förelåg inte skäl till förändring av tidigare ordning när det gäller bedömningen av upplåtarens avdragsrätt och därmed innebörden av skäligt avdrag i den tidigare lagstiftningen. I prop. 1989/90:110 s. 600 uttalas om begreppet skäligt avdrag

"Upplåtarens avdragsrätt för kostnader för uthyrningen bör begränsas till de direkta merkostnaderna som föranletts av företagets utnyttjande av lokalen."

Skäligt avdrag

Om upplåtelsen avser endast enstaka kontorsrum eller garage o.d. i en egen privatbostadsfastighet bör avdraget begränsas till de direkta merkostnader i form av elektricitet, uppvärmning, slitage o. d. som föranletts av att företaget har använt detta utrymme.

Det sammanlagda beloppet för sådana merkostnader i här avsedda fall kan vanligtvis antas variera mellan 1 000 och 3 000 kr för ett helt år beroende på förhållandena i det enskilda fallet.

Högre avdrag godtas exempelvis om särskild utrustning anskaffats eller om andra kostnader lagts ned på fastigheten och kostnaderna har ett direkt samband med upplåtelsen och företagets nyttjande av lokalen. Vidare kan högre avdrag godtas om det kan göras sannolikt att förvärvet av fastigheten eller bostadslägenheten påverkats av företagets behov av lokal och att detta medfört högre kostnader än vad som annars skulle ha varit fallet. Så kan exempelvis vara fallet om anställd personal stadigvarande utnyttjar lokalerna eller att lokalerna utnyttjas vid försäljning, utställning o.d. Om upplåtaren för upplåtelsen lagt ned kostnader av inte obetydlig storlek bör, i den mån fastighetens värde därigenom inte ökat, dessa kostnader beaktas vid beräkning av skäligt avdrag på så sätt att kostnaderna fördelas under så lång tid som upplåtelsen kan antas omfatta. Är kostnaderna däremot av sådan art och omfattningen att de antas medföra en bestående ökning av fastighetens värde bör avdrag medges endast med så stor del som motsvarar skälig värdeminskning.

Vid bedömning av vad som kan anses vara skäligt avdrag för förslitning får bl.a. beaktas upplåtelsens omfattning, företagets verksamhet i lokalerna, beräknad upplåtelsetid eller annan därmed liknande omständighet.

Avser upplåtelsen lägenhet som innehas med bostadsrätt eller andrahandsuthyrning av hyreslägenhet bör avdrag i regel medges med så stor del av lägenhetshyran som svarar mot den del av lägenhetsutrymmet som upplåtits till företaget, under förutsättning att företagets verksamhet i huvudsak är förlagd till denna lokal, dvs. om företaget har sitt egentliga driftställe förlagt till lokalen och helt disponerar denna. I annat fall bör avdraget motsvara endast ökade kostnader i form av el, uppvärmning, slitage o.dyl. som föranletts av företagets nyttjande av lokalen.

22.5.2.2 Uthyrning av lokal i näringsfastighet

När hyresersättningen utgör inkomst av näringsfastighet för uthyraren kommer den principiellt att beskattas enligt den progressiva skatteskalen i inkomstslaget näringsverksamhet samtidigt som egenavgifter eller löneskatt påförs. Det föreligger därför normalt inte anledning att utreda om en viss hyra överstiger vad som kan vara marknadsmässigt.

I vissa speciella fall kan det dock finnas anledning att särskilja vad som är marknadsmässig hyra respektive överhyra. Det kan förekomma att uthyraren betingar sig en överhyra för att därigenom erhålla skatteförmåner, t.ex. genom att kvitta inkomsten mot det underskott som annars skulle uppkomma i förvärvskällan och som annars bara skulle få rullas framåt. Även reparationer och andra arbeten på en fastighet vilka bekostas av bolaget kan ses som överhyra om de inte avser den del av fastigheten som bolaget utnyttjar för sin verksamhet. I sådana fall bör beskattningen av överhyran ske enligt följande. För delägare som är verksamma i fåmansföretag bör överhyra beskattas som förtäckt lön, medan överhyran för delägare som inte är verksamma i bolaget bör behandlas som förtäckt utdelning. Om

hyresgästen är ett handelsbolag utgör överhyran inte en driftkostnad i handelsbolaget, och är därför inte avdragsgill.

Om företaget haft reparations- eller byggkostnader på fastigheten och fastighetens värde därigenom ökat skall värdeökningen beskattas hos fastighetens ägare som inkomst av näringsverksamhet. Värdeökningen skall redovisas som intäkt hos fastighetens ägare det beskattningsår nyttjanderätten upphör och beräknas på grundval av tillgångens värde vid samma tidpunkt (22 § anv. p. 8 KL).

Upplåtarens avdragsrätt

För bedömningen av upplåtarens avdragsrätt gäller allmänna regler för näringsfastigheter. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.4.

22.5.3 Företagets avdragsrätt

Ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag har alltid rätt till avdrag för kostnader för hyra av lokal i den mån kostnaden är marknadsmässig.

När företaget hyr privatbostad och privatbostadsfastighet är överhyra till företagsledare eller honom närstående inte avdragsgill för företaget (2 § 13 mom. 1 st. SIL). Överhyra till andra i företaget verksamma delägare betraktas normalt som lön. Det innebär att företaget har avdragsrätt för denna kostnad på samma sätt som för andra lönekostnader och skall erlägga sociala avgifter på dem. Överhyra till i företaget inte verksamma delägare får anses utgöra utdelning från företaget och är därför inte avdragsgill. Eftersom överhyra till delägare i ett fåmansägt handelsbolag inte kan anses utgöra en driftkostnad medges handelsbolaget inte avdrag för denna kostnad.

Vid förhyrning av näringsfastighet är överhyra till i bolaget verksamma delägare avdragsgill som en lönekostnad och dessutom avgiftsgrundande för sociala avgifter. Den delen av hyresbeloppet som utgör överhyra till delägare som inte är verksamma i bolaget får anses utgöra förtäckt utdelning, vilken inte är avdragsgill. Det bör dock erinras om att anledning att utreda om överhyra förekommit vid hyra/uthyrning av näringsfastighet endast föreligger i sådana fall där det kan ifrågasättas om den skattskyldige härigenom tillskapar sig obehöriga skatteförmåner, t.ex. genom att kvitta hela hyresbeloppet mot ett underskott av fastighetsförvaltning i övrigt.

Om företaget har haft reparations- eller byggkostnader på fastigheten medges avdrag i den mån kostnaderna har ett direkt samband med den bedrivna verksamheten.

22.6 Lån m.m.

22.6.1 Förbjudna lån

De allmänna reglerna betr låneförbudet i 12 kap. 7 § ABL och beskattning av förbjudna lån behandlas i avsnitt 19.8.

22.6.2 Nedskrivning av lån

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst (32 § anv. p. 14 st. 7 KL).

Regeln innebär att låntagaren beskattas p.g. a. själva nedskrivningen. Något ändrat fordringsförhållande behöver således inte ha inträffat för att beskattning skall kunna ske. Även om fordringen formellt står kvar, kan beskattning ske. Regeln gäller inte nedskrivning av förbjudna lån, dvs. lån som

beskattas med stöd av 32 § anv. p. 15 KL.

I RÅ 1988 ref. 85 ägde två makar vardera hälften av såväl ett aktiebolag som ett handelsbolag. Aktiebolaget avskrev i sina räkenskaper ett lån som tidigare lämnats till handelsbolaget. RR fann att makarna genom nämnda åtgärd i aktiebolaget i motsvarande mån befriades från personligt betalningsansvar. Mannen beskattades därför för sin andel av det efterskänkta beloppet som för utdelning från aktiebolaget. Målet visar att även indirekt värdeöverföring genom en nedskrivning kan beskattas, om än inte enligt ovan angivna regel.

Företaget har inte rätt till avdrag för nedskrivning av lånefordran i den mån motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt 32 § anv. p. 14 st. 7 KL (2 § 13 mom. 1 st. SIL).

22.6.3 Förmån av räntefria m.fl. lån

Beskattningen av företagsledaren och denne närstående när dessa erhållit ett förmånligt lån från fåmansföretaget regleras i 32 § anv. p. 14 st. 6 KL. Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan skall låntagaren ta upp förmånen av lånet som intäkt av tjänst. Förmånen beräknas enligt samma regler som gäller för arbetstagare eller uppdragstagare (32 § anv. p. 10 st. 3-5 KL), se avsnitt 4.3.3.13.

Räntan bör beräknas på faktisk låneskuld. I likhet med andra förmåner inträder skatteplikten när förmånen åtnjuts, dvs. löpande under kredittiden.

Till skillnad mot vad som allmänt gäller för anställd får företagsledare inte avdrag för ränteförmånen som för räntekostnad. En annan skillnad är att med lån från fåmansföretag till företagsledare eller

närstående inte likställs lån som förmedlats av företaget (32 § anv. p. 10 st. 6 KL).

Företaget

Av 2 § 13 mom. 2 st. SIL framgår att bolaget skall uttagsbeskattas med samma belopp som den ränteförmån som utgått till företagsledaren eller honom närstående under beskattningsåret. Beloppsmässigt bör beloppet bestämmas utifrån samma grund som förmånen beskattas med hos låntagaren. Har företaget brutet räkenskapsår kan det belopp som skall uttagsbeskattas komma att fördelas på två olika taxeringar.

22.6.4 Vinstandelslån

Enligt 2 § 9 mom. 6 st. SIL föreligger avdragsförbud för fåmansföretag för rörlig ränta på vinstandelslån som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller till dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget.

22.6.5 Ränta från fåmansföretag

Ränta som delägare erhåller från fåmansföretag för medel han lånat till företaget beskattas i inkomstslaget kapital. Överstiger räntan vad som kan anses vara marknadsmässig ränta bör den överstigande delen beskattas som förtäckt utdelning. Vad som är marknadsmässig ränta måste avgöras i varje enskilt fall utifrån vad företaget skulle erlägga till utomstående långgivare. Hänsyn bör härvid tas till riskexponering etc.

22.7 Underskott av näringsverksamhet m.m.

Avdrag för gamla underskott regleras i Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet (LAU), se avsnitt 19.1.4.

Några speciella spärregler för förlustutjämnning i fåmansföretag, utöver vad som anges nedan, finns inte.

Den tidigare bestämmelsen i 2 § 4 mom. 8 st. SIL om möjligheten att vid fusion ta över rätten till avdrag för underskott som avses i 2 § 14 mom. SIL återfinns fr.o.m. den 1 januari 1999 i 17 § lag (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Enligt 17 § (lag 1998:1603) föreligger viss begränsning för fåmansföretag att vid fusion ta över underskott som avses i 2 § 14 mom. SIL, dvs. outnyttjad förlust härrörande från avyttring av tillgångar som avses i 27 § 1 mom. SIL. Om det övertagande företaget var ett fåmansföretag vid utgången av beskattningsåret eller det överlåtande företaget var ett sådant företag vid ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs uppställs ett särskilt krav. I sådant fall krävs att det övertagande företaget ägde mer än nio tiondelar av andelarna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten för att det övertagande företaget skall ha samma rätt till avdrag som det överlåtande företaget.

22.8 Utdelning och reavinst m. m.

22.8.1 Allmänt

Från och med 1992 års taxering beskattas kapitalinkomster med en proportionell skatt på 30 % medan förvärvsinkomster vid 2000 års taxering beskattas progressivt med en högsta marginalsatt på ca 55 %. Skillnaden i skattesats har gjort det nödvändigt med regler som särskiljer kapitalinkomster från förvärvsinkomster. Beträffande utdelningar och reavinster avseende företag med ett fåtal delägare där delägaren arbetar i företaget har det ansetts särskilt viktigt att dela upp inkomsterna. Anledningen är att delägare i ett sådant

företag ofta kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning eller reavinst. Utan särskilda regler kan ägaren undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller reavinst i stället för i form av lön. Särskilda regler som syftar till att upprätthålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster har därför införts i 3 § 12 mom. SIL.

Utgångspunkten för reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i princip skall få lika hög skatt på sina arbetsinkomster som en löntagare utan ägarintresse. Utdelning och reavinst på aktier och andelar i ett fåmansföretag skall således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten faktiskt utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och reavinst beskattas som intäkt av tjänst. Till följd av svårigheten att avgöra vad som är egentlig kapitalinkomst och arbetsinkomst för en delägare som arbetar i ett fåmansföretag som han själv kontrollerar måste den skattemässiga uppdelningen ske på ett schablonmässigt sätt.

Särskild intäktspost i tjänst

Inledningsvis bör också påpekas, att även om viss utdelning och reavinst skall beskattas som intäkt av tjänst, behandlas dessa inkomster inte som vanliga förvärvsinkomster. I stället redovisas inkomsterna i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst (32 § 1 mom. 1 st. h) KL). Inkomsterna i denna intäktspost berättigar inte till schablon- eller grundavdrag. Ytterligare en skillnad jämfört med vanliga förvärvsinkomster är att det varken utgår sociala avgifter eller särskild löneskatt för inkomsterna samt att de inte är förmånsgrundande.

Reglerna om att inkomster i form av utdelning och reavinst i vissa fall skall

beskattas som inkomst av tjänst finns i 3 § 12 mom. och 12 a-e mom. SIL.

Aktier och andelar som omfattas av dessa bestämmelser benämns "*kvalificerade aktier*" (3 § 12 mom. SIL).

22.8.2 Reglernas tillämpningsområde

22.8.2.1 Delägare i fåmansföretag

Reglerna i 3 § 12 mom. SIL om beskattning av utdelning och reavinst tillämpas på fysisk person eller dödsbo som äger kvalificerad aktie i ett fåmansföretag. Fåmansföretag kan vara antingen aktiebolag eller ekonomisk förening. Vad som fortsättningsvis sägs om aktier och aktieägare gäller således även andelar och delägare i ekonomiska föreningar. Definitionen av begreppet fåmansföretag finns i 32 § anv. p. 14 st. 8 och 9 KL (se avsnitt 22.2.1).

Utvidgat fåmansföretagsbegrepp

I 3 § 12 a mom. 4 st. SIL har begreppet fåmansföretag utvidgats. I den angivna bestämmelsen stadgas att vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktier i företaget skall sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under någon del av den senaste femårsperioden varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person. Det är således i huvudsak passiva delägare som kan påverka om företaget är ett fåmansföretag eller inte. Syftet med bestämmelsen är att företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). De företag som avses är främst kunskaps- och konsultföretag som t.ex. mäklare, advokat- och revisionsbyråer samt arkitektföretag. RR har ansett ett tjänsteproducerande företag - vilket ägdes indirekt och med lika delar av 150

heltidsanställda särskild yrkeskvalificerade personer - vara ett fåmansföretag vid tillämpning av den här aktuella bestämmelsen (RÅ 1993 ref. 99, se avsnitt 22.8.2.3).

Exempel

Exemplet visar en situation där det vanliga fåmansföretagsbegreppet inte är tillämpligt, men där företaget utgör ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Aktiebolaget X ägs av totalt 30 delägare. Familjen A äger 15 % av aktierna fördelade på 5 aktieägare. Företagets VD och högre chefer (4 st.) har förvärvat vardera 4 % av aktierna i bolaget. Övriga aktier ägs i lika delar (ca 3 % vardera) av de återstående aktieägarna.

Vid bedömningen om ett fåtal personer (10 personer enligt RSV:s rekommendationer) har det bestämmande inflytandet i företaget räknas hela närståendekretsens aktier som innehavda av en person. Därmed anses familjen A:s aktier innehavda av en person. Bolagets VD och chefer är verksamma i företaget. Därför skall även deras aktieinnehav ses som ägda av en person vid en prövning enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. 35 % (15 % + 20 %) av aktierna bedöms därför som innehavda av två personer. För att erhålla det bestämmande inflytandet i företaget krävs att totalt 6 st. av de övriga aktieägarna medräknas. Dessa personer innehar då totalt 53 % ($= 15 \% + 20 \% + (6 \times 3 \%)$) av aktierna i företaget, dvs. mer än hälften.

I detta exempel har därför 8 personer det bestämmande inflytandet. Företaget är därför ett fåmansföretag enligt det utvidgade

fåmansföretagsbegreppet.

Utländska företag

Utländska juridiska personer jämföras med svenska aktieföretag och svenska ekonomiska föreningar vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger.

Enligt 53 § anv. p. 10 KL skall under vissa förutsättningar inkomst från en utländsk juridisk person beskattas hos delägaren. I sådant fall beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen. Se vidare RSV:s Handledning för internationell beskattning. Bestämmelsen om utdelning i 3 § 12 mom. SIL är då inte heller tillämplig. Däremot tillämpas 3 § 12 mom. SIL på reavinst vid avyttring av andel i utländsk juridisk person (prop. 1995/96:109 s. 70 och 89).

Närstående-begreppet

Närståendebegreppet har inte bara betydelse vid bedömningen om företaget är ett fåmansföretag. Även i andra avseenden skall vid tillämpningen av reglerna i 3 § 12 mom. och 12 a-e mom. SIL hänsyn tas till förhållanden som är hänförliga till närstående till den skattskyldige.

Karaktären av fåmansföretag upphör

Enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL kan de särskilda reglerna även tillämpas under den närmaste femårsperioden efter det att företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. En aktie anses kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien vid den tidpunkt företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. Här kan nämnas att denna bestämmelse innebär att reglerna i 3 § 12 mom. SIL är tillämpliga även efter börsnotering av ett företag om företaget under någon tid av den senaste femårsperioden före noteringen varit ett fåmansföretag (jfr 32 § anv. p. 14 st. 9 KL).

Även kapitalinkomster på aktier eller andelar som förvärvats med stöd av sådana aktier och andelar som innehades under den tid då företaget var ett fåmansföretag skall beskattas enligt de särskilda reglerna. Som exempel kan nämnas att utdelning och reavinst på aktier som den skattskyldige erhållit vid en fondemission omfattas av reglerna, även om emissionen genomförs efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag, förutsatt att reglerna är tillämpliga på de aktier eller andelar som förvärvet hänför sig till.

Andra finansiella instrument

Enligt 3 § 12 mom. 3 st. SIL gäller de särskilda reglerna även vid beskattning av avkastning och reavinst på sådana andra av företaget utgivna finansiella instrument än aktier som avses i 27 § 1 mom. SIL. Som exempel på sådana finansiella instrument kan nämnas konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och teckningsrättsbevis. För dessa gäller i vissa avseenden andra regler än för aktier.

I RÅ 1997 ref. 71 (förhandsbesked) har RR bl.a. tagit ställning till innebörden av uttrycket "av företaget utgivna" i 3 § 12 mom. 3 st. SIL. Förutsättningarna i ärendet var följande. Den fysiska personen A var anställd i Y AB som var ett helägt dotterbolag till X AB. X AB ägdes i sin tur av en annan fysisk person. A avsåg att förvärva s.k. syntetiska optioner utfärdade av X AB. Optionerna medgav rätt att erhålla betalning vars storlek berodde på värdeutvecklingen på aktierna i Y AB. RR fann att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte var tillämpliga på ifrågavarande optioner. Inledningsvis konstaterade RR att bestämningen "av företaget utgivna" i och för sig framstår som onödigt när det gäller flera av de tillgångar som skall jämföras med aktier t.ex. konvertibla skuldebrev, teckningsrättsbevis eller teckningsoptioner. RR som framhöll att det i dessa fall endast är ett enda bolag som kan avses då det rör

sig om en rätt att förvärva aktier i ett bolag och rätten härrör från samma bolag angav vidare;

Uttrycket måste därför ses som inriktat just på sådana fall där ett bolag har utfärdat en option som avser aktier i ett annat bolag. Bestämmelsens innebörd blir då att klargöra att optionen skall likställas med aktier i det utfärdande bolaget, inte med de aktier som optionen avser.

Uppenbart är emellertid att innebörden inte kan vara att optioner som ett företag har utfärdat avseende aktier i ett annat företag utan undantag skall likställas med aktier i företaget. Särskilt tydligt är detta i fall då optionerna avser aktier som handlas på marknaden och där företagen inte har någon intressegemenskap. Det ligger därför närmast till hands att anse att det grundläggande rekvisitet är att det är fråga om en rätt att förvärva aktier eller motsvarande i ett visst bolag och att uttrycket "av bolaget utfärdade" innebär en inskränkning genom att rätten också måste härröra från bolaget.

När regelsystemet infördes vid 1990 års skattereform (SFS 1990:651) innehöll det också en bestämmelse att med verksamhet och innehav av aktier i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller aktieinnehav av aktier i ett annat företag i samma koncern. Mot bakgrund av denna bestämmelse kan det visserligen antas att avsikten har varit att företag inom en koncern också när det gällde optioner som utfärdas av ett företag men avser aktier i ett annat skulle behandlas som en enhet. Denna bestämmelse har emellertid numera slopats. Den motsvarande bestämmelsen i 3 § 12 a mom. första

stycket 2 SIL innebär att inte bara aktier i ett företag där aktieägaren eller närstående varit verksam är kvalificerade utan också aktier i ett annat företag som direkt eller indirekt äger aktier i ett sådant företag. Enligt Regeringsrättens mening kan denna bestämmelse inte medföra att företagen skall kunna betraktas som en enhet vid bedömningen av en option som utfästs av ett företag som äger aktier i ett företag där optionsinnehavaren är verksam.

22.8.2.2 Kvalificerad aktie

Syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL är att förhindra att inkomster som rätteligen är arbetsinkomster behandlas som kapitalinkomster vid beskattningen. Det innebär att det endast är motiverat att tillämpa reglerna om aktieägaren eller någon denne närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. I sådant fall benämns aktie i företaget "kvalificerad aktie" (3 § 12 a mom. SIL).

I 3 § 12 a mom. SIL anges under vilka förutsättningar en aktie i ett fåmansföretag skall anses kvalificerad. En aktie anses kvalificerad:

1. Om aktieägaren eller någon denne närstående i betydande omfattning varit verksam i företaget under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

2. Företaget direkt eller genom förmedling av juridisk person under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under

beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Regeln gäller vid indirekt ägande oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte.

Villkoret för att en aktie skall anses som kvalificerad är knutet till verksamhet som utövas av den enskilde aktieägaren eller någon denne närstående. Därför måste tillämpligheten av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL prövas i förhållande till varje enskild aktieägare.

Aktier erhållna genom utdelning

Reglerna om vilka aktier som skall anses kvalificerade har fr.o.m. den 1 januari 1999 utökats. Detta har skett genom ett nytt andra stycke i 3 § 12 a mom. SIL. Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte är kvalificerad enligt punkterna 1 och 2 ovan, erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL ("Lex ASEA") inte har beskattats tillämpas förutsättningarna i nämnda punkter som om det utdelade företaget är det utdelande företaget. Bestämmelsen omfattar även aktie som erhållits genom sådan utdelning under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Lex ASEA avser det fallet att ett moderföretag överlåter aktierna i dotterföretaget genom att dessa delas ut till aktieägarna i moderföretaget (se vidare avsnitt 5.3.2.1). Utvidgningen innebär att en aktie som med tillämpning av Lex ASEA delas ut på en kvalificerad aktie alltid blir kvalificerad.

Upphör att vara fåmansföretag

Upphör ett i punkterna 1 och 2 ovan omnämnt företag att vara fåmansföretag anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag (3 § 12 a mom. 3 st. SIL).

Dödsbo

Avlider ägaren till en kvalificerad aktie anses aktien även kvalificerad hos den avlidnes dödsbo (3 § 12 a mom. 5 st. SIL). För dödsboet tillämpas bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL som om aktien fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående.

Samma eller likartad verksam- het

RR har i RÅ 1997 ref. 48 i tre överklagade förhandsbesked rörande uttagsbeskattning tagit ställning till tillämpningen av reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL. I samtliga fall var avsikten att en viss verksamhet eller del av en verksamhet skulle överföras inom en oäkta koncern till ett nybildat aktiebolag. Enligt förutsättningarna i ansökningarna var de sökandes aktier i de överlåtande bolagen kvalificerade. Av betydelse för frågan om uttagsbeskattning var om också aktierna i de nya bolagen blev kvalificerade. Med anledning härav tog SRN ställning till om aktierna i de nya bolagen skulle bli kvalificerade på grund av att aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I samtliga förhandsbesked har SRN fört samma principiella resonemang. SRN anförde att sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående

bedrivna verksamheten bör anses som "samma eller likartad". RR anslöt sig till SRN:s bedömning. Två av förhandsbeskeden rörde överlåtelse av fastighet som användes i det överlåtande bolagets rörelse. Det nya bolagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av fastigheten. RR anförde att med hänsyn härtill och då fastigheten även efter överlåtelsen skall användas i det överlåtande bolagets rörelse kommer rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" att vara uppfyllt.

I RÅ 1999 ref. 28 (förhandsbesked) har RR utvecklat vad som avses med uttrycket "samma eller likartad verksamhet" i 3 § 12 a mom. första stycket SIL. I lagmotiven (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas att bestämmelsen kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. RR angav att detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.

Verksam i HB

Bedriver en aktieägare i ett fåmansföretag sin verksamhet i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andel innebär detta i flertalet fall att aktieägaren är verksam för aktiebolagets räkning. Handelsbolagets inkomst beskattas dessutom hos aktiebolaget. Verksamheten i handelsbolaget torde därför jämföras med verksamhet i aktiebolaget, varför reglerna i 3 § 12 mom. SIL är tillämpliga (prop. 1995/96:109 s. 68 f).

Närstående

Samma närståendebegrepp gäller vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL som i 32 § anv. p. 14 KL. Härutöver gäller att delägare i dödsbo som innehar kvalificerad aktie, se ovan, jämställs med närstående.

22.8.2.3 Verksam i betydande omfattning

Innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning har inte preciserats i lagtexten. Vid tolkningen bör man därför hämta vägledning i de förarbeten som ligger till grund för lagstiftningen. I propositionen (1989/90:110 s. 703) uttalas följande angående bedömningen av den skattskyldiges eller honom närståendes insatser i företaget

Stor betydelse för vinstgenereringen

"En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget."

RSV har i överklagade dispensbeslut rörande uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL

tagit ställning till om delägares indirekta arbetsinsats i företaget kan få till följd att denne anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget. I de prövade ärendena fann RSV att delägarens sammantagna arbetsinsatser, dels direkt genom styrelsearbete och dels indirekt genom konsultuppdrag i företaget via annat av delägaren helägt företag, fick anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Anställda utan ledarbefattning som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna i företaget bör dock inte anses verksamma i betydande omfattning. Med mindre del avses normalt högst 2 % av aktierna i företaget. Motsvarande bedömning kan göras vid innehav av andra finansiella instrument än aktier. Om det genom bolagsavtal eller på annat liknande sätt finns möjlighet för delägaren att tillgodoräkna sina aktier en individuell andel i företagets sparade eller löpande årsvinst bör sådana delägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.

RR har i ett förhandsbesked, RÅ 1993 ref. 99, ansett ett tjänsteproducerande företag, vilket ägdes indirekt till lika delar av 150 särskilt yrkeskvalificerade personer som var heltidsanställda, vara ett fåmansföretag vid tillämpningen av 3 § 12 mom. st 9 SIL. Delägarskap kom ifråga endast för anställd med viss kompetensnivå. Delägarna kunde i viss utsträckning själv välja hur de skulle ta ut vinst ur företaget. RR fann att delägarna tillsammans inom ramen för den gemensamt bedrivna verksamheten hade stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Reglerna torde även kunna bli tillämpliga på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsats för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Det torde endast fordras att delägaren arbetar en förhållandevis kort tid i företaget för att den skattskyldige skall omfattas av reglerna. Däremot torde helt tillfälliga insatser i företaget, t.ex. normalt styrelsearbete, inte medföra att kapitalinkomsterna från företaget omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Vanliga regler för kapitalinkomster gäller i dessa fall.

Vad som krävs för att en persons arbetsinsats skall ha sådan betydelse för vinstgenereringen att den innefattas i uttrycket verksam i betydande omfattning har inte klargjorts i förarbetena eller genom rättsligt avgörande, se ovan citerade uttalande i förarbetena. Enligt RSV:s mening torde delägare kunna anses vara verksam i betydande omfattning även om denne endast utfört ett fåtal arbetsinsatser som varit av avgörande betydelse för det ekonomiska resultatet.

Femårsregeln

Det räcker att den skattskyldige eller närstående varit kvalificerat verksam under något av de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret för att de särskilda reglerna skall vara tillämpliga vid beskattningen av kapitalinkomster från fåmansföretaget.

22.8.3 Beskattning av utdelning på aktier m.m.

Utgångspunkt för bestämmelserna om utdelning har varit att normal avkastning på kvalificerade aktier (andelar) skall beskattas i inkomstslaget kapital (3 § 12 mom. SIL). Denna del beskattas således som annan utdelning, dvs. enligt den proportionella skattesatsen på 30 %. Utdelning som överstiger normal kapitalavkastning (överskjutande utdelning) skall i stället beskattas i inkomstslaget tjänst. Därigenom blir den överskjutande utdelningen beskattad enligt den progressiva

skatteskalan. Om utdelningen inte uppgår till den beräknade normalavkastningen, *gränsbeloppet*, får utrymmet sparas för att användas vid beskattningen av senare erhållna kapitalinkomster (sparad utdelning se avsnitt 22.8.3.4).

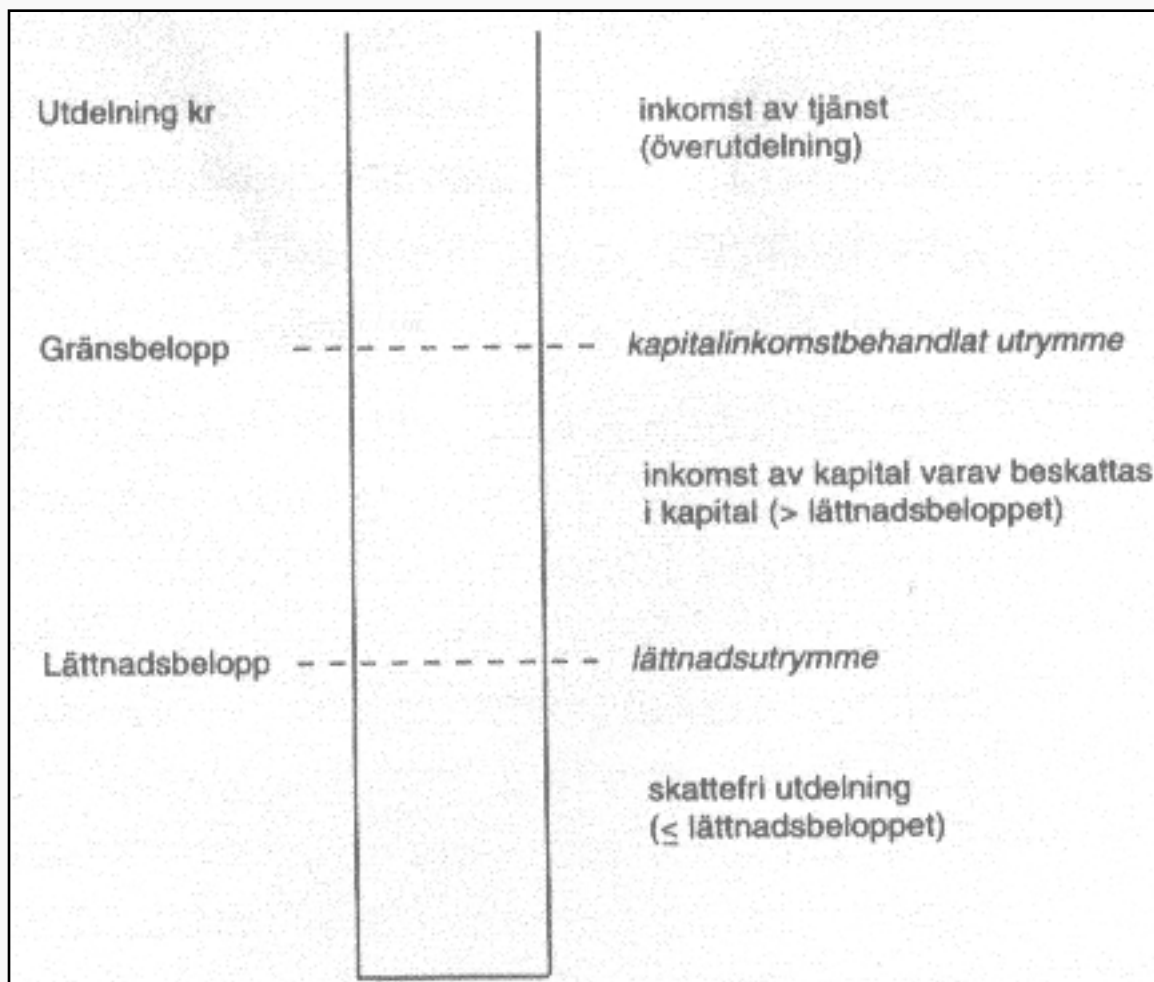
Under vissa förutsättningar föreligger en begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst på aktier i onoterade företag. En viss del av utdelningen, motsvarande ett *lättnadsbelopp*, kan därför vara undantagen från skatteplikt, se avsnitt 5.13.

Gränsbelopp

Med normal kapitalavkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Av 3 § 12 b mom. SIL framgår att gränsbeloppet beräknas som underlaget (främst anskaffningskostnaden för aktien) multiplicerat med SLR vid november månads utgång året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter.

Underlaget x (SLR + 5 %) = gränsbeloppet.

Utdelning på kvalificerade aktier kan komma att behandlas på tre olika sätt. Nedan åskådliggörs förhållandet mellan gränsbelopp och lättnadsbelopp.



Lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet

I undantagsfall kan lättnadsbeloppet komma att överstiga gränsbeloppet. Detta kan bli fallet om en passiv aktieägare som samlat på sig sparad lättnad övergår till att bli verksam i betydande omfattning i företaget och aktierna på grund härav blir kvalificerade. Om lättnadsbeloppet är större än gränsbeloppet skall utdelningen minskas med skillnaden, 3 § 12 b mom. sjunde stycket SIL. Skillnadsbeloppet behandlas därmed som intäkt av kapital och undantas från skatteplikt enligt de särskilda bestämmelserna i 3 § 1 a mom. SIL om begränsad skattefrihet (prop. 1996/97:45 s. 60).

Exempel

Utdelning lämnas med 150 kr per aktie. Gränsbeloppet och lättnadsbeloppet uppgår till 100 kr respektive 140 kr per aktie.

Enligt huvudregeln hänförs 50 kr av

utdelningen till inkomst av tjänst. Eftersom lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet skall den aktuella regeln tillämpas. Denna innebär att från den del av utdelat belopp som hänförs till inkomst av tjänst skall skillnadsbeloppet 40 kr (140-100) dras av. Att beskatta som inkomst av tjänst återstår således 10 kr. Resterande del av utdelningen (140 kr) hänförs till inkomst av kapital och blir skattefri (3 § 1 a mom. SIL).

Gränsbelopp för vissa andra finansiella instrument

Som tidigare sagts kan de särskilda reglerna tillämpas på vissa andra finansiella instrument än aktier. Här kan nämnas bl.a. vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Den som innehar sådana värdepapper intar mer en ställning som långivare till företaget än som risktagande aktie- eller andelsägare. Den riskpremie som beaktas när normalavkastningen på aktier och andelar fastställts behöver därför inte vara lika stor vid beräkningen av normalavkastningen på t. ex. vinstandelsbevis. Vidare är ränta på t.ex. skuldebrev, till skillnad från aktieutdelning, avdragsgill för företaget. I 3 § 12 b mom. 1 st. SIL anges därför att gränsbeloppet för andra finansiella instrument än aktier och andelar beräknas till SLR ökad med endast en procentenhet (jfr reglerna om beskattning av anställdas lån från arbetsgivare i avsnitt 4.3.3.13).

Utdelnings- begreppet

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. 1 st. SIL torde med utdelning främst avses sådan öppen utdelning av vinstmedel som enligt 12 kap. 3 § ABL beslutas av bolagsstämman. Bestämmelserna är dock tillämpliga även vid beskattning av förtäckt utdelning som aktieägaren uppbär från bolaget. Förtäckt utdelning kan förekomma bl.a. när delägaren förvärvar egendom till underpris från företaget eller avyttrar egendom till överpris till företaget. I de fall inkomst från sådana transaktioner beskattas som inkomst av tjänst, vilket kan ske om inkomsten är ett förtäckt löneuttag eller om stoppreglerna i 32 § anv. p. 14 KL är tillämpliga, kan dock beskattning enligt utdelningsregeln inte komma ifråga. För det fall beskattning inte sker såsom för förtäckt löneuttag eller enligt stoppreglerna kan beskattning för utdelning bli aktuellt. I RÅ83 1:82 ansåg RR att en provision, som en företagsledare i ett fåmansföretag betingat sig för att gå i borgen för bolagets förpliktelser, skulle beskattas som utdelning.

Utskiftning m.m.

Utskiftning hanteras huvudsakligen inom reavinstsystemet, se avsnitt 19.4 och 22.8.4. Emellertid gäller att utbetalning från ett svenskt aktiebolag i samband med nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller nedsättning av reservfonden eller överkursfonden skall enligt 3 § 7 mom. SIL behandlas som utdelning och omfattas därför av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Som utdelning från svensk ekonomisk förening räknas vad som utskiftas till medlem vid föreningens upplösning (3 § 8 mom. 2 st. SIL). Är den utskiftande ett fåmansföretag enligt 3 § 12 a mom. 4 st. SIL skall som utdelning anses vad som utskiftas till medlem utöver inbetald insats (3 § 8 mom. 5 st. SIL).

Inlösen

För delägare som omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL gäller att vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier behandlas som utdelning (3 § 12 b mom. 2 st. SIL).

SRN har 1998-02-04 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att det inte - varken av lagtexten eller förarbetena - framgår annat än att det är den enligt reavinstreglerna framräknade vinsten som skall behandlas som utdelning vid tillämpning av 3:12-reglerna.

22.8.3.1 Underlag för beräkning av gränsbelopp

Underlag vid onerösa fång

Underlaget för beräkning av gränsbeloppet utgörs enligt huvudregeln av anskaffningskostnaden för aktien (3 § 12 b mom. 1 st. SIL). Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av reavinst om aktien sålts vid tidpunkten för utdelningen (3 § 12 b mom. 2 st. SIL). Genom formuleringen har en direkt koppling gjorts till genomsnittsmetoden. Härav följer att ovillkorliga aktieägartillskott ingår i den genomsnittliga anskaffningskostnaden vid bestämmande av underlaget enligt huvudregeln (prop. 1995/96:109 s. 90). Anknytningen till reavinstreglerna och genomsnittsmetoden innebär också att om den skattskyldige har sålt vissa aktier i företaget beräknas gränsbeloppet för resterande aktier med utgångspunkt i återstående genomsnittligt anskaffningsvärde. Beräkningen av gränsbeloppet får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad. Har aktie förvärvats före 1990 får en indexuppräknings av anskaffningskostnaden göras (se nedan).

För aktier förvärvade före ingången av 1992

får som anskaffningskostnad tas upp kapitalunderlaget i bolaget vid en viss tidpunkt fördelat med lika belopp på aktierna i bolaget, se avsnitt 22.8.3.3. Regeln har från och med 1995 års taxering ersatt den tidigare förmögenhetsregeln. Därutöver får eventuell kvarstående sparad utdelning (se avsnitt 22.8.3.4) läggas till underlaget.

Vidare får till anskaffningskostnaden för aktie under vissa förutsättningar läggas viss del av den lönesumma som utbetalats till anställda (lönesummeregeln), se avsnitt 22.8.3.3.

Uppskovsbelopp vid andelsbyten

Har aktien erhållits genom andelsbyte och har uppskov med beskattning av reavinsten medgetts enligt andelsbyteslagen skall anskaffningskostnaden reduceras med uppskovsbeloppet (17 § andelsbyteslagen).

Underlaget för beräkning

Genomsnittligt anskaffningsvärde

Anskaffningskostnad för aktie anskaffad 1990 eller senare
+
Uppräknad anskaffningskostnad exkl. ovillkorliga kapitaltillskott för aktie anskaffad före 1990
+
Uppräknat belopp för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före 1990
+
Löneunderlag
+
Kvarstående sparad utdelning

Nedan åskådliggörs schematiskt hur man beräknar utrymmet för avkastningen på aktier, andelar i ekonomiska föreningar och andra finansiella instrument som kan redovisas som intäkt av kapital.

Underlaget för beräkning av gränsbelopp	Räntan
Aktier och andelar Anskaffningskostnad för aktierna, för aktier som förvärvats före 1990 uppräknad med index + Ovillkortliga kapitaltillskott, för tillskott som gjorts före 1990 med indexuppräkning ELLER Som alternativ får anskaffnings- kostnad för aktier och andelar i svenska företag som anskaffats före 1992 bestämmas utifrån aktiernas kapitalunderlag* + Löneunderlaget + Kvarstående sparad utdelning	Statslåneräntan ökad med fem procentenheter X +
Andra finansiella instrument Anskaffningskostnad + Kvarstående sparad avkastning	Statslåneräntan ökad med en procentenhet X +

Kvarstående sparad utdelning	=	Utdelning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)
-		Utdelning som är skattefri (lättnadsbelopp)
=		Utdelning som beskattas som inkomst av kapital
Kvarstående sparad avkastning	=	Avkastning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)

*) Till detta belopp får läggas kapitaltillskott som skett efter det bokslut beräkningen grundas på.

Underlag vid benefika fång

En konsekvens av kopplingen till reavinstreglerna och genomsnittsmetoden är att överlåtarens anskaffningsvärde får övertas vid benefika förvärv av mottagaren (prop. 1995/96/109 s. 90). Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång skall anskaffningskostnaden beräknas enligt 24 § 1 mom. SIL. Därmed skall anskaffningskostnaden fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden, som överlåtare vid överlåtelsetidpunkten fått avdrag med om han själv avyttrat aktierna. En arvtagare får exempelvis tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga aktieägartillskott.

Beräkning av gränsbelopp när aktie förvärvats efter utdelning

Förvärvas aktie från en närstående efter det att utdelning lämnats får förvärvaren inte beräkna något gränsbelopp för beskattningsåret. Enligt 3 § 12 b mom. 1 st. SIL skall denne ta upp ytterligare utdelning som lämnas under året som intäkt av tjänst. Detta gäller även om den utdelning som lämnats före avyttringen understiger gränsbeloppet.

Har aktien efter utdelningstillfället i stället förvärvats från någon som inte är närstående till förvärvaren föreligger inget skattemässigt hinder för den nye ägaren att ta emot kapitalbeskattad utdelning upp till ett gränsbelopp. Den nye ägaren beräknar gränsbeloppet enligt de allmänna reglerna med utgångspunkt från sitt anskaffningsvärde.

Uppräknad anskaffningskostnad för aktier och andelar (indexmetoden)

Enligt 3 § 12 c mom. 1 och 2 st. SIL får anskaffningskostnaden för aktie anskaffad före 1990 räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen från anskaffningstidpunkten fram till 1990. Det kan påpekas att någon indexuppräkningsmetod för tid härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningsmetoden begränsats till prisutvecklingen under de senaste 20 åren. Uppräkning av anskaffningskostnaden får därför inte göras för tid som ligger före 1970. Vid nyemission skall anskaffningskostnaden räknas upp fr.o.m. emissionsåret (prop. 1990/91:54 s. 310). Ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före 1990 bör inte räknas in i aktiens anskaffningskostnad vid indexuppräkning. De räknas i stället upp särskilt. Bakgrunden till uppräkningsregeln är att sparad utdelning inte kan beräknas för tiden innan de särskilda reglerna börjat tillämpas. För att förhindra att värdestegring som endast beror på försämring av det allmänna penningvärdet beskattas i inkomstslaget tjänst har i stället möjligheten till uppräkning av anskaffningskostnaden införts.

När anskaffningskostnaden indexuppräknas gäller även kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet beräknas således med utgångspunkt i den uppräknade anskaffningskostnaden för aktien (prop. 1995/96:109 s. 91).

Om aktierna eller andelarna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får uppräkningsmetoden ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräkningsmetoden skall följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräkning av anskaffningskostnaden för fastigheter vid reavinstbeskattningen. Någon årlig

ändring av indextalet sker således inte.
Nedan visas en tabell över indextalen.

Anskaffningsår	Uppräkningstal	Anskaffningsår	Uppräkningstal
1970	5,04	1980	2,08
1971	4,68	1981	1,86
1972	4,42	1982	1,71
1973	4,14	1983	1,57
1974	3,76	- 1984	1,45
1975	3,43	1985	1,35
1976	3,11	1986	1,30
1977	2,79	1987	1,25
1978	2,54	1988	1,18
1979	2,37	1989	1,11

**Aktier ägda redan
1 april 1971**

För skattskyldig som innehaft inte marknadsnoterad aktie den 1/4 1976 i mer än fem år finns möjlighet att vid reavinstberäkning tillämpa särskilda övergångsregler (p. 18 övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1990:651, jämfört med p. 3 av övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1976:343). RR har förklarat att nämnda övergångsbestämmelse är tillämplig vid beräkning av normalavkastning för sådana aktier när de förvärvats genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång (RÅ 1995 ref. 19). Som anskaffningsvärde får skattskyldig utgå från 3/4-delar av det värde till vilken aktien skulle tas upp i förmögenhetsdeklaration per den 31/12 1975. Uppräkning av detta värde bör få ske med indextal för 1975, 3,43 (RSV S 1998:29).

Tilläggsköpeskilling / rörlig köpeskilling

RR har i dom den 14 december 1999 (förhandsbesked) prövat från vilken tidpunkt tilläggsköpeskilling respektive rörlig köpeskilling skall beaktas vid beräkning av gränsbelopp. Förutsättningarna i målet var följande. A träffade under 1993 avtal om förvärv av aktierna i X AB. Som vederlag för aktierna skulle A enligt avtalet erlagga visst belopp under 1994 och vidare, med början 1995 och under ytterligare fem år, en tilläggslikvid baserad på bolagets resultat. Under 1994 träffades vidare ett tilläggsavtal innebärande att den fasta köpeskillingen skulle ökas med visst belopp att erläggas under 1995 och 1996. RR fann i likhet med SRN att bestämmelsen i 3 § 12 b mom. 2 st. SIL bör tolkas så att den tar sikte på det vid utdelningstillfället beräkningsbara anskaffningsvärdet. Med denna utgångspunkt fann RR att den år 1994 avtalade höjningen av köpeskillingen kan inräknas i anskaffningskostnaden först från det året och de rörliga tilläggen inräknas först från de år då de blivit kända.

I avsnitt 22.8.7 finns ett exempel på hur normal- och överutdelning på aktier beräknas och beskattas.

Andra finansiella instrument

Endast den faktiska anskaffningskostnaden för andra sådana finansiella instrument än aktier som avses i 27 § 1 mom. SIL används vid beräkning av gränsbeloppet. Någon indexuppräkningsfaktorer får således inte ske.

22.8.3.2 Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln)

Den tidigare förmögenhetsregeln, som innebar att aktiernas värde per den 31 december 1990 kunde användas som underlag vid beräkning av normalutdelning, har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln, 3 § 12 c mom. 3 st. SIL och lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (KapUL).

Bestämmelserna gäller inte för andel i utländsk

juridisk person.

Förvärvade före 1992

För aktier som förvärvats före 1992 får i stället för huvudregeln användas ett "kapitalvärde" som beräknas utifrån tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering.

Det framräknade kapitalunderlaget fördelas med lika belopp på aktierna i bolaget.

En förutsättning för att aktieägaren skall få använda kapitalvärdet är att han använder det för samtliga sin aktier i bolaget som han förvärvat före ingången av 1992 (3 § 12 c mom. SIL).

Någon indexuppräkningsfaktorer får inte göras på kapitalvärdet.

Nyemission 1992 eller senare

Har nyemission gjorts under 1992 kan det vid emissionen tillskjutna kapitalet, beroende på vilket räkenskapsår bolaget har, ingå i det framräknade kapitalunderlaget. För att detta inte skall leda till att emissionsbeloppet ökar underlaget för normalutdelning dubbelt, dels genom höjt kapitalunderlag och dels genom att de genom nyemissionen förvärvade aktierna tas upp till anskaffningskostnaden, bör det framräknade kapitalunderlaget fördelas på samtliga aktier i bolaget per den bokslutsdag som ligger till grund för beräkningen. De "gamla" aktierna får tas upp till detta värde medan de nyemitterade aktierna, vilka förvärvats efter ingången av 1992, tas upp till den faktiska anskaffningskostnaden.

Nyemission som genomförts efter ovan nämnda tidpunkt påverkar inte kapitalunderlaget och de genom nyemissionen förvärvade aktierna tas upp till den faktiska anskaffningskostnaden.

Fondemission

Fondemission påverkar inte storleken på kapitalunderlaget för bolaget. Aktier som erhållits genom fondemission får, när det gäller beräkning av underlaget för normalutdelning, anses anskaffade vid samma tidpunkt som de ursprungliga aktierna. Används kapitalunderlaget för de ursprungliga aktierna fördelas detta även på de fondemitterade aktierna varför kapitalunderlaget per aktie blir lägre.

Kapitaltillskott

Till det beräknade kapitalvärdet får läggas kapitaltillskott som skett efter det bokslut beräkningen grundas på (prop. 1995/96:109 s. 92). Härmed avses endast ovillkorade kapitaltillskott.

Beräkning

Reglerna om beräkning av kapitalunderlaget finns i KapUL. Underlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering. I de fall två räkenskapsår taxeras 1993 beräknas kapitalunderlaget med hänsyn till förhållanden vid utgången av det senare (prop. 1993/94:234 s. 123). Taxerades inte företaget 1993 utgår man i stället från det bokslut som taxerades 1992.

Som huvudregel gäller att tillgångar och skulder skall tas upp till de värden som gäller vid 1993 års inkomsttaxering. Det finns emellertid specialbestämmelser för vissa slag av egendom i 3-9 §§.

Tillgångar

Aktier / andelar i dotterföretag

Aktier och andelar i svenska dotterföretag, utom handelsbolag, skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som motsvarar moderföretagets andel av aktier eller andelar i dotterföretaget. Är kapitalunderlaget i dotterföretaget negativt utgör värdet på dotterbolagsaktierna en avdragspost vid beräkningen av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/94:234 s. 124).

Fastighet

Fastighet, som utgör omsättningstillgång, skall tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningssavdrag och liknande avdrag som inte gjorts i räkenskaperna. Detta hänger samman med att avdrag för värdeminskning kan ges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

Annan fastighet än omsättningsfastighet tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

Alternativregel

Enligt 7 § får fastighet som inte utgör omsättningstillgång och som förvärvats före utgången av 1990 tas upp till ett alternativt värde. Om den skattskyldige så önskar anses fastigheten anskaffad den 1 januari 1991. Anskaffningsvärdet vid nämnda tidpunkt anses motsvara viss andel av det för 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses för;

1. småhusenheter 70 % av taxeringsvärdet
2. hyreshusenheter 60 % av taxeringsvärdet
3. industrienheter 75 % av taxeringsvärdet
4. lantbruksenheter 100 % av taxeringsvärdet.

Har anskaffningsvärdet beräknats enligt alternativregeln skall detta i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 % härav. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier eller om fastighetens värde minskat p.g.a. brand eller andra orsaker (prop. 1993/94:234 s. 125).

Med värdeminskningssavdrag avses även belopp varmed investeringsfond, ersättningsfond eller andra liknande fonder tagits i anspråk.

Lager

Andra lagertillgångar än fastigheter samt kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen.

Finansiella instrument

Sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL (dvs. aktier, konvertibla skuldebrev, optioner m.m.) tas upp till anskaffningsvärden beräknade enligt genomsnittsmetoden såvida det inte är fråga om lagertillgångar.

Utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen.

Andel i handelsbolag

Andel i handelsbolag tas upp till delägarens justerade ingångs- värde för andelen, beräknat enligt 28 § SIL.

Skulder

Surv

Som skuld skall tas upp 28 % av belopp som svarar mot avsättningen till skatteutjämningsreserv ("Surv"). Har företaget gjort survavsättning vid 1994 års taxering får i stället som skuld tas upp 28 % av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst skall återföras till beskattning vid 1995-2002 års taxeringar dvs. 90 % av skatteutjämningsreserven taxeringsåret 1993 plus eventuell ökning av avsättningen från 1993 års taxering till 1994 års taxering (9 § KapUL). Om avsättningen vid 1994 års taxering understiger den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering skall emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget.

I samband med att lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv ändrades infördes en övergångsbestämmelse i KapUL. Enligt övergångsbestämmelsen skulle vid 1995 års taxering hänvisningen till survåterföringslagen, enligt ovan, avse lagen i dess lydelse t.o.m. den 30 december 1994. Som huvudregel gällde enligt survåterföringslagen i dess nämnda lydelse att hälften av survavsättningen vid 1994 års taxering (1993 års bokslut) skulle återföras till beskattning vid 1995-2000 års taxeringar. Detta innebär att det värde på skulden som tagits upp på avsättning till surv vid 1995 års taxering inte kan användas vid 1996 och senare års taxeringar om den aktuella regeln tillämpas.

Exempel

Ett AB har vid 1993 års taxering avsatt 200 000 kr till surv och vid 1994 års taxering 250 000 kr. Som skuld skall tas upp 28 % av 200 000 kr dvs. 56 000 kr eller 28 % av $[(200\,000 \times 90\%) + 50\,000]$ dvs. 64 400 kr.

Vidare skall som skuld även tas upp 28 % av

- uppskovsbeloppet som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och

- belopp som har avsatts till ersättningsfond och liknande fond.

Som skuld, till sitt fulla belopp, räknas även en skuldreservering i den utsträckning avdrag för reserveringen medgetts vid inkomsttaxeringen. Härmed avses exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Aktieägartillskott

Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked uttalat att ett villkorat aktieägartillskott, vilket inte skuldförts i räkenskaperna, vid beräkning av kapitalunderlaget enligt KapUL inte skall räknas som skuld. Nämnden fann vidare att återbetalning av tillskottet skall anses utgöra vinstutdelning vid tillämpning av 10 § KapUL.

Justering av kapitalunderlaget (10 § KapUL)

Kapitalunderlaget skall minskas med vinstutdelning som företaget lämnat för det räkenskapsår som ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget skall justeras i följande fall där belopp betalas ut efter tidpunkten för beräkandet av underlaget.

- Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än det som utgör grund för beräkning av kapitalunderlaget skall minska kapitalunderlaget i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår bolaget i en koncern sker jämförelsen med fastställd koncernbalansräkning.

- Har utbetalning gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden skall kapitalunderlaget minskas med motsvarande belopp om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår vilket ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

- Kapitalunderlaget i en ekonomisk

förening skall minskas med belopp som svarar mot utbetalning enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser om utbetalningen skett efter det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Justering för nämnda utbetalningar skall göras först sedan det utbetalade beloppet i förekommande fall har fördelats mellan inkomst av kapital och inkomst av tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL. Härmed avses också det fallet att hela det utbetalade beloppet skall tas upp som intäkt av kapital. Kapitalunderlaget påverkas inte av hur stor utdelning som lämnas för räkenskapsåret utan effekten på underlaget inträder först fr.o.m. nästa räkenskapsår. Om en skattskyldig först får utdelning och därefter under samma beskattningsår säljer aktierna skall dock eventuell justering till följd av vinstutdelningen ske innan reavinsten beräknas enligt 3 § 12 mom. SIL (prop. 1994/95:25 s. 101).

Exempel

Ett AB har kalenderår som räkenskapsår. Kapitalunderlaget per 1992-12-31 är 100. Nettovinsten för 1993 är 8, för 1994 10 och för 1995 12. Utdelning lämnas under 1993 med 5, under 1994 med 10, under 1995 med 14 och under 1996 med 15. Kapitalunderlaget för beräkning av normalutdelning blir enligt 10 § KapUL

1994 (tax. 1995) $100 - 5 - (10 - 8) = 93$

1995 (tax. 1996) 93

1996 (tax. 1997) $93 - (14 - 10) = 89$

1997 (tax. 1998) $89 - (15 - 12) = 86$

22.8.3.3 Löneunderlag

Till anskaffningskostnaden för aktien får läggas ett löneunderlag. Detta gäller oavsett vilken regel som använts för beräkning av anskaffningskostnaden. Löneunderlaget beräknas per aktie. Motsvarande gäller också för andelar i ekonomiska föreningar. Ett löneunderlag får även läggas till anskaffningskostnaden för andelar i utländska juridiska personer i den mån de betalat ut sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § SAL.

Beräkning

Löneunderlaget beräknas på summan av löner, förmåner och ersättningar som ingår i underlaget för beräkning av socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under kalenderåret före delägarens inkomstår har utgått till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag. Nedan talas om ersättning som ett samlande begrepp för löner, förmåner och ersättningar. Det är således ersättningar under kalenderåret 1998 som ligger till grund för det lönebaserade tillägget till underlaget för beräkning av normalutdelning under 1999. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så stor del av beloppet räknas med som svarar mot moderföretagets andel av aktierna i dotterföretaget.

Med dotterföretag bör avses sådan juridisk person som enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL utgör dotterföretag. SRN har 1997-09-23 i ett - inte överklagat - förhandsbesked ansett att det är inget som hindrar att den dubbla koncerntillhörighet som kan uppkomma enligt 1 kap. 5 § ABL får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. SRN fann att ersättningar som utgått till arbetstagare i ett aktiebolag med dubbel koncerntillhörighet kunde fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget.

Har ett dotterföretag ägts under del av kalenderår för vilket löneunderlaget beräknas bör endast ersättningar som avser denna tid få

räknas med. Förvärvar ett moderbolag aktier i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras aktier i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

Exempel

År 1

AB A avyttrar den 1 september sitt helägda dotterföretag AB B till AB C. Under året har AB B utbetalt ersättningar till anställda med 1 000 000 kr varav 600 000 kr under tiden 1.1 - 30.8.

År 2

Vid beräkning av löneunderlagen i AB A respektive AB C hänförs 600 000 kr till AB A och 400 000 kr till AB C.

Ersättningar till arbetstagare som innehar aktier i företaget eller annat sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL och på vilka reglerna i 3 § 12 mom. SIL tillämpas på utdelning eller reavinst, får inte räknas med. Det samma gäller vid innehav av sådant finansiellt instrument i ett annat företag inom samma koncern. Däremot får ersättning som betalas ut till närstående som inte själv är sådan delägare som omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL räknas in i underlaget.

Ersättningar till anställda får inte räknas med till den del de täcks av statligt bidrag. Betalas ett statligt bidrag ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget räknas av mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka (RSV 1998:22).

Överstigande 10 basbelopp

Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger 10 gånger det basbelopp som gällde året före delägarrens inkomstår. De "första" 10 basbeloppen berättigar således inte till något tillägg.

Det beräknade löneunderlaget skall fördelas med lika belopp på aktierna i företaget.

Spärrar på individnivå

Det finns två spärrar på individnivå som endast gäller för aktieägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget eller dess dotterföretag. Spärrarna innebär dels ett krav på att sådan aktieägare skall ha tagit ut en viss lägsta ersättning och dels ett tak för det sammanlagda löneunderlaget. Passiv aktieägare som är närstående till en aktiv delägare omfattas således inte av spärrarna.

En aktie kan vara kvalificerad även om ett koncernförhållande inte föreligger. För att spärrarna skall vara tillämpliga gäller att aktieägaren varit verksam i betydande omfattning i företag inom koncernen. Om aktieägaren varit verksam i annat företag än koncernföretag aktualiseras inte spärrarna.

1. Har aktieägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller dess dotterföretag får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om han erhållit sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av socialavgifter eller särskild löneskatt med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

- 120 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en enskild arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget, och

- ett belopp som motsvarar 10 gånger basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

Om ersättning till anställda i dotterföretag räknas in i underlaget skall jämförelsen även avse den högsta ersättning som betalats ut till anställd i dotterföretaget. Däremot skall inte ersättningar till sådana delägare i företaget som omfattas av 3 § 12 mom. SIL beaktas.

Har aktien förvärvats under året närmast före beskattningsåret och har aktieägaren varit verksam i företaget under endast del av året får, enligt RSV:s uppfattning, någon proportionering inte ske med avseende på kravet om ersättning som motsvarar 10 basbelopp (SOU 1996:119 s. 101). Något hinder torde däremot inte föreligga mot att ersättning som aktieägaren erhöll från företaget under året före aktieförvärvet får räknas med vid jämförelsen. Motsvarande torde gälla 120 % regeln. Jämförelsen bör således ske på årsbasis utan proportionering med hänsyn till att kvalificerad aktie endast innehafts en del av året.

2. För sådan aktieägare som omfattas av spärrarna får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga 50 gånger sådan i punkt 1 ovan nämnd ersättning som aktieägaren för året före beskattningsåret erhållit från företaget eller dess dotterföretag.

Begränsningen innebär att löneunderlaget för aktieägarens samtliga aktier i företaget läggs samman och jämförs mot 50 gånger den ersättning som denne erhållit. Överstiger löneunderlaget takbeloppet förhindras inte tillämpningen av löneregeln, men däremot begränsas det belopp som kan utnyttjas.

Löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret (prop. 1993/94:234 s. 93). Således torde ersättning till aktieägare som omfattades av reglerna i 3 § 12 mom. SIL under "löneåret" inte kunna ingå i löneunderlaget även om denne avyttrat aktierna i företaget före utdelningstillfället.

Till följd av kopplingen till den enskilde

delägarens lön, förmåner och ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fåmansföretag får öka sitt underlag för normalutdelning med ett lönebaserat tillägg, medan andra delägare i samma fåmansföretag inte får det. Eftersom löneunderlaget beräknas per aktie kan det löneunderlag som belöper på aktierna hos en delägare, som inte kan utnyttja underlaget, inte heller utnyttjas av andra delägare.

22.8.3.4 Sparad utdelning m.m.

Understiger utdelningen visst år gränsbeloppet kan outnyttjat utrymme sparas och användas vid beskattningen av senare erhållen utdelning och reavinst. Den sparade utdelningen får tillgodoräknas mot framtida utdelning eller reavinst (3 § 12 b mom. 3 st. SIL). Avräkningen skall tillgodoföras den skattskyldige även utan yrkande när sådan utdelning redovisas. Detta förutsätter dock att den skattskyldige redovisat nödvändiga uppgifter för skattemyndigheten (se avsnitt 22.9).

Har företaget inte lämnat någon utdelning beräknas gränsbelopp och sparad utdelning vid beskattningsårets utgång (3 § 12 b mom. 4 st. SIL).

Så länge den sparade utdelningen kvarstår läggs den, enligt vad som redogjorts för tidigare, till aktiernas anskaffningskostnad vid beräkningen av gränsbeloppet. Även den sparade utdelningen räknas således upp med SLR ökad med fem procentenheter. Här bör också påpekas att sparad utdelning skall beräknas första gången vid 1992 års taxering. Det innebär att sparad utdelning inte kan ifrågakomma för inkomstår före 1991.

Storleken av sparad utdelning bestäms utifrån för respektive år gällande regler för beräkning av normalutdelning/gränsbelopp. Således kan sparad utdelning från tidigare år ha räknats fram antingen utifrån huvudregeln, i förekommande fall med indexuppräknings, eller - när det gäller aktier förvärvade före 1990 - t.o.m. 1994 års taxering utifrån aktiernas förmögenhetsvärde

per den 31 december 1990. En redogörelse för den sist nämnda, numera avskaffade, metoden lämnas nedan i avsnitt 22.8.3.5. Vid beräkning av sparad utdelning för beskattningsåret 1994 får 9 § KapUL i dess lydelse till och med utgången av år 1994 tillämpas vid 1996 och senare års taxeringar (SFS 1994:1859 övergångsbestämmelsen p. 6). Detta innebär i princip att endast hälften av en survåterföring behöver beaktas (se avsnitt 22.8.3.2).

Separat beräkning

De särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL tillåter ett högre gränsbelopp på aktier jämfört med andra finansiella instrument. Vidare medges att även det sparade utrymmet räknas upp med ränta på ränta. Ovanstående förhållanden innebär att utrymmet för kapitalbeskattad avkastning måste beräknas separat för de olika kategorierna av instrument. Utan separat beräkning är det inte möjligt att särskilja vilket belopp som skall räknas upp med respektive avkastningsprocent. Dessutom torde det inte vara tillåtet att utnyttja sparad utdelningsutrymme för den ena kategorin av finansiella instrument för att redovisa avkastning som utfallit på instrument som tillhör den andra kategorin i inkomstslaget kapital. Eftersom genomsnittmetoden även skall tillämpas vid försäljning av aktier i fåmansföretag måste den sparade utdelningen också beräknas separat för aktier av olika slag och sort.

Sparad utdelning vid överlåtelse av aktier

Om någon utdelning inte lämnas under året beräknas gränsbelopp och sparad utdelning vid beskattningsårets utgång (3 § 12 b mom. 4 st. SIL). Överlåts aktierna under året och någon utdelning inte har lämnats är det således den nye ägaren som får beräkna gränsbelopp och sparad utdelning. Har den förste ägaren tagit utdelning och ytterligare utdelning inte lämnas under året, får inte den nye ägaren beräkna något gränsbelopp eller sparad utdelning. Den nye ägaren är däremot oförhindrad att beräkna gränsbelopp om företaget lämnar ytterligare utdelning efter ägarbytet (3 § 12 b mom. 1 st SIL) Han har då också rätt att spara ett eventuellt ej utnyttjat belopp. Har aktien

förvärvats från närstående som uppburit utdelning under året får dock den nye ägaren inte beräkna något gränsbelopp för samma år.

Sparad utdelning vid benefika fång

Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får förvärvaren överta överlåtarens kvarstående sparade utdelning till den del den är hänförlig till aktierna m.m. i fråga (3 § 12 b mom. 3 st. SIL).

Exemplet i avsnitt 22.8.7 visar hur man beräknar den sparade utdelningen.

22.8.3.5 Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln)

T.o.m. 1994 års taxering fick den skattskyldige som alternativt underlag för beräkning av normalavkastning använda aktievärdet den 31 december 1990, förmögenhetsregeln, (3 § 12 mom. 4 st. SIL i dess lydelse t.o.m. 30 juni 1994). Förmögenhetsregeln har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln, se avsnitt 20.8.3.2. Enligt övergångsbestämmelserna till lag (1994:778) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får vid beräkning av sparad utdelning t.o.m. utgången av år 1993 fortfarande den äldre alternativregeln tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar.

En tillämpning av förmögenhetsregeln fordrar att aktierna förvärvats före år 1990. Det kan påpekas att eftersom det är värdet vid utgången av år 1990 som utgör underlag kan någon indexuppräknings inte ske.

Regeln medför att ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före 1990 inte får medräknas i underlaget. I aktiernas värde vid utgången av 1990 får anses ingå dessförinnan lämnade kapitaltillskott. Ingår i underlaget aktier vilka anskaffats både före och under 1990 och har ovillkorligt kapitaltillskott lämnats under 1990 får inte heller detta räknas med till den del det hänför sig till de aktier vars värde den 31.12.1990 utgör del av underlaget.

Förmögenhetsvärdet

Värdet skall beräknas enligt reglerna om förmögenhetsvärdet på aktier (3 och 4 §§ anv. p. 5 SFL) i dess lydelse vid nyssnämnda tidpunkt. Vid förmögenhetsbeskattningen får vissa tillgångar tas upp till ett reducerat värde. Normalavkastningen skall emellertid beräknas på ett underlag som i princip motsvarar ett oreducerat värde.

I något enstaka fall kan det bli fråga om att tillämpa reglerna i 3 § 12 mom. SIL på aktier i tidigare fåmansföretag som numera är börsnoterade. För aktier som vid förmögenhetsbeskattningen tagits upp till 75 % av marknadsvärdet (aktier på A 1- och A 2- listan) eller till 30 % av värdet (aktier på OTC- eller O- listan) skall, vid beräkningen av underlaget, det reducerade värdet multipliceras med 1,4 respektive 3,5. Aktierna skall ha ägts när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller ha förvärvats med stöd av sådan aktie.

För att räkna fram det oreducerade värdet för aktier vars förmögenhetsvärde beräknas utifrån substansvärdet gäller följande.

a) Värdet uppräknas med faktorn 5 om någon del av underlaget vid förmögenhetsvärderingen satts ned till 20 %. Här avses de fall där det i företaget finns egendom med fidiekommissrätt.

b) I andra fall än a) skall om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 %, med anledning av att företaget har någon tillgång som nedlagts i rörelse eller jordbruk, uppräkning ske med faktorn 3,5. Detta innebär att förmögenhetsvärdet på företag med blandad verksamhet, dvs. både rörelse och förvaltning, kan räknas upp trots att reducering av värdet inte gjorts på de tillgångar som lagts ned i förvaltningsverksamheten.

c) I andra fall än a) och b) skall värdet

räknas upp med faktorn 1,4 om någon del av underlaget tagits upp till 75 %.

Värderingen bör grunda sig på vad som anges i RSV:s anvisningar om värdering av aktier m.m. (RSV Dt 1987:8). Det innebär bl.a. att man bör beakta eventuell utskiftningsskatteskuld vid värderingen. Vidare bör vid lagervärdering schablonen för prisfallsrisk, 15 %, endast frångås om det är uppenbart att prisfallsrisken väsentligen avviker från schablonen. I fråga om inkuransavdraget, normalt 5 %, bör enligt RSV Dt 1993:2 motsvarande bedömning göras. Det får ankomma på den skattskyldige att lämna nödvändig utredning. Vad avser inkuransavdraget bör en post-för-post-värdering av lagret föreligga utvisande inkuransen som skillnaden mellan anskaffningsvärdet och verkligt värde.

Av RSV Dt 1993:2 framgår att skuld som uppkommit genom inlåning från aktieägare bör vid värderingen i likhet med vad som anges i RSV:s rekommendationer om värdering av aktier m.m. (RSV Dt 1991:31) behandlas som rörelsefrämmande om den saknar direkt samband med verksamheten.

Exempel

A äger samtliga aktier i AB X som är rörelsedrivande. Aktierna i AB X förvärvades år 1986 för 100 000 kr. Bolagets substansvärde (tillgångar - skulder) den 31/12 1990 uppgick till 400 000 kr. När A skall deklarerera förmögenheten reducerar han värdet till 30 %. Som förmögenhetsvärde för AB X tar A upp 120 000 kr ($400\,000 \times 30\%$) vid 1991 års taxering.

När A skall räkna fram underlaget för beräkning av normalavkastning multiplicerar han förmögenhetsvärdet med 3,5. Underlaget uppgår därmed till 420 000 kr ($120\,000 \times 3,5$).

Om A jämför underlaget beräknat till det oreducerade förmögenhetsvärdet, dvs. 420 000 kr, med underlaget beräknat enligt den indexuppräknade anskaffningskostnaden, dvs. 130 000 kr ($100\,000 \times 1,3$) finner A att det är mest förmånligt att tillämpa det förstnämnda värdet vid beräkning av normalavkastningen.

Marknadsvärdet

3 § 12 mom. SIL var utformad på sådant sätt att regeln generellt anknöt till 3 och 4 §§ 5 anv. p. SFL. I sist nämnda stadgande utgör marknadsvärdet den övergripande värderingsprincipen. Kan den skattskyldige visa att marknadsvärdet på aktierna den 31/12 1990 var högre än det uppräknade värdet enligt ovan bör därför detta värde få användas vid beräkningen av underlaget för normalavkastningen. Har betydande poster av samma slags aktier avyttrats till oberoende köpare strax före eller efter den 31/12 1990 får köpeskillingen för aktierna normalt anses utgöra ett relativt säkert mått på marknadsvärdet. En förutsättning härför är att det inte skett en inkomstöverföring eller inträffat annan omständighet som påverkat värdet på aktierna.

Avkastningsvärdet

Som grund för beräkningen av aktiernas marknadsvärde kan även enligt RSV Dt 1993:2 avkastningsvärdeметoden användas. Den skattskyldige måste då visa att avkastningsvärdet är ett bättre mått på aktiernas verkliga marknadsvärde än substansvärdet. En förutsättning för användande av avkastningsvärdeberäkning är att en avveckling av företaget inte skäligen kan komma i fråga.

Metoden innebär att man beräknar nuvärdet av företagets förväntade avkastning, jfr RSV Dt 1987:8 samt RSV:s anvisningar om värdering av icke börsnoterade aktier vid beräkning av

skattepliktig förmögenhet, RSV Dt 1976:15. Enligt anvisningarna bör beräkningen normalt grundas på vinstutvecklingen under en längre tidsperiod. Ibland kan det emellertid vara nödvändigt att ta hänsyn till konjunktursvängningar varför fler räkenskapsår bör ligga till grund för beräkningen. En värdering som grundas på avkastningsvärdet rymmer dock stor osäkerhet. Detta gäller i synnerhet värdering av t.ex. konsultföretag där verksamheten är starkt knuten till ägaren som person. Vinstalstringen i företaget beror i dessa fall normalt på ägaren personligen och denne följer normalt inte med företaget vid försäljningen.

Vissa andra finansiella in- strument

Värdet per den 31/12 1990 får inte användas vid beräkningen av normalavkastning på andra finansiella instrument än aktier och andelar. Se ovan under avsnitt 22.8.3.1.

22.8.4 Reavinst vid försäljning av kvalificerade aktier

Beräkningen av den skattepliktiga reavinsten av aktier i fåmansföretag sker på samma sätt som vid vanlig aktieförsäljning. Till skillnad mot beskattning av försäljning av aktier i andra bolag kan vid försäljning av aktier i fåmansföretag en viss del av den skattepliktiga reavinsten komma att redovisas som inkomst av tjänst. Däremot behandlas reaförluster vid avyttring av sådana aktier enligt vanliga regler. Viss del av reavinsten kan komma att undantas från skatteplikt, se nedan. I avsnitt 22.8.7 finns ett exempel på hur reavinst som skall beskattas som inkomst av tjänst beräknas.

Vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall hälften av den del av realisationsvinsten, beräknad enligt nedan, som överstiger kvarstående sparad utdelning deklarerar i inkomstslaget tjänst (3 § 12 b mom. 5 st. SIL). Återstående del

hänförs till inkomstslaget kapital.

Från reavinsten avräknas den kvarstående sparade utdelningen. Även inkomstårets sparade utdelningsutrymme får räknas med vid fördelningen av reavinsten (3 § 12 b mom. 3 st. jämfört med 5 st. SIL). Detta gäller om aktierna avyttrats efter årets utdelningstillfälle och den skattskyldige därmed är berättigad till att även lägga anskaffningskostnaden för de avyttrade aktierna till grund för beräkningen av gränsbeloppet (se avsnitt 22.8.3).

För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden enligt 27 § 2 mom. SIL beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader. Denna bestämmelse får bara användas vid reavinstberäkningen och inte vid beräkning av gränsbeloppet. Bestämmelsen gäller inte heller vid försäljning av marknadsnoterad option eller termin.

Uppräknad anskaffningskostnad

Även vid fördelningen av reavinsten mellan tjänst och kapital skall man beakta den uppräknade anskaffningskostnaden för aktier och andelar anskaffade före 1990 och det uppräknade beloppet för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före nämnda tidpunkt (se avsnitt 22.8.3.1). I dessa fall beräknas den fördelningsbara reavinsten med hänsyn till den uppräknade anskaffningskostnaden.

Av avsnitt 22.8.3.1 framgår att anskaffningskostnaden för aktier som innehafts redan den 1 april 1971 får beräknas enligt särskilda övergångsbestämmelser.

Alternativ anskaffningskostnad

Det alternativa värdet, aktiernas kapitalunderlag, får också användas om den skattskyldige så önskar (se avsnitt 22.8.3.2).

Genomsnittsmetoden vid delförsäljning

Vid avyttring av aktier i fåmansföretag skall, på samma sätt som vid andra aktieförsäljningar, den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. SIL tillämpas vid beräkning av den skattepliktiga reavinsten (se avsnitt 5.7.3.1). Om den skattskyldige inte avyttrar hela sitt innehav av aktier av ett visst slag, delförsäljning, måste även eventuell kvarstående sparad utdelning och, för aktier anskaffade före 1990, den uppräknade anskaffningskostnaden fördelas. Även fördelningen av de poster som är specifika för reglerna i 3 § 12 mom. SIL skall ske enligt genomsnittsmetoden (prop. 1990/91:54 s. 221). Den sparade utdelningen och den uppräknade anskaffningskostnaden måste därför beräknas separat för aktier av olika slag och sort.

RR har i dom den 3 december 1999 (avseende 1993 års taxering) prövat om hela den kvarstående sparade utdelningen eller om endast den sparade utdelningen som motsvarar den andel av aktieinnehavet som avyttras vid delförsäljning, skall avräknas från reavinsten. RR fann att avräkning vid delförsäljning bör ske med den del av den sparade utdelningen som motsvarar den avyttrade andelen av de innehavda aktierna. RR anförde bland annat följande. "Beräkningen i 3:12-systemet bygger i allt väsentligt på den genomsnittsmetod som tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen. Det framstår därför som naturligt att anknyta till denna också när det gäller att bestämma hur stor del av en skattskyldigs sparade utdelning som får avräknas vid en delavyttring. Detta synes också vara det alternativ som är minst komplicerat vid den

praktiska hanteringen".

Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har huvudsakligen ändrats i redaktionellt hänseende och återfinns från och med den 1 januari 1996 i 3 § 12 mom. och 12 a - 12 e mom. SIL. RR:s ovan nämnda dom rörande avräkning för sparad utdelning får anses ha giltighet även efter den redaktionella ändringen av 3:12-systemet.

Uppgiftslämnande

Den skattskyldige behöver inte yrka att avräkning för sparad utdelning och uppräknad anskaffningskostnad skall göras. Skattemyndigheten skall utan yrkande beakta eventuell avräkning vid fördelningen av reavinsten på kapital- och tjänsteinkomst. En förutsättning är dock att den skattskyldige redovisat de uppgifter som är nödvändiga för skattemyndighetens ställningstagande. I avsnitt 22.9 kommenteras allmänt uppgiftsskyldigheten.

Basbeloppsregeln

Den reavinst som skall redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 basbelopp under en femårsperiod för den skattskyldige och närstående till honom (se avsnitt 22.8.6.2).

Utskiftning vid likvidation

Utskiftning i samband med likvidation hanteras från och med 1995 års taxering i sin helhet inom reavinstsystemet, se avsnitt 19.4.3.

Tilläggsköpes- skilling

Enligt 24 § 4 mom. SIL skall de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret tillämpas på tilläggsköpeskilling som erhålls ett senare år. Bestämmelsen omfattar fördelningsregeln i 3 § 12 mom. SIL.

Exempel

A som omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL avyttrade under 1994 aktier i aktiebolaget X. Enligt 3 § 12 mom. SIL i dess lydelse vid 1995 års taxering hänfördes 70 % av den fördelningsbara realisationsvinsten till inkomst av tjänst och 30 % till inkomst av kapital. Av den "kapitalbeskattade" delen utgjorde hälften av 5/6 skattepliktig realisationsvinst. Under 1995 erhåller A en tilläggsköpeskilling. Eftersom beskattningsreglerna vid 1995 års taxering skall tillämpas fördelas tilläggsköpeskillingen enligt ovan med 70 % till inkomst av tjänst. Det samma torde gälla reducering till hälften av 5/6 av den del av tilläggsköpeskillingen som skall hänföras till inkomst av kapital.

Andra finansiella instrument

För att kringgåenden av reglerna skall förhindras kan reglerna även tillämpas på andra finansiella instrument än aktier. Enligt 3 § 12 mom. SIL skall därför avyttring av sådana finansiella instrument som omfattas av 27 § 1 mom. SIL likställas med avyttring av aktier. Bland de finansiella instrument, förutom aktier, som räknas upp i sistnämnda lagrum kan nämnas vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, teckningsrättsbevis m.m. Någon uppräknad eller alternativ anskaffningskostnad får dock inte användas.

**Skattefri del av
reavinst**

**Sparad lättnad
överstiger sparad
utdelning**

Av den del av reavinsten som beskattas som inkomst av kapital kan viss del komma att undantas från skatteplikt motsvarande kvarstående *sparad lättnad*, se avsnitt 5.13. I undantagsfall kan det förekomma att sparad lättnad överstiger sparad utdelning. Detta kan inträffa om en passiv aktieägare som innehar sådan aktie på vilken viss del av utdelningen är skattefri och har samlat på sig sparad lättnad övergår till att vara aktiv i företaget och aktien på grund härav blir att betrakta som kvalificerad. Om sparad lättnad är större än sparad utdelning skall den reavinst som skall fördelas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital minskas med skillnaden (3 § 12 b mom. 7 st. SIL). Endast hälften av den del av reavinsten som överstiger sparad lättnad skall således tas upp som inkomst av tjänst.

Nedan visas schematiskt hur man beräknar den vinst som skall redovisas som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerad aktie. Om sparad lättnad överstiger sparad utdelning skall vad som ovan sagts beaktas.

"Reavinst"

i förekommande fall beräknad med beaktande av den uppräknade anskaffningskostnaden för aktie och det uppräknade beloppet för ovtillkorliga kapitaltillskott
— eller
anskaffningskostnaden beräknad till akties kapitalunderlag

Kvarstående sparad utdelning

till den del den är hänförlig till avyttrad aktie

X 50 % =

Reavinst som beskattas som inkomst av tjänst

När ovanstående uträkning gjorts beräknas hur stor del av den verkliga reavinsten som hänförs till inkomst av kapital.

Verklig reavinst

-

Reavinst som beskattas som inkomst av tjänst

-

Sparad låtned

=

Reavinst som beskattas som inkomst av kapital

22.8.4.1 Reavinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger aktie i fåmansföretag

Det har förekommit att skattskyldiga för att kringgå bestämmelserna om fördelning av reavinst vid avyttring av aktier enligt 3 § 12 mom. SIL ägt aktier i fåmansföretag genom handelsbolag. När andel i handelsbolaget avyttrades beskattades reavinsten i sin helhet i inkomstslaget kapital.

För att förhindra sådant kringgående finns i 24 § 7 mom. SIL en särskild bestämmelse om beskattning vid avyttring av andel i handelsbolag. Bestämmelsen är tillämplig under vissa förutsättningar när en fysisk person eller ett dödsbo överlåter andel i handelsbolag som - direkt eller genom förmedling av annan juridisk person - äger en aktie som, om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet, hade utgjort en sådan kvalificerad aktie som avses i 3 § 12 a mom. SIL. I sådant fall skall den del

av vinsten, som svarar mot aktiens marknadsvärde i förhållande till vederlaget för andelen i handelsbolaget, till hälften tas upp som intäkt av tjänst. Bestämmelsen knyter inte an till 3 § 12 mom. SIL vilket bl.a. innebär att basbeloppsregeln i 3 § 12 b mom. 4 st. SIL (se avsnitt 22.8.6.2) inte är tillämplig, prop. 1995/96:109 s. 93. Med aktie likställs andel och andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL.

En förutsättning för bestämmelsens tillämpning är att lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall inte är tillämplig (se avsnitt 21.6).

22.8.5 Särskild skatteberäkning inom familjen

För att förhindra att de kapitalinkomster som redovisas som intäkt av tjänst fördelas inom familjen, och därmed undgår den progressiva beskattningen, har särskilda bestämmelser för beräkningen av skatten införts. I 3 § 12 b mom. 6 st. SIL stadgas att om den skattskyldiges make eller, såvitt gäller skattskyldig under 18 år, förälder, är eller under någon del av den senaste femårsperioden varit verksam i företaget i betydande omfattning skall skatt på utdelning eller reavinst beräknas som om beskattning skett hos den inom familjekretsen som har den högsta beskattningsbara förvärvsinkomsten och som är eller har varit verksam i företaget. Med make anses också sådan med make jämställd person enligt 65 § KL (jfr 2 § 1 mom. 1 st. SIL).

Exempel

A, som är underårig son till B, äger aktier i fåmansföretaget AB Y. A har från AB Y erhållit 50 000 kr i utdelning som skall beskattas som inkomst av tjänst. A skall dessutom beskattas för 60 000 kr av andra förvärvsinkomster. B, som under någon del av den senaste femårsperioden varit verksamhet i företaget i betydande omfattning, redovisar förvärvsinkomster på 300 000 kr vid samma års taxering.

Vid skatteberäkningen beträffande A skall statlig skatt (10 § SIL) på nämnda 50 000 kr beräknas till samma belopp som skulle gällt om B hade taxerats för beloppet under inkomst av tjänst. Detta innebär att A, förutom kommunal skatt, skall erlägga statlig skatt beträffande del av de 50 000 kr med 25 %.

22.8.6 Undantagsregler

Beräkningen av kapitalinkomster enligt reglerna i 3 § 12 a-d mom. SIL kan i vissa fall leda till ett för högt skatteuttag. Detta gäller bl.a. då den skattskyldiges möjligheter att erhålla kapitalinkomster från fåmansföretaget varit begränsade. Vidare kan kapitalinkomsterna vara så höga att nivån tyder på att dessa inte till hälften kan vara arbetsinkomster. En särskild beskattning av kapitalinkomsterna är då inte motiverad. I 3 § 12 b mom. 5 st. och 12 e mom. SIL finns därför bestämmelser som i speciella fall medger undantag från tillämpningen av huvudreglerna.

Undantagen kan delas upp i två regler. Beskattning av kapitalinkomster enligt huvudreglerna kan frångås dels om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning (3 § 12 e mom. SIL), dels om den skattskyldige och honom närstående under senaste fem åren redovisat reavinster motsvarande 100 basbelopp som inkomst av tjänst (3 § 12 b mom. 5 st. SIL). Det första av dessa undantag, utomståenderegeln, kan tillämpas vid både beskattningen av utdelningar och reavinster. Den andra undantagsregeln, basbeloppsregeln, kan endast tillämpas vid reavinstbeskattningen.

22.8.6.1 Utomståenderegeln

Kan den skattskyldige visa att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och i motsvarande mån har rätt till utdelning skall beskattningen ske utan tillämpning av de särskilda reglerna i 3 § 12 b mom. SIL. Det

innebär att reavinsten i sin helhet beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468) uttalas bl.a. följande angående utomståenderegeln.

**Utomstående
äger
minst 30 %**

"Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare."

Bakgrunden till uttalandet är att vid ett utomstående ägande på 30 % av aktierna blir behållningen av aktieägares uttag av företagets vinster i form av en kapitalinkomst i princip inte större jämfört med ett löneuttag. Den skattskyldige bör visa att utomstående delägare har ägt minst 30 % av aktierna och haft rätt till motsvarande andel av den avkastning som lämnats av företaget under hela den senaste femårsperioden för att en tillämpning av denna undantagsregel skall komma i fråga.

Särskilda skäl

Ovanstående presumtion gäller dock endast i normalfallet. Det kan finnas omständigheter som gör att den skattskyldige ändå kan erhålla större del av företagets nettobehållning som en kapitalinkomst än vad dennes aktieinnehav i bolaget synes medge. Lagtexten ger därför utrymme att beakta särskilda skäl vid prövningen. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468) nämns några särskilda omständigheter som kan föranleda en sådan annan bedömning. Däri uttalas följande

"Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika

utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna skall tillämpas också när utomståendes aktieinnehav uppgår till 30 % eller mera."

Vidare kommenteras utomståenderegeln i specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 s. 704):

"Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömning bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev e.d. utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger skall undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är."

RR har i ett förhandsbeskedsärende tagit ställning till om sådana särskilda skäl förelåg i ärendet (RÅ 1999 ref. 28).

Förutsättningarna var följande.

Samtliga sökanden (fysiska personer) var i samma proportioner delägare i X AB och Y AB. En av sökandena var verksam i betydande omfattning i båda bolagen medan övriga delägare var verksamma i sådan omfattning endast i ettdera av bolagen och inte verksamma i det andra bolaget. De passiva delägarnas andel i bolagen översteg 30 %. RR fann, med nedanstående motivering, att bestämmelsen i 3 § 12 e mom. första stycket SIL om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. samma lag inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.

"Motiven för undantag på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier.

Ägarförhållandena i X AB och Y AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag."

Vilka är utomstående?

I 3 § 12 e mom. 2 st. SIL definieras vad som avses med "företaget" och "utomstående" delägare. Härav framgår att

- den utomstående delägaren skall äga aktier i det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren

- utomstående är annan delägare än fysisk person och dödsbo som - direkt eller indirekt - äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 3 § 12 a mom. 1 st. SIL. Regeln utesluter således fysisk person eller dödsbo som innehar kvalificerad aktie i något av nämnda företag från att vara en "utomstående" delägare. Med "annat fåmansföretag" bör avses andra i 3 § 12 a mom. 1 st. SIL omnämnda företag än det i vilket den skattskyldige eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

RR har i två förhandsbesked, den 19 november 1999, prövat innebörden av den inskjutna satsen "direkt eller genom förmedling av juridisk person" i definitionen av utomstående. RR som inledningsvis fann att bestämmelserna i 3 § 12 a mom. 1 och 2 st. SIL och 32 § anv. p. 14 KL sammantagna kan åberopas som argument för att indirekta innehav skall beaktas vid bedömningen av om en aktie ägs av utomstående eller inte anförde bl.a. följande:

"Innehållet i första meningen i första stycket av 3 § 12 e mom. SIL är också av betydelse vid

gränsdragningen mellan aktier som skall anses ägda av utomstående och andra aktier. Det förhållande som enligt den meningen tilläggs avgörande vikt är om "utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning". Rätt till utdelning tillkommer naturligt bara den som direkt äger aktier i företaget. Regleringen synes med andra ord här ta sikte endast på den egentliga aktieägarkretsen. Med denna utgångspunkt kan den i momentets andra stycke angivna definitionen av begreppet utomstående inte ges annan innebörd än att till utomstående skall räknas alla andra aktieägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer.

Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109, s. 65 ff). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra även exempelvis ett aktiebolag som innehar aktier i de fall dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående. Regeringsrättens slutsats är därför att samtliga aktier som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående".

22.8.6.2 Basbeloppsregeln

Enligt basbeloppsregeln skall realisationsvinster på maximalt 100 basbelopp redovisas som intäkt av tjänst (3 § 12 b mom. 5 st. SIL). Från och med 1999 har basbeloppet ändrat namn till prisbasbeloppet (SFS 1998:677). Eftersom basbeloppsregeln tar hänsyn till

aktieavyttringar även under tidigare beskattningsår används i detta kapitel fortsättningsvis beteckningen basbelopp även för prisbasbelopp. Reavinster överskjutande beloppstaket beskattas enligt vanliga reavinstregler i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen av om beloppstaket är uppnått medräknas aktieägarens och närståendekretsens sammanlagda reavinster som redovisats som intäkt av tjänst under den senaste femårsperioden. Avyttringsårets basbelopp skall ligga till grund för beräkningen. Takbeloppet på 100 basbelopp avser aktier i samma bolag (prop. 1990/91:54 s. 224). Detta innebär att om skattskyldig avyttrar aktier i två bolag gäller basbeloppsregeln för aktier i vart och ett av bolagen.

Basbeloppet höjs regelmässigt från år till år. Därigenom ökar också beloppstaket för basbeloppsregelns tillämpning. Om den skattskyldige redovisar en tillräcklig reavinst som intäkt av tjänst innebär detta inte ett generellt undantag från reglernas tillämpning. Ett senare beskattningsår kan det, p.g.a. basbeloppets höjning, krävas att reavinster från senare års försäljningar redovisas som intäkt av tjänst (RÅ 1995 not. 379).

Beloppstakets tillämpning inom närståendekretsen

I specialmotiveringen (prop. 1990/91:54 s. 310 ff) förklaras hur beloppstaket skall tillämpas inom närståendekretsen. Eftersom basbeloppsregeln föreskriver att närståendekretsens sammanlagda reavinster under de fem senaste åren som beskattats i inkomstslaget tjänst skall medräknas kan en skattskyldig som avyttrar aktier under ett senare beskattningsår än andra inom närståendekretsen bli förmånligare behandlad vid beskattningen. Beloppstaket kan vara uppnått vid den senare försäljningen. Enligt propositionen måste denna effekt godtas. Om flera personer inom närståendekretsen i stället säljer

aktier under samma beskattningsår skall den under tjänst beskattade reavinsten proportioneras dem emellan.

Övergångsregel

Den tidsperiod som basbeloppsregeln avser har från och med 1998 års taxering förkortats från tio till fem år. Med anledning härav har en övergångsregel införts. Om den skattskyldige eller någon denne närstående under beskattningsåren 1991 - 1996 avyttrat någon aktie i företaget skall bestämmelsen i 3 § 12 b mom. 5 st. SIL tillämpas i sin tidigare lydelse vid 1998 och senare års taxeringar vid avyttring av resterande del av aktierna. Detta innebär att den skattskyldige eller denne närstående, under en tidsperiod av tio år räknat från det att någon aktie i företaget avyttrats, tillsammans behöver redovisa högst 100 basbelopp som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerade aktier i ett och samma företag.

22.8.7 Exempel

I nedanstående exempel visas hur man beräknar utdelning och reavinst enligt de särskilda reglerna. I exemplet har inte beaktats att anskaffningskostnaden vid beräkning av gränsbeloppet (före 1997 års taxering kallat normalavkastning) och fördelning av reavinst kan beräknas på grundval av aktiernas kapitalvärde (se avsnitt 22.8.3.2). Statslåneräntan antas uppgå till 13 % för samtliga beskattningsår. Viss avrundning av beloppen har gjorts.

1985

A förvärvar tillsammans med sin bror B hälften vardera av samtliga 200 st. aktier i det onoterade aktiebolaget X. Köpeskillingen för de 200 st. aktierna uppgår till 400 000 kr.

1997

Under året mottar A en utdelning på 50 000 kr (500 kr per aktie) från bolaget. Under samma år säljer B samtliga sina aktier i AB X för 2 500 000 kr till en extern intressent. B redovisar 1 115 000 kr av reavinsten som intäkt av tjänst. Resterande nominella reavinst 1 185 000 kr ($2\,300\,000 - 1\,115\,000$) redovisas i inkomstslaget kapital. Någon kvarstående sparad utdelning från 1996 finns inte.

Överskjutande utdelning

Vid beskattningen av utdelningen får A tillämpa det uppräknade anskaffningsvärdet. Underlaget för beräkningen av gränsbeloppet per aktie blir därför 2 700 kr ($2\,000 \times 1,35$). För att räkna fram gränsbeloppet per aktie multipliceras underlaget med statslåneräntan ökad med fem procentenheter. Gränsbeloppet blir då 486 kr [$2\,700 \times (0,13 + 0,05)$]. Av den utdelning som A erhållit kan därför 48 600 kr [486×100] beskattas i inkomstslaget kapital. Överskjutande utdelning, dvs. 1 400 kr ($50\,000 - 48\,600$), beskattas i inkomstslaget tjänst.

1998

Tidigt under året beslutar bolaget om en nyemission med 100 st. aktier för 5 000 kr per st. A förvärvar hälften av dessa aktier. Under året erhåller A utdelning med 49 500 kr eller 330 kr per aktie. Utdelning lämnas både på gamla och nyemitterade aktier. Efter utdelningstillfället säljer A 100 st. aktier för totalt 3 000 000 kr.

Nyemission

Eftersom A avyttrat aktierna efter utdelningstillfället får gränsbelopp även beräknas för dessa aktier. Det nya beräkningsunderlaget blir $3\,466,67 \text{ kr} [(270\,000 + 250\,000) ./ 150]$. Gränsbeloppet beräknas till $624 \text{ kr} [3\,466,67 \times (0,13 + 0,05)]$.

Sparad utdelning

Således räcker utrymmet för att A skall kunna redovisa hela utdelningen på $49\,500 \text{ kr}$ som intäkt av kapital. Därutöver uppkommer sparad utdelning med $44\,100 \text{ kr}$ ($93\,600 - 49\,500$) eller 294 kr per aktie.

Delförsäljning

När A deklarerar aktieförsäljningen skall den skattepliktiga reavinsten beräknas enligt genomsnittsmetoden. Reavinsten blir $2\,700\,000 \text{ kr} [3\,000\,000 - ((200\,000 + 250\,000) / 150 \times 100)]$. Vid fördelningen av reavinsten mellan inkomstslag får dock den uppräknade anskaffningskostnaden användas för de aktier som anskaffats 1985. Underlaget för fördelningen av reavinsten blir därför $2\,653\,300 \text{ kr} [3\,000\,000 - ((270\,000 + 250\,000) / 150 \times 100)]$. Vidare kan A räkna av den sparade utdelning som erhållits under året till den del den hänför sig till sålda aktier, dvs. $29\,400 \text{ kr} [(44\,100 / 150) \times 100]$ eller 294 kr per aktie. Det slutliga underlaget för fördelningen av reavinsten blir därför $2\,623\,900 \text{ kr} (2\,653\,300 - 29\,400)$. Hälften av det slutliga underlaget, dvs. $1\,311\,950 \text{ kr}$, skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Resterande nominella reavinst $1\,388\,050 \text{ kr} (2\,700\,000 - 1\,311\,950)$ redovisas i inkomstslaget kapital.

*)Då A utnyttjar viss del av årets sparade utdelning vid beskattningen av årets reavinst reduceras den sparade utdelning som kan användas mot senare års utdelning och reavinster till 14 700 kr ($44\,100 - 29\,400$).

1999

Under året uppbär A utdelning med 50 000 kr (1 000 kr per aktie).

Vid föregående års beräkning av fördelningen av reavinsten har den genomsnittliga anskaffningskostnaden beräknats till 3 466,67 kr per aktie. Utdelningen på A:s aktier omfattas av lätttnadsreglerna. Ett belopp motsvarande ett beräknat lätttnadsbelopp är undantaget från beskattning. För att räkna fram lätttnadsbeloppet multipliceras underlaget med 70 % av statslåneräntan. Här bortses från eventuell sparad lätttnad. Lätttnadsbeloppet kan beräknas till 315,47 kr [$3\,466,67 \times (0,13 \times 0,70)$] per aktie eller sammanlagt 15 773,50 kr.

Vid fastställande av underlaget för beräkning av gränsbeloppet skall den sparade utdelningen medräknas. Underlaget uppgår därmed till 3 760,67 kr per aktie [$3\,466,67 + (14\,700 \cdot 50\%)$]. Gränsbeloppet kan beräknas till 676,92 kr per aktie [$3\,760,67 \times (0,13 + 0,05)$]. Till gränsbeloppet skall den per aktie kvarstående sparade utdelningen läggas. Det totala gränsbeloppet uppgår då till 970,92 kr per aktie [$676,92 + (14\,700 \cdot 50\%)$].

22.8.8 Uppskov

Uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL och bestämmelserna om internationella andelsbyten, lag (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, har ersatts med ett enhetligt uppskovssystem, lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten (andelsbyteslagen).

Andelsbyteslagen omfattar, förutom aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar, även andelar i utländska bolag. För avyttring av kvalificerad andel i fåmansföretag föreligger särskilda villkor för att uppskov skall medges. Se avsnitt 8.

Har ett aktiebyte enligt den upphävda uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL genomförts före utgången av 1998 gäller de upphävda bestämmelserna även efter utgången av nämnda år.

Nedan redogörs för ett förhandsbesked rörande anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde för aktier som erhållits vid byte enligt 27 § 4 mom. SIL. För uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL i övrigt hänvisas till föregående års handledning.

Anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde efter byte enligt 27 § 4 mom. SIL

I RÅ 1996 ref. 72 har RR fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked rörande anskaffningstidpunkt och beräkning av anskaffningsvärde för aktier som erhållits i utbyte enligt 27 § 4 mom. SIL. Den fysiska personen A hade under 1993 avyttrat samtliga sina aktier i fåmansföretaget AB X till det nybildade fåmansföretaget AB Y och erhållit dispens enligt 27 § 4 mom. SIL. SRN fann att vid tillämpning av reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL skall A anses ha anskaffat aktierna i AB Y vid det tillfälle då anskaffningen faktiskt skett och för ett

belopp som svarar mot det från aktierna i AB X i enlighet med 27 § 4 mom. SIL övertagna anskaffningsvärdet. SRN fann vidare att A på grund härav inte har rätt att såvitt avser aktierna i AB Y tillämpa alternativa anskaffningsvärden eller att till dessa aktier överföra outnyttjad sparad utdelning avseende aktierna i AB X.

22.8.9 Ackumulerad inkomst

SAIL kan även tillämpas på sådana kapitalinkomster som enligt 3 § 12 mom. SIL skall redovisas som intäkt av tjänst. Ett krav för att den tjänstebeskattade inkomsten skall kunna fördelas är att inkomsten är hänförlig till minst två beskattningsår, dvs. ackumulerad. Vidare måste inkomsten till beloppet överstiga 50 000 kr samt den beskattningsbara förvärvsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiga beskattningsårets skiktgräns för statlig inkomstskatt med samma belopp.

Inkomsten skall fördelas i lika delar på det antal år den är att anse som hänförlig till. Fördelningstiden får inte överstiga tio år. Den fördelade inkomsten lägges till den genomsnittliga inkomsten under fördelningsåren. Vid beräkningen av den ackumulerade inkomsten skall hänsyn tas till förändringarna av skiktgränsen för statlig skatt under de år som inkomsten skall fördelas på.

För mer information om beräkning av ackumulerad inkomst se avsnitt 2.1.9.

Anstånd i vissa fall med betalning av skatt på reavinst

Från och med 1999 års taxering gäller de allmänna anståndsreglerna i 17 kap. SBL, se prop. 1996/97:100 s. 418 ff och s. 611 ff.

Enligt 17 kap. 4 § SBL får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av skatt på reavinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag. Sådant anstånd får beviljas om det finns särskilda skäl och

1. avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år eller

2. det är osäkert om avyttringen kommer att bestå.

Ovissheten kan bero på myndighetsbeslut eller annan omständighet. Anstånd med betalning av skatten sökes hos skattemyndigheten.

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13 och 1998:33) för tillämpning av reglerna om anstånd med inbetalning av skatt.

22.9 Uppgifts- och anteckningsskyldighet m.m.

22.9.1 Allmänt

Kontrolluppgiftsskyldigheten avseende lön, arvode och andra ersättningar eller skattepliktiga förmåner har utformats på ett generellt sätt, innebärande att förmåner som tillhandahållits under året skall anges på kontrolluppgift (3 kap. 4 § LSK). Uppgift behöver inte lämnas om ersättning för förmån som mottagaren lämnat. I kontrolluppgiften skall i stället ske en nettoredovisning.

Utbetalda kostnadsersättningar som understiger eller motsvarar schablonbelopp

behöver inte särskilt redovisas i kontrolluppgift. Det är tillräckligt att arbetsgivaren på kontrolluppgiften anger att rese- och traktamentsersättning har betalats ut. Uppburna ersättningar motsvarande schablonbelopp och mot dem svarande avdrag behöver inte heller redovisas i självdeklarationen utan tyst kvittning kan ske.

22.9.2 De särskilda uppgiftsreglerna

Nedan följer ett sammandrag av de regler i LSK som särskilt behandlar fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företagsledare i sådant företag, närstående till denne och delägare i sådant företag.

2 kap. 13 § p. 3 och p. 4 LSK - särskild självdeklaration

Särskild självdeklaration skall lämnas av företagsledare eller delägare i fåmansföretag, i ett fåmansägt handelsbolag eller i ett fåmansföretag som enligt den utvidgade definitionen i 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som ett fåmansföretag. Sådan deklaration skall även lämnas av företagsledare och delägare i företag som upphört att vara ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. Detta gäller för det beskattningsår som företaget upphört att vara ett fåmansföretag och de därpå följande fem beskattningsåren.

2 kap. 16 § LSK - uppgifter om delägarna, aktieinnehav m.m.

Fåmansföretag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag skall i självdeklaration lämna uppgifter om delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges. Dock behöver uppgifter

inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande med företaget.

Delägare i ett handelsbolag skall lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.

2 kap. 21 § LSK - uppgifter om ränta och royalty i vissa fall

Om ett fåmansföretag, eller ett företag som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag eller en delägare i ett fåmansägt handelsbolag, gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

1. ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid,

2. royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller någon annan liknande rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

2 kap. 22 § 1 st. LSK - låneförteckning m.m.

Fåmansföretag skall lämna sådan förteckning över lån som avses i 12 kap. 9 § ABL samt över utbetald rörlig ränta på s. k. vinstandelslån till vissa personer.

2 kap. 24 § LSK - uppgifter om inkomstberäkningen, arbets- uppgifter m. m. för företagsledaren m.fl.

Företagsledare i fåmansföretag, företag, som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag, eller

fåmansägt handelsbolag och närstående till sådan person samt delägare i företaget skall i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomst från företaget och för tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Därvid skall uppgifter lämnas bland annat om hans arbetsuppgifter i företaget, om vad han tillskjutit till eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat samt om avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget (RSV:s blankett K10 för fåmansföretag resp. N3A för handelsbolag). För närstående gäller uppgiftsskyldigheten endast i den utsträckning denne haft något mellanhavande med företaget eller varit verksam i detta i betydande omfattning.

Skyldighet att lämna de uppgifter för fåmansföretag respektive handelsbolag som behövs för att tillämpa reglerna i 3 § 12 mom. SIL gäller även efter det att företaget upphört att vara fåmansföretag eller företag, som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag.

I förarbetena till den ursprungliga fåmansföretagslagstiftningen uttalades i SkU 1975/76:28 s. 45 att uppgiftsskyldigheten enligt 30 § 3 mom. TL (numera 2 kap. 24 § LSK) inte avsåg varuinköp mot kontant betalning med sedvanlig rabatt.

I RÅ85 Aa 73 gällde frågan om två makar som arbetade i ett fåmansföretag (livsmedelshall), där mannen ägde en aktie och makarna var närstående till företagsledaren, skulle beskattas för värdet av varuuttag. Makarna uppgav att de hade betalat alla varuuttag kontant i kassan. De styrkte sina uppgifter med ett intyg utfärdat av företagsledaren samt av butikschefen. RR fann mot bakgrund av omständigheterna i målet inte skäl föreligga

att påföra makarna något förmånsvärde.

I RÅ 1990 not. 292 har RR prövat om en person som var företagsledare och delägare i en livsmedelsaffär skulle beskattas för varuuttag. Den skattskyldige uppgav att han kontant betalt varorna. Med hänsyn till omständigheterna i målet, bl.a. kontantöverskott, fann RR att en sådan beskattning kunde underlåtas.

Av nämnda rättsfall framgår att den skattskyldige har att visa att det inte förekommit några obetalda varuuttag ur verksamheten. Kan han inte det föreligger förutsättningar för att skönsmässigt påföra honom värde av varuuttag. Detta torde ha sin grund i att det föreligger en presumtion för att obetalda uttag förekommit.

I eftertaxeringsförfarande utgör emellertid inte enbart ovanstående omständighet tillräcklig grund för att skönsmässigt påföra förmånsvärde. Dessutom krävs att SKM kan påvisa en konkret oriktig uppgift om ett inte obetydligt belopp.

Av RÅ 1988 ref. 97, som gällde eftertaxering, framgår att anteckningsskyldigheten enligt 20 § 2 st. TL (regeln numera införd i 4 kap. 1 § 2 st. LSK, se nedan) omfattar företagsledarens samtliga varuuttag oavsett om uttagen skett till marknadspris eller mot lägre eller inget vederlag. I det aktuella fallet medgav den skattskyldige att han vederlagsfritt tagit ut varor för 1 500 kr. Övriga uttagna varor påstod han vara betalda kontant i kassan. Någon utredning härom presterades dock inte. Med hänsyn till att underlag för uttagen saknades och till vad den skattskyldige uppgett om vederlagsfria uttag fann RR att det förelåg förutsättning för eftertaxering på skönsmässig grund. Eftertaxeringen bestämdes till 11 100 kr.

2 kap. 25 § LSK - uppgifter om inkomstberäkningen för delägare i handelsbolag m.m.

Handelsbolag skall varje år till ledning för delägaresh taxering lämna uppgifter som avses i 2 kap. 19 § LSK (näringsuppgifter på blankett 4) samt för varje delägare uppgifter om hans andel av bolagets inkomst och värdet av hans andel eller lott i bolaget.

Uppgifterna skall lämnas enligt bestämmelserna för särskild självdeklaration och på det sätt som anges i 2 kap. 28 och 29 §§ LSK.

3 kap. 28 § LSK - särskild uppgift om utdelning

Den som fått utdelning på aktier i aktiebolag, som inte är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § ABL, dvs. inte VPC-registrerade, skall lämna särskild uppgift om utdelning eller ränta. Bland dessa aktiebolag återfinns normalt sett merparten av fåmansföretagen. Sådan särskild uppgift skall lämnas när utdelningen eller räntan tas emot och avfattas på särskild blankett och lämnas till den som betalar ut utdelningen eller räntan.

Bolaget skall enligt 15 § kupongskattelagen (1970:624) senast fyra månader efter utdelningstillfället, dock senast den 15 januari påföljande år, lämna Skattemyndigheten i Gävle, Särskilda skattekontoret bl.a. de blanketter med uppgifter om utdelning som kommit in till bolaget samt i förekommande fall betala in kupongskatt.

3 kap. 53 § LSK - uppgifter till företagsledaren m.fl.

Det åligger fåmansföretag och övriga företag som avses i 3 § 1 a och 1 g mom. SIL att lämna företagsledaren och delägare i företaget samt närstående till dem alla uppgifter som behövs för att de skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från

företaget. Detsamma gäller handelsbolag i fråga om delägare i bolaget. Skattemyndigheten kan efter föreläggande begära in samma uppgifter.

3 kap. 57 § 4 st. LSK - uppgifter om företagsledare m.fl.

I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag eller företag, som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag, skall det anges om personen är företagsledare, honom närstående eller delägare i företaget.

4 kap. 1 § 2 st. LSK - uppgifter för kontroll av uttag, traktamentsersättning m.m.

Fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag, är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tillskjutit till och tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. Företaget skall vidare som underlag för kontroll av traktamentsersättning, som betalats ut till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare, bevara verifikation av övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad.

4 kap. 4 § LSK - dispens från uppgiftsskyldigheten

RSV får medge undantag från bestämmelserna i denna lag om uppgiftsskyldighet för fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL skall behandlas som fåmansföretag, om det finns särskilda skäl med hänsyn till verksamhetens art och omfattning.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 23 - Ideella föreningar och stiftelser

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Avsnittet om stiftelser och ideella föreningar har tagits bort ur denna handledning. Stiftelser och ideella föreningar behandlas utförligt i Handledning för Stiftelser och ideella föreningar (RSV 327 utgåva 2).

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 24 - Särskilda brancher

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

24.1 Jord- och skogsbruk

21 § KL
22 § KL
23 § KL
24 § anv. p. 2 st. 4 KL
prop. 1989/90:110, SkU30
prop. 1990/91:54, SkU10
prop. 1993/94:50, SkU15
prop. 1993/94:234, SkU25
prop. 1993/94:91, SkU17

Sammanfattning

För inkomst av jord- och skogsbruk gäller vanligen samma regler som för övrig näringsinkomst. I vissa fall finns dock särskilda regler. Detta kapitel omfattar dels en redogörelse för dessa särskilda regler dels exempel hämtade från jord- och skogsbruk beträffande de för all näringsverksamhet gällande reglerna om avdrag för driftkostnader och värdeminskning m.m.

Särskilda regler gäller för lagervärdering av djur. Uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet beskattas inte. Genom att mangårdsbyggnaden ofta är att anse som en privatbostad är utgifter för denna inte

avdragsgilla i näringsverksamheten. I vissa fall måste en fördelning ske av kostnader som är gemensamma för mangårdsbyggnaden och jordbruksverksamheten.

24.1.1 Allmänt

24.1.1.1 Inledning

Alltsedan KL:s tillkomst år 1928 har innehav och bedrivande av jord- och skogsbruk hänförts till ett särskilt inkomstslag, inkomst av jordbruksfastighet. Inkomstberäkningen skedde tidigare i allmänhet enligt kontantprincipen. Fr.o.m. 1980 skall all inkomst av jord- och skogsbruk ha redovisats enligt bokföringsmässiga grunder.

Fr.o.m. 1992 års taxering ingår jordbruk liksom rörelse i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att de regler som gäller för näringsverksamhet även gäller för jord- och skogsbruk. Ett fåtal särskilda regler för jordbruk kvarstår dock och dessa kommer att belysas i detta avsnitt.

24.1.1.2 Vad är jord- och skogsbruk?

Lantbruksenhet

Enligt 4 kap. 5 § FTL kan en lantbruksenhet bestå av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment. Vidare kan där ingå bostadsbyggnad inkl. tomtmark (mangårdsbyggnad) och ekonomibyggnad. I regel skall dessutom övrig mark ingå i lantbruksenhet. De olika ägoslagen definieras i 2 kap. 4 § FTL.

En förutsättning för att bostadsbyggnad skall kunna ingå i lantbruksenhet är att den totala arealen åkermark, betesmark eller skogsmark uppgår till minst fem hektar.

24.1.1.3 Vem skall beskattas för jord- och skogsbruk?

Både ägare och brukare

I första hand skall ägaren till fastigheten beskattas för inkomst av fastigheten, även om ägaren inte själv har brukat den. Men inte bara ägaren skall beskattas för inkomst av fastigheten utan även brukare (arrendator). En fastighet, som klassats som lantbruksenhet, kan således beskattas samtidigt hos både ägaren och arrendatorn (RÅ 1950 Fi 505, RÅ 1969 Fi 369 och RÅ 1972 Fi 1323 samt RÅ 1987 ref. 11).

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 tomt hänförs i stället till inkomstslaget kapital. Detta medför dels att något förmånsvärde av bostaden inte skall redovisas i näringsverksamheten, dels att avdrag inte får göras för reparations- eller andra kostnader för sådan privatbostad. Underlaget för fastighetsskatt skall redovisas i deklarationen liksom uthyrningsinkomster m.m. Andra bostadsbyggnader, som bebos av arrendator eller anställd personal eller som är uthyrda utgör däremot för ägaren *näringsfastigheter* och skall redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 6.2. Något bostadsförmånsvärde skall inte heller redovisas av arrendator som bebor mangårdsbyggnaden eftersom denna inte

ingår i näringsverksamheten. Arrendatorn får med anledning härav ej 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 yrkanden av ägaren, beskattas som näringsfastighet. Småhusets storlek måste uppgå till minst 400 kvadratmeter och ha nybyggnadsår före år 1930. (5 § 7 st. KL). 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 skall förmånsvärde av fri bostad påföras som intäkt. Värdet bestäms till ortens pris och utgångspunkten för värdet bör vara kallhyra, eftersom uttag av bränsle för uppvärmning av mangårdsbyggnaden i detta fall beskattas.

Vidare blir t.ex. försäkringsersättning för skada på mangårdsbyggnaden skattepliktig.

Ägaren av mangårdsbyggnaden måste själv årligen ta ställning till om mangårdsbyggnaden skall beskattas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.

24.1.1.4 Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) - andra inkomstslag

Hästsportverksamhet eller biodling, som bedrivs i nära anslutning till jordbruksdriften bör anses vara en med jordbruksverksamheten naturligt sammanhörande verksamhet och därför beskattas såsom näringsverksamhet. Se vidare hästsport avsnitt 4.5.3.2 och biodling avsnitt 4.5.3.3. Beträffande

försäljning av jord- och skogsbruk
(näringsfastighet) se avsnitt 6.5.3.

24.1.1.5 Räakenskaper

Jordbruksbok- föringslagen

Lantbrukare är skyldiga att föra
räakenskaper. Bestämmelserna om
bokföringsskyldighetens omfattning,
sättet för bokföringsskyldighetens
fullgörande etc finns i JBL.

Verifikationer för alla affärshändel- ser

Regelsystemet i JBL är i huvudsak
uppbyggt enligt samma mönster som i
BFL. Detta innebär bl.a. att det skall
finnas verifikationer för alla bokförda
affärshändelser (jfr avsnitt 10.2.2).

24.1.2 Intäkter

24.1.2.1 Allmänt

Växande gröda

Till intäkt av näringsverksamhet hör
avyttring av produkter av alla slag. Ett
särskilt slag av intäkt är avyttring av
växande gröda. Säljs växande gröda ihop
med fastigheten är likviden inte alltid
skattepliktig intäkt av näringsverksamhet
utan utgör då en del av köpeskillingen för
fastigheten och följer
beskattningsreglerna för denna.
Försäljning av växande gröda utan
samband med fastigheten är däremot
skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

Försäljning av fastighet

Vid avyttring av näringsfastighet som är anläggningstillgång och som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo sker beskattningen i två inkomstslag, kapital och näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 6.5.3. Det kan påpekas att den del av försäljningssumman som avser markanläggningar beskattas enligt reavinstreglerna.

Jakt och fiske

Intäkt genom jakt och fiske, som jordbrukaren själv bedriver, skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet liksom ersättning för upplåtelse av jakt- och fiskerätt.

Grus m.m.

Likvid för försäljning av grus, lera, matjord, torv o.d. utgör skattepliktig intäkt. Om man samtidigt försäljer marken, exempelvis genom att en grustäkt styckas av och säljs, utgör köpeskillingen inte alltid intäkt av näringsverksamhet. Sådan försäljning skall behandlas som delförsäljning av fastighet enligt reavinstreglerna.

Arrende, nyttjanderätt

Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till jordbruk är skattepliktig intäkt av näringsverksamhet, om upplåtelsen avser begränsad tid men inte om den avser obegränsad tid. Ersättning för sådan allframtidsupplåtelse likställs med försäljning av fastighet, varvid reavinstreglerna för fastighet gäller. Se vidare avsnitt 6.5.5.

Överlåtelse av arrenderätt m.m.

Ersättning för överlåtelse av arrenderätt utgör som regel intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges för arrenderättens i beskattningshänseende oavskrivna värde, eftersom ersättningen anses utgöra gottgörelse för inkomstbortfall. I undantagsfall kan sådan ersättning behandlas enligt reglerna för reavinstbeskattning (RÅ 1967 Fi 1346). I detta rättsfall ansågs lösesumman för arrenderätten utgöra vederlag för kapitalvärdet av arrenderätten under återstoden av kontraktstiden. Se i övrigt rättsfallen RÅ 1950 ref. 40, RÅ 1953 Fi 175, RÅ 1965 Fi 240, RÅ 1969 Fi 2104 och RÅ 1975 Aa 837.

Medlemsinlåning till producentföreningar

Enligt 22 § anv. p. 2 st. 1 KL utgör numera en medlemsfordran på t.ex. jord- och skogsbrukets producentföreningar en tillgång i näringsverksamheten om medlemsskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten. På yrkande av näringsidkaren får de nya reglerna tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering.

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 skall emellertid ske för det år som efterlikviden resp. återbäringen hänför sig till oavsett när den betalas ut (bokföringsmässig grund).

Efterlikvid och återbäring är skattepliktig endast om inköpet eller försäljningen, som efterlikviden eller återbäringen hänför sig till, varit avdragsgill kostnad resp. skattepliktig intäkt.

Utdelning från samfällighet, som avses i 2 § 11 mom. SIL tas upp till beskattning i den förvärvskälla i vilken delägarfastigheten ingår.

Gåva av produkter m.m.

Vid gåva av produkter, djur, inventarier etc., räknas värdet av det bortgivna som skattepliktig intäkt av fastigheten för givaren. Detta gäller dock endast om intäkten vid en försäljning av motsvarande egendom skulle ha varit skattepliktig. Säljer gåvomottagaren egendomen i sin tur utgör vad som därvid inflyter skattepliktig intäkt 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 R73 1:60) och RÅ 1974 ref. 2 (RRK R74 1:26).

Uttag från skogskonto

Uttag från skogskonto eller skogsskadekonto är skattepliktig inkomst eftersom avdrag medgetts för insättningen på kontot. På gottskriven ränta på skogskonto m.m. utgår skatt med 15 % enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Resterande 85 % av räntan på skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot. Närmare om skogskonto, se avsnitt 24.2.2.

Körslor

Som intäkt av näringsverksamhet räknas också vissa anställningsinkomster. Det gäller främst sådana ersättningar för körslor, med häst eller jordbrukstraktor, där jordbrukaren betraktas som arbetstagare och uppdragsgivaren som arbetsgivare, i vilket fall denne har att erlagga socialavgifter. En jordbrukare räknas alltså i detta hänseende, det s.k. socialrättsliga arbetstagarbegreppet, i allmänhet som arbetstagare då han utför skogskörslor. Erhållna inkomster av skogskörslor skall emellertid, trots detta, i regel deklarerars som inkomst av näringsverksamhet.

Avgångsvederlag

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med jordbruket är normalt skattepliktigt som intäkt 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 (22 § anv. p. 10 KL).

Näringsbidrag

Under senare år har vissa nya stödformer för jordbrukare införts såsom inkomststöd, omställningsstöd, anläggningsstöd, omställningsbidrag, arealstöd och röjningsbidrag till äppelodlare. RSV har i skrivelse 1990-11-27 (dnr D37-1463-90) och 1992-04-24 (dnr 26651-91/D37) lämnat sin uppfattning hur dessa bör beskattas.

Beträffande röjningsbidrag till äppelodlare se RSV:s skrivelse 1995-02-02 (dnr 624-95/901) och RÅ 1997 not. 51.

En odlingspremie från Davidsonska

fonden till en lantbrukare betraktades däremot inte som näringsbidrag enligt RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingår inte bland de rättssubjekt som uppräknas som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

Överlåtelse av näringsfastighet

När näringsfastighet överlåts behandlas ersättningen för de flesta övriga tillgångar, som ingår i verksamheten, enligt samma grunder som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av fastigheten som sådan.

Mjölkkvoter och djurbidragsrätter

Mjölkkvoter och djurbidragsrätter ingår i inkomstslaget näringsverksamhet och betraktas som anläggningstillgångar då de är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen.

Vad gäller värdeminskningssavdrag och beskattning vid en avyttring skall mjölkkvoten vid 1996-1998 års taxeringar behandlas som en sådan tillgång som avses i 23 § anv. p. 16 KL dvs. 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.

Rotpostförsäljning

Har avverkningsrätt till skog (rotpost) upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen, som influtit under samma år (24 § anv. p. 1 st. 5 KL). Denna regel är ett undantag från bokföringsmässiga grunder och är numera det enda tillfälle då kontantprincipen får tillämpas. Varje delbetalning anses därvid utgöra intäkt den dag delbetalningen blivit tillgänglig för lyftning.

**Utställnings-
premier**

Erhållna premier i samband med utställning av djur, som tillhör driften, utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

Betäckning

Ersättning för naturlig insemination (t.ex. galt- eller tjurbetäckning) utgör också skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

24.1.2.2 Förmåner**Uttag**

Inte enbart ersättning för försålda produkter etc. utgör skattepliktig intäkt. Som intäkt skall även redovisas vad ägaren eller brukaren åtnjutit som förmån från näringsverksamheten för sin eller sin familjs personliga del. En konsekvens av en klyvning av lantbruksenheten i privatbostadsfastighet och näringsfastighet är att kostnader för fastigheten till viss del kan vara driftkostnad och till viss del privat levnadskostnad. De senare skall återföras till beskattning om de kostnadsförts i jordbruket.

En form av uttagsbeskattning sker när en

jordbrukare för privat bruk använder en bil som utgör tillgång i verksamheten. Jordbrukaren påförs ett bilförmånsvärde enligt 22 § anv. p. 1 st. 5 KL (jfr avsnitt 11.3.1 och 11.3.4).

Uttag av varor och produkter

Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns i 22 § anv. p. 1 a KL. Om en jordbrukare tar ut varor, produkter, eller i mer än ringa omfattning tjänst, från jordbruket skall han ta upp värdet av det uttagna som skattepliktig intäkt, under förutsättning att han skulle ha beskattats för intäkten om han i stället hade sålt det som han har tagit ut (jfr avsnitt 11.3).

Eget behov

Gåvor o.d.

Ny-, till- eller ombyggnad

Reparation

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, uttagna tillgångar avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc., eller som bytesvaluta 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 intäkt om uttagen används inom samma förvärvskälla. Uttag från en förvärvskälla för användning inom en annan utlöser däremot uttagsbeskattning,

t.ex. uttag av skogsprodukter som används för byggnadsåtgärder på privatbostad. Om den andra förvärvskällan i stället utgör näringsverksamhet får det uttagsbeskattade värdet av använda skogsprodukter inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnader.

Värdering av uttag

Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter, varor eller andra förmåner, beräknas till marknadsvärdet (22 § anv. p. 1 a 4 st. jfr 42 § KL).

Marknadsvärde

Med marknadsvärdet avses i princip det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter eller varor. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall värdet anses vara det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om produkter eller varor från egen näringsverksamhet, skall som värde av uttag tas upp det belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle ha fått vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

Genom skattereformen har uttrycket "ortens pris" bytts ut mot "marknadsvärde". Detta har gjorts för att lyfta fram principen om att det är marknadsvärdet som skall gälla utan tillämpning av någon försiktighetsprincip.

JBL 3 och 4 §§

Enligt JBL skall jordbrukaren löpande notera alla affärshändelser i verksamheten. Som affärshändelse räknas bl.a. uttag ur verksamheten av "varor eller annat". För varje sådan affärshändelse skall en handling upprättas med uppgifter om affärshändelsen (verifikation). För likartade affärshändelser får dock gemensam verifikation användas.

Elström

Om man inte kan läsa av den privata förbrukningen av elström på en särskild mätare, får förbrukningen i stället uppskattas. Vid en sådan beräkning skall beaktas bl.a. förekomsten av exempelvis elradiatorer, elspis, kyl och frys, diskmaskin, tvättmaskin och andra hushållsmaskiner m.m. Värdet beräknas med ledning av uppskattad energiförbrukning med tillägg av skälig del av grundavgiften.

Nedanstående uppgifter, som kommer från Svenska Elverksföreningen, kan vara till viss ledning vid beräkning av den privata strömförbrukningen.

Strömåtgången (energiförbrukningen) per år för en familj om fyra personer kan normalt beräknas till 5 000 kWh. Om bakning och slakt regelmässigt förekommer torde förbrukningen öka till 6 000 kWh.

Exempel

Belysning	400 kWh
Elspis (3-4 plattor och ugn men utan grill)	1 200 kWh
Kylskåp	500 kWh
Tvättmaskin	650 kWh
Torkskåp	1 000 kWh
Frys, 300 liter	1 000 kWh
Frys, 500 liter	1 300 kWh
Diskmaskin	300 kWh

För elektrisk rumsuppvärmning av en bostad på ca 100 m² kan strömåtgången beräknas till ca 20 000 kWh per år.

Vid beräkning av privat förbrukning av olja/el för bostad på jord- och skogsbruk kan följande uppställning tjäna till vägledning.

Hustyp	Bost. yta	Förbr. el	Förbr. olja

En våning med källare	100 m ² 24 000 kWh	3,2 m ³
	150 m ² 30 000 kWh	4,2 m ³
Två våningar med källare	150 m ² 28 000 kWh	3,9 m ³
	200 m ² 33 000 kWh	4,7 m ³

Bränsle

I de fall den privata delen av uppvärmningskostnaden bokförts på privatkontot skall man inte ta upp någon förmån. Föreligger gemensam uppvärmning av mangårdsbyggnad och ekonomibyggnader och har kostnaden belastat resultatet i sin helhet, skall den privata andelen av denna kostnad återföras till beskattning.

Uppvärmnings- kostnad - skattepliktig intäkt

I de fall mangårdsbyggnaden på en lantbruksenhet arrenderas ut till närstående till ägaren skall byggnaden behandlas som privatbostadsfastighet. I prop. 1989/90:110 s. 513 anförs att det inte skall 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.

RSV:s uppfattning är att uttalandet i propositionen skall tolkas på nedanstående sätt. För att elförbrukning etc. inte skall anses ingå i hyran/arrendet torde krävas att betalning sker direkt till den som tillhandahåller el, olja etc. Om det finns två mangårdsbyggnader på lantbruksenheten torde det förutsättas att det finns en särskild mätare på varje fastighet för att ägaren inte skall beskattas för erhållen ersättning.

**Undantag:
uttag av bränsle**

Uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet skall enligt 22 § anv. p. 1 a st. 5 KL 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 denna". I detta sammanhang kan nämnas RÅ 1987 ref. 76 där en flistuggmaskin ansågs tillhöra jordbruket såsom inventarium trots att den anskaffats för uppvärmning av den egna bostaden med uttaget vedbränsle. Avdrag medgavs fullt ut för avskrivning.

Förmån av ridhäst

I ett fall (RÅ 1977 ref. 73) beskattades inte "förmån av ridhäst" i hästuppfödningens verksamhet. RR 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.

Privat ridhäst

I de fall en jordbrukare håller ridhäst är kostnaden härför inte avdragsgill, eftersom sådan häst normalt inte anses tillhöra jordbruksdriften. Om kostnader för sådan häst belastat resultatet skall kostnaderna återföras till beskattning.

Telefonkostnader

Har den skattskyldige kostnadsfört t.ex. samtliga telefonkostnader, skall den privata andelen av dessa kostnader återföras till beskattning.

24.1.2.3 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader

I samband med skattereformen har ifrågavarande bestämmelser, som förut gällde endast för jordbrukare, gjorts generellt tillämpliga inom det nya inkomstslaget näringsverksamhet (se vidare avsnitt 11.7). Äldre praxis gällande jord- och skogsbruk är alltså tillämplig.

24.1.3 Kostnader

24.1.3.1 Allmänt

Enligt 20 § KL gäller att, med vissa undantag, alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla. De regler som gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 23 § KL med anvisningar. Avdrag medges enligt 23 § KL för allt som är att hänföra till kostnader i verksamheten, dvs. kostnader för förvärvande och bibehållande av intäkterna av näringsverksamheten. I 23 § anv. p. 1 KL exemplifieras vad som skatterättsligt räknas till kostnader i näringsverksamhet. Se vidare kapitel 12.

Växande gröda

Avdrag får inte göras för växande gröda som förvärvas tillsammans med jordbruket. I andra fall föreligger avdragsrätt för inköp av växande gröda. Kostnad för skördad gröda är avdragsgill, även om inköp äger rum i samband med köp av fastigheten.

Skogsplantering

Avdrag får göras för utgifter för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk.

Avsättning för framtida återväxtåtgärder

Ett aktiebolag som bedrev jord- och skogsbruksrörelse har medgivits avdrag för avsättning för beräknade kostnader för återväxtåtgärder vid skogsavverkning. Det medgivna avdraget skulle återföras till beskattning nästa år varvid förnyad avsättning kunde ske (RÅ84 1:8).

En jordbrukare valde att redovisa en dellikvid för upplåtelse av avverkningsrätt enligt kontantprincipen. Samtidigt tillgodoförde han sig avdrag för utgifter för framtida skogsvård. RR fann att eftersom den ännu inte beskattade delen av vederlaget täckte ifrågavarande utgifter var jordbrukaren inte berättigad till det yrkade avdraget för utgifter för framtida skogsvård. (RÅ 1997 ref. 52).

24.1.3.2 Personalkostnader

Lön - ej avdrag

Normalt avdragsgilla löner till anställd personal måste återföras om de avsett arbeten på privatbostadsfastigheten (i regel mangårdsbyggnaden).

Lön för arbeten på tillgångar där kostnaden inte är omedelbart avdragsgill, främst ny-, till- eller ombyggnad på byggnader, inventarier och markanläggningar, tillförs resp. avskrivningsunderlag.

Kost till anställda

Kostnad för kost till anställd driftpersonal är avdragsgill. Enligt praxis erfordras inte att personalen varit formellt anställd för att avdrag skall kunna medges (RÅ82 1:64). Avdragsrätten gäller således även i fråga om tillfälligt anlita personal. I RÅ82 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 intäkt i verksamheten.

Har produkter uttagits från jordbruket till såväl driftpersonal som personliga tjänare skall detta beaktas vid värderingen av produktuttaget.

24.1.3.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad

Reglerna om avdrag för kostnader för reparationer, underhåll och förbättringar är desamma för alla slag av näringsfastigheter med undantag för andelshus (23 § anv. p. 5 KL).

Kostnader för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning är omedelbart avdragsgilla. Kostnader för

förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) skall aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Se vidare kapitel 6.

Arrendators kostnader

Kostnader som en arrendator lägger ner för ny-, till- eller ombyggnad på en fastighet vilka åtgärder omedelbart blir fastighetsägarens egendom, får av arrendatorn dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Detsamma gäller för byggnadsinventarier, markinventarier och andra inventarier vilka vid anskaffandet omedelbart blir fastighetsägarens egendom. I fråga om byggnader och markanläggningar som endast skall användas ett fåtal år får dock kostnaderna dras av i sin helhet det år då tillgången anskaffades (23 § anv. p. 15 KL). Vid tidpunkten för arrendets upphörande utgör kvarstående värde av arrendatorns åtgärder på fastigheten skattepliktig intäkt för fastighetsägaren (22 § anv. p. 8 KL).

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 omdisponering av lokaler för näringsverksamheten. I samband med omläggning av driften (t.ex. från köttdjurs- till svinproduktion) hänförs mindre ändringsarbeten också till reparation och underhåll. Sådana åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för ett helt annat ändamål hänförs inte till reparation och underhåll (23 §

anv. p. 3 KL).

Inventarier

Normala reparationskostnader på inventarier är på en gång avdragsgilla som driftkostnader. 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. Kostnaden för detta skall tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. Samma betraktelsesätt som nämnts ovan avseende gränsdragningen gentemot reparation i fråga om fastigheter får göras betr. byggnads- och markinventarier. För en definition av byggnadsinventarier i jordbruk se 23 § anv. p. 6 KL.

Markanläggning

Kostnad för underhåll och reparation av diken, vägar, broar o.d. är direkt avdragsgill. Omläggning av markanläggning anses utgöra sådan grundförbättring för vilken kostnaden skall föras upp på avskrivningsplan.

**Borrning av
brunn**

Borrning av ny brunn eller fördjupning av befintlig är normalt hänförlig till markanläggning varför kostnaden skall aktiveras.

Avdrag för kostnad vid borrning av brunn för svinuppfödning har dock medgivits som driftkostnad trots att brunnen inte givit vatten (RÅ79 1:37).

**Djupborrad
färskvattenbrunn**

Djupborrad brunn som var avsedd att ersätta ytvattentäkt har ansetts utgöra markanläggning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. I RÅ 1988 ref. 134 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. (Samma utgång i RÅ81 1:13).

Trekammarbrunn

Trekammarbrunn till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet har i avskrivningshänseende ansetts utgöra sådan markanläggning som var hänförlig till byggnad (RÅ84 1:77) och blir därmed oftast att hänföra till privatbostad. I övrigt utgör anläggningar som har anknytning till avloppssystemet inventarier i jordbruket som skrivs av enligt de för inventarier gällande reglerna.

Flaggstång

Avdrag för kostnad i samband med utbyte av flaggstång har inte medgivits av KR, eftersom flaggstång inte utgör tillbehör till byggnad och åtgärden inte heller ansetts hänförlig till jordbruksdriften.

24.1.3.4 Ränteutgifter m.m.

En mangårdsbyggnad som bebos av ägaren skall normalt inte ingå i näringsverksamheten (jfr 5 § KL). En sådan byggnad med tillhörande tomtmark hänförs till inkomstslaget kapital. Tidigare fanns regler i 44 § KL om fördelning av lånat kapital på olika förvärvskällor. Denna paragraf har numera upphört att gälla samtidigt som negativ räntefördelning införts (se vidare kapitel 16). Är lantbruksegendomen belånad och kan det inte utredas hur stor del av skulderna som belöper på resp. förvärvskälla måste en schablonmässig fördelning av skulderna göras.

Denna schablonmässiga fördelning av avdrag för skuldräntor kan ske genom att kapitalet hänförs till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna. Jfr med 3 och 4 §§ anv. p. 2 st. 6 SFL.

En schablonmässig fördelning mellan privatbostad och näringsfastighet kan alltså t.ex. göras med ledning av värdet på bostadsbyggnaden och tomtmarken jämfört med värdet av samtliga tillgångar i förvärvskällan. Fördelningen skall göras efter förhållandena vid beskattningsårets ingång.

Exempel

Anta att taxeringsvärdet på en jordbruksfastighet är 600 000 kr varav 200 000 kr belöper på

bostadsbyggnadsvärde och tomtmark. Vid beskattningsårets ingång finns andra tillgångar i verksamheten (kassa, lager, inventarier etc.) på 300 000 kr. Tillgångarna uppgår sammanlagt till 900 000 kr. Skulderna antas uppgå till 1 miljon kr. Av skulder och skuldräntor skall så stor del hänföras till inkomstslaget kapital som värdet på bostadsbyggnad och tomtmark utgör i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i förvärvskällan, dvs.
 $(200\,000/900\,000 =) 22\%$ hänförs till inkomstslaget kapital och 78 % till näringsverksamhet. Av skulderna hänförs alltså 780 000 kr till näringsverksamheten.

Vissa andra kostnader måste också delas upp på motsvarande sätt, eftersom bara en viss del av dem är avdragsgilla. Hit hör t.ex. sophämtningskostnader och försäkringspremier. Samma fördelning sker även beträffande underlaget för värdeminskningssavdragen.

Lånekostnader

Intecknings- och konverteringskostnader är avdragsgilla även om kostnaderna uppstått i samband med förvärv av fastighet.

24.1.3.5 Bilkostnader m.m.

Om bil anskaffas för anställda i näringsverksamheten eller för jordbrukaren själv, medges avdrag i verksamheten för samtliga på bilen belöpande kostnader under förutsättning att bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Den som privat utnyttjar en sådan bil beskattas för bilförmån. Om bilen inte utgör tillgång i näringsverksamheten, medges avdrag med 15 kr per körd mil i verksamheten (23 § anv. p. 32 KL). Se vidare avsnitt

Resor

En jordbrukare har rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt samma regler som gäller för löntagare. Vid 2000 års taxering medges avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats till den del kostnaden överstiger 7 000 kr. För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst. En jordbrukare, som skall påföras bilförmån är berättigad till avdrag för kostnader för resor till och från arbetet med förmånsbilen. Avdrag får ske bara för driv- medelskostnader. Om drivmedlet är dieselolja är avdraget 5 kr/mil. Om drivmedlet är bensin eller något annat är avdraget 8 kr/mil (33 § anv. p. 4 st. 6 KL).

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 kan avdrag för bilkostnader medges (15 kr/mil).

Aktivt deltagande

Om den skattskyldige själv har aktivt deltagit i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för flera resor. Den skattskyldige bör härvid kunna uppge när resorna har företagits och vilka arbeten som har utförts vid besöken på jordbruket.

Lantmäteri-förrättning

Kostnaden för sådan lantmäteriförrättning som kan anses utgöra ett led i produktutvinningen från fastigheten (t. ex. viss gränsbestämning) är omedelbart avdragsgill.

Annan kostnad för lantmäteriförrättning avseende mark (laga skifte, avstyckning etc.) är vanligen inte omedelbart avdragsgill. (Se RÅ 1927 Fi. 585, RÅ 1947 Fi. 1557 och RÅ 1954 Fi. 73). I stället läggs utgiften till fastighetens anskaffningskostnad eller i vissa fall till underlaget för skogsavdrag. I vissa fall, där lantmäterikostnaden ansetts utgöra led i verksamheten, såsom vid gränsbestämning, har omedelbart avdrag medgivits (RÅ 1932 Fi. 118, RÅ 1940 Fi. 567 och jfr RRK R73 1:56 se vidare även prop. 1996/97:154 sid. 48-50).

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 köpeskillingen. Sådan undantagsförmån behandlas skattemässigt som andra undantagsförmåner, dvs. säljaren beskattas årligen för den förmån han erhåller under inkomst av tjänst (31 § d KL och 32 § 1 mom. f KL).

Bor säljaren kvar på en fastighet som sålts till närstående hänförs denna fastighet till privatbostadsfastighet för köparen. För den nye ägaren av fastigheten uttas fastighetsskatt och utgiven undantagsförmån är ej avdragsgill för ägaren.

Enligt praxis föreligger inte avdragsrätt för engångsbelopp, som utgetts vid avlösning av undantagsförmåner. Mottagaren beskattas inte heller för engångsersättningen.

24.1.3.6 Avdrag för förlust

Reglerna om kapitalförluster har utmönstrats ur lagstiftningen fr.o.m. 1999 års taxering (se vidare avsnitt 12.10). Vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet regleras avdragsrätten för förluster särskilt. Enligt en ny bestämmelse i 23 § anv. p. 1 st. 4 KL hänförs förluster som uppkommit i verksamheten till kostnad i näringsverksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Bestämmelsen är allmänt utformad och finns det särskilda bestämmelser såsom för reaförluster och för underskott av näringsverksamhet gäller dessa regler istället.

För ägare eller brukare av jord- och skogsbruk utgör medlemskap i mejeriförening ett naturligt led i hans

förvärvsverksamhet. Förlust i sådan förenings rörelse, som drabbar alla medlemmarna lika i förhållande till deras inbetalda insatser och som inte grundas på särskilda åtagande därutöver, har ansetts avdragsgill (RN 1966 7:1, insatser i lantmannaförbund jfr RÅ 1968 Fi 387).

24.1.4 Värdeminskning

24.1.4.1 Allmänt

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och inventarier är gemensamma för all näringsverksamhet.

För ytterligare information om dessa avdrag hänvisas därför till kapitel 6 och avsnitt 12.18. Vissa frågor som är speciella för jord- och skogsbruk berörs nedan.

24.1.4.2 Markanläggning

Vad som hänförs till markanläggning i näringsverksamhet anges i 23 § anv. p. 7 st. 2 KL. Till egentliga markanläggningar räknas alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften, men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier.

Exempel på markanläggningar

- 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 10 % för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 % för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar (23 § anv. p. 7 st. 1 KL).

Täckdike

I anskaffningskostnaden för täckdike inräknas också kostnaden för täckta huvudavlopp. Istandsättande och omläggning av förut anlagt täckdike jämföras med nyanläggning, varför kostnaden därför tas upp på avskrivningsplan. För reparations- och underhållskostnader på täckdikningsanläggningar medges omedelbart avdrag.

Skogsvägar

Skogsvägar kan i fråga om värdeminskningssavdrag delas in i tre kategorier

- skogsvägar för vilka värdeminskningssavdrag medgetts före jordbrukarens övergång till bokföringsmässig grund,
- skogsvägar som färdigställts efter övergången till bokföringsmässig grund men före ingången av det

beskattningsår som taxerades år 1984,

- skogsvägar som färdigställts efter ingången av det beskatt-ningsår som taxerades år 1984.

Om avdrag medgetts före övergången till bokföringsmässig grund gäller, med stöd av 11 § ikraftträdandelagen, den äldre lydelsen av dåvarande 22 § anv. p. 4 KL. Bestämmelsen innebär att årligt värdeminskningssavdrag medges med 10 % av en tredjedel av vägens anskaffningsvärde.

Har vägen färdigställts efter övergången till bokföringsmässig grund men före ingången av det beskattningsår som taxerades år 1984 gäller att avskrivningsunderlaget utgörs av tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet och att årlig avskrivning medges med 5 %.

Värdeminskningssavdrag för skogsvägar som färdigställts efter ingången av det beskattningsår som taxerades år 1984 medges med 10 % av *hela* anskaffningsvärdet.

Äldre föreskrifter, dvs. till 75 % reducerat avskrivningsunderlag tillämpas på markanläggning som har anskaffats under ett beskattningsår för vilket taxering skett senast år 1991.

24.1.4.3 Byggnads- och markinventarier

Reglerna om värdeminskningssavdrag för maskiner och andra inventarier får tillämpas på vissa inventarier som utgör del av byggnad eller markanläggning (23 § anv. p. 12-14 KL). Huvudregeln är att sådana delar av fastighet, som är avsedda att direkt tjäna driften som sådan, skall anses som s.k. byggnadsinventarier och räknas in i

förvärvskällans övriga underlag för
värdeminskning för inventarier.

Byggnads- inventarier

Begreppet byggnadsinventarier i jordbruk finns närmare definierat i 23 § anv. p. 6 st. 2 KL. Till byggnadsinventarier 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
- Mjölkningsanläggningar, 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
- Anslutningsavgifter, anläggningsbidrag.

Markinventarier

Begreppet markinventarier finns närmare definierat i 23 § anv. p. 7 st. 3 KL. En markanläggning som är avsedd att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften hänförs till markinventarier.

Exempel på markinventarier är

- Stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färistar
- Vissa utomhus belägna gödselbassänger, 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 anläggning för vattenvård
- Jordbruksberoende utomhusledning, t.ex. el- vatten- och avloppsledning.

24.1.4.4 Byggnader

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader redovisas i avsnitt 6.4.4.

Övergång till bokföringsmässig grund

Vid övergång ifrån kontantprincipen till bokföringsmässig grund har avskrivningsunderlag för byggnad fastställts efter olika metoder. Avskrivningsprocenten kan i dessa fall variera beroende på hur underlaget beräknats. Har underlaget vid övergången fastställts t.ex. enligt 2/3-schablonen medgavs avdrag normalt med 1,5 % årligen både för bostadbyggnader och ekonomibyggnader, oavsett slag av byggnadsmaterial.

Om tidigare avskrivningsmetod (oftast 2/3-schablonen) varit sådan att vad som är privatbostad inte direkt kan brytas ut ur det tidigare avskrivningsunderlaget får en uppdelning ske så att privatbostadens andel av tidigare underlag schablonmässigt

beräknas till 75 %. Annan fördelning kan dock komma ifråga efter utredning.

Exempel

Avskrivningsunderlaget är 100 000 kr vid övergång till bokföringsmässig redovisning vid taxeringen 1980. T.o.m. taxeringen 1991 har 2/3-schablonen tillämpats. För ekonomibyggnader innebär detta att avskrivningsunderlaget blir 25 000 kr. Värdeminskning för taxeringsåren 1980 t.o.m. 1991 kan beräknas till $1,5 \% \times 25\,000 \text{ kr} \times 12 \text{ år} = 4\,500 \text{ kr}$. Restvärdet efter taxeringen 1991 (dvs. återstående del att avskriva) blir då 20 500 kr.

24.1.4.5 Värdeminskning av fastighet som ändrat karaktär

Särskilt i jord- och skogsbruk är det vanligt att mangårdsbyggnaden ändrar

karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet.

Enligt 3 § 1 mom. SIL skall, då en privatbostadsfastighet ändrat karaktär till näringsfastighet på ett sådant sätt att vinst vid avyttring skulle beskattas i näringsverksamhet, avskattning ske som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande mark-

nadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock ingen avskattning.

Värdeminskning byggnad

Enligt 23 § anv. p. 6 st. 8 KL, skall avdrag för värdeminskning av byggnad anses ha medgetts med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår som fastigheten eller fastighetsdelen utgjort privatbostad om inte avskattning skett vid karaktärsbytet.

Av 23 § anv. p. 6 st. 1 KL framgår att den avskrivningsplan som upprättats när fastigheten ändrat karaktär skall anses ha löpt från den tidpunkt då byggnaden förvärvades. Se avsnitt 7.4.4.2.

Värdeminskning markanläggning

När en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte sker vid karaktärsbytet skall avdrag för värdeminskning anses ha medgetts för varje sådant beskattningsår (23 § anv. p. 7 st. 7 KL).

**Avskrivnings-
underlag
Byggnads- eller
markinventarium**

Hör ett byggnads- eller markinventarium till fastighet som utgjort privatbostadsfastighet under det beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret och sker inte avskattning utgörs inventariets skattemässiga restvärde av anskaffningsvärdet minskat med 20 % av samma värde för varje beskattningsår, dock högst fem, som den skattskyldige innehaft inventariet och fastigheten utgjort privatbostadsfastighet (23 § anv. p. 12 st. 4 KL).

24.1.5 Lager och lagervärdering

24.1.5.1 Allmänt

I 24 § anv. p. 2 st. 1 KL finns den grundläggande bestämmelsen för den skatterättsliga lagervärderingen. Lagervärderingsregeln i KL hänvisar till 14 § 1 och 2 st. BFL. Se vidare avsnitt 15.4.

24.1.5.2 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 försåld 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.

Fältinventarier Växande gröda

Utsäde, handelsgödsel m.m., som vid utgången av beskattningsåret har nedlagts i jorden (s.k. fältinventarier), skall inte behandlas som lager. Dessa anses i stället höra till fastigheten. Detta gäller även växande gröda.

24.1.5.3 Lagervärdering av djur

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. RSV fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden (RSFS 1999:14 och 1999:28). En kompletteringsregel finns som innebär att djuren inte i något fall behöver tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde.

Om RSV inte fastställt något värde får djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Detta gäller bl.a. ifråga om särskilt dyrbara avelsdjur (24 § anv. p. 2 st. 4 KL). Eftersom t.ex. ett aktiebolag endast har ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet, leder detta till att djur kommer att följa olika regler i samma inkomstslag beroende på om de ingår i ett jordbruk eller annan verksamhet. Ett exempel är uppfödning av minkar som alternativt kan ingå i jordbruk eller annan verksamhet (prop. 1989/90:110 s. 532 f).

24.1.6 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 innehar jord- och skogsbruk skall vara skyldigt att avveckla fastighetsinnehavet senast fyra år efter utgången av det kalenderår då dödsfallet inträffade.

24.2 Skogsavdrag och skogskonto

23 § anv. p. 9 och 10 KL

Sammanfattning

Rätten till skogsavdrag är knuten dels till skogens och skogsmarkens *anskaffningsvärde*, dels till *intäkterna i skogsbruket*. Reglerna innebär bl.a. att, oberoende av virkesförrådets storlek eller värde, avdrag för värdeminskning får göras under hela innehavstiden om outnyttjad avdragsrätt finns kvar. För en mer detaljerad genomgång hänvisas till Handledning skogsbruksbeskattning.

24.2.1 Skogsavdrag

24.2.1.1 Anskaffningsvärde

Köp, byte av hel taxeringsenhet - uppdelning

Om förvärvet avser hel taxeringsenhet och även omfattar annat än skog och skogsmark skall anskaffningsvärdet i första hand beräknas med hjälp av det taxeringsvärde som gäller vid förvärvet (23 § anv. p. 10 st. 1 KL).

Anskaffningsvärdet för skogen skall utgöra så stor del av hela vederlaget som skogsbruksvärdet utgör av hela taxeringsvärdet - schablonregeln.

Exempel

En fastighet med skog förvärvas för 500 000 kronor. Taxeringsvärdet är 150 000 kr, varav skogsbruksvärdet är 60 000 kr.

Anskaffningsvärdet för skogen =
 $(60\,000 \times 500\,000) / 150\,000 =$
200 000 kr.

Jämkningsregel

Om det är uppenbart att schablonregeln ger ett anskaffningsvärde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark får den frångås. Den skall dock inte frångås bara av den anledningen att det föreligger en utredning som ger ett annat värde. En anledning att frångå schablonregeln kan vara att taxeringsvärdet p.g.a. exempelvis delförsäljning eller större avverkningar inte längre är aktuellt. Jämkningsregeln torde komma att tillämpas endast i undantagsfall.

Rationaliseringsförvärv

Vid rationaliseringsförvärv (se avsnitt 24.2.1.4 nedan) får inräknas även den del av övriga kostnader, t.ex. mäklararvoden, värderingskostnader, lagfart och fastighetsbildningskostnader, som uppkommer med anledning av förvärvet och som belöper på skog och skogsmark (23 § anv. p. 10 st. 2 KL).

**Förvärv av del av
taxeringsenhet**

Schablonregeln skall inte tillämpas för beräkning av anskaffningsvärde när endast en del av en taxeringsenhet förvärvas. Fastighetstaxeringens delvärden kan dock vara till ledning vid beräkningen.

**Ersättning vid
fastighetsreglering
och klyvning**

Schablonregeln skall inte heller tillämpas för ersättning som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av skillnad i värde på skog och skogsmark som byter ägare.

Exempel

Vid fastighetsreglering som berör två fastigheter bestäms att ersättning skall betalas med 10 000 kr. Ersättningen avser skillnad i värde på skog och skogsmark. Om den som skall betala ersättningen tidigare hade ett anskaffningsvärde på 100 000 kr blir det nya anskaffningsvärdet $100\,000 + 10\,000\text{ kr} = 110\,000\text{ kr}$.

Benefikt fång**a) hel fastighet**

Bestämmelserna om anskaffningsvärde vid benefikt fång finns i 23 § anv. p. 10 st. 3 KL. Den som förvärvat en skogsfastighet genom arv, gåva eller annat benefikt fång får samma möjligheter till avdrag som den tidigare ägaren skulle ha haft, om denne alltså hade ägt fastigheten.

b) del av fastighet

Gäller ett sådant fång endast ett visst område eller en ideell andel av skogsmarken får anskaffningsvärdet beräknas genom proportionering. Omfattar ett områdesförvärv mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i överlåtarens förvärvskälla får den nye ägaren inte något anskaffningsvärde med anledning av förvärvet. Överlåtarens anskaffningsvärde blir då också oförändrat.

Exempel

A har ett anskaffningsvärde på 120 000 kr. Värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan kan uppskattas till 150 000 kr. A överlåter ett skogsskifte till B genom gåva. Värdet av skogsskiftet kan uppskattas till 45 000 kr, vilket motsvarar 30 % av värdet av all skog och skogsmark. B har alltså rätt till anskaffningsvärde för sitt förvärv. Om A inte gjort några värdeminskings-

avdrag får B som anskaffningsvärde $(45\,000 \times 120\,000) / 150\,000 = 36\,000$ kr. A får motsvarande minskning i sitt anskaffningsvärde.

Nedan beskrivs vissa riktlinjer som vuxit fram för att avgöra genom vilket fång en fastighet förvärvats och vilket anskaffningsvärde som gäller.

Köp eller arv?

1) Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. - Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv.

2) Arvinge löser i samband med arvskifte ut övriga dödsbodelägare och erlägger arvskifteslikvid. - Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv, även om transaktionen givits beteckningen köp (RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 not. Fi 1040 och RÅ 1982 Aa 148).

3) Arvinge köper fastighet av dödsbo där han är delägare. Köpet sker inte i samband med arvskifte. - Fastigheten anses förvärvad genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet. Återstoden anses förvärvad genom köp (RÅ81 1:76).

4) Efterlevande make tillskiftas fastighet vid bodelning. I anslutning härtill säljs fastigheten vidare till annan delägare i samma dödsbo. Allt företas i syfte att den sistnämnde skall erhålla större underlag för skogsavdrag vid framtida inkomstbeskattning. - Med tillämpning av lagen mot skatteflykt har fastighetens anskaffningsvärde vid framtida skogsavdrag bestämts som om köparen förvärvat fastigheten dels genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet, dels genom köp vad gäller återstoden (RÅ84 1:92).

5) 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. - Enligt RR 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 (RÅ85 1:13).

I ett fall där fastighet överförs från dödsbo till dödsbodelägare genom ett partiellt arvskifte och i samband med genomförd fastighetsreglering har RR funnit att förvärvet i skattemässigt hänseende skulle ses som arv och inte som köp (RÅ 1989 ref. 32).

Skog som ägdes 1 / 1 1980

För skog som ägdes vid det s.k. övergångstillfället se nedan fastställs anskaffningsvärdet något annorlunda (p. 30 av övergångsbestämmelserna till KL som innebär att de övergångsbestämmelser, som gällde vid 1981 års lagstiftning i vissa fall skall tillämpas). Övergångstillfället var ingången av det beskattningsår som föregick 1981 års taxering. För de flesta har detta varit den 1 januari 1980. Med anskaffningsvärde avses i dessa fall ingångsvärdet vid övergångstillfället, beräknat efter tidigare värdeminskingsregler, till den del sistnämnda värde grundar sig på vederlag vid köp, byte eller därmed jämförligt fång efter år 1951 och då förvärvet skett genom annat fång, på taxeringsvärdet för år 1952 eller senare år. Vid beräkning av ingångsvärdet i dessa fall föreligger en skillnad mot tidigare redovisade regler för beräkning av anskaffningsvärdet genom att värdet på enbart skogen (utan mark) skall tas med. Skogsavdrag får alltså inte ske ifråga om fastigheter förvärvade före 1952. Om förvärv av en fastighet har skett såväl före som efter 1952 får skogsavdrag yrkas endast för de förvärv som gjorts efter 1952.

Exempel

Vi återgår till det först redovisade exemplet för beräkning av anskaffningsvärdet för hel taxeringsenhet och antar att förvärvet skett före

övergångstillfället. Om 5 000 kr av
taxeringsvärdet utgör markvärde
blir anskaffningsvärdet i detta fall
 $(55\,000 \times 500\,000) / 150\,000 =$
183 000 kr.

**Stora skogsvärde-
minskningsavdrag
före övergångstill-
fället**

För skog som har anskaffats före
övergångstillfället, särskilt genom
fastighetsregleringar, har
skogsvärdeminskningsavdrag många
gångar medgivits med mer än hälften av
anskaffningskostnaden (se avsnitt
24.2.1.3). Enligt de nya reglerna skulle
avdragsutrymmet i dessa fall inte bara
vara helt förbrukat, utan dessutom vara
negativt. Om
skogsvärdeminskningsavdrag har
medgivits med mer än hälften av
anskaffningskostnaden för det tidigare
förvärvet skall, vid beräkningen av
anskaffningsvärdet för skog som tillköpts
efter övergångstillfället, anses som om
skogsvärdeminskningsavdrag tidigare
hade medgivits med högst hälften av
anskaffningskostnaden.

**Ianspråktagen
ersättningsfond -
anskaffningsvärde**

Enligt Regeringsrättens dom den 15
december 1999, mål nr 2972-1998
(rättsfallsprotokoll 1/00) skall det
anskaffningsvärde som anges i 23 § anv.
p. 9 KL inte reduceras med belopp
varmed ersättningsfond tagits i anspråk
för anskaffning av fastighet.

**24.2.1.2 Minskning i
anskaffningsvärde vid delöverlåtelse**

Huvudregel

Huvudregeln innebär att om del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare så skall den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark (23 § anv. p. 10 st. 5 KL).

**Områdesförvärv
mindre än 20 %**

Omfattar förvärvet ett område som utgör mindre än 20 % av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde.

Ideell andel

Om förvärvet utgörs av en ideell andel gäller huvudregeln oavsett storlek.

**Fastighetsreg-
lering, klyvning**

Ovanstående regler gäller även vid fastighetsreglering och klyvning. Vid sådana förrättningar bör därför en bedömning göras om värdet av skog och skogsmark på fastigheten minskat med mindre än 20 % eller ej.

24.2.1.3 Skogsavdragets storlek

Avdragsutrymme

Bestämmelserna om skogsavdrag finns i 23 § anv. p. 9 KL. Det sammanlagda avdragsbeloppet under innehavstiden får för fysiska personer uppgå till högst 50 % och för juridiska personer högst 25 % av anskaffningsvärdet (avdragsutrymmet). Den grundläggande tanken bakom rätten till avdrag är att sådan avyttring av skog, som kan anses innebära kapitaluttag, inte skall träffas av beskattning. Schablonreglerna har införts för att undvika besvärliga och osäkra utredningar om hur mycket av en avverkning som kan hänföras till kapitaluttag respektive avkastning. Den del av likviden för avverkad skog som kan betraktas som kapitaluttag minskar av naturliga skäl fortlöpande med innehavstidens längd. Juridisk persons innehav betraktas som mera permanent, vilket förklarar den lägre avdragsprocenten.

Inget avdragsutrymme när skogsmarken avyttrats

Rätt till avdrag föreligger inte för intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark i förvärvskällan har avyttrats, t.ex. vid avverkning av skog på grund av förbehållen avverkningsrätt.

Avdragsgrundande skogsintäkt

Beräkningen av avdrag baseras på den avdragsgrundande skogsintäkten. Denna utgörs av det sammanlagda beloppet av beskattningsårets hela intäkt från rotpostförsäljning, 60 % av intäkt från försäljning av skogsprodukter och 60 % av värdet vid uttag av skogsprodukter. Att den avdragsgrundande skogsintäkten vid egna avverkningar är endast 60 % beror på att värdet av det egna arbetet schablonmässigt uppskattas till 40 % av intäkten. Vid beräkningen av skogsintäkten skall hänsyn tas även till

eventuell ökning eller minskning av varufordringar som avser skog.

Beskattningsårets avdrag

Avdrag skall normalt medges med ett belopp motsvarande halva den avdragsgrundande intäkten. Avdraget blir alltså i normalfallet högst 50 % av summan av beskattningsårets intäkter till följd av rotpostförsäljning och 30 % av intäkterna till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter.

24.2.1.4 Avdrag vid rationaliseringsförvärv

Om fysisk person förvärvar skog och förvärvet har medfört mer ändamålsenliga brukningsenheter (rationaliseringsförvärv), höjs under viss tid avdragsnivån (men inte avdragsutrymmet) till det dubbla (23 § anv. p. 9 st. 3 KL). Avdrag kan således i dessa fall medges med ett belopp motsvarande summan av hela intäkten till följd av en rotpostförsäljning 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. Förvärvaren skall dessutom visa att förvärvet utgör ett led i jord- och skogsbrukets yttre rationalisering genom intyg från länsstyrelsen eller på annat sätt.

**Förhöjt avdrag
inom 5 år Av-
dragsutrymmet
ökar inte**

Det förhöjda avdraget medges endast vid taxering 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 den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal under förutsättning att fastighetsbildning sökts. Det förhöjda avdraget avser endast det anskaffningsvärde, som belöper på rationaliseringsförvärvet. Ett utnyttjande av det förhöjda avdraget får inte innebära att det sammanlagda avdragsbeloppet överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet, dvs. avdragsutrymmet ökar inte.

24.2.1.5 Lägst avdragsbelopp

**Lägst avdragsbe-
lopp 15 000 kr**

Avdrag medges vid taxering inte med lägre belopp än 15 000 kronor (23 § anv. p. 9 st. 8 KL). Om skogsbruket bedrivs i form av enkelt bolag eller under samäganderätt är minimibeloppet 3 000 kronor för varje delägare. En förutsättning är dock att avdraget skulle ha uppgått till minst 15 000 kronor om alla delägarna hade utnyttjat sin avdragsrätt. En delägare får alltså utnyttja sin avdragsrätt även om de andra delägarna avstår.

**Avdrag för
dödsbo**

Dödsbo har rätt till samma avdrag som den avlidne skulle ha haft för fastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (23 § anv. p. 9 st. 4 KL).

Avdrag för handelsbolag

För handelsbolag beräknas avdraget för bolaget. Lägsta årliga avdrag är 15 000 kronor. Här gäller alltså inte 3 000 kr-gränsen (23 § anv. p. 9 st. 6 KL).

24.2.1.6 Exempel på avdragsberäkning

Vi antar att en fysisk person under ett beskattningsår dels sålt en rotpost för 25 000 kronor och dels levererat virke för 15 000 kronor. Om likviden betalats ut till honom i sin helhet eller om viss del utgör en fordran har ingen betydelse för beräkning av den avdragsgrundande skogsintäkten.

Avdragsgrundande skogsintäkt blir

$$25\,000 + (60 \times 15\,000) / 100 = 34\,000 \text{ kr.}$$

Avdragsmöjligheterna blir beroende av om anskaffningsvärdet är hänförligt till ett vanligt förvärv eller ett rationaliseringsförvärv.

A. Vanligt förvärv.

Avdraget under ett beskattningsår är begränsat till halva den avdragsgrundande skogsintäkten om tillräckligt avdragsutrymme finns.

$$\text{Tillåtet avdrag } 34\,000 / 2 = 17\,000 \text{ kr.}$$

B. Rationaliseringsförvärv, avdrag yrkas inom 5 år.

Avdrag medges med hela den avdragsgrundande skogsintäkten om tillräckligt avdragsutrymme finns.

1. Anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet är minst 68 000 kr.

Tillåtet avdrag blir 34 000 kr.

2. Anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärv är i stället 55 000 kr och för vanligt förvärv minst 6 500 kr.

Tillåtet avdrag

$55\,000/2 + (34\,000 - 55\,000/2)/2 = 30\,750$ kr.

Avdragsutrymmet för rationaliseringsförvärvet är hälften av 55 000 kr, dvs. 27 500 kr. Hela beloppet ryms inom den avdragsgrundande skogsintäkten, 34 000 kr. För återstående del av den avdragsgrundande skogsintäkten, $34\,000 - 27\,500 = 6\,500$ kr, får avdrag ske med hälften, dvs. 3 250 kr. Detta förutsätter dock att anskaffningsvärdet för det vanliga förvärvet är lägst 6 500 kr.

24.2.2 Skogskonto och skogsskadekonto

Skogskontolag (1954:142)
prop. 1954:14
prop. 1981/82:182
prop. 1989/90:110 s. 770-773

Sammanfattning

Syftet med skogskontobestämmelserna är att möjliggöra inkomstutjämnning mellan skilda beskattningsår. Reglerna gäller endast sådana skattskyldiga, som på grund av oregelbundna skogsinkomster kan drabbas av skatteprogressionen, dvs. fysiska personer och dödsbon. Insättning får göras på ett skogskonto per beskattningsår. Lägsta insättning är 5 000 kr på skogskonto och 50 000 kr på

skogsskadekonto. Ränta utgår och denna beskattas med 15 %. Skatten innehålls och inbetalas av banken. Uppskov för insättning på skogsskadekonto medges inte om den skattskyldige för samma beskattningsår också yrkar uppskov för insättning på skogskonto.

24.2.2.1 Allmänt

Den huvudsakliga skillnaden mellan skogskonto och skogsskadekonto är, att medel på skogsskadekonto får kvarstå på skogsskadekontot i tjugo år, medan skogskontomedlen får stå kvar högst tio år.

Två förutsättningar för skogsskadekonto

Två förutsättningar måste vara uppfyllda för rätten till uppskov för insättning av medel på skogsskadekonto. För det första skall skadan på skogen ha medfört att mer än en tredjedel av skogen på fastigheten (förvärvskällan) bör avverkas tidigare än man hade tänkt sig. För det andra krävs att den huvudsakliga delen av skogsintäkterna för det aktuella beskattningsåret hänför sig till stormfällning, brand e.d. Sådana intäkter kan utgöras av bl.a. försäkringsersättning. Med *huvudsakliga delen* avses att åtminstone omkring 75 % av skogsintäkterna skall hänföra sig till detta slag av skogsintäkter.

Avverkning med åtföljande insättning av medel på skogskonto medför att underlaget för positiv räntefördelning ökas i motsvarande mån, trots att värdet på skogen i realiteten minskat i samband med avverkningen. Detta beror på att taxeringsvärdet på skogen inte omedelbart påverkas negativt av avverkningen.

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 och skador genom industriutsläpp. Skadan behöver inte ha karaktären av naturkatastrof för att anses som liknande händelse.

Tredjedelsregeln

Bedömningen av om mer än en tredjedel av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet skall i princip grundas på en uppskattning av avkastningsvärdet av den växande skogen före och efter skadan (avverkningsvärdet plus eventuellt mervärde). Avgörande är därvid om värdeskillnaden, dvs. 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 skall 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 intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet. Sådant intyg är inte nödvändigt om den skattskyldige på annat lämpligt sätt kan visa att tredjedelskriteriet är uppfyllt.

Förvärvskällans skog

Eftersom lagtexten talar om förvärvskällans skog måste hänsyn tas till att den aktuella fastigheten kan tillsammans med andra fastigheter ingå som en del i en förvärvskälla.

Avverkning

Av prop. 1981/82:182, s. 24, framgår att begreppet avverkning bör tolkas i vid bemärkelse och innefattar t.ex. förstörelse av skog genom brand. Uttrycket innefattar dessutom inte bara avverkningar som redan har gjorts utan också avverkningar som till följd av skadan kommer att genomföras efter beskattningsårets utgång.

24.2.2.2 Gemensamma bestämmelser

Ett konto per år

Den skattskyldige får inte göra insättning på mer än ett skogskonto eller skogsskadekonto per beskattningsår. Skulle insättning ha gjorts på fler konton i olika banker medges avdrag endast för insättning på det först öppnade kontot. RR har dock i ett speciellt fall medgett avdrag för insättning på två olika skogskonton i samma bank (se RÅ 1977 ref. 93). Insättning på skogskonto, som förts gemensamt för flera skattskyldiga och för flera förvärvskällor, har inte grundat rätt till avdrag (RÅ79 1:52).

Avdragets storlek

Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter, inklusive försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter. Även utdelning från samfällighet grundar rätt till avdrag, till den del den hänför sig till intäkt av skogsbruk. En ytterligare förutsättning för att skogskonto och skogsskadekonto skall godtas är att ränta gottskrivs årligen eller oftare (7 § st. 1 skogskontolagen). På sådan gottskriven ränta utgår skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatt utgår med 15 % av det gottskrivna beloppet och skall innehållas och inbetalas av banken.

Uppskovet får för ett och samma beskattningsår, om annat ej följer av andra och tredje styckena, avse högst ett belopp motsvarande summan av

a) sextio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) fyrtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet (2 § 1 st. c skogskontolagen).

Större uppskov vid skogsskador

Om skogsskador, av samma karaktär som de som kan medföra rätt till insättning på skogsskadekonto, har medfört för tidig avverkning kan avdrag för insättning på skogskonto medges med förhöjda procentsatser.

Medför stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse att en betydande del av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, får skattskyldig, om och i den mån han med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat sätt visar att intäkt hänför sig till avverkning som nu har sagts, uppskov med högst ett belopp motsvarande summan av

a) åttio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) femtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt

c) femtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i annan förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet (2 § 2 st. c skogskontolagen).

Betydande del

Med betydande del avses i normalfallet att skadan föranleder en tidigarelagd avverkning av skog som motsvarar minst två års tillväxt på den skogsmark som ingår i förvärvskällan. 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 avverkningarna görs (prop. 1978/79:81 s. 10).

Ersättning vid allframtidssupplåtelse

Av 2 § 3 st. skogskontolagen framgår att ersättning för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidssupplåtelser medger rätt till förhöjd procentsats vid uppskovsberäkningen. Detta gäller dock endast om ersättningen redovisas som intäkt av skogsbruk (jfr prop. 1978/79:204 s. 68).

Avverkningsuppdrag

Likvid för avverkningsuppdrag (leveransrotköp) har i praxis jämförts med köpeskilling för avverkningsrätt.

Underskott får inte uppkomma

Avdrag för insättning på skogskonto får inte medföra underskott i förvärvskällan (2 § 5 st. skogskontolagen) och får inte heller medges med små belopp.

**Lägsta
avdragsbelopp**

Beloppsbegränsningen innebär, att avdrag för insättning på skogskonto inte kan medges om nettointäkten i förvärvskällan före avdraget inte uppgår till minst 5 000 kronor eller, i fråga om skogsskadekonto, till 50 000 kronor (3 § skogskontolagen).

Delägare

Om fastigheten ägs av två eller flera delägare räknas varje del som särskild förvärvskälla. Beloppsgränserna 5 000 kronor och 50 000 kronor gäller därigenom för var och en av delägarna.

Även om gemensam jordbruksdeklaration upprättats anses vederbörandes andel av fastigheten utgöra särskild förvärvskälla (jfr RÅ79 1:52). Härav följer att 5 000 kr-gränsen (för skogsskadekonto 50 000 kr) skall tillämpas för varje delägare.

**Senaste insätt-
ningstidpunkt**

Avdrag får medges endast om insättningen på det särskilda kontot skett senast den dag, då den skattskyldige enligt 28 § LSK senast skall lämna allmän självdeklaration. Har den skattskyldige fått anstånd med att lämna deklaration förskjuts senaste insättningsdag i motsvarande mån.

**Redovisning i
deklarationen**

Avdragsyrkandet skall styrkas med insättningsbesked från banken.

Ränta

På gottskriven ränta på skogskonto m.m. utgår skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Resterande ränta på skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot.

24.2.2.3 Beskattning vid uttag m.m.

Uttag

Beskattning sker för det beskattningsår, då den skattskyldige gör uttag från kontot. Sådant uttag får göras tidigast fyra månader efter insättning. Minsta belopp som får tas ut är 1 000 kronor.

Obligatorisk utbetalning

a) Skogskonto

Då tio år förflutit efter ingången av det år, då insättning på skogskonto senast skall ha gjorts, skall banken utbetala kvarstående medel. Uppskov kan alltså erhållas maximalt i tio år. Skogskontoinsättning som gjorts 1991, men som hänför sig till beskattningsåret 1990, skall således utbetalas senast vid ingången av år 2001.

b) Skogsskadekonto

Motsvarande regel för skogsskadekonto är tjugo år. Medel som har satts in på skogsskadekonto år 1991 och som avser beskattningsåret 1990 skall alltså betalas ut av banken senast vid ingången av år 2011.

Överföring mellan banker

Överföring från ett skogskonto till ett annat inom samma bank eller mellan bankens olika kontor anses inte som uttag (RÅ 1972 ref. 58). Beskattning såsom vid uttag skall inte heller ske om medel på skogskonto eller skogsskadekonto till hela beloppet direkt överförs till ett motsvarande konto i en annan bank.

Fastighetsöverlåtelse

Om en fastighet överlåts genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva medför överlåtelsen inte beskattning av medel på skogskonto. Efterhand som överlåtaren tar ut medel från kontot skall uttagen redovisas som intäkt av näringsverksamhet, trots att fastigheten inte längre finns i den skattskyldiges ägo.

Dödsbo

Har dödsbo medel inestående på skogskonto, skall beskattning av medlen ske för det beskattningsår då dödsboet skiftas. Beskattning sker däremot inte enbart på grund av att ägaren till skogskontomedlen avlider (RÅ84 1:5).

Pantsättning, överlåtelser

Om den skattskyldige har träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto skall beskattning genast ske. I vissa fall kan den skattskyldige, efter framställning från skogsvårdsstyrelse, ha förbundit sig att inte utan tillstånd disponera medlen (spärrat konto för skogsvårdsåtgärder). Detta jämförs inte med pantsättning och medför därför inte att beloppet skall tas upp som intäkt av skogsbruk.

Kontrolluppgift

När uttag eller utbetalning efter tio (alternativt tjugo) år sker är banken skyldig att lämna kontrolluppgift till ledning för taxeringen.

Om skattemyndigheten inte medger avdrag med yrkat belopp skall banken underrättas härom, så att framtida kontrolluppgifter blir riktiga. Underlåts detta är risken stor att den skattskyldige dubbelbeskattas för viss skogsintäkt.

Skogskontomedel är inte skogsavdragsgrundande

Uttag från skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Intäkten inräknas dock inte i den avdragsgrundande skogsintäkten, dvs. den intäkt som beräkningen av skogsavdragsbelopp grundar sig på.

24.3 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

21 § anv. p. 3-5 KL
22 § anv. p. 4 KL
24 § anv. p. 2-3 KL
24 § 1 mom. 3 st. SIL
prop. 1980/81:68 s. 148-166, SkU25
prop. 1989/90:110 s. 576-578, 658-661, SkU30
SOU 1977:86

Sammanfattning

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler för både byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Bestämmelserna kvarstår i huvudsak oförändrade efter 1990 års skattereform. På två punkter gjordes dock väsentliga ändringar. Rätten till generell nedskrivning av omsättningsfastigheter slopades och nya

regler infördes för värdering av pågående arbeten till fast pris.

Reglerna om byggmästarsmitta är även fortsättningsvis generellt tillämpliga. Med hänsyn till annan förvärvskälleindelning och enhetligare skattesatser har dock effekten av de särskilda byggbeskattningsreglerna påverkats.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådana verksamheter utgör i regel omsättningstillgångar (omsättningsfastigheter). Vid försäljning av omsättningsfastigheter beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt restvärde. Omsättningsfastigheter värderas enligt de allmänna reglerna för lagervärdering men utan rätt till schablonmässig nedskrivning enligt alternativregeln i 24 § anv. p. 2 st. 3 KL. Värderingen görs strikt enligt BFL:s regler. Omsättningsfastigheter får således tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. En ny värdering skall ske vid varje bokslut. Fastigheter som inte utgör omsättningstillgångar utan anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärdet.

För enskilda näringsidkare medför de särskilda reglerna att vinster vid försäljning av omsättningsfastigheter beläggs med sociala avgifter. Vidare medför en nedskrivning av omsättningsfastigheter att resultatet i näringsverksamheten sänks och en uppskrivning av värdet att resultatet höjs. Detta påverkar givetvis även de sociala avgifterna.

Sammanfattningsvis kan sägas att särskilda regler gäller för

- bedömning av om den skattskyldige driver byggnadsrörelse

- bedömning av om den skattskyldige driver handel med fastigheter
- klassificering av fastigheter som omsättningstillgångar
- klassificering av aktier och andelar som omsättningstillgångar
- värdering av omsättningsfastigheter
- värdering av aktier och andelar som utgör omsättningstillgångar
- värdering av entreprenader
- tidpunkten för vinstavräkning av entreprenader.

24.3.1 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?

24.3.1.1 Allmänt

Av 21 § anv. p. 4 KL framgår att byggnadsrörelse och handel med fastigheter utgör särskilda former av näringsverksamhet. Bedömningen av om dessa typer av verksamheter föreligger skall ske med utgångspunkt i de sedvanliga kriterierna för näringsverksamhet (varaktighet, vinstsyfte och självständighet) samt rättspraxis för att kunna göra en gränsdragning mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital.

24.3.1.2 Sammanfattning av praxis

Den praxis som finns avseende byggnadsrörelsebegreppet har av företagsskatteberedningen (SOU 1977:86) sammanfattats på följande sätt.

**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, s.k. construction management (RSV/FB Dt 1982:1). Den avgörande frågan vid bedömning huruvida byggnadsrörelse bedrivs eller ej är avtalsparternas verkliga roll samt deras skyldigheter/förpliktelser.

**Inte yrkesmässigt
från början**

Å andra sidan kan en person, som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, 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 eventuell vinst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Sannolikheten för att fastigheterna skall anses utgöra lager i byggnadsrörelse torde öka om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

Byggnader för egen förvaltning

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastigheterna, blir beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet 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.

Byggnadsrörelse = tomtrörelse

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomtrörelse. Redan enstaka tomtförsäljning kan därför bli föremål för rörelsebeskattning enligt en särskild bestämmelse i KL (21 § anv. p. 3 st. 5 KL). Dessutom synes viss presumtion föreligga för att den som driver byggnadsrörelse även idkar yrkesmässig handel med fastigheter.

För den som drivit renodlad entreprenadverksamhet torde det dock 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).

24.3.1.3 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, skall anses vara en omsättningsfastighet. I princip är den lagstiftning som införts fr.o.m. 1984 års taxering en kodifiering av tidigare praxis.

Fastighet anskaffad för vidareförsäljning

En person som anskaffar fastigheter och med vinstsyfte och företagarrisk vidareförsäljer dessa efter upprustning har i ett flertal fall ansetts bedriva byggnadsrörelse.

En f.d. mejerist hade låtit uppföra och försålt tre bostadshus och skulle uppföra en sommarstuga. Han hade anlitat byggmästare och själv utfört bara grov- och handräckningsarbete. RR 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 var och ett av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört villafastigheter och även försålt 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 p.g.a. 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. RR 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 skall då redovisas som inkomst av rörelse (RÅ82 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 månadsskiftet 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 bolagskonstruk- tion

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 faders 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 skall 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).

En person som drev byggnadsrörelse och tillsammans med sin maka ägde andel i fastighetsförvaltande kommanditbolag beskattades vid försäljning av kommanditbolagets fastighet för sin del av vinsten som intäkt av byggnadsrörelse. Hustrun, som inte ansågs bedriva byggnadsrörelse, beskattades för sin del av vinsten enligt reglerna för beskattning av reavinst (RSV/FB Dt 1978:2).

Det bör här observeras att om de nya bestämmelserna varit tillämpliga på detta fall torde även hustruns fastighetsandel varit att hänföra till omsättningstillgång oaktat att hon inte anses bedriva byggnadsrörelse.

Handel med fastigheter

Vid yrkesmässig handel med fastigheter beskattas verksamheten som näringsverksamhet. Fastigheterna utgör omsättningstillgångar/lager. 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 1961-72 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 resp. 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 (RÅ80 1:11).

24.3.2 Fastigheter som omsättningstillgångar i byggnadsrörelse (även aktier och andelar)

24.3.2.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång

Huvudregel

Huvudregeln (21 § anv. p. 4 KL) innebär att man utgår från att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse köper fastigheter för byggnadsrörelsens räkning, s.k. byggmästarsmitta. Presumptionen är alltså att om den skattskyldige genom oneröst fång förvärvat fastighet för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den så skall fastigheten anses utgöra omsättningstillgång. Fastigheter som förvärvas genom benefikt fång omfattas inte av denna huvudregel (jfr avsnitt 24.3.2.2 nedan).

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 omsättningstillgångar ändrar inte karaktär bara därför att de ärvs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en ärvd fastighet utgjort omsättningstillgång hos

arvlåtaren gäller dock de bestämmelser som finns i 21 § anv. p. 5 st. 1 KL (mer härom nedan).

Genom att lagtexten använder uttrycket förvärfvas 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 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.

De angivna rättssubjekten skall vidare själva driva verksamheten ifråga. Det är således inte tillräckligt att inkomsten av fastigheten skall beräknas under annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning. Ett utarrenderat jord- och skogsbruk bör exempelvis inte utan vidare anses fri från byggnadsrörelsesmittan. Vid prövning om fastigheten skall anses som omsättningstillgång eller inte görs ingen skillnad om fastigheten används i byggnadsrörelsen eller i annan av den skattskyldige bedriven näringsverksamhet (RSV FB/Dt 1985:1).

**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 omsättningstillgång för den händelse fastigheten ombyggts eller bebyggts i byggnadsrörelsen.

Omfattningen av byggnadsarbete spelar dock fortfarande en viss roll, nämligen vid fastställande av syftet med förvärvet av fastigheten. Det skall 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 omsättningstillgång (om den hänförts dit enligt gamla regler). En driftfastighet ändrar således inte karaktär därför att nya regler infördes fr.o.m. taxeringsåret 1984.

Undantagsregeln omfattar de fall då en fastighetsägare (eller dennes make), som bedriver byggnadsrörelse, hyr ut fastigheter till ett fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari fastighetsägaren (eller maken) är företagsledare.

Däremot omfattar undantagsregeln inte de fall då fastigheten ägs av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, och uthyrning sker till företagsledaren eller dennes make. Även

om företagsledaren eller dennes make stadigvarande använder den hyrda fastigheten i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning skall fastigheten betraktas som omsättningstillgång i fåmansföretaget.

Undantagsregel II

Det andra undantaget 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.

Kraven på utredning som skall medföra undantagande enligt denna punkt är stränga. Det skall 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 omsättningstillgång, såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för ändamål som omfattas av undantagsreglerna. En fastighet som dels används som anläggningstillgång i den skattskyldiges byggnadsrörelse, dels hyrs ut, bör behandlas som anläggningstillgång endast om minst 75 % av fastigheten kan anses avsedd för byggnadsrörelsen. Med

huvudsaklig del menas således minst 75 % (prop. 1980/81:68 s. 155).

Närståendes fastighetsinnehav

Fastigheten kan förvärfvas även av någon anhörig till näringsidkaren eller av något företag som näringsidkaren eller någon honom anhörig äger. I 21 § anv. p. 4 KL anges även omfattningen av smittan i detta hänseende.

Makar

Av första meningen i 21 § anv. p. 4 st. 2 KL framgår att makes fastighetsförvärv skall 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 skall behandlas som en ekonomisk enhet i detta fall. Förvärvet innebär att maken själv blir näringsidkare om

a) fastigheten förvärfvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (förvärv genom t.ex. gåva eller bodelning under äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan).

b) fastigheten inte används för något av

de undantagna ändamålen.

Om maken anses bedriva byggnadsrörelse enligt ovan anses rörelsen existera så länge omsättningsfastigheten 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 överlåts.

Fåmansföretag / företagsledare

Den andra meningen av 21 § anv. p. 4 st. 2 KL reglerar smitta mellan fåmansföretag och företagsledare. Här framgår att den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag inte skall kunna göra obehöriga skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets byggnadsrörelse. Anskaffar företagsledaren själv en fastighet blir denna således en omsättningstillgång för det fall att fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång om den i stället förvärvats av bolaget. 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 omsättningstillgång om rörelsen bedrivits direkt av förvärvaren. Köper företagsledaren exempelvis en villa för permanentboende, blir inte denna en

omsättningstillgång, eftersom en sådan fastighet utgör privatbostad och inte kan ingå i näringsverksamheten.

Barn

Som framgår av lagtexten omfattas inte barn av närståendebegreppet i detta sammanhang. Detta kan leda till möjligheter att låta barn förvärva fastigheter och på så sätt undgå byggmästarsmitten.

Den omständigheten att lagregler saknas när det gäller barns förvärv av fastigheter betyder dock inte att barn i alla lägen kan förvärva fastigheter och undgå byggmästarsmitta. Barnet blir emellertid inte med automatik betraktat som byggmästarsmittad. En bedömning får göras med ledning av barnets syfte med förvärvet. Vid denna bedömning kan föräldrarnas befattning med fastigheten vara av betydelse.

Nedan följer ett antal rättsfall som berör klassificeringen av förvärvad fastighet.

En byggmästare ägde fastigheter som användes i en av honom bedriven fruktodlingsverksamhet. Fastigheterna har ansetts inte utgöra omsättningstillgångar i någon av honom bedriven byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1985:1).

Andel i hyresfastighet som byggmästare erhållit i gåva av sin far, som också varit byggmästare, har först genom av sonen ägt

byggnadsbolags arbeten på fastigheten ansetts få karaktär av omsättningstillgång (RSV/FB Dt 1983:19).

En fastighet hade förvärvats år 1939 av en person som då var anställd i sin faders byggnadsrörelse och som år 1950

övertagit verksamheten.
Byggnadsarbeten hade utförts på
fastigheten år 1979 och senare.
Fastigheten har ansetts utgöra
omsättningstillgång alltsedan 1950 (RSV/
FB Dt 1983:42).

Ett byggnadsaktiebolag hade under åren
1978-1988 utfört arbeten för drygt
240 000 kr på ett flerfamiljshus som
sedan 1964 ägts privat av bolagets
företagsledare/aktieägare. Arbetena var
av renoverings- och underhållskaraktär.
Med hänsyn till arbetenas omfattning
ansågs fastigheten vara
omsättningstillgång (RÅ 1990 not. 407).

Under åren 1938-1972 hade en person A
varit verksam i byggnadsbranschen som
byggmästare, arkitekt och
byggnadskonstruktör. A ägde 13
fastigheter som han förvärvat under
nämnd tid. En av fastigheterna hade
köpts 1943 och använts som privatbostad
fram till 1973. Under år 1957 genomgick
fastigheten en fasadrenovering för ca
20 000 kr som utfördes av utomstående
hantverkare. Även övrigt underhåll på
fastigheten hade utförts av utomstående.
Fastigheten ansågs utgöra
omsättningsfastighet med hänsyn till
omständigheterna. Motiveringen till
beslutet är knapphändig. Det får antas
att A:s branschspecifika kunskaper varit
till nytta vid upphandlingen av de
nedlagda arbetena (RÅ 1990 not. 110).

År 1973 anskaffade ett
byggnadsrörelsedrivande bolag två
bebyggda fastigheter. Fastigheterna
inrymde butik, kontor och garage.
Bolaget hade inte utfört egna arbeten på
fastigheterna. Lagernedskrivning skedde
på fastigheterna. 1980 upphörde bolaget
med byggnadsrörelsen och övergick till
att enbart förvalta de två fastigheterna.
Med hänsyn till att karaktären på
fastigheterna ej kan förändras i samme
ägares hand samt att bolaget behandlat

och redovisat fastigheterna som lager ansågs fastigheterna alltjämt vara omsättningsfastigheter (RÅ 1990 not. 19).

Redan innehavet av en omsättningsfastighet medför att ägaren bedriver byggnadsrörelse. Alla senare förvärv blir smittade och får karaktären omsättningsfastighet. Undantagsregeln anses ej tillämplig (RÅ 1988 not. 723, RÅ 1990 not. 164).

De regler som fanns införda i äldre 27 § anv. p. 3 och 4 KL (numera 21 § KL) och som började tillämpas vid 1984 års taxering har endast föranlett ett fåtal publicerade rättsfall. De flesta frågorna har lösts genom förhandsbesked. Dessa förhandsbesked är ofta opublicerade.

24.3.2.2 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 omsättningsfastighet, skänker bort denna behandlades gåvan i regel som ett uttag ur byggnadsrörelsen. Givaren är därför skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i byggnadsrörelsen. Detta får bl.a. till konsekvens att givarens nedskrivning av fastigheten återförs till beskattning.

Det bör dock observeras att en benefikt överlåtelse av hela näringsverksamheten ofta inte utlöser någon beskattning hos överlåtaren. Övertagaren presumeras i detta fall fortsätta överlåtarens näringsverksamhet, vilket medför att övertagna fastigheter blir omsättningsfastigheter 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). Jfr RÅ 1989 ref. 119 avseende överlåtelse av enstaka tillgångar samt avsnitt 11.3.5.

Arv, testamente m.m.

Som huvudregel gäller (21 § anv. p. 5 KL) att en omsättningsfastighet som förvärfvas från skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död även anses utgöra omsättningstillgång hos den skattskyldige som förvärvat egendomen. För att huvudregeln skall vara tillämplig skall någon av följande två förutsättningar vara uppfyllda.

Förutsättning I

Den skattskyldige bedriver själv vid tidpunkten för förvärvet näringsverksamhet i vilken tillgången skulle ha utgjort omsättningstillgång om den förvärvats genom oneröst fång.

Förutsättning II

Den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet.

Fråga om tolkningen av övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i KL. Bestämmelserna i äldre 27 § anv. p. 4 st. 1 KL (numera 21 § anv. p. 5 st. 1 KL) om förvärv genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv av fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes byggnadsrörelse, har inte ansetts tillämpliga på förvärv som skett efter ikraftträdandet men före beskattningsår för vilket taxering har skett 1984 eller

senare (RSV/Dt 1983:26).

24.3.3 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

24.3.3.1 Allmänt

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning. Fastigheter som ingår i sådan näringsverksamhet är ofta att anse som omsättningstillgångar.

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 skall behandlas skattemässigt. En ytterligare fråga är huruvida de av företaget ägda fastigheterna skall anses som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar.

24.3.3.2 Lagbestämmelser

KL har före 1984 saknat regler i situationer som dessa. Praxis har fått styra. De regler som infördes i KL (21 § anv. p. 4 st. 5 KL) 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. Onerösa eller benefika förvärv behandlas lika.

Ett byggnadsföretag hade 1975 förvärvat en obebyggd fastighet. Byggnadsföretaget avsåg, under beskattningsår som omfattas av de nya reglerna, på fastigheten låta uppföra en kontorsbyggnad för den egna byggnadsverksamheten. Fastigheten som enligt äldre bestämmelser bedömts vara omsättningstillgång ansågs inte kunna byta skattemässig karaktär genom

bebyggandet och det ändrade användningssättet (RSV/FB Dt 1983:12).

Av lagtexten (21 § anv. p. 4 st. 5 KL) framgår att aktie eller andel i vissa fall skall behandlas som omsättningstillgång dvs. som lageraktie (lagerandel) i det fall fastigheterna vid ett direktäggande skulle varit omsättningstillgångar. Reglerna tar sikte på aktie- och andelsinnehav som kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter.

Fastighetsför- valtande 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 anläggningstillgångar. Vinst eller förlust vid avyttring av fastighet som utgör anläggningstillgång i näringsverksamhet beräknas för såväl fysiska som juridiska personer enligt reglerna i 25 § SIL. Reavinst beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och det beräknade 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 skall under vissa förutsättningar tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Beträffande reavinstbeskattningen för näringsfastigheter se avsnitt 6.5.3.

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 omsättningsfastighet för att ett företag skall förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (21 § anvp. 4 st. 7 KL och RSV Dt 1983:2). Genom tillägget "beroende på omständigheterna" i sista stycket slås fast att någon valrätt inte föreligger.

Exempelvis kan ett företag vid sidan av fastighetsförvaltning även idka en näringsverksamhet, utan inriktning på fastigheter. Skall ett sådant företag anses som fastighetsförvaltande? Av specialmotiveringen i prop. 1980/81:68 framgår att här skall förstås företag vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Några uttalanden om vad som menas med väsentlig del och hur denna skall fastställas framgår inte.

Efter vilka grunder skall jämförelsen ske? Gäller antal anställda, omsättning, resultat eller balansomslutning vid en sådan jämförelse? Praxis får uppenbarligen bestämma detta och omsättningssummorna kombinerade med en helhetsbedömning torde vara närmast till hands.

**Fastigheterna
skulle ha utgjort
omsättningstill-
gångar vid direkt-
innehav**

I lagen anges som en grundläggande förutsättning att aktieägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för att en aktie skall kunna få karaktären av lageraktie. Vidare måste bedömas om varje fastighet i företaget skulle ha fått karaktären av omsättningstillgång om aktieägaren själv förvärvat den.

I det fall någon, dvs. minst en, av fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget skulle ha utgjort omsättningstillgång vid ett tänkt direktförvärv är denna grundläggande förutsättning uppfylld.

Den omständigheten att det fastighetsförvaltande företaget innehar både fastigheter, som skulle utgjort omsättningstillgångar om de innehafts direkt av ägaren, och andra fastigheter förändrar inte bedömningen. Så länge *en* fastighet finns som skulle utgjort omsättningstillgång i aktieägarens hand, är aktierna omsättningstillgångar.

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.

24.3.3.3 Förutsättningar

I lagen har angetts tre förutsättningar för att lageraktie/andel skall anses föreligga. Det krävs att någon av de tre förutsättningarna är uppfylld. Förutsättningarna har det gemensamt att det kräver att ett visst mått av inflytande skall finnas i det ägda företaget.

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 32 § anv. p. 14 KL (avsnitt 22.2).

Intressegemenskap

Det andra fallet är att intressegemenskap eljest 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 (dvs. i regel mer än 50 procent av röstetalet) men där en annan än ett aktiebolag är ägare. Man kan anta att omsättningstillgång föreligger om man direkt eller indirekt disponerar mer än 50 % av röstetalet (avsnitt 19.10.2).

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 omsättningstillgångar.

Andel i handelsbolag

Det tredje fallet är att andel blir omsättningstillgång om företaget är ett handelsbolag.

Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir alltså omsättningstillgångar om bolagets fastigheter skulle ha utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. En andel i handelsbolag kan redan enligt det föregående fallet få karaktär av omsättningstillgång.

Till skillnad från de två föregående fallen utgör andelar i handelsbolag alltid omsättningstillgångar om de ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Storleken av andelsägarens inflytande har inte någon betydelse. Andelen blir en omsättningstillgång 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 omsättningstillgång i näringsverksamhet.

Fastighet i handelsbolag

Det är inte bara andelen i ett handelsbolag som anses som omsättningstillgång. Även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra omsättningstillgångar. I 21 § anv. p. 4 st. 6 KL anges följande

"I fall som avses i föregående stycke c) skall - förutom andelen - en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Vad nu sagts gäller dock endast de av bolagets fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren".

De av handelsbolaget ägda fastigheterna behandlas som omsättningstillgångar 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.

En bolagsman som driver byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sin andel av det fastighetsförvaltande handelsbolagets inkomst då den fastighet säljs, som skulle utgjort omsättningstillgång för delägaren. Detta gäller även om annan

bolagsmans del av vinsten kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital.

**Fastigheter i
aktiebolag / ekono-
misk 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.

Sammanfattning av indirekt ägande

	Fastighetsförvaltande bolag/förening	Fastighetsförvaltande handelsbolag
Aktie/andel	Omsättningstillgång	- - - - -
Andel i handelsbolag	- - - - -	Omsättningstillgång
Fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget	Anläggningstillgång	Omsättningstillgång

**24.3.3.4 Skattepliktig utdelning på
lageraktier**

Som framgår av 7 § 8 mom. 3 st. SIL
föreligger inte skattefrihet för utdelning på
aktier som skattemässigt utgör
omsättningstillgångar (lager).

Aktier som skattemässigt utgör
lagertillgångar finns hos bl.a. företag som
bedriver värdepappersrörelse samt hos
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 kedjebeskattnig.

Orsaken till att lageraktier behandlas annorlunda än andra aktier genom att de kan bli föremål för kedjebeskattnig finns för värdepappersrörelsen att söka i neutralitetsaspekten. För byggnadsföretag liksom företag som handlar med fastigheter följer kedjebeskattningen av att byggmästarvinsten respektive handelsvinsten på fastighetsförsäljningen skall beskattas fullt ut med nominella belopp. Sistnämnda motiv försvagades emellertid genom 1990 års skattereform, eftersom fastigheterna i lagerbolagen vid avyttring fortsättningsvis skulle beskattas nominellt och det endast i de fall övergångsbestämmelserna angav fanns möjlighet att tillämpa indexuppräknig. Före 1990 års skattereform kunde lagerbolaget däremot i vissa fall sälja fastigheten skattefritt p.g.a. indexuppräknig.

Vinsten på fastighetsavyttringen kunde sedan delas ut till moderbolaget, som var ett byggnadsföretag eller ett företag som handlade med fastigheter. Om utdelningen hade kunnat tas emot skattefritt av moderbolaget hade vinsten på fastighetsavyttringen över huvud taget inte beskattats inom bolagssektorn. Om vinsten inte delades ut till moderbolaget utan detta i stället tillgodosgjorde sig utdelningen genom att aktierna i lagerbolaget avyttrades skedde full nominell beskattning oavsett om aktierna ägts mer än två år, eftersom de var lageraktier.

Värdepappers- rörelse

Frågan om ett företag skall anses bedriva värdepappersrörelse eller inte behandlas i avsnitt 19.1.3.

Byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter

Lageraktier i byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter är sådana aktier som kan anses som substitut för en eller flera fastigheter. En allmän definition av begreppet lageraktier ges i 21 § anv. p. 4 st. 5 KL för byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång.

Bestämmelsen gäller aktier och andelar som förvärvats efter utgången av år 1982 och återspeglar i stort den praxis som utvecklats genom äldre rättsfall.

Utgångspunkten är att aktierna och andelarna skall behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Aktierna eller andelarna skall alltså behandlas som omsättningstillgångar om fastigheterna skulle varit omsättningstillgångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett aktie- eller 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 lageraktier även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse.

För byggnadsföretag kan det föreligga svårigheter att avgränsa lageraktier mot aktier som innehas som ett led i organisationen. När ett byggnadsföretag äger aktier i bolag som i sin tur äger fastigheter måste man fastställa om fastigheterna i det ägda bolagets hand skall behandlas som en lagertillgång eller en anläggningstillgång. 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 aktier. Om däremot det ägda bolagets fastigheter utgör anläggningstillgång och vinstberäkningen vid försäljning sker enligt realisationsvinstreglerna blir aktierna lageraktier.

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 omsättningsfastighet för att ett företag skall förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och istället anses bedriva rörelse (21 § anv. p. 4 st. 7 KL och RSV Dt 1983:2). Genom tillägget i den nya lagtexten "beroende på omständigheterna" i sista stycket slås fast att någon valmöjlighet inte föreligger.

Sammanfattningsvis gäller i princip att karaktären på aktien bestäms utifrån den ställning fastigheten har i det bolag som byggnadsbolaget äger aktierna i. Är minst en fastighet i det ägda företaget att betrakta som omsättningstillgång är aktierna anläggningstillgångar hos byggnadsföretaget. Om fastigheterna i det ägda företaget däremot utgör anläggningstillgångar är aktierna lageraktier hos byggnadsföretaget.

Exempel

Aktierna i AB B är lageraktier för AB A, vilket innebär att utdelningsinkomster är skattepliktiga. Aktierna i AB C utgör näringsbetingade aktier för AB A. Utdelningen från AB C är i exemplet skattefri.

[Bild saknas]

Se vidare avsnitt 24.3.3 för en utförligare redogörelse för vad som är lageraktier i byggbranschen.

24.3.4 Värdering av lagertillgångar

24.3.4.1 Allmänt

De lagertillgångar (omsättningstillgångar) vilka återfinns i byggnadsrörelser och näringsverksamhet avseende handel med fastigheter torde kunna hänföras till någon av följande kategorier

- lager av fastigheter,
- lager av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag.
- lager av material.

Pågående arbeten behandlas i avsnitt 24.4.

24.3.4.2 Lager av fastigheter samt av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

I det nya skattesystemet finns inte några särskilda värderingsregler för omsättningsfastigheter och aktier/andelar i fastighetsförvaltande företag. De allmänna värderingsreglerna i 24 § anv p 2 KL skall tillämpas för omsättningsfastigheter och liknande tillgångar (avsnitt 15.4).

Reglerna gäller både för juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav. Omsättningsfastigheter m m skall således värderas enligt lägsta värdets princip dvs.

till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I anskaffningsvärdet för omsättningsfastigheter som bebyggts i egen regi inräknas såväl direkta som skälig andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att vanligt lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för omsättningsfastigheter, lageraktier och liknande tillgångar.

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.

Faktiska anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom köpeskilling, lagfartskostnad och eventuella rivningskostnader, även direkta och indirekta byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Nedlagda kostnader för projekteringsarbeten skall i regel aktiveras och inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten. I anskaffningsvärdet skall vidare inräknas sådana reparationskostnader för vilka direkt avdrag inte har medgetts till följd av bestämmelserna i 23 § anv. p. 4 och 5 KL.

Även kostnader för allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör bör inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

Fastighetens faktiska anskaffningsvärde kan genom de olika delkomponenterna som skall ingå vid värderingen avvika från bokfört värde på kontot fastighet.

Vad som är att hänföra till direkta kostnader och indirekta kostnader behandlas i avsnitt 24.4.7.

För fastigheter färdigställda efter utgången av år 1981 bör uppgift alltid kunna lämnas om den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten. En schablonregel kan tillämpas för fastigheter färdigställda tidigare år för anskaffningsvärdets bestämmande (se Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning vid 1988 års taxering).

24.3.4.3 Lager av material

Lager av material skall värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet (24 § anv. p. 2 KL), dvs. dessa lagertillgångar får dessutom tas upp enligt alternativregeln till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

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. I anskaffningsvärdet för material bör inräknas

- a. inköpspris samt övriga direkta inköpskostnader som frakt, tull, spediti- och transportförsäkringsavgifter
- b. till bearbetning av nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen
- c. kostnader hänförliga till färdigställda legoarbeten i samband med bearbetning.

24.3.5 Byggnadsarbete på egen fastighet

Det förekommer att skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på en egen fastighet som inte utgör omsättningstillgång. I 21 § anv. p. 4 st. 4 KL finns bestämmelser om hur beskattning skall ske i sådana fall.

**Värdet av eget
arbete tas upp**

För att de byggnadsarbeten som utförts i byggnadsrörelse på egna anläggningsfastigheter inte skall undgå byggmästarbeskattning har regler om uttagsbeskattning införts. Numera förändras inte karaktären av en fastighet genom att byggnadsarbeten utförs. I stället för den smitta som före taxeringsåret 1984 inträdde sker uttagsbeskattning avseende arbeten på anläggningsfastigheter (prop. 1980/81:68 s. 163 ff).

**Värdering till
marknadsvärde**

Värdet av arbetet tas upp som intäkt av näringsverksamhet och beräknas enligt 42 § anv. p. 1 st. 2 KL till marknadsvärdet. Detta gäller såväl kostnader för varor, material, löner som den skattskyldiges arbetsinsats i normalfallet.

**Vinstpåslag skall
ske avseende
fastighet som inte
är tillgång i
näringsverksamhet**

Vinstpåslag skall ske om arbetena utförs på en fastighet som ej ingår i byggnadsrörelsen, men som ägs av delägare/närstående. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 1983 1:65. I nämnda rättsfall hade ett byggmästarbolag byggt en villa på en aktieägaren (tillika VD) tillhörande tomt. Vid beräkning av den skattepliktiga förmånen som han åtnjötit ansågs, att i entreprenadkostnaden bort inräknas entreprenadsarvode.

Vinstpåslag skall inte ske avseende tillgång i näringsverksamhet

Om uttagsbeskattningen avser arbete på en anläggningsfastighet som ingår i byggnadsrörelsen, exempelvis driftfastighet, skall pålägg för vinst eller avdrag för förlust inte ske vid saluvärdets bestämmande. Nedlagda kostnader, ränta på eget kapital nedlagt i produktionsapparaten samt värdet av eget arbete är marknadsvärdets beståndsdelar. Detta gäller oavsett i vilken företagsform byggnadsrörelsen bedrivs. Kopplingen till MLs regler för uttagsbeskattning i egen regi framgår av prop. 1980/81:68 s. 163 ff samt RSV Im 1981:3 som utgör grund för beräkningen.

Uttagsbeskattning av eget arbete enskild näring / HB

Varor av ringa värde

21 § anv. p. 4 st. 4 KL behandlar frågan om beskattning av eget arbete i en direkt, eller genom ett handelsbolag, bedriven byggnadsrörelse. Värdet av eget arbete tas endast upp som intäkt om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Begreppet ringa värde avseende varuuttag ur sådan rörelse är belopp under 500 kronor. Hänsyn skall även tas till rabattutnyttjande.

Ränta på eget kapital

Vid värderingen skall hänsyn tas även till ränta på eget kapital. Enligt 7 kap. 5 § ML förstås med sådan ränta en beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna.

Det utförda arbetet skall uttagsbeskattas oavsett om beloppet i sin tur är direkt avdragsgillt för mottagaren eller inte (t.ex. reparationsarbeten på näringsfastighet).

Ovanstående bestämmelser gäller oavsett om den skattskyldige bedriver sin byggnadsrörelse i enskild firma eller i

handelsbolagsform.

Fåmansaktiebolag

- särskild reglering

Hur beskattningskonsekvenserna blir när ett fåmansaktiebolag utför byggnadsarbeten på en anläggningsfastighet som tillhör delägare i bolaget eller honom närstående, och marknadsmässig ersättning för arbetena inte har betalats, är inte särskilt reglerat i lagtext förutom de allmänna reglerna om marknadsmässigt pris i 42 § KL. Även här föreligger ett uttag. Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats bör räknas med endast om denna kostnadsförts i bolaget. Värdet av uttaget intäktsförs 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 (RÅ83 1:48). I rättsfallet har 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 har inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst av tjänst.

Slumrande bygg- nadsrörelse

En 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 omsättningstillgång. På grund härav kunde inte - utan uttryckligt stöd i gällande praxis - enbart den omständigheten att bolaget utfört arbete på fastigheten 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 20.4.1995, mål nr 7272-1992).

Kammarrätten ansåg följaktligen inte att fåmansbolagsägaren bedrev någon "slumrande" byggnadsrörelse.

Delägarens beskattning

Mottagaren beskattas för uttaget under inkomst av tjänst eller, om det är fråga om utdelning, under inkomst av kapital. I vissa fall kan spärslagstiftningen i 32 § anv. p. 14 KL tillämpas om exempelvis kapitalvaror som kyl, frys och spis tas ut ur bolaget utan samband med några egentliga byggnadsarbeten och utan att marknadsmässig ersättning betalas för varorna. Se även avsnitt 22.4.

Uppgiftsskyldighet

Enligt 4 kap. 1 § LSK är den som är skyldig att avge självdeklaration även skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. I 4 § BFL framgår att löpande noteringar skall ske av uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.

För fåmansföretag gäller vidare

- I 4 kap. 1 § 2 st. LSK regleras fåmansföretagets skyldigheter i fråga om underlag för bl.a. företagsledarens uttag av varor ur företaget.

- I 2 kap. 24 § LSK stadgas att bl.a. företagsledare är skyldig att i deklarationen lämna upplysning om de varuuttag eller varuutköp han gjort från företaget m.fl. uppgifter.

- Av 3 kap. 53 § LSK framgår att det åligger fåmansföretag att lämna företagsledaren och delägare i företaget samt dem närstående personer alla uppgifter som erfordras för att de skall kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget.

Den skattskyldige skall således kunna visa de gjorda uttagen ur rörelsen. Ett förfaringssätt som kan godtas för redovisning av gjorda uttag är följande. Löpande anteckningar förs över i vad uttagen består och hur de har värderats. Uttagen förs sedan via en bokföringsorder, exempelvis en gång i månaden, in i räkenskaperna. De löpande förda anteckningarna arkiveras på samma sätt som övrigt bokföringsmaterial.

Försäljning i framtiden

När den skattskyldige en gång i framtiden säljer sin anläggningsfastighet får värdet av det uttagsbeskattade arbetet beaktas vid reavinstberäkningen på samma sätt som andra förbättringskostnader.

Naturligtvis får som förbättringskostnad inte tas upp större belopp än vad som blivit föremål för uttagsbeskattning.

Har den skattskyldige påförts inkomst för ej redovisade eller för lågt redovisade uttag, skall myndigheten debitera utgående mervärdesskatt på det oredovisade beloppet.

Beträffande eventuell avskattning av omsättningsfastigheter, värdepapper m.m. se Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988 års taxering.

24.3.6 Vinstberäkning av omsättningsfastighet

Oavsett om en fastighet är en anläggningstillgång eller en

omsättningstillgång skall den löpande inkomstberäkningen ske på samma sätt. Intäkter och kostnader på grund av t.ex. uthyrning av fastigheten skall på vanligt sätt redovisas som inkomst av näringsfastighet.

**Värdeminsknings-
avdrag**

Avdrag för värdeminskning på omsättningsfastighet får åtnjutas på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är anläggningstillgångar (avsnitt 6.4.4).

**Återföring av
värdeminsknings-
avdrag**

Har en fastighet som utgör omsättningstillgång avyttrats skall medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet (22 § anv. p. 4 KL).

**Yrkande förut-
sättning för
återföring**

Vid försäljning av en omsättningsfastighet skall tidigare medgivna värdeminskningsavdrag således återföras till beskattning (RÅ85 1:93 och RÅ85 1:88). Om den skattskyldige har upprättat värdeminskningsplan, men avstått från att yrka värdeminskningsavdrag något eller några år som planen omfattar, skall återföring inte ske för det eller de år då avdrag inte har yrkats.

Skattepliktig vinst - bokförings- mässig vinst

I de flesta fall torde den skattepliktiga vinsten vid försäljning av en omsättningsfastighet motsvara den bokföringsmässiga vinsten. Detta förutsätter emellertid att det bokförda värdet överensstämmer med anskaffnings- och förbättringskostnaderna samt att medgivna värdeminskningssavdrag bokförts.

Har anskaffningsvärdet uppskrivits utan att detta påverkat nettointäkten av näringsverksamheten eller har värdeminskningssavdrag inte bokförts, måste den bokförda vinsten ökas med belopp motsvarande uppskrivning eller medgivna värdeminskningssavdrag. Den bokföringsmässiga vinsten kan följaktligen inte utan vidare godtas som en skattepliktig vinst. I den mån nöjaktig utredning inte lämnats i deklarationen beträffande avyttrad omsättningsfastighet måste sådan i regel inforas.

24.3.7 Övergångsbestämmelser

De nya reglerna trädde i kraft 1 juli 1990 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering.

I p. 7 av övergångsbestämmelserna till KL anges att äldre föreskrifter i 27 § anv. p. 4 st. 2 c) och st. 3 KL fortfarande fick tillämpas vid 1992 års taxering. Vid avskattning skall dock nedskrivningens belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Enligt tidigare bestämmelser skulle som skattemässigt ingående lagervärde för en fastighet som anskaffats före den yrkesmässiga verksamhetens påbörjande det s.k. reavinsttaket användas. I p. 20 av övergångsbestämmelserna till KL stadgas att beträffande fastigheter som skiftat karaktär före utgången av år 1990 får de gamla reglerna fortfarande tillämpas.

24.4 Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m.

24 § anv. p. 3 KL
prop. 1989/90:110, SkU30

Sammanfattning

1990 års skattereform har föranlett ändringar i de hittills gällande skattereglerna för pågående arbeten främst bestående i att den generella nedskrivningsrätten för sådana tillgångar slopats. Vidare har krav på aktivering av indirekta kostnader införts. För att mildra övergångsproblemen gäller dock kravet på aktivering av indirekta kostnader först från och med 1993 års taxering.

De särskilda reglerna om pågående arbeten är tillämpliga på den som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Vid värderingen av pågående arbeten gäller delvis olika regler för byggnads-, hantverks- eller anläggningsföretag å ena sidan och för konsultföretag å den andra sidan. Arbeten som utförts till fast pris och arbeten som utförts på löpande räkning skall behandlas på skilda sätt.

Utförs arbetet till fast pris skall direkta och fr.o.m. taxeringen 1993 även indirekta kostnader aktiveras och uppburna a conto-belopp skuldföras. Om arbetet däremot utförs på löpande räkning skall fakturerade belopp intäktsredovisas i takt med faktureringen. Kostnaderna för arbetet dras av löpande.

Förtida (successiv) vinstavräkning som sker i överensstämmelse med god redovisningssed skall även läggas till grund för beskattningen (RÅ 1998 ref. 18).

24.4.1 Definition av pågående arbeten

24.4.1.1 Allmänt

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.

Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer. Detta är normalfallet beträffande uppdrag hos t.ex. konsulter. Andra gånger kan det vara förutsatt att uppdragstagaren, exempelvis en hantverkare eller en byggmästare, skall tillhandahålla även material. Om uppdraget avser arbete med en materiell produkt, brukar begreppet pågående arbete dock reserveras för de fall då uppdragsgivaren successivt erhåller leverans av produkten. Övergår äganderätten till den färdiga produkten till beställaren eller annan först när arbetet är slutfört, används i regel inte beteckningen pågående arbete utan produkt i arbete eller liknande uttryck.

24.4.1.2 Pågående arbeten på 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. Ett exempel på detta är byggnation av villor i spekulationssyfte. Dylika 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 (RSV Dt 1993:1).

24.4.1.3 Vad är pågående arbeten?

Varulager i allmänhet

Vid inkomstberäkningen av ett vanligt varulager gäller följande.

Antag att ett företag köper varor för 1 000 kr. Detta varuinköp utgör enligt företagsekonomisk terminologi en utgift. Vid räkenskapsårets slut inventeras och värderas under året köpta varor som vid årets slut ännu inte blivit sålda (förbrukade). Kvarvarande lager skall inte föras såsom kostnad (förbrukning) till resultatkontot. Det måste i stället betraktas som en tillgång och föras till utgående balans. Kostnadernas storlek för under året sålda varor (ingående varukostnad) är alltså beroende av det värde till vilket kvarvarande lager, tillgångarna, värderas. Det finns således ett klart samband mellan resultaträkningen och balansräkningen.

Byggnadsföretag

Byggnadsföretag m.fl. skall ta hänsyn till såväl värdet av varulager som till värdet av pågående arbeten. Antag att ett byggnadsföretag har åtagit sig en entreprenad på annans fastighet till fast pris. Arbetet är inte avslutat på balansdagen. Det byggnadsmaterial som finns på byggarbetsplatsen och som då inte har installerats i byggnaden är att anse som ett vanligt varulager och skall därför värderas samt redovisas som en sådan tillgång.

Hur bör man se på det material som redan anbragts 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, dvs. anses utgöra en kostnad, eftersom någon slutfakturering inte har

skett. Materialet skall behandlas som en tillgång och skall därför redovisas i balansräkningen. Tillgångsposten intar där ett slags mellanställning mellan lager och fordringar och skall redovisas under rubriken Pågående arbeten. Kostnaderna skall inte påverka resultatet förrän arbetet är slutfakturerat.

Av samma skäl skall inte dellikvider s.k. a conto-betalningar, påverka resultatet förrän vid slutfaktureringen.

Exempel

I fastighet som tillhör annan finns installerat material som på balansdagen värderas till 1 000 kr och som är hänförligt till oavslutade arbeten .

Kostnader år 1 Pågående arbeten år 1

Kassa, leveran- törer 6 000 6 000	Pågående 1 000 arbeten RR 5 000 6 000	Kostnader 1 000 1 000	UB 1 000 1 000

24.4.2 Företag som berörs

24.4.2.1 Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag

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, golvlägnings- och plattsättningsföretag, måleriföretag, kylinstallationsföretag, puts- och fogföretag samt glasmästeri-, takläggings- och isoleringsföretag.

24.4.2.2 Konsultföretag

I begreppet konsultrörelse inbegrips ett förhållandevis stort antal verksamheter. Verksamhet som bedrivs av exempelvis advokater, mäklare, arkitekter, konstruktörer, byggkonsulter, datakonsulter och revisorer bör omfattas av dessa regler. Annons-, reklam- och marknadsundersökningsbyråer liksom skriv-, duplicerings- och kopieringsbyråer är andra exempel på företag som bör räknas till konsultföretag.

24.4.2.3 Blandad verksamhet

Reglerna om pågående arbeten får alltså tillämpas endast på verksamhet som kan hänföras till byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Företag som bedriver även annan verksamhet skall därför redovisa de olika verksamhetsgrenarna var för sig.

Två förutsättningar

För att reglerna om pågående arbeten skall kunna användas måste således två förutsättningar vara uppfyllda. För det första måste uppdraget definitionsmässigt vara att hänföra till pågående arbete. För det andra måste uppdraget vara att hänföra till sådan verksamhet som bedrivs av byggnads-, hantverks- eller anläggningsföretag eller konsultföretag.

24.4.3 Gränsdragning mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris

Gränsdragningen mellan fast pris och löpande räkning är viktig. De skatterättsliga och civilrättsliga principerna för klassificering visar inte alltid överensstämmelse.

Löpande räknings- arbete

Arbete på löpande räkning utmärks av att uppdragstagaren inte står för något mer omfattande ekonomiskt risktagande. Om ett arbete kommer att ta längre tid än beräknat eller kräver mer eller dyrbarare material än vad som ursprungligen har överenskommits, ligger det ekonomiska ansvaret för detta på uppdragsgivaren. Enbart den omständigheten att avtalet innehåller eventuella vitesklausuler, t.ex. för förseningar, medför inte att arbetet kan anses som arbete till fast pris (24 § anv. p. 3 st. 2 KL).

Uteslutande eller så gott som uteslu- tande

Begreppet uteslutande eller så gott som uteslutande bör i detta sammanhang innebära att minst 90 % av ersättningen skall ha bestämts med utgångspunkt i ett pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material o.d. Detta innebär t.ex. för avtal inom byggbranschen att om mer än 10 % av den totala ersättningen är bestämd efter andra grunder än faktiska direkta och indirekta kostnader är avtalet att anse som ett fastprisavtal. Inom branschen förekommer ofta ersättningsformer som utgör en blandning mellan fast pris och löpande räkning. De flesta ersättningsformer som ej är renodlade uppdrag på löpande räkning kommer därför i regel att räknas som fastprisarbeten.

Tidberäkning

Så snart ett uppdrag är av större omfattning torde parterna, dvs. uppdragstagaren och uppdragsgivaren, ha träffat ett uttryckligt avtal om hur ersättningen skall beräknas. Reglerna för löpande räkning skall dock tillämpas även då det utan uttryckligt avtal, exempelvis på grund av rådande branschpraxis, är underförstått att debitering skall ske enligt bestämd tidstaxa.

Bokförda kostnader

Ett annat vanligt fall av löpande räkning är att uppdragstagaren, utan begränsning till visst högsta belopp, har betingat sig rätt till betalning för sina faktiska bokförda kostnader (såväl direkta som indirekta) jämte på visst sätt beräknat vinstpålägg. I vissa fall bestäms detta pålägg i efterhand beroende på uppdragets art och omfattning. De avtal som i byggbranschen benämns löpande räkningsavtal är ofta utformade så att entreprenören dels betingar sig ersättning för vissa kostnader enligt självkostnadsprincipen och dels ett entreprenörarvode som skall täcka bl.a. räntekostnader och centrala administrationskostnader. Den skattemässiga bedömningen är avhängig entreprenörarvodets storlek. Vid ett entreprenörarvode lägre än 10 % föreligger löpande räkningsavtal.

Löpande räkningsarbete med tak

Löpande räkningsarbete med tak bör anses som ett arbete på löpande räkning om det är uppenbart att taket normalt sett inte kommer att uppnås. I annat fall bör sådant avtal räknas som arbete till fast pris. Detta gäller emellertid endast om uppdragstagaren till huvudsaklig del själv får svara för kostnaderna om de överstiger en på förhand bestämd högsta nivå.

Fastprisarbete

Vid ett arbete till fast pris står uppdragstagaren till huvudsaklig del för den ekonomiska risken för arbetet. Fastprisarbete bestäms negativt genom att de arbeten som inte är på löpande räkning är fastprisavtal.

Flera delprojekt

I en del fall kan ett arbete bestå av flera delprojekt som skall utföras antingen på löpande räkning eller till fast pris. Vid sådant förhållande bör de olika delprojekten redovisas var för sig. Så behöver emellertid inte ske om avtalet till endast ringa del är bestämt till löpande räkning respektive fast pris. Uppdelning behöver inte heller ske om det av exempelvis redovisningsteknisk eller annan anledning skulle innebära betydande svårigheter att särskilja kostnaderna för de olika arbetena.

Låg brutto-omsättning

Reglerna för arbeten på löpande räkning får tillämpas även på fastprisarbeten om företagets årliga bruttoomsättning understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret. Prisbasbeloppet är för 1999 36 400 kr ($\times 20 = 728\,000$).

24.4.4 Löpande räkning**Redovisningen följer faktureringen**

Vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning skall resultatredovisning normalt ske i takt med faktureringen. Detta innebär att samtliga driftkostnader får omkostnadsföras på vanligt sätt. Fakturerade belopp skall å andra sidan tas upp som intäkt.

Gångse affärssed

Fakturering bör ske i överensstämmelse med vad som är att anse som god redovisningssed och gångse affärssed 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 förfarandet är att anse som gångse 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.

Underlåten fakturering

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (24 § anv. p. 3 st. 7 KL).

Uttrycket betydande omfattning torde innebära att bestämmelsen är tillämplig endast när den skattskyldige systematiskt

underlåter att fakturera pågående arbeten, som enligt god redovisningssed bort fakturerats, för att vinna obehöriga fördelar i skattehänseende.

Om belopp i betydande omfattning inte har fakturerats trots att så borde ha skett enligt god redovisningssed och gängse affärssed, får beloppet tilläggas vid beskattningen. Om beloppet inte kan bestämmas till sin exakta storlek, får tillägget beräknas efter skälig grund. Beräkning av sådant tillägg får underlåtas om dröjsmålet inte kan anses onormalt med hänsyn till den affärssed som gäller för branschen. Vidare kan tillägg underlåtas om värdet av de arbeten som inte har fakturerats oväsentligt överstiger uppkomna men ännu inte kostnadsförda utgifter för dessa arbeten. Tillägg bör normalt inte heller ske i fråga om arbeten som inte är färdigställda. Ett villkor för detta är dock att det får anses ha avtalats att delfakturerings inte skall ske.

Tillägg bör däremot alltid göras om det är uppenbart att fakturerings med förhållandevis stora belopp senarelagts i syfte att uppnå en obehörig skattecredit.

Frågan om tillägg för ofakturerade belopp har prövats i RÅ 1990 not. 101. I målet ansågs en revisions- och redovisningsbyrå, som utförde uppdrag på löpande räkning, skyldig att som intäkt redovisa ett belopp som svarade mot det under beskattningsåret nedlagda arbetet. Byrån hade kalenderår som räkenskapsår. De revisions- och redovisningsuppdrag som målet avsåg påbörjades vanligtvis den 1/5 och pågick till den 30/4 året därpå. I domen påpekades att byråns normala rutiner innebar att de pågående arbetena fakturerades i samband med tidpunkten för uppdragets slutförande, dvs. den 30/4. Förskottsbetalning från uppdragsgivaren erhöles dock vid två tillfällen varje år.

I konsultbranschen förekommer det att projekteringsuppdrag avseende byggnation tidsmässigt sträcker sig över hela entreprenadtiden. Det torde i sådana fall få accepteras att vid fastprisarbeten vinstavräkningen för projektuppdrag sker då godkänd slutbesiktning föreligger för respektive entreprenad.

24.4.5 Fast pris

24.4.5.1 Byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse

Vid redovisning av pågående arbeten till fast pris skall vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna a conto-betalningar och förskott tas upp som skuld.

En nyhet fr.o.m. det räkenskapsår som skall taxeras år 1993 är att de direkta kostnaderna jämte de indirekta kostnaderna som är hänförliga till byggproduktionen skall aktiveras. Samtliga indirekta kostnader avseende pågående projekt behöver alltså inte aktiveras utan viss del, t.ex. generella marknadsföringskostnader och over-head-kostnader av allmän natur, är omedelbart avdragsgilla.

Egen arbetsinsats i - enskild firma

Driver den skattskyldige sin näringsverksamhet i enskild firma skall värdet av den egna arbetsinsatsen inte inräknas bland kostnaderna. Inte heller skall värdet av det arbete som utförts av den skattskyldiges make och barn under 16 år aktiveras.

- handelsbolag

Är uppdragstagaren ett handelsbolag (kommanditbolag) skall som kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget (24 § anv. p. 3 st. 5 KL).

- aktiebolag

När det är fråga om aktiebolag skall 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.

Pågående arbeten som utförs till fast pris skall i likhet med andra omsättningstillgångar värderas enligt bestämmelserna i 24 § anv. p. 2 st. 1 KL. En hänvisning till dessa regler görs direkt i 24 § anv. p. 3 st. 4 KL. Det innebär att pågående arbeten inte får tas upp till lägre värde än det högsta tillåtna värdet enligt 14 § 1 och 2 st. BFL respektive 4 kap. 9 § 1 st. ÅRL. Pågående arbeten får därmed värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde (lägsta värdets princip).

Huvudregeln innebär att varje pågående projekt skall värderas för sig och tas upp till antingen anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet 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. Såsom framgått ovan utgörs anskaffningsvärdet av direkta kostnader jämte skälig andel av de indirekta kostnaderna.

Som alternativ till huvudregeln får pågående arbeten värderas till lägst 97 % av summan av de pågående arbetenas anskaffningsvärde.

När resultatavräkning skall ske

Ett arbete 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. Av AB 92 (Allmänna Bestämmelser inom byggbranschen) framgår att slutfaktura vad avser s.k. tilläggsarbete skall sändas sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten en månads tid för granskning av fakturan. Senaste tidpunkt för fakturering och därmed resultatavräkning i vart fall vad avser tilläggsarbeten är därmed i normalfallet sju månader efter godkänd slutbesiktning. I AB 92 regleras endast preskriptionstiden för slutfaktura på tilläggsbeställningar. Denna tid är 6 månader.

Åtgärd vid underlåten resultatavräkning

Om resultatavräkning inte skett trots att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats bör den skattskyldige som intäkt påföras de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas (24 § anv. p. 3 st. 6 KL).

Regeln är tillämpligt 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.

Intressegemenskap

De allmänna bestämmelser som finns i 24 § anv. p. 3 KL 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 (24 § anv. p. 3 st. 6 KL).

Intressegemenskap anses föreligga mellan företag som ingår i samma koncern. Intressegemenskap anses vidare föreligga mellan företag som till mer än hälften, direkt eller indirekt, ägs av samma fysiska person eller personer. En utförligare redogörelse för begreppet intressegemenskap finns i avsnitt 19.10.2.

Obehörig skatteförmån

Med obehörig skatteförmån avses att den skattskyldige och uppdragsgivaren lyckats uppnå större skattekrediter än vad de hade kunnat erhålla om de utgjort en enda skattskyldig.

I förarbetena (prop. 1980/81:68 s. 147) anges att risk för omotiverade skattekrediter endast torde uppkomma i de fall då ett företag åtagit sig att utföra ett arbete till fast pris för ett närstående företags räkning. Vidare lämnas i specialmotiveringen (s. 222) följande exempel

"Som jag framhållit i den allmänna motiveringen kan de föreslagna reglerna ge upphov till omotiverade skattekrediter om uppdragstagaren utför ett arbete för ett närstående företags räkning. Jag syftade bl.a. på det fallet att uppdragsgivaren, t. ex. ett byggnadsföretag, träffar avtal med ett dotterföretag om att detta skall utföra vissa arbeten till fast pris. Dotterföretaget behöver inte intäktsredovisa mottagna a-contoersättningar men beloppen torde i allmänhet vara omedelbart avdragsgilla för moderföretaget. Om moderföretaget utför sitt arbete på löpande räkning skall detta företag å sin sida inte ta upp något värde av pågående arbeten. A-contobetalningen, som med hänsyn till intressegemenskapen mellan företagen kan sakna egentlig ekonomisk betydelse, kan därför sägas ha medfört en omotiverad skattekredit för koncernen. Om däremot moderföretaget också arbetar till fast pris utgör betalningen en direkt kostnad som skall beaktas vid värderingen av pågående arbeten hos moderföretaget vid beskattningsårets utgång."

För att en obehörig skatteförmån inte skall uppkomma får den skattskyldige inte ta upp arbetet till lägre belopp än vad som motsvarar uppburna a conto-betalningar. Detta kan även uttryckas så att nedskrivningen av det ifrågavarande arbetet inte får överstiga skillnaden mellan det värde vartill arbetet upptagits och erhållna a conto-betalningar.

24.4.5.2 Konsultrörelse

Reglerna för redovisning av pågående arbeten i byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse gäller i huvudsak även för konsultrörelse. Något alternativ till huvudregeln dvs. att pågående arbeten får värderas till lägst 97 % av summan av samtliga arbetens anskaffningsvärde finns dock ej beträffande konsultrörelse (24 § anv. p. 3 st. 4 KL).

24.4.5.3 Jämkningsregel

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 (24 § anv. p. 3 st. 8 KL). Av prop. 1980/81:68 (s. 148) framgår att så får bl. a. ske om summan av de direkta kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktsummorna 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 skall ske framgår ej av förarbetena till skattereformen.

Uppgiftskrav

Den skattskyldige bör i räkenskaperna eller i sin deklaration visa hur värdet av pågående arbeten beräknats. För att uppfylla uppgiftsskyldigheten bör någon form av särredovisning av respektive projekt finnas i företaget så att kontroll av värderingen kan ske i efterhand.

24.4.6 Redovisningsfrågor

24.4.6.1 Särredovisning av pågående arbeten

Pågående arbeten som balanseras kan totalt sett inom byggsektorn beräknas uppgå till många miljarder kronor. Posten pågående arbeten och dess värdering är mot denna bakgrund av stor betydelse för balans- och resultaträkningens utseende i ett byggföretag. Att en korrekt värdering görs är av intresse för såväl företagsledningens bedömning av verksamheten som för externrevisorn och övriga intressenters analys av företaget. Varken av civilrättsliga eller skatterättsliga redovisningsregler framgår på vilket sätt redovisningen av pågående arbeten skall vara utformad.

Projekt - särredovisning

Vid skatterevision av företag inom byggbranschen har framkommit att

- i de medelstora och större byggföretagen/
byggnadsentreprenörerna finns projektredovisning. Denna är ofta integrerad i den löpande bokföringen som en del i den interna kontrollen och redovisningssystemet.
- i de mindre byggnadsföretagen/
bygghantverkarna är projektredovisning ofta sidoordnad till redovisningen i övrigt.

Det finns numera en särskild
branschkontoplan för byggföretag, Bygg
BAS 99, baserad på EU BAS 99.
Branschorganisationen
Byggentreprenörerna har under 1991
uttalat att särredovisning av respektive
projekt i byggbranschen utgör ett krav för
att god redovisningssed skall anses
föreligga.

I Beskattning av byggnadsrörelse (1992)
av Eriksson och Qwerin sägs (s. 100)
följande

"Enligt såväl de civil- som
skatterättsliga reglerna om
pågående arbeten bör företagets
redovisningssystem vara så
uppbyggt att det ur redovisningen
kan utläsas vilka kostnader och
intäkter som är hänförliga till ett
enskilt projekt. Redovisningen bör
alltså ge information om det
ekonomiska resultatet av varje
projekt av någon storleksordning."

En redovisning av projekten kan vara
utformad på olika sätt. En sådan
redovisning behöver inte löpande vara
integrerad i redovisningen. Om
redovisningen är systematiskt och
kronologiskt uppbyggd och om den förs
löpande och integreras i redovisningen
som bokslutspost, är detta tillräckligt. Det
viktiga är att det finns en koppling mellan
externredovisningen och det sidoordnade
systemet så att beloppen kan härledas och
stämmas av.

Tekniken för att hålla reda på
faktureringsunderlaget, dvs. antalet
arbetade timmar och förbrukat material,
varierar mellan de företag som inte har
utvecklad redovisning. Det är vanligt
förekommande att nedlagd tid antecknas
och fördelas på de olika projekten i någon
form av timdagbok medan förbrukat
material fördelas på de olika objekten
genom anteckning direkt på

leverantörsfaktura eller följesedel. En annan vanlig metod är att en särskild mapp, pärm e.d. läggs upp för varje (större) projekt där anteckningar om nedlagd tid, faktura- och/eller följesedelskopior m.m. som avser projektet samlas. Båda dessa metoder är sidoordnade den löpande redovisningen. De metoder som beskrivs ovan används inte bara vid arbeten på löpande räkning utan är mycket vanliga även när det gäller olika former av arbeten till fast pris och utgör då underlag för kostnadsfördelningen mellan de olika projekten samt underlag för värderingen av balansposten pågående arbeten. I dessa fall kostnadsförs oftast leverantörsfakturorna löpande. Justering kan exempelvis göras vid bokslutstillfället genom att nedlagda kostnader som avser pågående arbeten ombokas till ett tillgångskonto. På motsvarande sätt behandlas ofta fakturerade belopp, dvs. de intäktsförs löpande och justering görs vid bokslutstillfället genom ombokning till skuldkonto av erhållna a-conto-belopp på oavslutade arbeten från intäktskonto. Ibland skuldbokförs kundfakturorna löpande i stället och intäktsförs vid bokslutet avseende de projekt som avslutats. Ofta sker denna ombokning av pågående arbeten vid bokslutet med nettobeloppet (saldot) mellan nedlagda kostnader och erhållna a-conto-belopp utan projektuppdelning. Tillvägagångssättet ger ett materiellt riktigt resultat under förutsättning att den sidoordnade redovisningen fungerar riktigt.

24.4.6.2 Redovisning av pågående arbeten i resultat- och balansräkning

Den i räkenskaperna redovisade värderingen av de pågående arbetena gäller i princip även vid beskattningen. Detta innebär att om företaget väljer att t. ex. göra en förtida (successiv) vinstavräkning och denna står i överensstämmelse med god

redovisningssed skall vinstavräkningen ske även i beskattningshänseende (RÅ 1998 ref. 18). Detta gäller oavsett om någon av de inom byggbranschen tillämpade s.k. balans- eller resultatmetoderna tillämpats (jfr Svensk Skattetidning 1996 s. 884 ff). Någon möjlighet att genom avdrag i deklarationen skjuta upp beskattningen till dess slutlig ekonomisk uppgörelse träffats finns inte.

De skatterättsliga reglerna för fast pris kan aldrig användas för arbeten som utförs på löpande räkning. Detta påpekas också i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1980/81:68 s. 143). Det kan dock förekomma att företag i sin redovisning tar upp arbeten på löpande räkning som ännu inte fakturerats vid räkenskapsårets utgång enligt de principer som gäller för arbeten till fast pris. De ofakturerade arbetena tas upp som tillgång och intäktsförs. Genom en bokslutsdisposition justeras sedan resultatet för att komma i överensstämmelse med det lägsta skattemässigt godtagbara resultatet. Efter denna bokslutsdisposition har således resultatet påverkats på samma sätt som hade varit fallet om de pågående arbetena hade bokförts på vanligt sätt.

Av 24 § anv. p. 1 st. 1 KL framgår att "reserv i lager o.d." får beaktas endast vid tillämpning av alternativregeln för lagervärdering och regeln för värdering av djur i jordbruk (se avsnitt 15.4). I uttrycket "lager o.d." torde innefattas även reserver som läggs upp för att vid löpande räkningsarbeten komma i fas med reglerna för resultatredovisning i 24 § anv. p. 3 KL.

24.4.7 Direkta och indirekta tillverkningskostnader

Vid värdering av pågående arbeten till fast pris skall kostnaderna aktiveras.

Fr.o.m. 1993 års taxering gäller

aktiveringsskyldigheten inte bara direkta kostnader utan också indirekta kostnader. För arbeten som utförts senast under det beskattningsår som taxerats 1992 anses anskaffningsvärdet utgöras endast av de direkta kostnaderna för arbetet. Indirekta kostnader som medfört avdrag senast vid 1992 års taxering behöver således inte aktiveras vid 1993 års taxering eller senare.

Direkta tillverkningskostnader

Med direkta tillverkningskostnader avses kostnader som har ett omedelbart samband med det utförda arbetet eller uppdraget, t.ex. löner, arvoden, arbetsgivaravgifter, reseersättningar och materialinköp.

Indirekta kostnader

Kostnader av mer övergripande eller allmän karaktär räknas till indirekta kostnader. Indirekta kostnader kan i motsats till direkta kostnader endast på en omväg hänföras till arbetet. De indirekta kostnaderna måste därför fördelas på respektive arbete efter en skälig fördelningsgrund. Till indirekta kostnader räknas bl.a. kostnader för personal med huvudsakligen administrativa sysslor, förrådspersonal och annan personal som inte är direkt sysselsatt med det aktuella arbetet eller personal som huvudsakligen har övergripande funktioner inom företaget.

Värderingen av de pågående arbetena skall göras i enlighet med reglerna i BFL och ÅRL om värdering av omsättningstillgångar. Detta medför bl.a. att värderingen och kostnadsfördelningen skall göras i överensstämmelse med god redovisningssed.

Redovisningsrådet har gett ut rekommendationer om redovisning av

varulager (RR 2) samt entreprenader och liknande uppdrag (RR 10).

24.4.8 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 24 § anv. p. 5 KL. I avsnitt 15.2.4 finns en redogörelse för dessa bestämmelser. Inom byggsektorn bör erhållna garantiersättningar från underentreprenörer reducera avdrag för garantiriskreservering.

24.5 Tomtrörelse

21 § anv. p. 3 KL

21 § anv. p. 5 KL

22 § anv. p. 4 KL

3 § 1 mom. SIL

Sammanfattning

Tomtrörelse utgör en särskild form av näringsverksamhet. Kvalificerad tomtrörelse föreligger när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse. Enkel tomtrörelse föreligger om någon under en tioårsperiod avyttrat minst 15 byggnadstomter.

24.5.1 Kapital eller näringsverksamhet?

I fråga om fysiska personer och dödsbon föreligger det ibland avgränsningsproblem vad gäller vilket inkomstslag en viss

verksamhet skall räknas till. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte. Försäljning av mark skall 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 omsättningstillgångar (lager). För att delvis underlätta gränsdragningsproblem vid försäljning av tomter har i lagstiftningen angivits vissa uttryckliga regler för när näringsverksamhet föreligger. Man skiljer på kvalificerad och enkel tomtrörelse.

24.5.2 Kvalificerad tomtrörelse

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 e.d. eller när förvärvet har avsett mark som enligt detaljplan är avsedd för bebyggelse (21 § anv. p. 3 KL).

Bestämmelsen 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 skall räknas till kvalificerad tomtrörelse. I vissa fall kan förhållandena vid en enskild persons förvärv tyda på att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger normalt 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. Den praktiska gränsen torde vara ca 10 byggnadstomter.

Vid bedömningen av om en detaljplan fanns vid fastighetsförvärvet eller inte, är man inte bunden av köpekontraktets dag. Har detaljplanen förelegat först vid köpebrevets utfärdande kan villkoret anses uppfyllt. I de fall byggnadstomt säljs av byggnadsföretag eller liknande anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten (21 § anv. p. 3 st. 5 KL).

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.

24.5.3 Enkel tomtrörelse

24.5.3.1 Allmänt

Tio år Femton tomter

Bestämmelserna i 21 § anv. p. 3 st. 3 KL syftar till att rörelsebeskattning inte skall ske vid mera sporadiska försäljningar av tomtmark. Rörelsebeskattning inträder således först vid försäljning av den femtonde tomten under en tioårsperiod. Om försäljningar sker från olika områden inom samma fastighet eller från olika fastigheter som inte ligger intill varandra räknas varje område för sig.

Upplåtelse

Även upplåtelse av mark t.ex. genom 49-års-kontrakt räknas som försäljning vid bestämmande av antalet försålda tomter. Om en upplåten tomt senare försäljs räknas däremot inte denna sista försäljning in vid bedömning av när tomtrörelsen har börjat.

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.

Undantag

Vissa andra försäljningar eller upplåtelser skall 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. Bortges tomt däremot sedan rörelse påbörjats i KLS mening, är fråga om uttag av tillgång ur rörelsen, för vilket beskattning skall ske.

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 eller dylikt. 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 avstyckades 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 avstyckade fastigheterna, dvs. åtta bebyggda fastigheter och 25 tomter. Bolaget ville genom förhandsbesked få klarlagt hur en sådan försäljning skulle behandlas. RR 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 även rättsfallen RSV/FB Dt 1985:24, RSV/FB Dt 1985:30, RÅ 1979 1:49, RÅ82 1:61 och RÅ82 1:80.

24.5.3.2 Undantag

När tomtrörelse har startat utgör försäljningen av tomter intäkt av näringsverksamhet. Vid enkel tomtrörelse torde dock följande försäljningar alltid beskattas enligt reglerna för reavinst

- 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.

Om, vid enkel tomtrörelse, flera tomter säljs det kalenderår den femtonde tomten säljs torde den skattskyldige fritt få välja vilken eller vilka av försäljningarna som skall beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet.

Dödsbo

Försäljning som görs av dödsbo, skall behandlas på samma sätt som om den avlidne sålt tomterna (21 § anv. p. 3 st. 8 KL).

Dödsboet skiftat

Om dödsboet skiftas och arvingarna själva säljer tomterna beskattas försäljningen som inkomst av näringsverksamhet endast under vissa förutsättningar enligt 21 § anv. p. 5 KL.

24.5.3.3 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. Har avskattning skett anses anskaffning ha skett till avskattningsvärdet (3 § 1 mom. 4 st. SIL).

Sådana kostnader för grundförbättring som läggs ned på marken efter det att rörelsen påbörjats, t.ex. kostnader för exploatering, får läggas till lagervärdet.

Har en näringsfastighet eller del därav övergått till privatbostadsfastighet föranleder ett sådant karaktärsbyte hos en fysisk person eller ett dödsbo avskattning (22 § anv. p. 5-6 KL).

Proportionering

Vid försäljning av tomter medges avdrag med så stor del av lagervärdet som den försålda arealen utgör av områdets hela areal. Övergångsregler se avsnitt 24.5.5.

24.5.3.4 Lagervärdering

Allmänna regler gäller

I skattelagstiftningen finns inte några särskilda värderingsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. De allmänna värderingsreglerna i 24 § anv. p. 2 KL skall tillämpas även för omsättningsfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller för både juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav.

Omsättningsfastigheter m.m. skall således värderas enligt lägsta värdets princip dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

I anskaffningsvärdet för omsättningsfastigheter som bebyggts i egen regi inräknas såväl direkta som skälig andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för omsättningsfastigheter eller liknande tillgångar.

24.5.3.5 Slutförsäljning av tomtlager

Reavinstregler

Då en skattskyldig som driver enkel tomtrörelse avyttrar återstående delen av lagret tillämpas i vissa fall reavinstreglerna vid denna sista försäljning (21 § anv. p. 3 st. 7 KL).

24.5.4 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 försäljs. Den enkla tomtrörelsen upphör också om någon försäljning inte gjorts under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret (21 § anv. p. 3 st. 6 KL).

24.5.5 Övergångsbestämmelser

Reglerna om tomtrörelse infördes år 1968. Många skattskyldiga har tidigare beskattats för tomtrörelse, under den då gällande beteckningen jordstyckningsrörelse, utan att antalet sålda tomter varit så högt som femton. Rörelse ansågs tidigare föreligga då endast fem till sex tomter försålts. För personer som före 1968, dvs. enligt äldre praxis, har beskattats för tomtrörelse p.g. a. ett mindre antal försäljningar, gäller en valrätt. Denna innebär att de får, om de så önskar, beskattas för rörelse även i fortsättningen med det ingångsvärde för mark som tidigare fastställts.

Sker försäljningar i sådan skala att rörelse föreligger både enligt reglerna såväl före år 1968 som efter, har fastighetsägaren rätt att som ingångsvärde räkna det taxeringsmässiga restvärdet vid utgången av det beskattningsår, för vilket han taxerats år 1968. Han kan också göra en omräkning på basis av de nya reglerna, dvs. räkna ingångsvärde per den tidpunkt då den femtonde tomten sålts. Denna övergångsregel får tillämpas även i fall då ingångsvärdet, i avsaknad av bokfört restvärde, fastställs till visst belopp per kvm tomtmark (RÅ 1973 ref. 105).

Före skattereformen stadgades att som skattemässigt ingående lagervärde för en omsättningsfastighet som anskaffats före rörelsens påbörjande fick användas det belopp som fastigheten vid tidpunkten för karaktärsbytet hade kunnat säljas till utan att reavinstbeskattning skulle utlösas. Enligt p. 20 av övergångsbestämmelserna

till KL gäller denna regel alltså för fastighet som bytt karaktär före utgången av 1990.

24.5.6 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 År Antal Ändamål

1 1 Fritidsbebyggelse 9 3 Utarrenderade för

2 - - fritidsbebyggelse

3 2 Fritidsbebyggelse 10 2
Kommunalkontor

4 - - Församlingshem

5 1 Kommunal badplats 11 4
Fritidsbebyggelse

6 2 En tomt till 12 1 Expropriation efter

anställd i jord- framställning från

bruket för egna- kommunen

hemsbebyggelse 13 2 Egnahemsbe-

En tomt till byggelse

idrottsplats 14 3 Den första tomten

7 - - för fritids-

8 2 Egnahems- bebyggelse hade

bebyggelse tidigare ut arren-

derats

Två tomter för

egnahems-

bebyggelse

Vid beräkning av om 14 tomter sålts under en tioårsperiod skall följande tomter medräknas:

5 0 Medräknas inte p.g.a. försäljning för annat än bebyggelse

6 0 Ingen av tomterna medräknas p.g.a. dels försäljning till

annat än bebyggelse, dels försäljning till anställd i jordbruket

7 - -

8 2 Skall medräknas p.g.a. försäljning för bebyggelse

9 3 "

10 2 "

11 4 "

12 0 Medräknas inte p.g.a. tvångsförsäljning

13 2 Skall medräknas p.g.a. 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 skall redovisas

enligt rörelsereglerna. De andra två tomterna skall redovisas enligt reavinstreglerna. Det är fritt val för den skattskyldige vilken av tomterna som skall redovisas enligt rörelsereglerna.

24.6 Konstnärlig, litterär och övrig kulturell verksamhet

46 § 1 mom. KL

prop. 1984/85:93

prop. 1989/90:110 s. 588, 654, SkU30

Lag (1979:611) om upphovsmannakonto

prop. 1978/79:210, SkU57

prop. 1993/94:50 s. 253

prop. 1993/94:109

prop. 1995/96:109

Sammanfattning

Med få undantag finns inga särskilda regler för dessa yrkesgrupper. I detta kapitel berörs de undantag som finns samt behandlas vissa andra regler med exempel som är kännetecknande för dessa yrkesgrupper.

Underskott som härrör från konstnärlig, litterär och annan kulturell verksamhet som redovisas som inkomst av aktiv näringsverksamhet kan under vissa förutsättningar dras av som allmänt avdrag från inkomst av tjänst eller annan näringsverksamhet.

Under vissa förutsättningar kan uppskov

med beskattning av upphovsrättsliga inkomster åstadkommas genom insättning på upphovsmannakonto.

24.6.1 Allmänt

Inkomst av konstnärlig, litterär eller annan kulturell verksamhet kan vara att hänföra till anställning, hobby eller näringsverksamhet. I detta kapitel behandlas den senare inkomsten. Begreppet fria kulturarbetare används för att särskilja från anställning och hobby.

Konstnärsnämnden har i samarbete med Sveriges Författarfond angett att en kulturarbetare kännetecknas av att han

- ägnar sig åt skapande eller annat konstnärligt arbete,
- är yrkeskunnig inom sitt område och
- ägnar sig yrkesmässigt åt konstnärligt arbete (dvs. ett krav på kontinuitet och/eller kvantitet).

Gräns mot anställning

De principer som redovisats i avsnitt 1.3.2 gäller även för fria kulturarbetare.

Gräns mot hobby

I avsnitt 4.5.2 återges de principer som gäller för gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet. Dessa principer gäller även för fria kulturarbetare. Fria kulturarbetares inkomst är enligt praxis emellertid vanligen inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller trots att det i många fall kan vara svårt att påvisa vinstsyftet med verksamheten.

24.6.2 Vissa intäkter

Stipendier

Fria kulturarbetare kan från olika fonder erhålla bidrag av skilda slag under benämningen stipendium, arbetsbidrag, grundersättning eller liknande. Bidrag utgår i första hand från Konstnärsnämnden och från Sveriges Författarfond. Om sådana bidrag beviljas för minst tre år anses de utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. Om de beviljas för kortare tid anses de utgöra icke skattepliktiga stipendier. I undantagsfall, vid s.k. projektbidrag, skall bidragen redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

24.6.3 Vissa kostnader

Arbetslokal

Bedrivs verksamheten i del av en bostad gäller de regler som återges i avsnitt 12.17. Dessa innebär i korthet följande.

Finns en för verksamheten särskilt inrättad del i bostaden medges avdrag för skälig del av hyra o.d., värme, vatten och avlopp samt elström och för kostnader som i övrigt direkt betingas av näringsverksamheten (23 § anv. p. 27 st. 1 KL).

Finns inte någon särskilt inrättad del medges avdrag med 2 000 kr om verksamheten bedrivs på egen eller makens fastighet och i annat fall med 4 000 kr. En förutsättning är att minst 800 timmars arbete har lagts ned i verksamheten. I timtiden medräknas även arbete som utförts av barn som fyllt 16 år samt arbete som utförts av make om verksamheten bedrivs gemensamt (23 § anv. p. 27 st. 2 KL).

Resor

Även för resekostnader gäller samma principer för avdragsrätt som för andra näringsidkare. Avdrag medges för resor som är att hänföra till driftkostnader i näringsverksamheten. Lagstiftaren har dock understrukt betydelsen av resor för de fria kulturarbetarna och särskilt angett att avdrag medges i den mån resorna inte är personliga levnadskostnader (23 § anv. p. 28 KL). Att närstående följt med på resan utgör i sig inte hinder för avdrag för näringsidkarens resekostnader.

24.6.4 Lagervärdering

Samma principer gäller för fria kulturarbetares varulager som för övriga näringsidkares (avsnitt 15.4). Detta innebär att värdet på färdiga, ännu ej avyttrade verk utgörs av summan av

- materialkostnader,
- kostnaden för anlitad arbetskraft,
- övriga direkta kostnader och
- skälig del av indirekta kostnader.

I praktiken kan man oftast bortse från den sista delposten ovan. Värdet av eget arbete medräknas inte i lagervärdet. Man kan också i normalfallet bortse från alster som tillkommit i experimentsyfte, t.ex. skisser och modeller. Värdet av fria kulturarbetares lager är vanligtvis lågt om inte verksamheten bedrivs med särskilt dyrbart material eller med anlitande av avlönad arbetskraft.

24.6.5 Underskott

För kulturarbetare finns flera olika avdragsregler för underskott.

Rullning

Huvudregeln är att underskott av förvärvskällan på samma sätt som för annan näringsverksamhet rullas vidare till nästa beskattningsår (avsnitt 10.4.3).

Kvittning mot tjänst eller annan näringsverksamhet

De generella reglerna om allmänt avdrag för underskott i aktiv nystartad verksamhet, under de första fem åren mot tjänst eller annan näringsverksamhet, har återinförts i något förändrad utformning. Avdrag medges endast för verksamhet som påbörjats 1996 eller senare. (Se vidare avsnitt Kvittning mellan olika förvärvskällor 10.4.3.3).

Fria kulturarbetare kan emellertid alternativt yrka allmänt avdrag för ett beskattningsårs underskott mot inkomst av tjänst eller mot annan näringsverksamhet (46 § 1 mom. 4 st. KL). Avdrag får göras utan beloppsbegränsning men dock endast för det aktuella beskattningsårets underskott, dvs. inte för från tidigare beskattningsår inrullat underskott. Den skattskyldige har valfrihet att utnyttja denna fördelningsregel. Valfriheten innebär då också att endast del av underskott kan kvittas mot tjänst eller mot annan näringsverksamhet. Ett resterande vidarerullat underskott kan ej kvittas kommande år.

**Villkor
- intäkter av
betydenhet**

Denna kvittning kan dock bara ske om den skattskyldige haft intäkter av verksamheten (kulturarbetet) som är av någon betydenhet under beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren. Härvid får också intäkter som har hänförts till tjänst beaktas.

Vad som avses med betydande intäkter är oklart. Enligt RSV:s uppfattning bör i detta sammanhang intäkter som uppgår till minst ett halvt basbelopp medföra rätt till kvittning mot tjänst eller mot annan näringsverksamhet. Hur intäkterna fördelar sig under perioden saknar betydelse.

**- aktiv
verksamhet**

En av förutsättningarna för kvittning är att underskottet uppkommit i aktiv näringsverksamhet. Detta krav torde ofta vara uppfyllt. I de fall den skattskyldiges verksamhet endast utgörs av att uppbära ersättningar för upphovsmannarätt eller royalty eller annan liknande inkomst kan dock inte aktiv näringsverksamhet anses föreligga.

**Kommandit-
delägare**

För kommanditdelägare gäller vissa begränsningar för rätten att dra av underskott i kommanditbolaget från andra inkomster. Begränsningarna gäller också för delägare i andra handelsbolag om delägaren begränsat sitt ansvar för handelsbolagets skulder (se vidare avsnitt 20.3.3.2).

24.6.6 Upphovsmannakonto

24.6.6.1 Allmänt

Fria kulturarbetares inkomster kännetecknas ofta av att det kan förflyta

lång tid mellan det att kostnader läggs ned och att intäkter inflyter. Intäkterna är också ofta mycket varierande. Genom avsättning till upphovsmannakonto (Umk) kan fria kulturarbetare jämna ut sina inkomster mellan olika beskattningsår. Uppskov med beskattning medges för medel som avsätts till Umk ett visst beskattningsår och beskattning sker i stället det beskattningsår medlen tas ut från kontot.

Begreppet upphovsman

Rätt till avsättning till Umk har den som i egenskap av upphovsman enligt SFS 1960:729 har fått ersättning för upphovsrätt som skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Upphovsman är den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk. Sådana verk kan vara skönlitterära eller beskrivande framställningar i skrift eller tal, musik eller sceniska verk, filmverk eller alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst eller verk som kommit till uttryck på annat sätt. Något krav på konstnärligt värde ställs inte. Däremot måste verken ha en viss individuell prägel. Vad som brukar kallas hötorgskonst är alltså konstnärliga verk i detta sammanhang. Prestationer av mer alldaglig och rutinmässig karaktär omfattas däremot inte. Hit räknas t.ex. meddelanden, notiser, faktasammanställningar och enklare nyttoföremål samt journalfilmer som endast registrerar ett händelseförlopp.

Fotografier

Lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild har upphävts. Fotografirätten har i stället integrerats i upphovsrättslagen. För att denna reform, som är rent civilrättslig, inte skall medföra en förändring av rättsläget har det införts ett undantag för fotografiska verk i Umk. Om fotografiet ingår i t.ex. ett sceniskt verk, räknas ersättningen däremot som ren upphovsmannaintäkt.

24.6.6.2 Uppskov

Fysisk person Näringsintäkt Upphovsman

Endast fysisk person som är bosatt i riket vid utgången av beskattningsåret kan få uppskov med näringsintäkt som tillkommit honom i egenskap av upphovsman. Uppskov medges inte om den skattskyldige avlidit under beskattningsåret (1 § 1 st. och 3 § a) UmkL). Delägare i handelsbolag har inte rätt till uppskov för bolagets inkomst (1 § 2 st. UmkL).

Inkomstspärr

De sammanlagda upphovsmannaintäkterna under beskattningsåret skall överstiga motsvarande intäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren med minst 50 % (3 § b) UmkL).

Maximalt uppskov

Uppskov medges med högst $\frac{2}{3}$ av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade nettoinkomsten före uppskov och avdrag för avsättning för egenavgifter. Avdrag kan inte medges med större belopp än att nettoinkomsten efter uppskov men före egenavgifter uppgår till minst 30 000 kr (6 § UmkL).

Lägsta belopp

Uppskovsbeloppet skall vara minst 10 000 kr och avrundas nedåt till helt tusental kronor (2 § och 6 § 2 st. UmkL).

Endast en avsättning

Uppskov medges för ett och samma beskattningsår endast för inbetalning på upphovsmannakonto i en bank (5 § UmkL).

Insättning i bank

Uppskovsbeloppet skall inbetalas på upphovsmannakonto i bank senast den dag när särskild självdeklaration skall lämnas. Får man anstånd med att lämna deklaration förskjuts senaste inbetalningsdag i motsvarande mån (2 § UmkL).

Som upphovsmannakonto godtas endast konto för vilken ränta gottskrivs årligen eller oftare. Räntesats bestäms av banken. På ränta utgår skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. dvs. skatt med 15 % (7 § UmkL).

Den som yrkar uppskov skall till självdeklarationen bifoga besked från banken om insättning på Umk (12 § UmkL).

Man kan inte för samma inkomst utnyttja reglerna om ackumulerad inkomst jämsides med Umk (3 § anv. st. 3 SAIL).

24.6.6.3 Uttag

**Lägsta uttag
1 000 kr**

Det finns inte några krav på att uttagna medel skall användas på visst sätt. Belopp som har tagits ut får inte ligga till grund för nytt uppskov (10 § 3 st. UmkL). Numera sker ej någon beskattning om medel på Umk hos en bank till hela beloppet direkt överförs till ett motsvarande konto i en annan bank. Uttag av medel på Umk får göras från december månad taxeringsåret. Uttag får avse hela beloppet eller del därav dock lägst 1 000 kr (8 § UmkL).

**Innestående
högst 5 år**

Efter fem år från utgången av det år då inbetalning för visst beskattningsår senast skulle ha gjorts på bankkontot skall banken betala ut till beskattningsåret i fråga hänförliga medel inkl upplupen ränta (9 § UmkL).

24.6.6.4 Återföring

Medel på Umk skall återföras till beskattning (11 § 1 st. UmkL) om

- avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
- medlen under beskattningsåret har tillagts den skattskyldiges make genom bodelning eller
- den skattskyldiga vid beskattningsårets utgång inte längre är bosatt här i riket.

Avlider den skattskyldige, skall på Umk innestående medel återföras till beskattning senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas (helt eller delvis), dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade (11 § 2 st. UmkL).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 6 - Beskattning av fastigheter

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Sammanfattning

Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Juridiska personer kan endast inneha näringsfastighet. För juridiska personer (exklusive handelsbolag och i vissa fall dödsbon) sker all inkomstbeskattning av fastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet.

Hos *fysiska personer och dödsbon* hänförs realisationsvinst vid avyttring av fastigheter samt löpande beskattning av privatbostadsfastighet till inkomstslaget kapital. Löpande beskattning av näringsfastighet hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

För *handelsbolag* sker all beskattning av inkomst hos delägarna. Hos delägare som är fysisk person beskattas vinst vid handelsbolags försäljning av fastighet i inkomstslaget kapital, medan återläggning av värdeminskningssavdrag m.m. och all annan inkomst från handelsbolaget beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är juridisk person beskattas all inkomst från handelsbolaget (även realisationsvinst vid försäljning av fastighet) i inkomstslaget näringsverksamhet.

Fastighetsskatt tas ut med viss procent per år av taxeringsvärdet på småhus, privatbostäder i utlandet och hyreshus m.m. För nybyggda bostadshus är skatten nedsatt. Skatten

betalas av ägaren. Underlaget fastställs av skattemyndigheten vid inkomsttaxeringen. Fastighetsskatten är avdragsgill vid inkomsttaxeringen för de flesta näringsfastigheter.

6.1 Fastighetsbegreppet i skattesammanhang

Vad som skall betecknas som fastighet och ingå i denna har betydelse vid beräkning av realisationsvinst och ev. återläggning i samband med avyttring och när det gäller näringsfastighet vid avskrivning för värdeminskning.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang omfattar

- civilrättens definition på fast egendom. Dessa bestämmelser återfinns i JB,
- byggnad på annans mark (hit hör t.ex. sommarstugor som har uppförts på arrenderad eller hyrd mark),
- tomträtt,
- rättighet till vattenkraft och
- strömfall.

Marken

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

Allmänna fastighetstillbehör

Allmänna fastighetstillbehör är t.ex. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk.

Byggnadstillbehör

Beträffande byggnadstillbehör gäller att till byggnad hör fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel. Därtill hör i regel till byggnad även såvitt angår

- bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,

- butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning, - samlingslokal: estrad och sittplatsanordning, - ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning, - fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri (2 kap. 2 § 1 och 2 st. JB).

Reservdel och dubblett till föremål som angetts hör ej till byggnaden (2 kap. 2 § 3 st. JB).

Industritillbehör

Reglerna om industritillbehör finns i 2 kap. 3 § JB. Där stadgas att till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet hör, utöver tidigare nämnd egendom, också industritillbehör, dvs. maskin och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna.

Till industritillbehör hänförs exempelvis maskiner inom verkstadsindustri, grafisk industri och textilindustri, där det förutsätts att maskinerna ryms inom ramen för ordinära industribyggnader.

Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör dock inte till fastigheten.

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

Gränsdragningsproblem

Beträffande gränsdragningen mellan byggnadstillbehör och industritillbehör har RSV lämnat anvisningar som finns intagna i handboken för fastighetstaxering 2000 s. 16 f.

Beträffande fastighetsbegreppet vid utlandsfastigheter, se handledning för internationell beskattning.

6.2 Näringsfastighet eller privatbostadsfastighet?

2 kap. FTL
5 § KL
prop. 1989/90:110 s. 449-502, 645, 657-658, SkU30
SOU 1989:33 del I s. 143-145, del II s. 55-58, 87-88
prop. 1990/91:54 s. 188-192, SkU10

6.2.1 Begreppsdefinitioner

Vad som skall betecknas som privatbostadsfastighet framgår av 5 § KL. Av bestämmelsen framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastighet.

Två förutsättningar

Två förutsättningar skall vara uppfyllda för att en fastighet skall betecknas som privatbostadsfastighet.

1) Det skall vara fråga om ett småhus och/eller tomtmark till småhus. För småhus på lantbruksenhet gäller dessutom att en tredje förutsättning måste vara uppfylld, se nedan.

2) Småhuset skall vara en privatbostad. När det gäller tomtmark till småhus skall *avsikten* vara att marken skall bebyggas

med privatbostad.

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

Steg 1

Hur skall begreppet småhus definieras?

Småhus

Enligt 5 § 3 st. KL har begreppen småhus, småhusenhet och lantbruksenhet samma innebörd som i FTL.

Fastighets- taxeringslagen

Vid fastighetstaxeringen indelas byggnader i byggnadstyper och mark i ägoslag.

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

Småhus är byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Sådant komplementhus till ett småhus som garage, förråd och annan mindre byggnad indelas inte som särskild byggnad om de finns på samma tomt som ett småhus (2 kap. 2 § FTL).

Småhusenhet	Småhus + tomtmark för småhus samt exploateringsmark för småhusbebyggelse betecknas som småhusenheter.
Småhus på lantbruksenhet	Sedan 1992 års allmänna fastighetstaxering kan småhus på lantbruksenhet även bestå av byggnad som är inrättad till bostad åt högst 10 familjer. Endast sådana småhus på lantbruksenhet som är inrättade till bostad åt <i>en eller två familjer</i> kan dock klassificeras som privatbostadsfastighet.
Annans mark	Även småhus på annans mark, t.ex. arrenderad mark, kan klassificeras som privatbostadsfastighet.
Faktisk beskaffenhet	Det är den faktiska beskaffenheten som bestämmer beskattningsnaturen vid inkomsttaxeringen. Har en byggnad som enligt FTL inte är taxerad som småhus disponerats om och inrättats som bostad åt en eller två familjer skall den vid inkomsttaxeringen behandlas som småhus.
Varje byggnad för sig	Flera småhus och tomtmark till småhus förs ofta samman till en taxeringsenhet, småhusenhet, vid fastighetstaxeringen. Vid klassificeringen näringsfastighet/privatbostadsfastighet måste emellertid varje byggnad på fastigheten bedömas för sig. Med byggnad menas då inte sådana komplementhus som omnämnts ovan.

Exempel 1

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

använda flygelbyggnaden som bostad
åt sig själv eller åt närstående.

Privatbostad eller näringsfastighet?

Här är fråga om två byggnader.
Huvudbyggnaden skall 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 som lager för
sin näringsverksamhet. Dessutom
använder han stora delar av huset för
näringsverksamheten.

Garaget är en komplementbyggnad till
småhuset och skall därför inte
klassificeras för sig. Garagets yta och
de delar av småhuset som används för
näringsverksamheten räknas samman
och jämförs med bostadsdelen av
småhuset. Hela fastigheten bedöms
som privatbostadsfastighet eller
näringsfastighet enligt steg 2 nedan.

Steg 2

Är det fråga om ett småhus och/eller
tomtmark till småhus kommer nästa steg i
bedömningsprocessen

Är förutsättning nr 2 uppfylld, dvs. är
småhuset en privatbostad eller, när det
gäller tomtmark, skall marken bebyggas
med privatbostad? I 5 § 2 st. KL definieras
begreppet privatbostad.

Vad är en privatbostad?

Det finns två slag av småhus som kan klassificeras som privatbostad; enfamiljshus och tvåfamiljshus. Vid bedömningen av om det är fråga om privatbostad eller inte är användningssättet *eller* tänkt användningssätt avgörande.

Enfamiljshus

Om enfamiljshus används till *övervägande del* för permanent eller fritidsboende av ägaren eller närstående så är det en privatbostad och småhuset skall klassificeras som privatbostadsfastighet. Med begreppet övervägande del avses att huset används för bostadsändamål för ägaren eller närstående till mer än 50 %. Uttrycket övervägande del avser byggnadens totala yta dvs. bostadsyta och biytor. Används byggnaden till lika stora delar för bostadsändamål och annat ändamål än som bostad blir den näringsfastighet.

Tvåfamiljshus

För tvåfamiljshus gäller att huset skall användas till *väsentlig del* för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller honom närstående. Med begreppet väsentlig del avses att kravet på nyttjandegrad är uppfyllt om fastigheten används till 40 % för ägarens eller dennes närståendes permanent- eller fritidsboende (prop. 1990/91:54 s. 192). Uttrycket väsentlig del avser byggnadens totala yta.

Vad nu sagts tar uteslutande sikte på blandad användning i rummet (av ytan). Vid blandad användning i tiden, t.ex. när ett fritidshus regelbundet hyrs ut till utomstående under betydande delar av året, torde klassificeringsreglerna innebära att om ägaren över huvud avser att använda huset som bostad för egen del eller åt närstående är det en privatbostad för honom. Det finns inget krav att det egna användandet måste omfatta viss minsta tidsrymd.

Närstående

Närståendekretsen består av samma fysiska personer som enligt reglerna för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag (32 § anv. p. 14 KL). Kretsen utgörs av föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling. Med avkomling avses också styvbarn och fosterbarn. Dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare omnämns också i sistnämnda lagrum, men kan inte med det undantag som behandlas nedan, göra bostaden till en privatbostad eftersom dödsbo är en juridisk person (prop. 1989/90:110 s. 502).

Andra än de nu nämnda, t.ex. sambor eller svärföräldrar, räknas inte som närstående. Däremot jämföras enligt vanliga inkomstskatteregler sambo med make om parterna har eller har haft barn eller tidigare varit gifta med varandra (65 § 5 st. KL).

Avsett att användas

Som privatbostad räknas även småhus som är avsett att användas som ägarens eller närståendes permanent- eller fritidsbostad. Se avsnitt 6.2.2 nedan.

Dödsbon

I fråga om bostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 53 § 3 mom. KL (5 § 5 st. KL).

Juridiska personer kan inte inneha privatbostad. Ett undantag gäller dock för dödsbo. Ett småhus som var privatbostad för innehavaren kan förbli privatbostad till utgången av tredje kalenderåret efter dödsåret trots att dödsboet är en juridisk person. Privatbostadskriteriet är i detta fall uppfyllt om egendomen används eller är avsedd att användas som permanent- eller fritidsbostad av någon av dödsbodelägarna eller närstående till dessa. Detsamma gäller om dödsboet under ovannämnda tidsperiod upplåter bostaden åt fysisk person som använder den på sådant sätt att den i dennes ägo skulle ha betraktats som

privatbostad (prop. 1989/90:110 s. 657).

"Slottsregeln"

Om det på en lantbruksenhet finns småhus som är minst 400 kvm stort och som har ett nybyggnadsår före 1930, skall huset på ägarens begäran räknas som näringsfastighet (5 § 7 st. KL).

6.2.2 Gränsdragningar

Bedömnings- tidpunkten

Bedömningen av om en bostad skall räknas som privatbostad eller som ingående i näringsverksamhet skall för varje kalenderår göras vid kalenderårets utgång. 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). Har bostaden överlåtits, gör för överlåtarens del bedömningen i stället per överlåtelsedagen. Motsvarande bör analogivis gälla vid äganderättsövergång på annat sätt än genom överlåtelse, t.ex. genom arv (5 § 6 st. KL).

Omklassificering

En fastighets status som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet skall omprövas varje år. Föreligger vid provningstillfället förändringar i förhållandena skall ev. omklassificering göras. Från denna princip finns undantag (se nedan).

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 bör under denna tvåårsfrist kunna ordna sina förhållanden eller ha övervägt bestående förändringar i sitt sätt att nyttja bostadsbyggnaden så att omklassificering ej skall ske.

I prop. 1990/91:54 s. 190 anförs

"Har under kalenderår 1 omständighet inträffat, exempelvis avflyttning, och föreligger i princip förutsättningar vid utgången av det året för att räkna bostaden som näringsfastighet, görs ingen sådan omklassificering vid utgången av detta kalenderår och ej heller vid utgången av kalenderår 2 om förhållandena då är liknande. Först vid utgången av kalenderår 3 tas slutlig ställning till om förhållandena fortfarande påkallar en omklassificering. Det uppställs inget krav om att det skall 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 skall anses som näringsfastighet för ägaren under den del av kalenderår 3 som löper fram till försäljningen."

Tröghetsregeln innebär alltså att fastigheten, om inte ägaren önskar annat (se nedan) förblir privatbostadsfastighet högst intill utgången av andra året efter det att förutsättningarna för att klassificera den som privatbostadsfastighet egentligen

upphörde.

Retroaktiv verkan

Riksdagens skatteutskott uttalade (1990/91: SkU10 s. 174) att utskottet utgick ifrån att tröghetsregelns frist "gäller även i de fall då den omständighet som utgör utgångspunkten för tidsfristens beräkning inträffat under 1990 eller tidigare". Uttalandet torde ha gjorts mot bakgrund av att det före 1991 inte fanns några privatbostäder i skatterättslig bemärkelse. Av uttalandet framgår att tröghetsregelns frist inte i och för sig skall börja räknas från den 1 januari 1991 utan i varje enskilt fall från det att förutsättningarna i övrig upphörde att enligt nuvarande regler räkna bostaden som privatbostad.

Ej tvingande

Tröghetsregeln är inte tvingande. I de fall ägaren av fastigheten önskar att fastigheten skall klassificeras om, och skäl för detta föreligger, skall omklassificeringen göras (5 § 6 st. KL).

Exempel

A äger och bor i ett småhus. Den 1 juli 1991 flyttar han därifrån och hyr ut det till någon som inte är närstående till honom. Vid 1992 och 1993 års taxeringar ska småhuset klassificeras som privatbostadsfastighet om inte A begär omklassificering. Först vid 1994 års taxering görs bedömning av om omklassificering skall göras med hänsyn till förhållandena vid utgången av år 1993. Om A säljer huset senast den 31 december 1993 räknas småhuset som privatbostadsfastighet vid försäljningstillfället.

Tomtmark

Det är inte alldeles klart om tröghetsregeln skall gälla för obebyggd tomtmark. Enligt RSV:s uppfattning bör detta dock vara fallet då uttrycket bostad i 5 § 6 st. första meningen KL otvivelaktigt gäller även obebyggd tomtmark.

Avskattning

När en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet skall avskattning göras (avsnitt 6.5.3.2). Observera att någon tröghetsregel liknande den som finns när privatbostadsfastighet övergår till att bli näringsfastighet inte gäller i det omvända fallet. När en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet skall omklassificering ske.

När skall 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 skall alltså alltid klassificeras som privatbostadsfastighet, oavsett om avsikten är att det skall användas för annat ändamål i en framtid.

I prop. 1989/90:110 s. 645 och prop. 1990/91:54 s. 191 nämns fallet att en fastighet som används som en näringsfastighet är avsedd att användas som privatbostad i framtiden. I prop. 1990/91:54 s. 190 kommenteras omklassificering av fastighet. Här behandlas främst situationen att en fastighet som tidigare varit privatbostadsfastighet övergått till att bli näringsfastighet under beskattningsåret.

Utifrån dessa skrivningar kan konstateras att avsikten med användningen av ett småhus ska vägas in i bedömningen i två fall:

1) För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som tidigare varit privatbostadsfastighet

och där tvåårsfristen enligt tröghetsregeln gått ut.

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

Hur skall avsikten bedömas?

Av prop. 1989/90:110 s. 500 och 645 samt prop. 1990/91:54 s. 189-191 framgår att omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om en bostad ska räknas som privatbostad eller ej. Den omständigheten att bostaden varit uthyrd eller stått tom under en längre tid hindrar inte att den kan avses vara privatbostad. Det avgörande är om ägaren eller närstående i ett sådant fall har för *avsikt* att använda bostaden för permanent- eller fritidsboende. Det räcker inte med enbart ett påstående av ägaren om vilken avsikten är. Det måste också framgå, t.ex. av ägarens familje-, tjänste- eller andra förhållanden, att bostaden inom överskådlig tid kommer att bebos av ägaren eller av någon närstående till ägaren. Det är t.ex. inte tillräckligt om ägaren uppger att avsikten är att hans yngre barn ska flytta in i bostaden i vuxen ålder.

I prop. 1990/91:54 s. 189 ges exempel på situationer som *inte* bör innebära att ett småhus klassificeras som näringsfastighet,

- för diplomater och personer som tjänstgör på annan ort och som använder bostaden vid semestrar och tillfälliga besök samt kommer att använda den vid återkomsten till Sverige,

- då ägaren p.g.a. tvingande omständigheter inte kan bebo sin permanentbostad, t.ex. vid långvarig sjukhusvistelse.

Överskådlig tid

Vad som kan anses som överskådlig tid måste bedömas från fall till fall. Generellt kan sägas att ju längre tid det är fråga om desto starkare blir kraven att ägaren tydligt visar sin avsikt. Normalt bör enligt RSV:s 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.

6.2.3 Inkomstskattemässig klyvning

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

Lantbruksenhet

Denna uppdelning av en fastighets olika byggnader torde bli 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 skall 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 skall å andra sidan inte redovisas. Den del av ev. skuldräntor som belöper på privatbostadsfastigheten skall dras av i inkomstslaget kapital.

Industrienhet

Fastighet som vid fastighetstaxeringen 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.

Dold äganderätt

Vad som sägs i avsnitt 6.5.1.6 torde gälla både vid löpande inkomstbeskattning och vid reavinstbeskattning.

Exempel

Makarna A äger vardera hälften av en jordbruksfastighet på vilken mangårdsbyggnaden är uthyrd till herr As 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 svärföräldrar inte ingår i närståendekretsen (jfr avsnitt 7.2.1).

6.3 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet

53 § 3 mom. KL
3 § 2 och 3 mom. SIL
prop. 1989/90:110 s. 502-503, 512-513, 699-700, SkU30
SOU 1989:33 del I s. 146-148, del II s. 55-62, 64-68

6.3.1 Intäkter

Intäkter från innehav av privatbostadsfastighet hänförs vid den löpande beskattningen till inkomstslaget kapital (avsnitt 6).

Förmånsvärde

Till skillnad från vad som gäller för näringsfastighet beräknas inte något förmånsvärde för ägarens eget brukande av sådan privatbostadsfastighet som avses i 5 § KL (3 § 3 mom. 1 st. SIL).

Inte heller närståendes brukande skall föranleda någon förmånsbeskattning (prop. 1989/90:110 s. 700). Som eget brukande räknas också när ägaren utan krav på motprestation låter annan använda fastigheten.

Hysesintäkter m.m.

Intäkter av privatbostadsfastighet kan härröra från uthyrning och från försäljning av alster och dylikt (3 § 3 mom. 2 st. SIL). Detta innebär att t.ex. den tidigare skattefriheten för uthyrning till stadigvarande bostad eller för enstaka försäljning av skog från en villafastighet har upphört.

Privatbostadsfastighet i utlandet

Samma regler gäller för privatbostadsfastigheter i utlandet (prop. 1989/90:110 s. 700). Även den som inte bor i Sverige är skattskyldig för uthyrning av privatbostad som är belägen här i riket (6 § 1 mom. 1 st. SIL). Se vidare handledning för internationell beskattning.

Vad är hyra?

I prop. 1989/90:110 s. 513 anføres att det inte skall anses som hyra om en hyresgäst åtar sig att svara för sin egen elförbrukning, telefon eller annat som har ett omedelbart samband med det egna boendet. En vanligt förekommande fråga är om ersättning för uppvärmningskostnader utgör skattepliktig intäkt för uthyraren. RSV:s uppfattning är att uttalandet i propositionen skall tolkas på nedanstående sätt. För att elförbrukning etc. inte skall anses ingå i hyran torde krävas att betalningen sker direkt till den som tillhandahåller el, olja etc. I de fall där del av en privatbostadsfastighet uthyres torde detta förutsätta att det finns en särskild mätare för hyresgästens förbrukning. Om t. ex. vid uthyrning av ett rum i en villa eller ena bostaden i ett tvåfamiljshus hyresgästen betalar för sin beräknade andel av en gemensam el- eller oljeförbrukning, utgör ersättningen hyra för värden och är som sådan skattepliktig för honom.

Åtar sig hyresgästen att utföra arbeten på fastigheten eller i lägenheten, såsom ommålning, reparationer eller andra liknande åtgärder, bör värdet av detta beskattas hos ägaren.

6.3.2 Avdrag

Från de skattepliktiga intäkterna får vissa avdrag göras (3 § 3 mom. 3 st. SIL).

Schablonavdrag

Från intäkter medges avdrag med 4 000 kr för varje privatbostadsfastighet. Äger två makar gemensamt en fastighet så får var och en göra avdrag med 2 000 kr. Är fastigheten att hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren, är avdraget för den andre 4 000 kr.

Om intäkterna härrör från uthyrning medges dessutom (före 4 000 kr-avdraget) avdrag med 20 % av hyresintäkten.

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte överstiga intäkterna.

Uthyrning till arbetsgivare

Om uthyrning sker till egen eller närståendes arbetsgivare eller uppdragsgivare eller om intäkten skall beskattas som intäkt av tjänst enligt 32 § anv. p. 14 st. 5 KL medges inte de ovan angivna avdragen. I stället medges skäligt avdrag för den faktiska merkostnad som föranletts av upplåtelsen (3 § 3 mom. 4 st. SIL).

Räntekostnader

Avdrag medges för ränteutgifter och för tomträttsavgäld enligt vanliga regler i inkomstslaget kapital (3 § 2 mom. 1 st. och 4 mom. 3 st. SIL).

6.4 Löpande beskattning av näringsfastighet

22 § med anv. p. 1, p. 7, 8 och 9 KL
23 § med anv. p. 1, 3-8, 11-15, 17, 18, 23 och 31 KL
41 a § KL
42 § med anv. p. 1 KL
53 § 3 mom. KL
6 § 1 mom. SIL
prop. 1989/90:110 s. 504, 646, 655, 657-660, 662, 665-670, 700-701, SkU30
SOU 1989:33 del I s. 141-145, del II s. 55-58
prop. 1992/93:241
prop. 1993/94:50, SkU 15
prop. 1993/94:234, SkU 25
prop. 1994/95:25 FiU1

Sammanfattning

De avsnitt i handledningen som behandlar intäkter, kostnader, redovisning och avskrivning m.m. i näringsverksamhet gäller även näringsfastighet. I detta avsnitt tas endast upp vad som därutöver gäller angående

- indelning i förvärvskällor (6.4.1),
- bostadsförmån (6.4.2), - reparation,

underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m. (6.4.3), - värdeminskning av byggnad, markanläggning m.m. på näringsfastighet (6.4.4), - hyresfastighet (6.4.5), - fastighet som tillhör bostadsrättsförening, bostadsaktiebolag eller allmännyttigt bostadsföretag (6.4.6) och - andelshus (6.4.7).

6.4.1 Indelning i förvärvskällor

All enskild näringsverksamhet som bedrivs av en skattskyldig skall hänföras till en och samma förvärvskälla. Detta innebär möjligheter att kvitta över- och underskott i de olika verksamheterna.

Från denna huvudregel finns två undantag.

Inkomst av näringsverksamhet från ett handelsbolag utgör för delägaren en särskild förvärvskälla. Utomlands självständigt bedriven näringsverksamhet skall även fortsättningsvis utgöra en särskild förvärvskälla.

Begreppet aktiv och passiv näringsverksamhet finns alltså kvar, men tar sikte på näringsverksamheten i dess helhet. Avgörande för om den totala verksamheten skall anses vara aktiv eller passiv blir således den skattskyldiges arbetsinsats i hela verksamheten. Vid denna bedömning skall de uttalanden som gjordes i prop. 1989/90:110 (s. 646) alltså vara vägledande.

"Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som går åt 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 driver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande

balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet".

I prop. 1993/94:50 (s. 223) anges att en tillfällig ändring av aktivitetsgraden under något beskattningsår inte torde medföra att verksamheten anses ändra karaktär.

Indelningen i aktiv respektive passiv näringsverksamhet har betydelse för storleken av socialförsäkringsavgifterna. För näringsidkare som före beskattningsårets början fyllt 65 år utgår endast särskild löneskatt oavsett om förvärvskällan är aktiv eller passiv. Se vidare avsnitt 1.9.

Samägda fastigheter

En samägd näringsfastighet kan av olika delägare användas på sådant sätt att andelar av den hänförs till aktiv näringsverksamhet hos en andelsägare och till passiv näringsverksamhet hos en annan andelsägare.

6.4.2 Bostadsförmån

Numera finns inte någon uttrycklig regel i lagstiftningen om att värde av bostadsförmån skall beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet. I 22 § anv. p. 1 st. 5 KL stadgas emellertid att uttagsbeskattning skall ske när uttag av tjänst sker i mer än ringa omfattning. När bostad i näringsfastighet används som personalbostad utgör hyresvärdet skattepliktig förmån i tjänst för den anställde och lönekostnad för näringsidkaren. I enlighet med tidigare praxis i fråga om rörelsefastigheter kan tyst kvittning i näringsverksamhet då ske mellan uttagsbeloppet och lönebeloppet. Arbetsgivaravgifter skall betalas på bostadsförmånen (avsnitt 1.9).

Värdet av bostadsförmån som tillkommit näringsidkare och/eller honom närstående

skall alltså beskattas hos näringsidkaren och värdet av förmånen beräknas enligt 42 § KL dvs. med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund.

Förmån av fritt eller delvis fritt garage räknas inte in i värdet av bostadsförmånen. Detta gäller både varm- och kallgarage. Sådan förmån behandlas som en annan förmån än bostadsförmån och värderas till marknadsvärdet.

Hyrespris saknas

Ibland saknas möjlighet att hyra ut bostäder på en viss ort, varför något hyrespris för orten inte kan fastställas. Detta gäller särskilt i glest befolkade områden. Den omständigheten att uthyrningsmöjlighet saknas medför dock inte att bostadsförmånen saknar värde. I sådana fall kan hyrespriset i kringliggande orter tjäna som ledning (42 § anv. p. 1 KL).

Tjänster av privat natur t.ex. fri trädgårdsskötsel, fri snöskottning, fria städtjänster, fritt larm och fri kabel-TV skall behandlas som andra förmåner än bostadsförmån och värderas till marknadsvärdet. Se vidare RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40).

Hyresvärde

Om fastighetsägaren själv disponerar en lägenhet i fastighet som används för uthyrning, bör hyresvärdet för denna lägenhet i regel tas upp till samma belopp som motsvaras av vad som erhållits för likvärdig till utomstående uthyrd lägenhet i samma fastighet, inklusive förekommande hyrestillägg.

Andelshus

Beräkningen av hyresförmån i andelshus skall ske efter samma grunder, dvs. marknadsvärdet (bruksvärdeshyran) för en likvärdig lägenhet. Se vidare avsnitt 6.4.7.

Bostadsbyggnad på lantbruksenhet

Bostadsförmån påförs om bostadsbyggnaden med tillhörande tomtmark är näringsfastighet. Är bostadsbyggnaden privatbostad åsätts inte någon bostadsförmån. Utgifter för byggnaden är i detta fall inte avdragsgilla utan utgör en privat levnadskostnad (hyra).

Exempel

A. Ägaren av fastigheten bedriver själv verksamheten och bor i mangårdsbyggnaden. Mangårdsbyggnaden med tillhörande tomt utgör privatbostadsfastighet och någon förmånsbeskattning sker inte.

B. Ägaren bor i mangårdsbyggnaden och arrenderar ut resten av fastigheten. Mangårdsbyggnaden med tillhörande tomt utgör privatbostadsfastighet även i detta fall och någon förmånsbeskattning sker inte.

C. Hela fastigheten utarrenderas till utomstående som även disponerar mangårdsbyggnaden. Hela fastigheten är näringsfastighet för ägaren. Arrendatorn medges ej avdrag för den del av arrendet, som avser mangårdsbyggnaden (jfr RÅ 1993 ref. 63).

D. Hela fastigheten arrenderas av närstående till ägaren. Arrendatorn bor i mangårdsbyggnaden. Eftersom arrendatorn är närstående utgör mangårdsbyggnaden privatbostadsfastighet för fastighetsägaren. Den del av arrendet för fastigheten som belöper på mangårdsbyggnaden beskattas i inkomstlaget kapital hos

fastighetsägaren och resten som inkomst av näringsverksamhet. Arrendatorn äger inte rätt till avdrag i näringsverksamheten för den del av arrendet som avser mangårdsbyggnaden, dvs. den del som överstiger vad som är marknadsmässigt för jordbruksdelen.

E. Fastigheten ägs av fysisk person som bedriver jordbruk genom ett driftbolag i vilket han är delägare. Bolaget arrenderar hela fastigheten. Mangårdsbyggnaden bebos av ägaren. Hela fastigheten inklusive mangårdsbyggnaden är näringsfastighet. Sistnämnda beroende på att mangårdsbyggnaden är avsedd för uthyrning till bolaget och inte för privat boende. Bolaget låter ägaren bebo fastigheten i egenskap av anställd. I denna egenskap beskattas ägaren för bostadsförmån. För bolaget anses en uttagsbeskattning för bostadsvärdet kvittad mot motsvarande löneavdrag - alltså ej avdrag. Kvittningen innebär inte att arbetsgivaravgiften faller bort.

F. Fastigheten arrenderas av ett aktiebolag som ägs av den skattskyldige. Denne är anställd hos bolaget, sköter fastigheten och bor i mangårdsbyggnaden. Bostadsförmån skall beräknas för den skattskyldige enligt ortens pris. Även här skall uttagsbeskattning för bolaget kvittas mot avdrag för lönekostnaden. Arbetsgivaravgifter skall påföras.

6.4.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.

Reglerna om avdrag för kostnader för reparationer, underhåll och förbättringar är numera desamma för alla slag av näringsfastigheter med undantag för andelshus (jfr avsnitt 6.4.7).

Kostnader för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning är omedelbart avdragsgilla. Kostnader för förbättringar

(ny-, till- och ombyggnad) skall aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Tillfälliga byggnader

Anskaffningskostnaden för en byggnad som är avsedd att användas endast ett fåtal år får dras av i sin helhet det år då byggnaden anskaffas (23 § anv. p. 6 KL). 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 skall iordningställas. Sådana tillfälliga byggnader åsätts normalt inte något taxeringsvärde.

Reparation

I och med att annan fastighet försvann som inkomstslag genom skattereformen är det s. k. utvidgade reparationsbegreppet det enda gällande. Emellertid består behovet av gränsdragning till så väsentliga förändringar som inte kan ingå i det utvidgade begreppet, varför en del av de ursprungliga distinktionerna fortfarande gäller. Sålunda är reparation sådant arbete som sker för att återställa en byggnad i det skick den befann sig då den var ny- eller ombyggd. Åtgärderna skall 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 skall 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 värdeminskningssavdragen.

Eftersatt reparation

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 bytts ut. Så kan vara fallet vid mindre ingripande reparationer av grund, ytterväggar, bärande innerväggar, bjälklag eller takstolar e.d. (jmf 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 RÅ84 1:95; yttre isolering i stället för omdrevning i timmervägg där avdrag medgavs eftersom omdrevning skulle ha ställt sig dyrare). För att avdrag skall 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 ändras (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 hänförligt till ombyggnad. Det skall 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 1987 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.

Utvidgat reparationsbegrepp

Vissa ändringsarbeten som tidigare var att hänföra till ombyggnadsarbeten jämföras nu 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 om disponering av lokaler för näringsverksamheten. Sådana åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för ett helt annat ändamål hänförs inte till reparation och underhåll (23 § anv. p. 3 KL).

Det utvidgade reparationsbegreppet gäller även näringsfastigheter innehållande bostäder. Någon praxis på gränsdragningen har ännu inte utbildats men ett rimligt antagande är att kostnaderna för ändrad rumsindelning är omedelbart avdragsgilla så länge användningen till bostad består.

Några rättsfall som belyser det utvidgade reparationsbegreppet:

Medgivna avdrag

- RÅ85 1:32 för den del av en ombyggnadskostnad som belöpte på urrivning av fundament till utrangerade maskiner m.m. i nedre våningen på en fastighet, använd i tillverkningsindustri, dit

man från annan del av byggnaden av tekniska skäl ville flytta en till tillverkningen hörande el- och instrumentverkstad.

- RÅ85 1:50 där en omdisponering som inneburit att potatishanteringen fått mer ändamålsenliga lokaler och att uppehållsplatsen för gårdens anställda moderniserats och anpassats till nutida krav ansågs utgöra ändringsarbeten som var normalt påräkneliga i jordbruksdriften. (Avdragsyrkandet omfattade inte kostnaden för standardhöjande utrustning.)

Vägrade avdrag

- RÅ83 1:39 där ändringsarbeten, föranledda av att ett våningsplan i en fastighet byggdes om från hotelllokaler och personalutrymme till datacentral och kontor i samband med byte av hyresgäst, inte ansågs normalt påräkneliga i den dittills i lokalerna bedrivna verksamheten.

- RÅ 1987 ref. 87 där en mindre tillbyggnad av ett mjölkrum på en befintlig ekonomibyggnad inte ansågs kunna ingå i begreppet reparation.

Arrendators kostnader

Kostnader som en arrendator eller annan nyttjanderättshavare lägger ner för ny-, till eller ombyggnad på en fastighet vilka åtgärder omedelbart blir fastighetsägarens egendom, får nyttjanderättshavaren dra av genom årliga värdeminskningssavdrag. Detsamma gäller för byggnadsinventarier och markinventarier, vilka vid anskaffandet omedelbart blir fastighetsägarens egendom. Vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande får nyttjanderättshavaren göra avdrag för oavskriven del av anskaffningsvärdet (23 § anv. p. 15 KL) och fastighetsägaren som intäkt ta upp kvarstående värde av åtgärderna på fastigheten (22 § anv. p. 8 KL). I fråga om byggnader och markanläggningar som endast skall användas ett fåtal år får dock kostnaderna dras av i sin helhet det år då tillgången

anskaffades. Nyttjanderättshavarna får även göra omedelbart avdrag för underhåll. Detta får även antas gälla sådana åtgärder som omfattas av det utvidgade reparationsbegreppet.

Statliga räntebidrag

Statligt räntebidrag för bostadsändamål utgör skattepliktig intäkt (22 § anv. p. 17 KL). Vid återbetalning av sådant bidrag får avdrag göras som för ränta (23 § anv. p. 4 st. 1 KL). För bidrag som uppburits före 1 januari 1992 gäller begränsningar enligt anvisningspunktens närmast föregående lydelse.

Avdrag får göras för kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken statligt räntebidrag beviljats, dock endast till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden överstiger den i bidragsärendet godkända eller beräknade kostnaden (bidragsunderlaget, 23 § anv. p. 4 st. 2 KL). Belopp som inte får dras av genast får i stället läggas till avskrivningsunderlaget för byggnaden. Närmast föregående lydelse av anv. p. 4 gäller för sådana statliga lån m.m. som angavs i detta lagrum och betr. vilka det ursprungliga beslutet fattades före 1 januari 1992.

Med bidragsunderlag förstås det schablonbelopp som länsbostadsnämnden har kommit fram till när den tog ställning till låneansökan. Den godkända kostnaden kan variera mellan olika länsbostadsnämnder men framgår alltid av nämndernas beslut, liksom eventuella bidrag.

Direktavdrag för bygginvesteringar

Ett tidsbegränsat direktavdrag har gällt för annan nybyggnation än bostäder. Direktavdrag fick göras med 50 % av utgifterna för ny- till- eller ombyggnad under tiden november 1994-maj 1996. Resterande 50 % dras av enligt de vanliga avskrivningsreglerna. Direktavdraget fick inte överstiga ett särskilt avdragsutrymme som bl.a. omfattade återföring av skatteutjämningsreserv (se vidare avsnitt 7.4.4.5 i 1997 års utgåva av denna handledning).

6.4.4 Värdeminskning av byggnad, markanläggningar m.m. på näringsfastighet

6.4.4.1 Fastighetsdelar som får skrivas av som inventarier

Byggnadsinventarier

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 vissa fastighetsdelar som har ett funktionellt samband med den verksamhet som drivs på fastigheten, se avsnitt 12.18 om värdeminskning på inventarier. (Betr. de i det följande utelämnade reglerna ang. jordbruk, se avsnitt 24.1.4.) I KL görs följande avgränsning mellan byggnad och inventarier.

Maskiner

23 § anv. p. 6 st. 2 KL

Ledningar

Butiksinredning Konstruktioner

Ledningar med blandad användning

I anskaffningsvärdet för en byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, som är avsedda att direkt tjäna driften (byggnadsinventarier). -
- - I en industribyggnad räknas som byggnadsinventarier tillgångar avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport som t.ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e.d, samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t.ex. särskilda fundament. Som byggnadsinventarier räknas vidare ledningar för vatten, avlopp m.m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. Som byggnadsinventarier i en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarier. Däremot inräknas i anskaffningsvärdet för en byggnad utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning i driften som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av

ledningen som tjänar driften respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnadsinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till driften. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

Markinventarier

Anordningar på marken kan hänföras till, förutom byggnad, markanläggningar eller markinventarier. Om de utgör markanläggningar tillämpas avskrivningsreglerna för markanläggningar. Utgör de markinventarier tillämpas avskrivningsreglerna för inventarier, se avsnitt 12.18 om värdeminskning på inventarier. I 23 § anv. p. 7 st. 2 och 3 KL återfinns avgränsningen mellan markanläggning och inventarier.

23 § anv. p. 7 st. 3 KL

Ledningar med blandad användning

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet eller sådana inventarier som används för viss verksamhet såsom fundament e. d., industrispår, traversbanor - - - samt ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m.m. (markinventarier). Till markinventarier hänförs också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan

markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till markinventarier om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

Rättsfall

I fråga om gränsdragningen mellan inventarier och byggnad kan följande avgöranden tjäna till ledning.

- RN I 1970 nr 7:6. Bergrum, i vilket inrymdes en frysrumsanläggning, ansågs utgöra byggnad. Väggarna bestod av obehandlat berg och taket var delvis endast betongsprutat. Eldrivna frysrumsportar, som var särskilt isolerade, räknades som inventarier. Svängportar av stål med dörrblad av gummi som fanns i slussar till frysrum ansågs däremot vara byggnad.

- RÅ 1975 Aa 114. En bank avsåg att företa en tillbyggnad på egen fastighet av bl.a. ett bankvalv. En stor del av kostnaderna för bankvalvet avsåg den speciella konstruktion som erfordrades bl. a. i form av väggar och tak i grusad betong. Valvets väggar, tak och golv, som sammanföll med byggnadsstommen i den avsedda tillbyggnaden, räknades som byggnad i avskrivningshänseende. Valvdörren ansågs däremot som byggnadsinventarium.

- RÅ 1975 Aa 729.
Byggnadskonstruktionen för torkning av virke i ett snickeriföretag har ansetts i sin helhet utgöra inventarium.
Torkanläggningen inrymdes i en för

ändamålet särskild konstruerad byggnad.

- RÅ 1977 ref. 135. Portar i verkstadsbyggnad har ansetts hänförliga till rörelseinventarier.

- RÅ83 1:1. Ventilations- och klimatanläggning m.m. har ansetts vara inventarier.

- RÅ80 1:30. Ytterportar i industribyggnad har ansetts utgöra inventarier.

- RÅ84 1:98. Vid tillbyggnad av hotell har till inventarier hänförts följande. I våtutrymmen sanitetsgods och duschar med tillhörande vvs-utrustning samt torkställ och annan fast utrustning, i tvättstuga maskinutrustning med fundament av vvs- och elinstallationer för maskinerna samt i övrigt bastuaggregat och solarium och slutligen även pool samt kakel och annan golv- och väggbeklädning i badrum och toaletter m.fl. liknande utrymmen.

Anordningar för vatten- och luftvård

Några särskilda bestämmelser finns inte för anordningar i samband med vatten- och luftvård. Sådana anordningar får antas i regel vara betingade av den bedrivna verksamheten varför de allmänna avskrivningsreglerna leder till att de bör behandlas som inventarier.

Anslutningsavgifter

Utgift för anslutningsavgifter behandlas som inventarier (23 § anv. p. 17 KL).

Fr.o.m. 1992 års taxering gäller enhetliga regler för avdrag för anslutningsavgifter och anläggningsbidrag i näringsverksamhet. Tidigare gällde särskilda regler för annan fastighet. Sådana tillgångar fick skrivas av planenligt. RSV har i RSV Dt 1975:50 rekommenderat en procentsats på 5 % för år räknat. De gamla reglerna gäller fortfarande för anskaffningar gjorda i inkomstslaget annan

fastighet senast under beskattningsår för vilket taxering skett 1991 (p. 17 av övergångsbestämmelserna till KL).

Anskaffningsvärde för inventarier

Om inventarier förvärvas vid köpet av näringsfastighet, bör anskaffningsvärdet i regel beräknas i enlighet med vad som överenskommits mellan köpare och säljare.

6.4.4.2 Avskrivning på byggnad

Avskrivningsunderlag

Avskrivningsunderlaget för byggnad i näringsverksamhet utgörs av byggnadens anskaffningsvärde minskat med värdet av sådana delar eller tillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för driften och som får avskrivas enligt inventariereglerne (se föregående avsnitt).

Avskrivning görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts (23 § anv. p. 6 st. 1 KL).

Ny-, till och ombyggnad

Vid nybyggnad skall avskrivningsunderlaget beräknas efter samtliga kostnader för uppförandet av byggnaden. Kostnader för arkitektarvode, schaktning, pålning, grund etc. skall därför också inräknas i avskrivningsunderlaget. När medel från investeringsfond eller fond för återanskaffning av fastighet eller ersättningsfond tagits i anspråk för byggnadskostnaderna anses byggnaden omedelbart avskriven med ianspråktaget belopp. Kostnader för till- eller ombyggnader, som inte får dras av omedelbart, får tillföras avskrivningsunderlaget.

Projekteringskostnader

Utgifter för projektering av en byggnad skall vid ny-, till- eller ombyggnad räknas in i byggnadens avskrivningsunderlag. Kommer den tilltänkta byggnationen inte till stånd får arkitektkostnader och andra kostnader, som nedlagts under planerings- och förberedelsearbete, inte aktiveras som avskrivningsunderlag. Utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar, som inte har kommit till utförande, får i stället dras av som förlust enligt 23 § anv. p. 1 st. 4 KL.

Ledningar med blandad användning

I fråga om ledningar gäller reglerna i 23 § anv. p. 6 KL oavsett om de är belägna på ägarens mark eller annans mark. Reglerna innebär att om mindre än 25 % av en ledning hör ihop med byggnadens allmänna användning får hela ledningen räknas till inventarier. Om å andra sidan 25 % eller mindre av ledningen hör samman med verksamheten räknas hela ledningen till byggnaden. I övriga fall skall proportionering göras.

Reparation och underhåll av andelshus

Enligt 23 § anv. p. 5 KL finns en begränsning av avdrag för kostnader för reparation och underhåll av vissa andelshus. Den del av kostnaderna, för vilken avdrag inte medges direkt vid taxeringen, får i stället läggas till avskrivningsunderlaget för byggnaden (avsnitt 6.4.7).

**Värmepannor,
hissmaskineri och
jämförlig maski-
nell utrustning**

Numera har möjligheten till snabbare avskrivning av värmepannor, hissmaskineri och jämförlig maskinell utrustning slopats. Dessa slag av tillgångar ingår i avskrivningsunderlaget för byggnaden. Äldre föreskrifter gäller dock fortfarande för anskaffningar som har gjorts senast under beskattningsår för vilket taxering skett 1991 (punkt 14 av övergångsbestämmelserna till KL).

**Byggnads över-
gång från privat-
bostad till närings-
fastighet**

Om en byggnad övergår från att vara privatbostad till att vara näringsfastighet och om avskattning i samband med övergången inte har skett enligt bestämmelserna i 3 § 1 mom. 4 st. SIL, skall avskrivningsunderlaget för byggnaden korrigeras så att avdrag för värdeminskning skall anses ha medgetts med 1,5 procent av anskaffningsvärdet för varje tidigare beskattningsår byggnaden utgjort privatbostadsfastighet (23 § anv. p. 6 st. 8 KL). Särskild övergångsregel saknas men samma princip bör enligt RSV:s uppfattning gälla vid fastställande av underlag för värdeminskning vid ingången i det nya systemet. Angående avskattning se avsnitt 5.6.2.1.

Exempel

A anskaffar 1987 ett småhus för 500 000 kr. Den 1 januari 1999 flyttar A in i en nybyggd villa samtidigt som han börjar använda det äldre småhuset som kontor i sin näringsverksamhet.

A har under tiden 1987-1998 inte haft några utgifter för ny- till eller ombyggnad på småhuset.

Värdeminskning på småhuset kan vid taxeringen 2000 beräknas till 2 % på 500 000 kr = 10 000 kr. För den tid småhuset varit privatbostadsfastighet skall det anses ha avskrivits med 1,5 % på 500 000 kr under 12 år = 90 000 kr. Totalt återstår efter 1999

års taxering att avskriva 400 000 kr
(500 000 -90 000 - 10 000).

Näringsbidrag

Har näringsbidrag använts för anskaffning av näringsfastighet eller för ny-, till- eller ombyggnad på näringsfastighet skall avskrivningsunderlaget reduceras med bidraget och i övrigt korrigeras i enlighet med bestämmelserna i 22 § anv. p. 9 KL.

**Avskrivnings-
underlag när
bebyggd
fastighet
köpts**

Har bebyggd fastighet förvärvats genom oneröst fång (köp, byte e.d.) skall vederlaget proportioneras vid beräkning av byggnadens anskaffningsvärde.

**Proportionerings-
regeln**

23 § anv. p. 6 st. 5 KL

Byggnadsinventarier ingår inte

Jämkningsregeln

- - - Har byggnader förvärvats tillsammans med den mark på vilka de är belägna, anses så stor del av vederlaget för fastigheten - i förekommande fall efter avdrag för egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken - belöpa på särskilda byggnader eller byggnadsbestånd som det vid fastighetstaxeringen fastställda eller med tillämpning härav beräknade värdet av skilda byggnader eller byggnadsbestånd utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Vad som enligt denna beräkning anses belöpa på byggnader kan även innefatta bygg-nadsinventarier. Vederlaget för byggnadsinventarier skall avräknas, varefter anskaffningsvärdet för byggnader erhålls. Det sammanlagda anskaffningsvärdet för byggnaderna får jämkas om den del av vederlaget för fastigheten som enligt denna beräkning inte anses belöpa på byggnaderna jämte byggnadsinventarier visas mera avsevärt över- eller understiga värdet av mark, växande skog,

naturtillgångar, särskilda förmåner m. m. som har förvärvats. Har den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Den egendom som omfattas av 2 kap. 3 § JB är industritillbehör. Vid fastighetstaxeringen åsätts dessa inte något värde (7 kap. 16 § 4. FTL). Därför skall industritillbehören först frånräknas innan proportionering görs utifrån åsatta taxeringsvärden. Från det vid proportioneringen framräknade byggnadsvärdet skall sedan avräknas värdet av byggnadsinventarierna.

Någon särskild metod för att få fram värdet på inventarierna ovan finns inte. Vanligtvis godtas den fördelning som gjorts i köpekontraktet. Den fördelningen kan frångås om det visar sig att de verkliga värdena är högre eller lägre.

Exempel

En fastighet köps för 2 300 000 kr. I köpekontraktet har angetts att 200 000 kr avser byggnadsinventarier och 300 000 kr industritillbehör. Taxeringsvärdet uppgår till 1 000 000 kr varav 600 000 kr utgör byggnadsvärde.

Byggnad: $600/1\,000 \times (2\,300\,000 - 300\,000) = 1\,200\,000$.
 $1\,200\,000 - 200\,000 = 1\,000\,000$ kr.
Inventarier: $300\,000 + 200\,000 = 500\,000$. Mark: $2\,300\,000 - 1\,000\,000 - 500\,000 = 800\,000$.

Jämkningsregeln i 23 § anv. p. 6 st. 5 åttonde meningen KL kan tillämpas exempelvis om ett företag för att erhålla

tomtmark för nybyggnation har anskaffat en äldre bebyggd fastighet. I samband med att byggnaden rivs yrkar företaget utrangeringsavdrag för det oavskrivna beloppet.

Beträffande tillämpning av jämkningsregeln vid koncernintern överlåtelse av fastighet, se RÅ 1993 ref. 83.

Lagfartskostnader

Även lagfartskostnader bör på motsvarande sätt fördelas på mark- respektive byggnadsdel. Den del av lagfartskostnaden som avser byggnaden får därefter läggas till avskrivningsunderlaget (RÅ 1962 ref. 60).

Exempel

En fastighet anskaffas för 500 000 kr. Lagfartskostnaden är 5 000 kr. Fastighetens taxeringsvärde är vid förvärvet 350 000 kr varav markvärde 50 000 kr. Det taxerade byggnadsvärdet är alltså 300 000 kr (=350 000 - 50 000). Avskrivningsunderlaget för byggnaden kan då beräknas till $(300\,000/350\,000) \times 505\,000$ eller 432 850 kr.

Del i samfällighet

För fastighet som äger del i samfällighet gäller att avskrivningsunderlaget i vissa fall får ökas med fastighetens andel av anskaffningskostnaden för samfällighetens byggnadsbestånd.

Byggnader i lantbruk

Se avsnitt 24.1.4.4.

Förvärv genom arv, gåva e.d.

Övergår en byggnad till en ny ägare genom ett benefikt fång (arv, gåva e.d.), får den nya ägaren göra de värdeminskningssavdrag på byggnaden som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt byggnaden (23 § anv. p. 6 st. 6 KL). Detta gäller också om moderbolag eller övertagande förening övertar en byggnad eller en fastighet med markanläggning vid sådan fusion som avses i fusionslagen 1 §.

Avskrivningstid

Den grundläggande regeln för värdeminskningssavdrag på byggnad är att avskrivningstiden skall beräknas med hänsyn till byggnadens antagna användningstid (23 § anv. p. 6 st. 7 KL).

Avskrivningsprocent

Till grund för beräkning av värdeminskningssavdrag skall ligga en avskrivningsplan. Värdeminskningssavdrag får inte förskjutas men skall däremot jämkas med hänsyn till räkenskapsårets längd. Årligt värdeminskningssavdrag för byggnad och markanläggning får åtnjutas fr. o.m. den tidpunkt under året då byggnaden eller anläggningen färdigställts. RSV har utfärdat rekommendationer m.m. (RSV S 1996:6) om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet.

Byggnadstyp	Procentsats

Småhus

Samtliga (typkod 213-223, 120)	2

Hyreshus

Parkeringshus, varuhus, hotell- och restaurangbyggnader (typkod 324, 322)

Kiosk (typkod 323)	5
Övriga (typkod 320, 321, 325, 326, 381) ¹⁾	2
<i>Ekonomibyggnad</i>	
Växthus, silor, kylhus (typkod 120-121)	5
Övriga ekonomibyggnader	4
<i>Industribyggnad</i>	
Värmekraftsbyggnader (typkod 730-733)	4
Vattenkraftsbyggnader (typkod 720)	2
Vindkraftsbyggnad (typkod 734) 4)	5
Industribyggnader, som inte är inrättade för speciell användning ²⁾ (typkod 412, 420-433, 481) ¹⁾	4
Övriga industribyggnader som endast har en begränsad användbarhet för annat ändamål än det för vilket de utnyttjas ³⁾ t.ex. bensinstationer, kyl- och fryshus, mejerier, slakthus, sågverk och tegelbruk (typkod 412, 420-433, 481) ¹⁾	5
<i>Specialbyggnad¹⁾</i>	
Samtliga (typkod 820-829, 890)	3
<i>Övrig byggnad</i>	
Behandlas som industribyggnad	

1) Avser de fall då inkomst av sådan fastighet är skattepliktig.

2) Byggnader som vid den allmänna fastighetstaxeringen 1994 och senare har värderats enligt den s.k. avkastningsmetoden.
Värderingsmetoden framgår av

senaste underrättelse om fastighetstaxering.

3) Byggnader som vid allmänna fastighetstaxeringen 1994 och senare har värderats enligt den s.k. produktionskostnadsmetoden. Värderingsmetoden framgår av senaste underrättelse om fastighetstaxering.

4) Enligt ett förhandsbesked är reglerna om byggnadsinventarier tillämpliga på ett vindkraftverk. Om skattskyldig yrkar så får i stället avskrivning ske enligt reglerna för byggnadsinventarier.

Indelningen i byggnadstyper följer den som finns i 2 kap. 2 § FTL.

Vid fastighetstaxeringen åsätts typkoder för olika taxeringsenheter. En sammanställning av i tabellen förekommande typkoder finns i bilaga till rekommendationerna. Det bör anmärkas att vid inkomsttaxeringen är typkoderna att se som ett hjälpmedel och de kan tjäna som ledning framför allt i de fall byggnaden är inrättad för endast en verksamhet och det på fastigheten finns endast en byggnad.

Om byggnad visas vara underkastad större värdeminskning än normalt, kan större avdrag medges. Vid blandad användning av byggnad kan ovanstående procentsatser användas, om byggnaden till minst 75 % används för ett av ovannämnda ändamål. I övriga fall får en sammanvägning ske av de procentsatser som gäller för respektive användningsområde.

Utrangering av byggnad

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen (23 § anv. p. 6 st. 9 KL).

Redovisningen bör ske brutto. På intäktssidan redovisas alltså samtliga intäkter genom försäljning av rivningsmaterial e.d. 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 anskaffningskostnaden 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.

6.4.4.3 Markanläggningar

23 § anv. p. 7 st. 2 KL

Schaktning, rivning e.d.

Vägar, parkeringsplatser e.d.

Planteringar, brunnar

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall 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 e.d, 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 e.d. - - -

Avgränsningen mot inventarier och byggnad finns i 23 § anv. p. 7 st. 3 KL (se avsnitt 6.4.4.1). Avdrag för utgifter för anläggning av ny skog får alltid göras omedelbart (23 § anv. p. 8 st. 2 KL).

Kajanläggning i betong och stål, stående på pålar i vattnet och med landförbindelse genom anslutningsarmar har ansetts utgöra byggnad, inte markanläggning (RÅ80 1:13).

Avskrivnings- underlag och avskrivningstid

Numera är avskrivningsunderlaget hela anskaffningsvärdet.

23 § anv. p. 7 st. 1 KL

- - - Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 % för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades.

Markanläggning (asfaltering) av relativt permanent beskaffenhet har, då den varit avsedd att användas endast en kortare tid, bedömts som tillfällig anläggning. Avdrag har därför medgetts för hela kostnaden i form av omedelbart avdrag (RÅ80 1:78).

Karaktärsbyte

Om en markanläggning under tidigare år tillhört privatbostadsfastighet och om avskattning ej skett, skall avdrag för värdeminskningssavdrag ansetts ha medgetts för dessa år (23 § anv. p. 7 st. 7 KL).

Näringsbidrag, investeringsreserv m.m.

Har en investeringsreserv e.d. eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall anskaffningsvärdet bestämmas till utgiften för markanläggningen efter avdrag för bidraget (22 § anv. p. 9 st. 5 KL).

Arv, gåva etc.**Köp, försäljning
Utrangering**

Om näringsfastighet övergått till ny ägare genom arv, gåva etc. övertar den nye ägaren avskrivningsplanen (23 § anv. p. 7 st. 5 KL). Om fastigheten däremot sålts får köparen inte överta avskrivningsplanen för markanläggning (23 § anv. p. 7 st. 1 KL). Säljaren erhåller i stället utrangeringsavdrag i verksamheten för den oavskrivna delen av avskrivningsunderlaget på markanläggningen. Utrangeringsavdrag erhålls också när verksamheten läggs ned och markanläggningarna därmed blir värdelösa för fastighetsägaren. Om en markanläggning utrangeras av annan anledning innan den slutavskrivits, medges däremot inte utrangeringsavdrag utan avskrivningen slutförs enligt planen (23 § anv. p. 7 st. 6 KL).

Äldre föreskrifter, dvs. till 75 % reducerat avskrivningsunderlag, tillämpas på markanläggning som har anskaffats under ett beskattningsår för vilket taxering skett senast år 1991.

6.4.4.4 Exempel på beräkning av värdeminskningssavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning

En grafisk industri förvärvade en fastighet 1 juli 1994 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 1999 färdigställdes en nyuppförd tillbyggnad. Bolagets räkenskapsår sammanfaller med kalenderåret. Entreprenadsumman uppgick till 2 000 000 kr exkl. moms.

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) sedimentsbassäng i anslutning till avloppet (utanför huskroppen) 50 000 kr
- p) huskroppen i övrigt 1 078 000 kr

Till markanläggningar

$$c + d = \underline{52\,000\text{ kr}}$$

Till inventarier

$$f + g + j + k + l + n + o = \underline{787\,000\text{ kr}}$$

Till byggnaden

$$a + b + e + h + i + m + p = \underline{1\,161\,000\text{ kr}}$$

Värdeminskningsskatten kan vid

2000 års taxering högst beräknas enligt följande till:

För markanläggningar

Avskrivningsunderlaget utgör 52 000 kr. Anläggningen färdigställdes 1/7 varför värdeminskning endast medges för halva året. Avdraget kan beräknas till 1 300 kr ($= 1/2 \times 5 \% \times 52\,000$).

För inventarier

(Räkenskapsenlig avskrivning tillämpas) 30 % av 787 000 kr = 236 100 kr.

För byggnaden

Avskrivning får göras med 4 % årligen. Eftersom anläggningen färdigställdes 1/7 medges värdeminskningssavdrag för halva året. Avskrivningen kan då beräknas till 23 220 kr.

Sammanlagt erhålls värdeminskningssavdrag med 1 300 kr (markanläggning) + 236 100 kr (inventarier) + 23 220 kr (byggnad) dvs. 260 620 kr. Därutöver medges avdrag för avskrivning på den vid förvärvet befintliga byggnaden på ett underlag om $150/200 \times 306\,000 = 229\,500$ dvs. med ytterligare 9 180 kr.

6.4.4.5 Direktavdrag för bygginvesteringar

Lag (1994:1850) om direktavdrag för byggnader m.m.
Prop. 1994/95:25
bet. 1994/95:FiU1

I syfte att stimulera investeringar inom byggsektorn infördes 1994 ett tidsbegränsat direktavdrag för annan nybyggnation än bostäder. Direktavdrag fick göras med 50 % av utgifterna för ny-,

till- eller ombyggnad under tiden november 1994 - maj 1996. Resterande 50 % får dras av enligt de vanliga avskrivningsreglerna (se 6.4.4.2). Direktavdraget fick inte överstiga ett särskilt avdragsutrymme som bl.a. omfattar återföring av skatteutjämningsreserv (surv). Se vidare avsnitt 7.4.4.5 i 1997 års utgåva av denna handledning.

6.4.4.6 Substansminskning av naturtillgångar

Gemensamma bestämmelser

Avdrag för substansminskning av naturtillgångar medges enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 11 KL.

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 utvinner man 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.).

Alternativregel Realisationsvinst- beräkning

Om den skattskyldige begär det skall som utgångspunkt för att beräkna anskaffningsvärdet användas det belopp som han enligt reavinstreglerna (25 § 3-6 mom. SIL) 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.

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.

Olika möjligheter finns

Tillämpningen av reavinstreglerna medför att den skattskyldige kan komma att stå inför olika alternativ när han skall beräkna anskaffningsvärdet. Har täkten åsatts ett eget taxeringsvärde sker beräkningen på samma sätt som vid avyttring av en vanlig fastighet. Enligt 25 § 1 mom. 2 st. SIL kan den skattskyldige, om han begär det, utgå från den större enhet i vilken täkten tidigare har ingått och därvid använda sig av delavyttringsreglerna (25 § 6 mom. SIL).

Delavyttringsreglerna

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 skall 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 skall kunna fördelas dels i den allmänna motiveringen s. 36, dels i specialmotiveringen, s. 50, och därvid anfört i huvudsak:

"Värderingen kan utan tvivel leda till svårigheter i vissa fall. Svårigheterna skall dock inte överdrivas. I anslutning till att exploateringen börjar skall 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 specialmotiveringen 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 skall 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 skall 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 skall läggas till grund för fördelningen."

**Exploaterings-
kostnader**

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.

**Återställnings-
kostnader, reser-
veringar**

Återställningskostnader enligt Miljöbalken 12 kap. får läggas till anskaffningsvärdet. Har en reservering för framtida utgifter (se avsnitt 15.2.3) 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 RR 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 skulle tillkommit den tidigare ägaren, om denne alltså hade ägt fastigheten.

**Fastighetsägare
betraktas som
ägare trots
nyttjanderättsupp-
låtelse**

I bestämmelserna i 1 kap. 5 f § FTL anges att som ägare skall anses nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § FTL, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsersättning. I en uttrycklig bestämmelse (23 § anv. p. 11 st. 8 KL) anges att vid tillämpning av anvisningspunkten skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt mot engångsersättning, utan hinder av vad som föreskrivs i 4 § KL, betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

**Avdrag för för-
skottsersättning**

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 skall redovisas i balansräkningen vilket förutsätter att han avslutar sin löpande bokföring med årsbokslut. Skriftligt avtal om utvinningen skall 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 skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår (23 § anv. p. 11 st. 3 KL).

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 grustakten. 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 (23 § anv. p. 11 st. 4 KL).

Äldre övergångsbestämmelser

De nu genomgångna bestämmelserna om beräkning av en naturtillgångs anskaffningsvärde trädde i kraft 1981-04-01 och tillämpas på utvinning av en naturtillgång som påbörjats efter utgången av mars 1981. De kan tillämpas även i de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av mars månad 1981. Den skattskyldige måste yrka en sådan tillämpning. Beräkningen enligt de nya reglerna skall göras som om en ny utvinning hade påbörjats vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag yrkas första gången enligt de nya bestämmelserna.

Om tillstånd enligt lag har getts för utvinning vid skilda tillfällen och för skilda områden skall tidpunkten för utvinningens början bestämmas särskilt för varje område.

Har en skattskyldig beräknat anskaffningsvärdet för en naturtillgång enligt äldre bestämmelser, skall den omständigheten att täktmarken vid 1981 års allmänna fastighetstaxering eller senare får ändrad beskattningsnatur inte medföra någon ändring av avskrivningsunderlaget.

6.4.4.7 Schema över reglerna för värdeminskningsavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar m.m.

Avskrivningsobjekt	Avskrivningsunderlag vid		Beräkning av	Jämkning av	Förskjutna avdrag
	köp e.d.	gåva e.d.	avskrivningens storlek	avdrag m h t beskattningens årets längd	
Byggnad ¹	Anskaffningskostnaden	Avskrivningsplan övertas	Se avsnitt 7.4.4.2	Ja	Nej
Markanläggning ²	0	Avskrivningsplan övertas	5 el. 10 % av anskaffningskostnaden	Ja	Nej
Mark dvs. råmark	0	0		-	-
Substansminskning av naturtillgång, dvs. grustäkt stenbrott etc	Anskaffningskostnaden (alt belopp enl reavinstreglerna dock högst 75 % av allmänna saluvärdet)	Avskrivningsunderlaget övertas	0 Avdrag motsv minskningen av tillgången	-	Ja

¹ Byggnad

Byggnadsstomme, schaktning och pålning för byggnad, ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas osv. 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.

6.4.5 Hyresfastigheter m.m.

6.4.5.1 Allmänt

De avsnitt i handledningen som behandlar redovisning, intäkter, kostnader, avskrivningar m.m. i näringsverksamhet gäller även för näringsfastighet. Detta avsnitt tar endast upp sådant som är speciellt för uthyrd näringsfastighet.

Uthyrtd småhus

Ett småhus, dvs. en- eller tvåfamiljsfastighet som ägs av fysisk person och som används för uthyrning, kan klassificeras antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet beroende på omfattningen av uthyrningen (avsnitt 6.2). Om fastigheten klassificeras som privatbostadsfastighet skall inkomst av uthyrning beskattas i inkomstslaget kapital. Om den däremot klassificeras som näringsfastighet sker redovisningen av fastigheten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bokföringsmässig grund

All inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn skall tas till fordringar och skulder samt att intäkter och kostnader skall redovisas på det beskattningsår då redovisning enligt god redovisningssed bör eller bort ske.

Fiktiv värde- minskning

När en fastighet som tidigare varit privatbostad genom karaktärsbyte övergår till att bli näringsfastighet skall värdeminskningssavdrag anses ha medgetts under den tid den varit privatbostad (23 § anv. p. 6 st. 8 KL). Detsamma gäller markanläggning (23 § anv. p. 7 st. 7 KL) samt byggnads- eller markinventarier (23 § anv. p. 12 st. 4 KL) på sådan fastighet. Se även avsnitt 6.4.4.2 och 6.4.4.3.

6.4.5.2 Exempel på intäkter av hyresfastighet

Hyres- ersättning m.m.

Alla hyresinkomster skall redovisas brutto, dvs. inklusive eventuella tillägg för bränsle, elektrisk ström m.m. Detta gäller även andra ersättningar som inflyter för fastigheten, t.ex. ersättningar för garage, parkeringsplatser och reklamskyltar m.m.

Om emellertid hyresgästen betalar kostnaden för t.ex. el eller olja direkt till leverantören ingår dessa inte i den hyra som beskattas hos fastighetsägaren. Skatteplikt föreligger inte under vissa omständigheter för sådant avdrag på ordinarie hyra som en hyresgäst kan få för utförandet av vissa förvaltningsuppgifter.

Bostadsförmån

Om ägaren själv bebor fastigheten skall han beskattas för bostadsförmån. Om annan person hyresfritt disponerar bostad eller annan lokal i fastigheten skall värdet av detta nyttjande tas upp som intäkt av fastigheten. Angående principerna för värderingen av bostadsförmånen se avsnitt 6.4.2. och RSV:s rekommendationer om vissa förmåner (RSV S 1998:40).

Försäljning av produkter m.m.

Uttag och försäljning av produkter från plantering eller trädgårdsland skall redovisas enligt de allmänna reglerna för uttag och försäljning av produkter i näringsverksamhet. Eftersom inkomsten uppkommer i en redan befintlig näringsverksamhet utgör den ej hobbyverksamhet.

Avyttring av inventarier

Alla intäkter genom försäljning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier som inte hänförs till byggnad, tas upp till beskattning enligt gällande regler för avyttringar av inventarier m.m. i näringsverksamhet. Detta gäller t.ex. kontorsinventarier, verktyg och fordon m.m. vilka används i skötseln och driften av fastigheten samt även sådana delar av och tillhör till en fastighet som i skattehänseende hänförs till inventarier (byggnadsinventarier).

6.4.5.3 Exempel på kostnader för hyresfastighet**Brandförsäkring**

Brandförsäkring som tagits för all framtid och för vilken premie erlagts på en gång får dras av med 5 % av premiens belopp.

Erläggs premien för försäkring för all framtid under ett bestämt antal år får man göra avdrag med så många procent av under året erlagd premie som anges i tabellen i 23 § anv. p. 31 KL.

För behandling av allframtidsförsäkring vid räntefördelning samt reavinstberäkning, se SRN:s förhandsbesked den i rättsfallsprotokoll nr 16/96.

Reparation och underhåll

Kostnader för reparation och underhåll av byggnader, inventarier och markanläggningar är omedelbart avdragsgilla. Se angående det s.k. utvidgade reparationsbegreppet avsnitt 6.4.3.

Ny-, till- och ombyggnad

Kostnader för ny-, till- och ombyggnad, s. k. förbättringskostnader, skall aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag (avsnitt 6.4.4).

Lön till anställda m.m.

Avdrag får ske för lön och lönebikostnader till vicevärd, portvakt och gårdskarlar e.d. Har anställd åtnjutit bostadsförmån i fastigheten kan motsvarande belopp, för tydlighetens skull ur avgiftssynpunkt, redovisas dels som hyresintäkt dels som lönekostnad (avsnitt 6.4.2).

Vatten, renhållning m.m.

Kostnader för vatten och renhållning m.m. är avdragsgilla i den mån dessa kostnader åligger fastighetsägaren.

Räntor

Avdrag får ske för ränta på lånat i näringsverksamheten nedlagt kapital. Såvitt gäller regler om intäkts- och avdragsberäkning då statligt räntebidrag erhållits, se avsnitt 6.4.3. Räntor och avgifter för byggnadskreditiv är avdragsgilla då de betalas av låntagaren (23 § anv. p. 1 KL).

Tillsynsresor

När det gäller fritidshus som klassificeras som näringsfastighet får fastighetsägaren vid behov avdrag för tillsynsresor till fastigheten. Saknas allmänna kommunikationer kan avdrag medges för kostnad för resa med bil (jfr avsnitt 4.4.2).

Övriga kostnader

Även andra kostnader än ovan berörda kan vara avdragsgilla, t.ex. kostnader i samband med upptagande av lån, t.ex. uppläggning och besiktning, kostnader för gravationsbevis, pantbrev, inteckning, bankgarantiavgift och aviseringsavgift m.m.

6.4.6 Fastighet som tillhör bostadsrättsförening m.m.

6.4.6.1 Äkta och oäkta bostadsföretag

Vid inkomstbeskattningen skiljer man mellan äkta och oäkta bostadsföretag. Däremot har det ingen betydelse om det rör sig om en bostadsrättsförening enligt BrL eller om en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag som bildats enligt äldre rätt (jfr avsnitt 7.1).

Med äkta bostadsföretag förstås ekonomisk förening (dvs. bostadsrättsförening eller bostadsförening) och aktiebolag (bostadsaktiebolag) vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att för medlemmar eller delägare bereda bostäder i hus som ägs av föreningen eller bolaget (2 § 7 mom. 1 st. första meningen SIL). RSV har i rekommendationer (RSV S 1999:43) uttalat att om minst 60 % av hela taxeringsvärdet för bostadsföretagets fastighet belöper på lägenheter som upplåtits till medlemmar eller delägare med bostadsrätt eller hyresrätt, bör företaget räknas som äkta.

Lägenheter som upplåts till juridiska personer skall enligt SRN:s förhandsbesked den 21 maj 1999 (RSV:s rättsfallsprotokoll 20/99) inte medräknas bland dem som är upplåtna till delägare

med bostads- eller hyresrätt.

Ett bostadsföretag som, vid sidan av verksamheten att bereda bostäder åt delägare, bedriver annan verksamhet i mer än ringa omfattning anses inte som äkta bostadsföretag, prop. 1957:3 s. 19 och RR: s dom den 18 november 1999 mål nr 7096-1998.

Rekommendationerna innehåller också uttalande om garageföreningar (jfr 2 § 7 mom. 1 st. andra meningen SIL). Bostadsföretag som inte uppfyller dessa villkor räknas som oäkta.

Bedömnings- tidpunkt

Bedömningen av om ett bostadsföretag är äkta eller oäkta torde i allmänhet göras efter förhållandena vid beskattningsårets utgång. Såvitt gäller reavinstbeskattningen är dock i stället förhållandena vid avyttringsårets ingång avgörande (26 § 1 mom. sista stycket SIL).

Allmännyttan

Kommunägda bostadsföretag skall numera beskattas enligt konventionell metod.

Särskilda regler har införts för att underlätta övergången ifrån den tidigare schablonbeskattningen. Vid övergången till konventionell beskattning skall byggnadens bokförda värde utgöra skattemässigt restvärde (oavskrivet anskaffningsvärde). Detsamma gäller för inventarier. Vidare hänförs befintliga markanläggningar till byggnad.

Underskott i fastighetsförvaltningen, som uppkommit före övergången till konventionell beskattning får inte utnyttjas när bostadsföretaget beskattas konventionellt.

6.4.6.2 Beskattning av äkta bostadsföretag

Lägenheter som upplåts med bostadsrätt

ligger i hus som ägs av en bostadsrättsförening. Även småhus kan upplåtas med bostadsrätt; husen ägs då av föreningen. För föreningen, som är en juridisk person, blir dess inkomst av fastigheten att hänföra till näringsverksamhet. Detta gäller oavsett om föreningen är ett äkta bostadsföretag eller ej.

Schablon- beskattning

Beskattningen av äkta bostadsföretag regleras i 2 § 7 mom. 2 och 3 st. SIL. Företaget skall som intäkt av fastigheten ta upp ett belopp motsvarande 3 % av fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret. Skulle taxeringsvärde inte vara åsatt, skall fastighetens värde uppskattas enligt de grunder som gällde för fastighetstaxering det året. Avdrag från denna fastighetsintäkt medges endast för ränta på lånat i fastigheten nedlagt kapital och för tomträttsavgäld o.d. men däremot inte för andra driftkostnader eller för värdeminskning på byggnaden. Har bostadsföretaget andra intäkter eller kostnader än som hänförs till fastigheten beskattas dessa enligt vanliga regler för näringsverksamhet.

6.4.6.3 Beskattning av medlem i äkta bostadsföretag

För medlemmarna i ett äkta bostadsföretag gäller att bostäderna antingen är privatbostäder eller ingår i näringsverksamhet enligt 5 § 4 st. KL.

Reglerna för löpande beskattning av privatbostäder behandlas i avsnitt 7.3.1.

Hör bostadsrätten till näringsverksamhet, gäller i tillämpliga delar samma regler som i övrigt för beskattning av näringsverksamhet i allmänhet och av näringsfastighet.

6.4.6.4 Beskattning av oäkta bostadsföretag

Om en bostadsrättsförening inte uppfyller

kraven för att utgöra ett äkta bostadsföretag sker beskattningen enligt vanliga regler för respektive associationsform och dess ägare. Sålunda redovisar företaget som intäkt hyresvärdet av de lägenheter som disponerats av medlemmar eller delägare och verkliga hyror från andra hyresgäster och gör avdrag enligt vanliga regler, alltså bl.a. för värdeminskning av byggnad (se vidare RSV S 1999:43).

6.4.6.5 Beskattning av medlem i oäkta bostadsföretag

En andel i ett oäkta bostadsföretag kan inte räknas som privatbostad enligt 5 § KL.

Under innehavstiden beskattas medlemmen i inkomstslaget kapital för utdelning från bolaget eller föreningen, dvs. skillnaden mellan hyresvärdet för disponerad lägenhet och erlagd avgift. Försäljning av andelen beskattas enligt 27 § SIL. De särskilda reglerna i 3 § 1 a-g mom. SIL om begränsad skattefrihet för utdelning och reavinst (de s.k. lättnadsreglerna) gäller även för utdelning från och reavinst vid avyttring av aktie eller andel i oäkta bostadsföretag (förutsättning att de ej är kooperativa). Sådan utdelning kan bestå av t.ex. pengar eller bostadsförmån. Angående lättnadsreglerna, se vidare avsnitt 5.13.

Även om en andel i ett oäkta bostadsföretag innehas för näringsverksamhetsändamål, torde den (så länge den inte är omsättningstillgång) anses höra till inkomstslaget kapital (jfr motsatsvis 22 § anv p. 1 st. 3 KL).

6.4.7 Deläggande och andelshus

En fastighet kan ha flera delägare. Var och en beskattas för sin andel av inkomsterna från fastigheten. För andelshus finns emellertid vissa särbestämmelser.

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, skall en prövning göras om hans innehav är att anse som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt vanliga regler (avsnitt 6.2).

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. Delägarernas andel av löpande driftkostnader samt utgiftsräntor m.m. är avdragsgilla för honom.

Hyresvärdet av den egna bostaden skall 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, skall 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 (23 § anv. p. 5 KL) och innebär följande.

Kostnaden för reparationsarbeten på en fastighet som ägs av tre eller fler fysiska personer, direkt eller indirekt genom handels- bolag, 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 det år då åtgärderna utfördes.

De reparationskostnader som överstiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde skall

aktiveras och avskrivs enligt reglerna för näringsfastighet. När ett andelshus avyttras gäller särskilda regler för dessa aktiverade kostnader vid beräkningen av avdragsgillt omkostnadsbelopp för fastigheten (25 § 4 mom. 1 st. SIL).

Underskott

Uppkommer underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår, har den skattskyldige rätt att efter yrkande göra avdrag som för reaförlust för underskottet, helt eller delvis, i inkomstslaget kapital (3 § 13 mom. 2 st. SIL, jfr 1991/92:SkU13). Förlusten skall alltså i så fall kvoterats till 70 %, se avsnitt 5.6.3.3 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 (avsnitt 6.2). 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 N 1)	
150 Andel av uthyrda lokaler i fastigheten + 10 000	
151 Andel av gemensamma ränteintäkter + 10 000	
170 Andel av fastighetsskatt - 10 000	
173 Andel av reparationer och underhåll - 30 000	
170 Andel av andra fastighetsutgifter (inklusive egna ränteutgifter)	- 120 000
152 Bostadsförmån för egen lägenhet + <u>40 000</u>	
850 Underskott	
	100 000

I princip skulle i detta fall för var och en av posterna vid koderna 151, 173 och 170 en utredning göras om vad som belöper på

den egna lägenheten och vad som belöper på fastighetsinnehavet i övrigt. Vanligtvis bör det emellertid enligt RSV:s uppfattning godtas om fördelningen görs med ledning enbart av å ena sidan hyresvärdet för den egna lägenheten och å andra sidan hyresintäkter i övrigt, dvs. posterna 150 och 152. 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. 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 25 § 11 mom. SIL m. m. (se avsnitt 6.5.3.4).

6.5 Reavinst. Uppskov

22 § anv. p. 5, 6, 9 och 10 KL
24 och 25 §§ SIL
prop. 1989/90:110 s. 406-423, 709-719, SkU30
SOU 1989:33 del I s. 147, del II s. 69-92
prop. 1990/91:54 s. 225-229, SkU10
Lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad (UAL)
prop. 1993/94:45, SkU11

6.5.1 Gemensamma principer

6.5.1.1 I vilket inkomstslag beskattas vinsten?

Fysiska personer

För fysiska personer och dödsbon är reavinst vid icke yrkesmässig avyttring av bl.a. fastighet skattepliktig intäkt av kapital enligt 3 § 1 mom. SIL. Detta gäller både privatbostadsfastighet och näringsfastighet som är anläggningstillgång. Är avyttringen yrkesmässig, dvs. gäller den en näringsfastighet som är omsättningstillgång, skall försäljningsintäkten redovisas i näringsverksamheten (avsnitt 21.3).

Juridiska personer

För juridiska personer som är skattesubjekt redovisas avyttringen i näringsverksamheten.

Handelsbolag

Handelsbolag är inte skattesubjekt. Inkomst vid avyttring av fastighet beskattas därför hos bolagets delägare.

6.5.1.2 Fastighet utomlands

Samma vinstberäkningsregler gäller om fastigheten ligger utomlands (24 § 1 mom. 4 st. SIL; 5 st. innehåller bestämmelser om köpeskilling i utländsk valuta, se vidare handledningen i internationell beskattning).

6.5.1.3 Avyttring

Med avyttring avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (24 § 2 mom. 1 st. SIL), dvs. onerös överlåtelse. Andra exempel på sådan överlåtelse är apport, expropriation, delavyttring, upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid och (om vederlag utgår i pengar) marköverföring genom fastighetsreglering.

Gåva av fastighet mot vederlag i form av annan fastighet anses delvis vara byte av fastigheter som föranleder reavinstbeskattning av gåvotagaren. Se RÅ 1991 ref. 98, även beträffande beräkningen.

Kontinuitets- principen

Har äganderätten övergått genom fång som inte är jämförbart med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom närmast föregående onerösa fång (24 § 1 mom. 3 st. SIL), den s.k. kontinuitetsprincipen. Den benefike förvärvaren får tillgodoräkna sig anskaffningskostnad och förbättringskostnad från förre innehavaren. Däremot innebär inte kontinuitetsprincipen att fastighetens karaktär av privatbostad övertas av den nye innehavaren. Härvidlag skall en ny bedömning göras efter hans förhållanden med tillämpning av bl.a. tröghetsregeln.

Köp eller gåva

Vid avgörandet av om en fastighetsöverlåtelse skall betraktas som köp eller gåva tillämpas helhetsprincipen. För bostadsrätter och annan lös egendom tillämpas i stället delningsprincipen (avsnitt 8.4.1). Det saknar betydelse hur parterna själva betecknat överlåtelseavtalet. För fastigheter anses överlåtelsen helt och hållet utgöra köp om mottagarens vederlag motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet för överlåtelseåret.

Bland äldre rättsfall kan nämnas bl.a.

- RÅ 1969 ref. 32, lånen var mindre än taxeringsvärdet varför gåva i enlighet med avtalet

- RÅ 1969 Fi 756, köpeskilling större än taxeringsvärdet varför köp (SvSKT 1970 s. 69), - RÅ81 1:29, köpeskilling mindre än taxeringsvärdet varför gåva trots att parterna betecknat avtalet som köp.

Se även RÅ85 1:51, där RR ansåg gåva föreligga med följande motivering

"Enligt avtalet mellan M och hans hustru skall köpeskillingen för fastigheten, 300 000 kr, i sin helhet erläggas först tio år efter avtalets undertecknande. Någon ränta skall

inte betalas under denna tioårsperiod. Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på fastigheten, vars taxeringsvärde uppgår till 160 000 kr. Nuvärdet vid avtalstillfället av det vederlag M sålunda erhåller understiger betydligt värdet av fastigheten."

Om marknadsvärdet är lägre än taxeringsvärdet

Mot bakgrund av sjunkande fastighetsvärden, kan det ifrågasättas om överlåtelser till marknadsvärde som understiger taxeringsvärdet skall anses som gåvor vid bedömningen av reavinstbeskattning för överlåtare och anskaffningsvärde för förvärvaren. Detta bör enligt RSV:s uppfattning inte vara fallet. I de rättsfall som föreligger torde det nämligen ha varit underförstått att marknadsvärdet varit högre än taxeringsvärdet. I princip bör bedömningen vara densamma oavsett om förvärvaren är närstående till överlåtare eller ej.

Köp eller arv

Angående arvingars köp från dödsbo som sker utan samband med arvskifte finns beträffande fastigheter en fast utvecklad inkomstskattepraxis som innebär avsteg från den ovan nämnda helhetsprincipen. Trots att det enligt civilrätten är fullt möjligt för dödsbodelägare att köpa egendom från dödsboet anses vid inkomstbeskattningen en lika stor andel av fastigheten som delägaren har i dödsboet ha förvärvats genom arv (RÅ 1953 Fi 774, 1966 Fi 506 och RÅ84 1:92). "Försäljning" i samband med arvskifte genom arvskifteslikvid skall däremot inte föranleda inkomstbeskattning (RÅ 1941 ref. 51, 1942 Fi 1040 och RSV FB Dt 1977:10).

Nyttjanderätt Fastighetsreglering

Angående upplåtelse av nyttjanderätt m. m. och marköverföring genom fastighetsreglering (avsnitt 6.5.5 och 6.5.6).

6.5.1.4 Rätt beskattningsår

Skattskyldigheten inträder det år avyttringen sker (24 § 4 mom. 1 st. SIL).

De tidigare reglerna om första kronans princip har tagits bort. Övergångsbestämmelser finns beträffande avyttringar som skett före 1991 men som inte beskattats senast vid 1991 års taxering (p. 2 av övergångsbestämmelserna till SIL. När beskattning skall ske på grund av detta stadgande, beräknas vinsten enligt nu gällande regler, varvid dock är att märka att den nedan behandlade p. 4 av övergångsbestämmelserna till SIL inte är tillämplig.

24 § 4 mom. 2 st. SIL innehåller regler om framtida köpeskilling vars storlek inte kan fastställas vid den aktuella taxeringen. Reglerna innebär att man gör en ny vinstberäkning med tillämpning av samma bestämmelser som tidigare. Den del av vinsten som inte redan har beskattats skall tas upp vid taxeringen för det år då tilläggsköpeskillingens storlek blir känd. För avyttringar som skett före 1990 års utgång gäller p. 3 i övergångsbestämmelserna till SIL.

Avyttringsdag

Avyttringen sker genom köpekontraktets undertecknande. Detta gäller även om det finns en avtalsklausul om att äganderätten skall övergå på köparen vid senare tidpunkt (RÅ 1950 ref. 5 och RN serie I 1968 nr 6:5). Bestämmelser som innebär att köpet inte skall fullföljas om köparen inte erlägger full köpeskilling ändrar ingenting därvidlag. Tillträdesdagen saknar således betydelse i detta avseende.

Kontraktsdatum gäller även om

försäljningen gjorts beroende av något villkor eller av att myndighet skall godkänna överlåtelsen. Skulle ett sådant villkor inte uppfyllas eller sådant tillstånd inte ges, hävs som regel fastighetsförsäljningen. Någon reavinstberäkning skall då enligt allmänna principer inte ske.

Expropriation

I expropriationsfall har dagen för enkelt eller kvalificerat förhandstillträde ansetts vara avyttringsdag (RÅ 1972 ref. 22 och RSV/FB Dt 1981:6).

Säljare och köpare är enligt JB inte bundna av utfästelse att sälja eller köpa fastighet. En skriftlig förbindelse att framdeles sälja en fastighet utlöser inte heller någon reavinstbeskattning (RÅ 1957 Fi 1084).

Äganderätten till en bostadsbyggnad som uppförts av en åbo under den tid han innehaft en jordbruksfastighet med åborätt (ständig besittningsrätt) har inte ansetts övergå på innehavaren förrän vid den tidpunkt då fastigheten hade friköpts (RSV: s meddelanden 1972 ser. I nr 8:10).

6.5.1.5 Förluster

Avdrag för reaförlust medges bara om förlusten är definitiv (24 § 4 mom. 1 st. 3 p. SIL).

24 § 3 mom. SIL innehåller vissa bestämmelser som skall förhindra avdrag för konstgjorda förluster. Reglerna är generellt utformade men är framför allt föranledda av att helhetsprincipen gäller för fastigheter, jfr ovan (och prop. 1989/90:110 s. 711). Sålunda föreligger inte avdragsrätt för förlust som uppkommer på grund av avyttring till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet (24 § 3 mom. 1 st. SIL). I den mån omkostnadsbeloppet överstiger marknadsvärdet torde förlusten dock vara avdragsgill. Bestämmelserna

gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 711).

Vid bedömningen av om förlust uppkommit skall det vidare beaktas om den skattskyldige eller någon honom närstående på grund av avyttringen direkt eller indirekt tillförsäkrats en rättighet eller förmån som, trots att den av särskilda skäl inte skall åsättas något värde vid vinstberäkningen, ändå får antas ha ett värde (24 § 3 mom. 2 st. SIL). En förlust som beror på att säljaren av ett småhus fått överta en hyreslägenhet av köparen är således inte avdragsgill (jfr prop. 1989/90:110 s. 711, se även avsnitt 5.6.3.2).

Förluster som uppkommer till följd av att man använder uppräkningsstalen, alternativregel II eller III eller 3 000-kronorsavdraget i övergångsbestämmelserna är inte avdragsgilla (punkt 3 av anvisningarna till 36 § KL i äldre lydelse).

För avyttringar som görs den 1 juli 1994 eller senare är realisationsförluster på *privatbostäder* avdragsgilla till 50 procent (25 § 11 mom. SIL och övergångsbestämmelserna punkt 2).

För reaförluster på *näringsfastigheter* och motsvarande bostadsrätter gäller efter den 1 juli 1994 att 63 procent av en förlust är avdragsgill (25 § 11 mom. SIL och övergångsbestämmelserna punkt 2). Denna kvotering gäller inte för andra juridiska personer än dödsbon (2 § 1 mom. åttonde stycket SIL).

6.5.1.6 Dold äganderätt

I RÅ 1989 ref. 91 har klargjorts att dold äganderätt skall beaktas vid inkomstbeskattningen. Den öppne ägaren skall alltså beskattas endast för den andel, vanligtvis hälften, som han verkligen ägt och den dolde ägaren för vad han sålt.

6.5.1.7 Flera taxeringsenheter

Beräkningen av reavinst eller reaförlust skall göras särskilt för varje såld taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet (25 § 1 mom. 1 st. första meningen SIL). Om det vid försäljningen är fråga om två eller flera taxeringsenheter, men dessa tidigare under innehavstiden ingått i en och samma taxeringsenhet, får om den skattskyldige så yrkar beräkningen göras som om de utgjorde en enda taxeringsenhet (25 § 1 mom. 2 st. SIL, alternativregeln).

Om flera taxeringsenheter sålts till samma köpare och alternativregeln inte använts, måste utredning göras för varje såld taxeringsenhet. Detta förutsätter att försäljningssumman, om den är gemensam för flera taxeringsenheter, delas upp på de olika taxeringsenheterna.

I rättsfallet RÅ80 1:14 hade en skattskyldig sålt en jordbruksfastighet vid skilda tillfällen under samma beskattningsår. Skogsmarken hade sålts till fortifikationsförvaltningen och återstoden av fastigheten till lantbruksnämnden. Fastigheten ansågs vid reavinstberäkningen ha avyttrats genom två av varandra oberoende försäljningar. Den skattskyldige hade hävdade att hela fastigheten hade sålts till samma köpare, staten.

Delavyttring

Särskilda regler finns för beräkning av omkostnadsbeloppet vid avyttring av del av en fastighet (avsnitt 6.5.4).

6.5.1.8 Fastighet som består av delar med olika karaktär

Omfattar taxeringsenheten förutom näringsfastigheten även privatbostadsfastighet, skall vinst eller förlust beräknas särskilt för privatbostadsfastigheten (25 § 1 mom. 1 st. andra meningen SIL). Ett vanligt fall är att en jordbruksfastighet omfattar ett småhus med tomtmark som är

privatbostad för säljaren.

Det saknas övergångsbestämmelser till denna uppdelningsregel, som därför synes vara tillämplig även om vinstberäkningen görs enligt övergångsbestämmelserna.

Eftersom vinstberäkningarna skall göras separat, kan olika beräkningssätt användas på de olika delarna.

Innan beräkning av vinst eller förlust sker för de olika delarna på en fastighet bör överlåtelsens karaktär av oneröst fång fastställas för hela fastigheten (taxeringsenheten). Se ovan avsnitt 6.5.1.3 om helhetsprincipen.

När vinstberäkningarna görs, måste försäljningsintäkten och anskaffningsvärdet fördelas på de olika delarna. Företes inte utredning som talar för annan fördelning, bör vanligtvis försäljningsintäkterna kunna fördelas med ledning av aktuellt taxeringsvärde. Äldre taxeringsvärden kan däremot inte alltid tjäna som underlag för fördelning av ingångsvärde. Enligt RSV:s uppfattning bör det normalt godtas att privatbostadsfastighetens andel av hela fastigheten vid anskaffningstillfället antages vara lika stor som vid försäljningstillfället. Ett skäl att inte godta en sådan fördelning kan vara att omfattande ny-, till- eller ombyggnad skett.

6.5.2 Privatbostadsfastigheter

Översikt över vinstberäkningsreglerna

När realisationsvinsten beräknas, kan olika regler vara tillämpliga. Följande regler finns för privatbostadsfastigheter:

- Den nya huvudregeln, enligt vilken hälften av vinsten är skattepliktig. Förutsättningen är att avyttringen skett den 8 september 1993 eller senare. Se avsnitt 6.5.2.1.
- För fastigheter som innehades den

31 december 1990 och som avyttras senast år 1999 finns vidare ytterligare övergångs- regler, de s.k. indexreglerna. Se avsnitt 6.5.2.2. - För beräkning av förlust gäller särskilda regler, se avsnitt 6.5.1.5 ovan.

6.5.2.1 Huvudregel: halva vinsten skattepliktig

Den nya huvudregeln gäller avyttringar den 8 september 1993 eller senare. Enligt denna regel är halva den framräknade vinsten skattepliktig. Skatten är 30 % på den skattepliktiga delen av vinsten.

Huvudregelns omfattning

Huvudregeln gör inte någon skillnad mellan permanentbostäder och andra privatbostäder. (Uppskov kan däremot inte medges för annat än permanentbostäder, se avsnitt 6.5.7 nedan.)

Vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkt och omkostnadsbelopp (24 § 1 mom. 1 st. SIL).

Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkten är köpeskillingen minskad med försäljningskostnader.

Köpeskillning (försäljningspris, vederlag)

Som försäljningspris räknas det pris som avtalats mellan säljare och köpare. Vid *byte* anses marknadsvärdet av den tillbyttta egendomen (t.ex. en annan villa eller en bostadsrätt) som köpeskillning.

Försäljningskostnader

Kostnader för avyttringen skall avräknas från försäljningspriset och inte inräknas i omkostnadsbeloppet (24 § 1 mom. 1 st. SIL).

Som försäljningskostnader räknas mäklarkostnader och annan försäljningsprovision, advokatkostnader, kostnader för värdering av småhuset och andra kostnader som säljaren haft för försäljningen t.ex. kostnader för fondstämpel, korrespondens, telefon och porto, allt under förutsättning att kostnaderna inte skall dras av i någon annan förvärvskälla.

När försäljningskostnaderna räknas bort från vederlaget återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.

Ersättningar som inte ingår i försäljningsintäkten

Undantagsförmån

Värdet av undantagsförmån som säljaren förbehållit sig skall inte räknas in i försäljningspriset utan är intäkt av tjänst (31 § 2 st. d) KL).

Egendomslivränta

Vid 1985 års taxering infördes nya regler i fråga om sådana avyttringar av fast eller lös egendom där vederlaget, eller del av det, utgår i form av egendomslivränta. De nya reglerna gäller avyttringar som har skett den 1 juli 1984 och senare. I fråga om avyttringar som har skett före detta datum gäller äldre regler (handledning för taxering 1989 sid. 210).

De nya reglerna skiljer på två huvudfall, *tidsbegränsad livränta* och *livsvarig livränta* (24 § 5 mom. och 3 § 11 mom. SIL samt 32 § 2 mom. KL).

Fall av *tidsbegränsad livränta* kan också delas in i två kategorier.

1. Den första kategorin avser de fall då köparen och säljaren har avtalat både köpeskillingen och storleken av de livräntor som framdeles skall betalas. Sådana avtal medför att reavinsten skall beräknas på summan av den avtalade köpeskillingen och de i framtiden utfallande livräntebeloppen. Detta gäller både det fall att storleken av de framtida livräntebeloppen finns angiven direkt i avtalet och det fall då de framtida livräntebeloppen skall räknas upp med någon procentsats som anges i avtalet.

2. Den andra kategorin avser de fall då de i avtalet angivna livräntebeloppen skall räknas upp beroende på vissa framtida förhållanden, t.ex. förändringar i konsumentprisindex. I dessa fall kan man inte direkt från avtalet beräkna hur stort det sammanlagda beloppet kommer att bli (köpeskillning plus livränta). I sådana fall skiljer man i skattehänseende på å ena sidan de livräntebelopp vars storlek anges direkt i avtalet och å andra sidan de tilläggsbelopp som skall utgå på grund av uppräkningsen. Köpeskillingen jämte summan av de angivna livräntebeloppen utgör skattepliktig intäkt vid reavinstberäkningen. De i framtiden utfallande tilläggsbeloppen skall i stället behandlas som ränta för både köpare och säljare. De skall alltså redovisas under inkomst av kapital i takt med att beloppen erläggs.

Till gruppen *livsvariga livräntor* räknas även sådana som skall utgå minst ett visst antal år eller högst ett visst antal år, om det dessutom anges att livräntan är livsvarig. Är det fråga om livsvarig livränta skall som intäkt vid reavinstberäkningen tas upp det kapitaliserade värdet av det årliga livräntebeloppet. Härvid tillämpas tabell III till lagen om statlig förmögenhetsskatt (i vissa fall tabell II). En del av den årliga utbetalningen skall dock behandlas som ränta för både köpare och säljare. Denna del skall alltså redovisas under inkomst av kapital i takt med att beloppen erläggs. Hur stor del som årligen skall anses som ränta bestäms

enligt vissa procentsatser som finns införda i en tabell under 32 § 2 mom. KL. Procentsatserna varierar i förhållande till mottagarens ålder.

Andra avyttringar än köp

Värdet vid byte av fastighet

Vid byte bör vederlaget för utbytt fastighet beräknas till värdet av den tillbytta egendomen. Jfr även RÅ 1991 ref. 98 som omnämnts i avsnitt 6.5.1.3.

Värdet vid apport

Värdet av apportegendom kan sättas lika med avräkningspriset (RÅ 1932 Fi 592).

Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningskostnaden för privatbostadsfastigheten och förbättringskostnader under innehavstiden. Om man säljer en ersättningsbostad (eller en ersättningsfastighet enligt äldre regler), skall omkostnadsbeloppet minskas, se vidare nedan. Inga indexuppräknings skall göras.

Anskaffningskostnaden

Anskaffningskostnaden (ingångsvärdet) är köpeskillingen för småhuset jämte inköpsprovision, stämpelskatt, lagfartskostnader, inteckningskostnader för köpeskillingsreverser o.d. (24 § 1 mom. 1 st. SIL).

Schablonmässigt anskaffningsvärde

I princip är det det verkliga inköpspriset som skall läggas till grund för anskaffningskostnaden. Fastigheter anses dock alltid anskaffade tidigast 1952. Härvid gäller följande.

Om närmast föregående köp eller byte eller liknande förvärv skett före 1952, beräknas vinsten som om fastigheten hade förvärvats den 1 januari 1952.

Anskaffningsvärdet skall då beräknas till 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952. Kan man visa att anskaffningskostnaden för fastigheten översteg 150 % av 1952 års taxeringsvärde, får den verkliga anskaffningskostnaden användas. Denna regel är nästan densamma som den s.k. alternativregel 1 i övergångsbestämmelserna, jfr nedan avsnitt 6.5.2. Används alternativregeln, där denna är tillämplig, får indexuppräkning göras, men å andra sidan är då hela den vinst som framkommer skattepliktig.

Fanns det inte taxeringsvärde för fastigheten 1952, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det dåvarande taxeringsvärdet för den fastighet som den nu avyttrade fastigheten ingått i eller det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet.

Benefikt fång

Om fastigheten förvärvats genom benefikt fång är ingångsvärdet vad den föregående ägaren erlade när han förvärvade fastigheten genom ett oneröst fång. Skulle också föregående ägares förvärv vara av benefik natur skall man utgå från den köpeskilling som erlades då fastigheten senast förvärvades genom oneröst fång.

Har en fastighet förvärvats genom köp, byte e.d. från närstående fysisk eller juridisk person före ingången av 1968 och har lagfart e.d. sökts efter den 8 november 1967, skall fastigheten anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed

jämförliga fång som skett närmast dessförinnan från annan än närstående.

**Undantagsförmån
m.m.**

I ingångsvärdet får inte medräknas undantagsförmån, livränta eller ersättning för inventarier (RÅ 1969 ref. 62).

**Fastighet som
köpts ut från
bostadsrätts-
förening**

Vid avyttring av fastighet, som säljaren tidigare har förvärvat genom utköp från bostadsrättsförening, skall ingångsvärdet bestämmas med utgångspunkt i den köpeskilling som fastställdes vid utköpet. Således får anskaffningskostnaden för bostadsrätten inte räknas med. Inte heller får sådana förbättringskostnader, som lagts ned på fastigheten innan utköpet skedde, beaktas (jfr RÅ 1974 ref. 10, återgivet i RRK R74 1:33).

Fasta inventarier

I ingångsvärdet får inte räknas in anskaffningskostnaden för fasta inventarier o.d. Detta gäller också om ingångsvärdet enligt övergångsbestämmelserna fastställs med utgångspunkt i taxeringsvärdet ett visst år.

Understiger ersättningen för fasta inventarier o.d. 25 % av vederlaget för hela fastigheten behöver någon reducering av taxeringsvärdet inte göras.

Uppgår ersättningen däremot till 25 % eller mer av vederlaget för fastigheten skall taxeringsvärdet reduceras. Reduceringen sker i första hand proportionellt mot inventarieersättningens del av den totala köpeskillingen.

Hänför sig t.ex. 40 % av köpeskillingen för en såld fastighet till fasta inventarier o.d. skall alltså i normalfallet också taxeringsvärdet reduceras med 40 %. Kan den skattskyldige visa att andelen fasta inventarier o.d. är lägre i taxeringsvärdet (t.ex. 15 %) än i försäljningslikviden

(40 %) behöver taxeringsvärdet inte reduceras med mer än 15 %.

Vid reducering av taxeringsvärde som har åsatts 1975 eller senare skall man bortse från ersättning som hänför sig till industritillbehör. Detta beror på att industritillbehör fr.o.m. 1975 års allmänna fastighetstaxering inte ingår i taxeringsvärdet.

Förbättrings- kostnader

Med förbättringskostnader avses såväl ny-, till- och ombyggnad som värdehöjande reparationer och underhåll.

Förbättringskostnader får räknas med i omkostnadsbeloppet för sådana år då de uppgått till minst 5 000 kr. Om förbättringskostnaderna avser värdehöjande reparationer och underhåll av småhuset gäller dessutom att de inte får vara äldre än 5 år vid avyttringstillfället för att vara avdragsgilla. För ny-, till- och ombyggnader gäller ingen tidsgräns (24 § 1 mom. 1 st. och 25 § 4 mom. 1 st. SIL).

Kostnaderna anses normalt nedlagda det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som utförts (25 § 4 mom. 1 st. sista meningen SIL).

Exempel

Hildur säljer en privatbostad 1999. 1988 lade hon ned 10 000 kr på förbättringar. Därav avsåg 4 000 kr kostnader för ombyggnad och 6 000 kr värdehöjande reparationer. Ingetdera av dessa belopp berättigar Hildur till något avdrag. Reparationskostnaden är äldre än fem år och får därför inte beaktas, och tagna för sig understiger ombyggnadskostnaderna 5 000 kr.

Exempel

1994 reparerade Hildur sin privatbostad för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en värdeförhöjning. Under Hildurs

innehavstid därefter förslits bostaden, men när den säljs 1998 återstår t.ex. 3 000 kr som värdehöjning. Hildur får avdrag med detta belopp. (Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringskostnaderna.)

Förbättringskostnaderna före 1952 får inte räknas med.

Det nu sagda gäller även för fastigheter som före 1991 schablonbeskattades.

**Privatbostads-
fastighet som inte
schablonbeskattats**

Förbättringskostnader för privatbostadsfastighet som beskattades enligt konventionell metod eller i något av inkomstlagen rörelse eller jordbruk före 1 januari 1991 måste behandlas olika beroende på om kostnaden lades ned före eller efter 1 januari 1991, dvs. om avdrag tidigare medgivits eller inte. I p. 10 av övergångsbestämmelserna till KL anges hur kostnad för vilka avdrag medgivits skall behandlas. Övergångsregeln gäller vid avyttringar under tiden 1 januari 1991 - 31 december 1999.

Kostnad som lades ned före 1 januari 1991: Kostnad för ny- till eller ombyggnad får räknas in i omkostnadsbeloppet i sin helhet. Kostnad för värdehöjande reparation och underhåll har redan dragit av och får inte räknas in i omkostnadsbeloppet.

Kostnad som lades ned efter 1 januari 1991: För förbättringskostnad som lades ned efter den 1 januari 1991 har inte något avdrag erhållits. Kostnaderna behandlas på samma sätt som för privatbostadsfastigheter som tidigare schablonbeskattades (se ovan).

**Privatbostads-
fastighet som
varit
näringsfastighet**

Bedömning av förbättringskostnader för denna typ av fastigheter kan bli aktuell först vid 1993 års taxering, dvs. för fastighet som klassificerades som näringsfastighet vid 1992 års taxering och som ändrat karaktär under 1992. Vid 1993 års taxering görs avskattning (avsnitt 7.5.3.2). Avskattning innebär att vissa tidigare medgivna avdrag återläggs i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en privatbostadsfastighet som avskattats säljs, får kostnad för värdehöjande reparation och underhåll alltid öka omkostnadsbeloppet under förutsättning av att kostnaden återlagts till beskattning vid karaktärsskiftet, 25 § 4 mom. tredje stycket SIL. (Någon tidsgräns gäller inte enligt det lagrummet.)

**Försäkrings-
ersättning**

Försäkringsersättning för skada på privatbostadsfastighet utgör inte skattepliktig intäkt (19 § 1 st. femte ledet KL samt 2 § 1 mom. och 25 § 7 mom. SIL).

Har försäkringsersättning som inte räknas till skattepliktig intäkt utgått är kostnaderna för förbättringsarbete avdragsgilla vid vinstberäkningen endast i den mån kostnaderna överstigit den utgående försäkringsersättningen.

Om sådan skattefri försäkringsersättning har överstigit de kostnader som lagts ned för att avhjälpa skadan skall omkostnadsbeloppet minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaderna.

**Skattereduktion
för byggnads-
arbete**

Byggnadsarbete på bostadshus under 1993 och 1994 kunde enligt särskilda regler ge ägaren rätt till skattereduktion beräknad på utgifterna för byggnadsarbetet. Detsamma gäller nu för arbete under 1996-1998. Sådan skattereduktion påverkar inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid beräkningen av realisationsvinst.

**Bidrag från staten
m.m.**

I omkostnadsbeloppet får inte medräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag (24 § 1 mom. 1 st. SIL).

Ersättningsbostad, ersättningsfastighet

Ersättningsbostad

Om den fastighet som avyttrats är en ersättningsbostad enligt de nya reglerna om uppskov i avsnitt 6.6.7 nedan, skall omkostnadsbeloppet minskas med det vinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades (25 § 8 mom. andra stycket SIL och 10 § UAL).

Exempel

Ivar säljer i oktober 1995 sin bostadsrätt med en vinst om 300 000 kr. Han köper en ny dyrare villa och uppfyller villkoren för att få göra uppskovsavdrag med 300 000 kr. I november 1998 säljer han den nya villan och flyttar till en hyreslägenhet. När han deklarerar försäljningen av villan måste han minska omkostnadsbeloppet för villan med 300 000 kr.

Exempel

Inger säljer i november 1998 sin bostadsrätt för 1 miljon kr. Realisationsvinsten blir 400 000 kr och den skattepliktiga delen därav 200 000 kr. Hon köper en ersättningsbostad för 750 000 kr och

får göra uppskovsavdrag med $\frac{3}{4} \times 200\,000 \text{ kr} = 150\,000 \text{ kr}$. När hon säljer ersättningsbostaden skall hon minska omkostnadsbeloppet med $\frac{3}{4} \times 400\,000 \text{ kr} = 300\,000 \text{ kr}$.

Ersättningsfastighet

Före 1991 fanns äldre regler om uppskov med beskattningen av realisationsvinst vid försäljning av fastigheter. Om den avyttrade fastigheten är en ersättningsfastighet enligt de äldre reglerna, skall omkostnadsbeloppet minskas med det uppskovsbelopp som tidigare medgivits (25 § 8 mom. första stycket SIL).

Skattepliktig vinst

När man räknat ihop anskaffningskostnaderna och förbättringskostnaderna och dragit ifrån eventuella uppskovsbelopp får man omkostnadsbeloppet. Detta dras av ifrån försäljningsintäkten, och vad som återstår är vinsten. Av den sålunda framräknade vinsten är halva beloppet skattepliktigt.

Skatten på den skattepliktiga vinsten är 30 procent.

Exempel

Privatbostadsfastighet som schablonbeskattats före 1 januari 1991. Reavinstberäkning enligt huvudregeln.

A säljer sin privatbostadsfastighet 1 juli 1998 för 1 300 000 kr. A köpte fastigheten 1976 för 400 000 kr. Under innehavstiden har han haft följande utgifter för fastigheten

1976 Lagfart 4 000 kr
1977 Ombyggnad 50 000 kr
1978 Värdehöjande reparation och underhåll 15 000 kr
1994 " 8 000 kr
1996 " 4 000 kr
1998 Mäklrararvode 50 000 kr

Försäljningsintäkt
Försäljningspris 1 300 000
- mäklrararvode 50 000
1 250 000

Omkostnadsbelopp
Ingångsvärde (anskaffningspris 400 000
+lagfart 4 000) 404 000
Ombyggnad 1977 + 50 000
Värdehöjande reparationer 1978 0 *
" 1994 + 8 000
" 1996 0 **
= 462 000

- 462 000
788 000

Skattepliktig realisationsvinst blir enligt grundregeln 788 000 kr. *Kostnaden beaktas inte då den är äldre än fem år vid avyttringstillfället

**Kostnaden understiger 5 000 kr.

6.5.2.2 Indexreglerna

Om fastigheten förvärvats före den 1 januari 1991 och avyttras under tiden den 1 januari 1991 - den 31 december 1999 är övergångsbestämmelserna i 4 p. till SIL tillämpliga.

Att fastigheten skall ha förvärvats före 1991 (prop. 1989/90:110 del 1 s. 728), torde innebära att det är senaste onerösa förvärv som måste ha skett före 1991. Är så fallet, synes med stöd av kontinuitetsprincipen (24 § 1 mom. SIL) även den som åtkommit fastigheten genom benefikt förvärv 1991 eller senare kunna använda övergångsreglerna i tillämpliga delar.

Enligt övergångsbestämmelserna får omkostnadsbeloppet vid försäljning av en fastighet senast den 31 december 1999 beräknas på följande sätt. Det omkostnadsbelopp som skulle ha gällt vid en försäljning den 31 december 1990 enligt då gällande regler ökas med förbättringskostnader m.m. som lagts ned

på fastigheten under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället. När man beräknar omkostnadsbeloppet per den 31 december 1990 görs indexuppräkningsindex med åtta och inte fyra års förskjutning. Motsvarande tidsförskjutning gäller vid *tidigareläggning*. Enligt 11 § uppskovslagen i dess lydelse intill den 1 juli 1990 gäller en motsvarande fyraårsförskjutning i fråga om uppräkningsindex med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget. Det finns ingen uttrycklig bestämmelse om att förskjutningen i stället skall vara åtta år när ett uppskovsbelopp skall beaktas vid tillämpning av den aktuella övergångsbestämmelsen. Det har emellertid uttalats i prop 1989/90:110 s. 728 att samma tidsförskjutning skall gälla i fråga om uppskov. Detta är också till den skattskyldiges fördel.

Regeln kan ställas upp så här.

Intäkt

- Omkostnadsbelopp per den 31 december 1990 beräknat enligt någon av nedan angivna regler dvs. med indexuppräkningsindex med åtta års förskjutning

- Förbättringskostnader under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället beräknat enligt nya regler, dvs. bl.a. utan indexberäkning

+ Ev. uppskovsbelopp uppräknat med index med åtta års förskjutning

- Värdeminskningsavdrag före 1991 (för konventionellt beskattad fastighet) uppräknade med index

= Vinst

Används indexreglerna, är hela den vinst som framkommer skattepliktig. Någon kvotering till hälften skall sålunda inte ske.

Omkostnadsbeloppet per den 31 december 1990 beräknas på något av följande sätt (enligt äldre bestämmelserna i 36 § anv. KL).

Huvudregel (köp efter 1951)

Enligt huvudregeln får man dra av följande poster

Ingångsvärde

Ingångsvärdet är köpeskillingen inklusive kostnader för förvärvet, såsom inköpsprovision, stämpelskatt, lagfartskostnader, inteckningskostnader för köpeskillingsreverser o.d., om avdrag tidigare inte medgivits vid den årliga taxeringen. Har fastigheten erhållits genom arv, gåva eller testamente eller genom bodelning får man som ingångsvärde ta upp köpeskillingen vid närmast föregående köp. Ingångsvärdet får därefter räknas upp med ett omräkningstal. Det omräkningstal som skall användas är det som gäller för åttonde året efter det år fastigheten inköptes. Inköptes fastigheten exempelvis 1970, skall omräkningstalet för 1978 användas.

Omräkningstal

Följande omräkningstal skall användas

1960	7,48	1976	3,11
1961	7,29	1977	2,79
1962	6,99	1978	2,54
1963	6,79	1979	2,37
1964	6,57	1980	2,08
1965	6,26	1981	1,86
1966	5,89	1982	1,71
1967	5,64	1983	1,57
1968	5,53	1984	1,45
1969	5,38	1985	1,35
1970	5,04	1986	1,30
1971	4,68	1987	1,25
1972	4,42	1988	1,18

1973	4,14	1989	1,11
1974	3,76	1990	1,00
1975	3,43		

Det bör observeras att man normalt inte kan tillämpa huvudregeln på fastigheter, som förvärvats före 1952. I stället skall då alternativregel I användas (se nedan). Kan man emellertid visa att köpeskillingen vid förvärv före 1952 överstiger 150 % av taxeringsvärdet 1952, får man ta upp köpeskillingen som ingångsvärde. Sådant ingångsvärde får dock uppräknas endast med omräkningstalet för 1960 (åtta års senareläggning), oavsett hur långt tillbaka i tiden man innehaft fastigheten.

Förbättrings-kostnader

Förbättringskostnader som nedlagts under tiden från förvärvet fram t.o.m. den 31 december 1990. Avdrag får göras endast för de år då kostnaderna uppgått till minst 3 000 kr. Kostnader, som nedlagts före 1952, får över huvud taget inte medräknas. Med förbättringskostnader avses kostnader för ny-, till- och ombyggnad samt för värdehöjande reparationer. Avdragsgilla förbättringskostnader får uppräknas med omräkningstalet för åttonde året efter det år då kostnaderna lades ned.

Fast belopp

Fast belopp på 3 000 kr för varje påbörjat kalenderår av innehavstiden. Avdrag för fast belopp medges aldrig för tidigare år än 1952 och inte för senare år än 1980. Fast belopp räknas fr.o.m. det år fastigheten anskaffades. Om vinstberäkningen sker med ledning av visst års taxeringsvärde får fast belopp tillgodoräknas för tiden från detta år. Regeln om åtta års senareläggning gäller alltså inte i fråga om fast belopp.

Förutsättning för 3 000 kronorsavdraget är att det funnits byggnad huvudsakligen avsedd för bostadsändamål på fastigheten och att byggnaden vid försäljningstillfället

haft (eller bort ha) ett taxerat värde på minst 10 000 kr. Om byggnaden faktiskt utnyttjats till stadigvarande bostad medges dock alltid avdrag.

Eftersom övergångsbestämmelserna är att det är det omkostnadsbelopp som hade kunnat utnyttjas vid en avyttring den 31 december 1990 som får användas, synes kravet på byggnadens taxerade värde avse tidpunkten den 31 december 1990.

Om man däremot anser att det är förhållandena på den faktiska avyttringsdagen som är avgörande, torde man få beakta att en byggnad numera inte åsätts något värde vid fastighetstaxering om inte värdet skulle uppgå till minst 50 000 kr (7 kap. 16 § FTL). Vid tillämpning av indexreglerna synes man få uppskatta vilket taxerat värde byggnaden skulle ha bortsett från 50 000-kronorsregeln.

Om en bostadsbyggnad rivits eller förstörts, t.ex. genom brand, får man tillgodoräkna sig fast belopp även för den tid då denna tidigare byggnad funnits på fastigheten om arbetet med att uppföra en ersättningsbyggnad påbörjats inom ett år.

Har en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag med fast belopp endast för den tid då byggnaden därefter åter använts huvudsakligen för bostadsändamål.

Benefikt eller oneröst fång?

Om fastigheten har förvärvats genom ett benefikt fång utgör ingångsvärdet vad den föregående ägaren erlade när han förvärvade fastigheten genom ett oneröst fång. Skulle också föregående ägares förvärv vara av benefik natur skall man utgå från den köpeskillning som erlades då fastigheten senast förvärvades genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Senaste onerösa fång kan ligga långt tillbaka i tiden och kan ha följts av flera

benefika fång. Under sådana förhållanden kan det vara svårt att fastställa ingångsvärdet med utgångspunkt i faktisk anskaffningskostnad. För att underlätta vinstberäkningen har därför hjälpregler tillskapats, alternativregel I-III.

Exempel

Reavinstberäkning enligt huvudregeln i indexreglerna. Samma förutsättningar gäller som i exemplet i avsnitt 7.5.2.1.

1 300 000

- mäklararvode 50 000 1 250 000

Omkostnadsbelopp

Ingångsvärde (anskaffnings-

pris 400 000 + lagfart

4 000) x 1,45 = 585 800

Ombyggnad 1977

50 000 x 1,35 67 500

Värdehöjande reparationer

1978 15 000 x 1,30 19 500

1994 8 000

1996 0 **

Fast belopp 1976-1980

5 år x 3 000 15 000

= 695 800 - 695 800

554 200

Skattepliktig reavinst beräknad enligt övergångsregeln (huvudregeln) blir 554 200 kr.

* Indextalet åtta år efter det år kostnaden lades ned.

** Beloppsgränsen 5 000 kr gäller för
kostnad som nedlagts efter 1 januari 1991.

Försäljningsintäkt

Försäljningspris 1 300
000

- mäklrararvode	50	
000		1 250 000

Omkostnadsbelopp

Ingångsvärde
(anskaffningspris 400
000 + lagfart 4 000) x
1,45* 585 800

Ombyggnad 1977

50 000 x 1,35 67 500

Värdehöjande
reparationer

1978 15 000 x 1,30 19 500

1994 8 000

1996 0**

Fast belopp 1976-1980

5 år x 3 000 15 000

= 695 800 - 695 800

554 200

Alternativregel I (köp före 1952)

Om närmast föregående köp skett före 1952 beräknas realisationsvinsten som om fastigheten förvärvats den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall då beräknas till 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952 varefter detta belopp uppräknas med ledning av omräkningstalet för 1960 (åtta års senareläggning). Man tar således inte hänsyn till kostnader som avser tiden före 1952. Jfr huvudregeln ovan.

I övrigt får man från försäljningspriset, minskat med försäljningsprovision och liknande kostnader, avräkna samma poster som enligt huvudregeln dvs. förbättringskostnader under åren 1952-1990 och fast belopp för åren 1952-1980.

Alternativregel II (fastigheten anskaffad före 1971)

Om fastigheten anskaffats senast den 31 december 1970 får man vid beräkning av ingångsvärdet i stället utgå från 133 % av det taxeringsvärde som gällde 1970. Detta värde indexuppräknas sedan med det omräkningstal som gäller för 1978, dvs. 2,54.

Avdrag för fast belopp får göras för åren 1970-1980 med 33 000 kr (11 x 3 000 kr).

Avdrag för förbättringskostnader får göras för kostnader nedlagda under tiden 1970-1990 och som uppgått till minst 3 000 kr per år. Förbättringskostnaderna får indexuppräknas med omräkningstalet för åttonde året efter det år då kostnaderna lades ned.

Alternativregel III (arv senast 31 december 1990)

Om fastigheten förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning med anledning av makes eller sambos död kan man i stället för verklig anskaffningskostnad som ingångsvärde ta upp 150 % av det taxeringsvärde som gällde året före dödsfallet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Sistnämnda värde avser det fall då särskilt värde har beräknats p.g. a. förändringar på fastigheten som har skett efter den tidpunkt då taxeringsvärde senast åsattes.

Alternativregel III får endast tillämpas om dödsfallet ägt rum efter 1952 och senast 1990. I annat fall gäller alternativregel I.

Ägde dödsfallet rum *efter 1970* får man som ingångsvärde ta upp endast 133 % av taxeringsvärdet (eller i arvsskattehänseende gällande värde).

Indexuppräkning av ingångsvärdet sker med det omräkningstal som gäller för åttonde året efter det år som taxeringsvärdet avser.

Innehavstiden enligt denna alternativregel räknas från året före dödsfallet. Avdrag för

förbättringskostnader och fast belopp medges således endast från denna tidpunkt. Ingångsvärdet, förbättringskostnader och fast belopp beräknas som ovan under huvudregeln.

Den omständigheten att en fastighet ingått i den skattskyldiges gifterättsgods föranleder inte att han i anledning av makens död anses ha gjort ett nytt förvärv som alternativregel III skulle kunna användas på (RÅ 1992 ref. 39).

Gemensamma bestämmelser

Val av metod

Det står den skattskyldige fritt att vid beräkning av ingångsvärde välja vilken av tillgängliga metoder han önskar använda. Om han väljer att utgå från den faktiska anskaffningskostnaden och yrkar betydande avdrag för förbättringskostnader men inte tillfredsställande kan dokumentera dessa, torde skattemyndigheten ex officio kunna beräkna ingångsvärde enligt tillämplig alternativ metod.

Specialregel Förvärv före 1968

Fortfarande gäller övergångsbestämmelserna till 1967 års lagstiftning om reavinst vid avyttring av fastighet. Har fastighet förvärvats före 1968 från närstående fysisk eller juridisk person och har lagfart sökts efter den 6 november 1967 skall fastigheten anses förvärvad genom det onerösa fång som skett närmast dessförinnan från annan än närstående. Den köpeskilling som avtalats mellan närstående säljare och köpare får alltså inte läggas till grund för vinstberäkningen.

Garantiregel

Vid införandet 1980 av reglerna med senareläggning av uppräknings- och omräkningstal, intogs en garantiregel (övergångsbestämmelserna p. 2 till SFS 1980:998). Garantiregeln skulle förhindra

att de nya reglerna fick rektroaktiv verkan. Den innebär att den skattskyldige alltid skall ha rätt till åtminstone samma avdrag som han skulle ha fått om han hade sålt fastigheten 1980. Garantiregeln gäller fortfarande och kan i vissa fall bli förmånligare än övergångsbestämmelserna till SIL eftersom indexuppräkningsen enligt dessa senareläggs med åtta år. Någon sådan senareläggning skall nämligen inte göras beträffande garantiregeln.

6.5.3 Näringsfastigheter

6.5.3.1 Allmänt

En översikt över vinstberäkningsreglerna för näringsfastigheter finns i avsnitt 6.5.3.3.

En näringsfastighet är antingen omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Försäljning av omsättningstillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Fysisk person Dödsbo

Avyttring av näringsfastighet som är anläggningstillgång i verksamheten beräknas enligt reavinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital (24 och 25 §§ SIL). Samtidigt skall återläggning göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskningssavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll (avsnitt 6.5.3.2 nedan).

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma reavinstregler som gäller för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet (2 § 1 mom. 8 st. SIL).

Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Dessa beskattas därvid enligt vad som sägs i avsnitt 18.3.6.1.

Fåmansföretag

Särskilda regler gäller när delägare eller närstående till delägare säljer egendom, bl. a. fastighet, till fåmansföretag (24 § 6 mom. SIL, avsnitt 19.4).

6.5.3.2 Återläggning

Varför återläggning?

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskningssavdrag för fastighets anskaffningskostnad samt för kostnad avseende ny- till- eller ombyggnad. För reparations- och underhållskostnader 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 1 januari 1991.

Vinst vid avyttring av fastighet 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. värdehöjande reparationer beskattas efter en lägre skattesats än den som gällde när kostnaden drogs av. Bestämmelserna om återläggning har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering. Återläggning görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är omsättningstillgång, om vinsten beräknas enligt grundregeln. Skälen härför är grundregelns utformning. I omkostnadsbeloppet ingår alla kostnader för ny- till- och ombyggnad. De blir därigenom avdragna i sin helhet vid en reavinstberäkning enligt grundregeln. Den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten i form av årliga värdeminskningssavdrag måste därför återföras i detta inkomstslag i balanserande syfte.

Hur går återläggning till?

Reglerna om återläggning finns i 22 § anv. p. 5 och 6 samt i p. 9 och 10 övergångsbestämmelserna till KL.

Återläggning innebär att vissa avdrag som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återläggs). I 22 § anv. p. 5 st. 1 KL anges vilka avdrag som avses. Med de begränsningar som anges nedan skall återläggning göras med belopp motsvarande medgivna avdrag för

- värdeminskning av byggnad eller markanläggning
- skogsavdrag - substansminskning - avskrivning mot ersättningsfond och
- värdehöjande reparationer och underhåll

När skall återläggning göras?

Återläggning kan bli aktuell i tre situationer

1) Vid avyttring av näringsfastighet som inte är omsättningstillgång (22 § anv. p. 5 st. 1 KL).

2) Vid avyttring av privatbostadsfastighet under tiden 1 januari 1991 - 31 december 1999 när fastigheten klassificerades som privatbostadsfastighet från 1 januari 1991 och när den tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstslagen rörelse eller jordbruk (p. 9 övergångsbestämmelserna till KL).

3) När fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet (22 § anv. p. 5 st. 8 och anv. p. 6 KL).

Återläggning i samband med avyttring

Värdehöjande reparation och underhåll

För reparations- och underhållskostnad har direktavdrag medgivits. Sådan kostnad som dragits av under beskattningsåret och under de fem föregående åren skall återläggas i den mån kostnaden har medfört att fastighetens skick förbättrats. Samma belopp får, tillsammans med hela kostnaden för ny- till- eller ombyggnad, öka omkostnadsbeloppet vid vinstberäkning enligt grundregeln.

Vid bedömning av om nedlagd reparations- och underhållskostnad medfört förbättring jämförs fastighetens skick vid avyttringstillfället med det skick den befann sig i vid ingången av det femte året före beskattningsåret. Om förvärvet skett senare görs jämförelsen i stället med fastighetens skick vid förvärvstillfället (22 § anv p. 5 st. 6 KL).

När det gäller privatbostadsfastighet medges inte avdrag för reparation och underhåll. Sådana avdrag kunde emellertid ha medgivits före 1991 om fastigheten då var konventionellt beskattad. Eftersom den period som omfattas av återläggningsskyldigheten går fem år tillbaka från avyttringsåret gjordes återläggning för denna typ av kostnad sista gången vid 1996 års taxering för kostnader nedlagda under 1990.

Undantag från återläggning

Om vinstberäkning görs enligt p. 4 av övergångsbestämmelserna till SIL, dvs. enligt de regler som gällde tidigare, skall återläggning inte göras för avdrag som medgivits före 1 januari 1991 (p. 8 övergångsbestämmelserna till KL).

Vid beräkning enligt dessa regler beaktas medgivna värdeminskningssavdrag m.m. på så sätt att omkostnadsbeloppet reduceras.

Begränsning vid värdenedgång

Om fastigheten sålts med förlust skall endast avdrag för värdehöjande reparation och underhåll återläggas med fullt belopp. Övriga medgivna avdrag skall inte återläggas till den del vederlaget understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (22 § anv p. 5 st. 5 KL).

Vid beräkning av förlustens storlek skall eventuella inventarier avräknas från vederlaget. Omkostnadsbeloppet får inte minskas med uppskovsbelopp eller med värdeminskningssavdrag som på grund av förlust inte ska tas upp som inkomst.

Den del av värdeminskningssavdrag m.m. som inte skall återläggas skall i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. I avsnitt 6.5.3.3 finns ett exempel på hur återläggning och vinstberäkning skall göras vid värdenedgång. Även om förlusten beräknas enligt övergångsbestämmelserna till SIL, skall den skattskyldige minska omkostnadsbeloppet med värdeminskningssavdrag m.m. som på grund av förlusten inte återläggs i näringsverksamheten (Skatterättsnämndens förhandsbesked 7.10.1998).

Delavyttring

Vid delavyttring görs återläggning för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering på grundval av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras (22 § anv. p. 5 st. 3 KL).

Återläggning i samband med karaktärsbyte (avskattning)

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet, dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelser. Vid sådant förhållande skall avskattning ske (22 § anv. p. 5 st. 8 och anv. p. 6 KL).

I vilka fall görs avskattning?

Avskattning skall göras när

- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet övergår till privatbostadsfastighet utan att ägandeförhållandet förändras (22 § anv. p. 6 KL).
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är *anläggningstillgång* övergår till ny ägare genom benefik transaktion och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand (22 § anv. p. 5 st. 8 KL).
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är *omsättningstillgång* 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 (22 § anv. p. 5 st. 8 KL).

**Vad innebär
avskattning?**

Avskattning innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återläggs) på samma sätt och i samma omfattning som när fastigheten avyttras.

**Framtida
vinstberäkning**

Återläggning görs i dessa fall utan att realisationsvinst samtidigt beräknas. När privatbostadsfastigheten i en framtid avyttras får de belopp som återlagts vid avskattningen öka omkostnadsbeloppet på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återläggning görs vid ett och samma tillfälle.

Exempel

Realisationsvinstberäkning enligt huvudregeln + återläggning.

B säljer sin privatbostadsfastighet i september 1998 för 2 500 000 kr. Hon anskaffade fastigheten 1975 för 750 000 kr. Fastigheten beskattades som hyreshus före 1 januari 1991. B har haft följande utgifter och avdrag för fastigheten.

Nedlagda kostnader

1975	Lagfart	7 500 kr
1978	Ombyggnad	100 000 kr
1980	Värdehöjande reparationer och underhåll	50 000 kr
1987	"	75 000 kr
1996	"	4 000 kr
1997	Mäklrarvode	100 000 kr

Värdeminskningssavdrag

1975-1977: 7 500 kr/år	22 500 kr
1978-1990: 9 000 kr/år	117 000 kr

Försäljningsintäkt

Försäljnings pris
2 500 000
- mäklrarvode
100 000

Omkostnadsbelopp

Ingångsvärde
(anskaffningspris 750 000 +
lagfart 7 500)

757 500

Ombyggnad 1978

+ 100 000

Värdehöjande reparationer

1980 0*
1987 0*
1996 0**

Värdeminskning 1975-1990

139 500

= 857 500

- 857 500

1 542 500

139 500

Den skattepliktiga realisationsvinsten beräknad enligt grundregeln blir 1 542 500 kr. 139 500 kr skall återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet.

* Kostnaden räknas inte då den är äldre än fem år vid avyttringen

** Kostnaden understiger 5 000 kr.

6.5.3.3 Beräkning av vinst eller förlust

När realisationsvinsten beräknas, kan olika regler vara tillämpliga. Följande regler finns för näringsfastigheter:

- Huvudregeln för näringsfastigheter, enligt vilken 90 procent av vinsten är skattepliktig. Förutsättningen är att avyttringen skett den 8 september 1993 eller senare. Regeln finns i 25 §

11 mom. SIL. Den gäller fysiska personer (beträffande juridiska personer, se 2 § 1 mom. åttonde stycket SIL).

- För fastigheter som innehades den 31 december 1990 och som avyttras senast år 1999 finns vidare ytterligare övergångs- regler, de s.k. indexreglerna.
(Övergångsbestämmelserna till SFS 1990:651 punkt 4.) De gäller såväl fysiska som juridiska personer. - För beräkning av förlust gäller särskilda regler, se avsnitt 6.5.1.5 ovan.

Skatten är 30 % på den skattepliktiga delen av vinsten.

Huvudregeln och indexreglerna för näringsfastigheter

Beträffande huvudregeln och indexregeln hänvisas i huvudsak till avsnitt 6.5.2.1 och 6.5.2.2. Här skall bara tilläggas följande som är speciellt för näringsfastigheter.

Huvudregeln

Huvudregeln för näringsfastigheter skiljer sig från den för privatbostadsfastigheter därigenom att 90 procent i stället för 50 procent av vinsten är skattepliktig. Förluster behandlas i avsnitt 6.5.1.5 ovan.

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 reavinstbeskattningen utom beträffande vissa kostnader för vilka omedelbart avdrag inte får göras därför att de täcks av statliga lån eller avsett andelshus (jfr 25 § 4 mom. 1 st. första meningen SIL) vilket behandlas nedan. I den mån sådana kostnader återförs till beskattning i näringsverksamheten på grund av återläggningsreglerna får de dock inräknas i omkostnadsbeloppet (25 § 4 mom. 3 st. SIL).

Vidare skall kostnader 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 skall återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid reavinstberäkningen (jfr 25 § 4 mom. 1 st. sista meningarna SIL).

Beträffande förbättringskostnader 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, skall i motsvarande mån återläggning inte göras av värdeminskningssavdrag m.m. (se nedan avsnitt 6.5.3.3). I stället skall omkostnadsbeloppet minskas med de belopp som på grund av det nu sagda inte skall återläggas (25 § 5 mom. 1 st. SIL).

Exempel

Reavinstberäkning av
omkostnadsbelopp samt återläggning
vid värdenedgång (huvudregeln)

Förutsättningar

D köpte en näringsfastighet 1990 för
1 000 000 kr och sålde den 1998 för
1 240 000 kr. Mäklrarvode: 60 000 kr.

Avdrag under innehavstiden

Värdehöjande reparation och underhåll 250
000

Värdeminskning på byggnad 10 000

Tidigare medgivet uppskov 300 000

Beräkning av omkostnadsbelopp

Försäljningspris 1 240 000

*Omkostnadsbelopp**

Ingångsvärde (anskaffningspris 1 000 000 +
omkostnad för köpet 15 000)

1 015 000

Värdehöjande reparationer och underhåll 250
000

1 265

000

- 1 265 000

- 25 000

*När denna beräkning görs skall inte
uppskovsbelopp eller
värdeminskningssavdrag beaktas.

Vid denna beräkning understiger
försäljningspriset omkostnadsbeloppet
med 25 000 kr. Detta belopp skall, i
den mån det ryms inom de gjorda
värdeminskningssavdragen, minska
omkostnadsbeloppet vid
vinstberäkningen. Eftersom
värdeminskningssavdragen inte var
större än 10 000 kr, skall i detta fall
det beloppet dras från
omkostnadsbeloppet. Motsvande
belopp (10 000) skall minska de
värdeminskningssavdrag som skall
återläggas.

		Realisationsvinst	Återläggning
<i>Försäljningsintäkt</i>			
Förs pris 1 240 000			
- mäklararv 60 000		1 180 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde		1 015 000	
Värdehöjande reparation och underhåll		+ 250 000	250 000
Uppskovsbelopp		- 300 000	
Värdeminskingsavdrag		- 10 000	0
= 955 000		- 955 000	
		225 000	250 000

Återläggning av 250 000 kr i näringsverksamhet innebär att kostnaderna behandlas som en ombyggnadskostnad. Resultatet blir alltså $(1\,180\,000 - 1\,265\,000 =) -85\,000$ kr. Därav har 10 000 kr tidigare tillgodoförts D genom avdraget för värdeminskning. Återstående förlust, 75 000 kr, minskar den reavinst på 300 000 kr som D tidigare fått uppskov med varefter 225 000 kr återstår att beskatta.

Ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond när den förvärvades, skall avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återläggningen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid reavinstbeskattningen i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 14.5. 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 skall få göras (enligt 2 § 2 och 3 st. lagen om ersättningsfond), kan den skattskyldige välja att redovisa ersättningen i

näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital (22 § anv. p. 1 st. 2 KL). Av bestämmelserna i 23 § anv. p. 18 KL framgår vidare att avdrag, beräknat enligt reavinstreglerna då medges i näringsverksamheten. Reavinsten blir på detta sätt intäkt i näringsverksamheten och berättigar till avsättning till ersättningsfond. Eftersom det samtidigt är fråga om att en näringsfastighet avyttrats, skall återläggning ske enligt vanliga regler. Även dessa återlagda belopp berättigar i sådana fall till avsättning till ersättningsfond.

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar reavinsten och återlagda belopp. Det erhållna vederlaget 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 skall avskrivningen mot ersättningsfonden beaktas. Den del av ersättningsfonden som motsvarar återlagda värdeminskningssavdrag m.m. samt värdehöjande reparationer och underhåll skall återföras till beskattning i näringsverksamheten (22 § anv. p. 5 st. 7 KL). Resten av ersättningsfonden, motsvarande reavinsten på ursprungsfastigheten, skall reducera omkostnadsbeloppet vid reavinstberäkningen i inkomstslaget kapital (25 § 5 mom. 3 st. SIL).

Exempel

Avyttring av ursprungsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1980 för 2 000 000 kr. Ersättning vid expropriation i januari 1991: 2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

Lagfart 1980 30 000 kr

Ombyggnad 1982 200 000 kr

Tillbyggnad 1983 300 000 kr

Värdehöjande reparationer

1984 80 000 kr

1986 50 000 kr

1990 70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningssavdrag 1980-1990 300 000 kr

Ianspråktagen investeringsreserv 1982 100 000 kr

Realisationsvinstberäkning enligt grundregeln

Realisationsvinstberäkningen enligt grundregeln		Realisationsvinst	Återläggning
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart)	2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Värdehöjande reparationer			
1984	0*		50 000
1986	+ 50 000		+ 70 000
1990	+ 70 000		
Värdeminskning 1980-1990			+ 300 000
Ianspråktagen investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		150 000	520 000

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet med 670 000 kr. Beloppet motsvarar realisationsvinsten 150 000 kr + återläggning 520 000 kr.

* Kostnaden räknas inte då den lades ned för mer än fem år sedan.

Avyttring av ersättningsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond med 670 000 kr se exemplet ovan. Fastigheten säljs i juli 1997 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991 Lagfart 60 000 kr
1991 Ombyggnad 100 000 kr
1992 Värdehöjande reparationer 150 000 kr
1993 " 75 000 kr
1997 Mäklararvode 240 000 kr

Värdeminskningssavdrag

1991-1996 113 000 kr

Den avskrivning som gjorts mot ersättningsfond, 670 000 kr, motsvarar realisationsvinst + återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten (se exemplet ovan). Ägaren kan sägas ha fått uppskov med beskattningen vid avyttring av fastighet nr 1.

När ersättningsfastigheten avyttras måste detta uppskovsbelopp beaktas. När realisationsvinst + återläggning beräknas för fastighet nr 2 görs därför justeringar.

Omkostnadsbeloppet skall reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad realisationsvinst för ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

Vid beräkning av belopp som skall återläggas skall den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten, dvs. 520 000 kr, läggas till.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

Andelshus

För ägare av andelshus finns begränsningar i avdragsrätten under innehavet för reparationer och underhåll (23 § anv. p. 5 KL). Vid vinstberäkning enligt grundregeln får omkostnadsbeloppet ökas med den del av utgifterna för vilken avdrag inte medgivits tidigare (25 § 4 mom. 1 st. SIL).

Bidrag och lån

När statliga lån eller bidrag utgått för reparation eller underhåll får kostnaderna inte dras av direkt (23 § anv. p. 4 KL). I den mån det inte är bidrag som utgått föreligger i stället avdragsrätt vid vinstberäkningen (25 § 4 mom. 1 st. SIL).

Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s. k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledning, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, skall denna ersättning inte tas med vid beräkning av realisationsvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (25 § 3 mom. SIL).

Indexreglerna

Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna för fastigheter som var konventionellt beskattade skall kostnader för ny-, till- eller ombyggnad före 1991 inräknas i omkostnadsbeloppet utan begränsningar och med indexuppräknings med åtta års förskjutning. Gjorda värdeminskningssavdrag skall dras av från omkostnadsbeloppet om de för år räknat uppgått till minst 3 000 kr. För värdeminskningssavdragen skall indexuppräknings göras på följande sätt.

a) Värdeminskningssavdrag som gjorts samma år som kostnaden lades ned på fastigheten och de därpå följande sju beskattningssåren skall räknas upp med omräkningstalet för det åttonde året efter det år kostnaden lades ned.

b) Värdeminskningssavdrag som gjorts fr.o.m. åttonde året efter det då kostnaden lades ned skall räknas upp med omräkningstalet för det år värdeminskningssavdraget gjordes.

För fastigheter som tidigare schablonbeskattades, skall kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad och för värdehöjande reparationer och underhåll inräknas i omkostnadsbeloppet enligt vad som sagts angående privatbostadsfastigheter.

Enligt äldre regler bestämdes underlaget för värdeminskningssavdrag i vissa fall schablonmässigt med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde. Vid övergången omkring 1970 till planerlig avskrivning var det dessutom tillåtet att beräkna ingångsvärdet för fastigheten enligt motsvarande schablonregler. I dessa fall går det inte att ange någon bestämd kostnad som värdeminskningssavdragen hänförs till. För sådana på schablon grundade värdeminskningssavdrag torde därför vad som sagts ovan om senareläggning av omräkningstalet inte gälla. I stället bör de räknas upp med omräkningstalen från samma år som de drogs av. Detta är emellertid till nackdel för den skattskyldige och frågan lär inte ha prövats i rättspraxis.

Exempel

C säljer sin näringsfastighet i juli 1997 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	Värdehöjande reparationer	300 000 kr
1990	"	50 000 kr
1995	"	4 000 kr
1997	Mäklrarvode	300 000 kr

Värdeminskning

1978	36 000 kr
1979-1990: 38 500/år	462 000 kr
1991-1997	250 250 kr

Realisationsvinsteräkningen enligt huvudregeln + återläggning

		Realisationsvinst	Återläggning
Försäljningsintäkt			
Försäljningspris			
6 000 000			
mäklrarvode			
- 300 000		5 700 000	
Omkostnadshelopp			
Ingångsvärde			
(anskaffningspris 3 000 000			
+ lagfart 30 000)	3 030 000		
Ombyggnad 1979	+ 200 000		
Värdehöjande reparationer			
1981	0*		
1990	0*		
1995	+ 4 000		4 000
			748 250
Värdeminskning 1978-1997			
= 3 234 000		- 3 234 000	
		2 466 000	752 250

Den skattepliktiga realisationsvinsten beräknad enligt grundregeln blir 2 466 000 kr. 752 250 kr skall tas upp till beskattning i näringsverksamhet.

* Kostnaden räknas inte då den är äldre än fem år vid avyttringen

Exempel

Vinstberäkning enligt övergångsbestämmelse + återläggning.

		Realisationsvinst	Återläggning
Försäljningsintäkt			
Försäljningspris 6 000 000			
- mäklararvode 300 000		5 700 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart) 3 030 000 x 1,30	3 939 000		
Ombyggnad 1979 200 000 x 1,25	+ 250 000		
Värdehöjande reparationer 1981 och 1990 1995	0* + 4 000**		4 000**
Värdeminskning 1978: 36 000 x 1,30 = 46 800 1979-1985: 7 år x 36 000 x 1,30 = 327 600 1986: 36 000 x 1,30 = 46 800 1979: 2 500 x 1,25 = 3 125 1980-1986: 7 år x 2 500 x 1,25 = 21 875 1987: 38 500 x 1,25 = 48 125 1988: 38 500 x 1,18 = 45 430 1989: 38 500 x 1,11 = 42 735 1990: 38 500 x 1,00 = 38 500 1991-1997: 250 250 <u>0</u> = 620 990	- 620 990		250 250***
Fast belopp 1978-1980 3 år x 3 000	+ 9 000 = 3 581 010	- 3 581 010	
		2 118 990	254 250

Skattepliktig vinst beräknad enligt alternativregeln (huvudregeln) blir 2 118 990 kr. 254 250 kr skall återläggas i inkomstlaget näringsverksamhet.

* Värdehöjande reparationer och underhåll för tid före 1 januari 1991 beaktas inte.

** För kostnader fr.o.m. 1 januari 1991 tillämpas de nya bestämmelserna. Värdehöjande reparationer och underhåll för 1995 skall öka omkostnadsbeloppet. Någon 5 000-kronorsgräns gäller inte för näringsfastighet. Beloppet skall samtidigt återläggas i näringsverksamhet.

*** De nya bestämmelserna gäller för kostnader som lagts ned efter 1 januari 1991.

6.5.3.4 Underskott i förvärvskälla

Om den förvärvskälla till vilken den avyttrade fastigheten hänförts visar underskott för det beskattningsår varunder avyttringen ägt rum, skall underskottet för fysiska personer och dödsbon dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital (25 § 10 mom. första meningen SIL). Avdraget medges oavsett enligt vilken regel vinsten beräknats. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget (25 § 10 mom. andra meningen SIL).

6.5.4 Delavyttring

6.5.4.1 Allmänt

När en fastighetsägare inte avyttrar hela taxeringsenheten utan endast en del av denna blir det nödvändigt att proportionera ingångsvärdet. Tre metoder står till buds, här benämnda metod 1, 2 och 3. Bestämmelserna om detta finns i 25 § 6 mom. SIL.

En avstyckad tomt kommer vid nästa fastighetstaxering i de flesta fall att bilda en egen taxeringsenhet. Om denna tomt försäljs utgör försäljningen inte en delavyttring - hela den nya taxeringsenheten försäljs ju. Reglerna om delavyttring får dock tillämpas i ett sådant fall, eftersom den försålda tomten och den kvarvarande delen av fastigheten tidigare under innehavstiden har utgjort en enda taxeringsenhet. Den skattskyldige får valfritt tillämpa antingen de vanliga reglerna om realisationsvinstberäkning eller reglerna om delavyttring (25 § 1 mom. 2 och 3 st. SIL).

Exempel, förutsättningar

Från en villafastighet med stor tomt avstyckas och säljs 1991 en tomt på 1 000 kvm för 80 000 kr. Före avstyckningen omfattade fastigheten 2 500 kvm och hade ett taxeringsvärde enligt AFT 90 på 300 000 kr varav mark 90 000 kr och byggnad 210 000 kr.

Fastigheten inköptes 1973 för 130 000 kr då taxeringsvärdet var 120 000 kr (mark 15 000 kr och byggnad 105 000 kr). Enligt de regler som gällde vid AFT 90 har den onormalt stora tomten inneburit en höjning av taxeringsvärdet på 30 000 kr.

6.5.4.2 Metod 1

Enligt metod 1 kan vinstberäkningen grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid avdragsberäkningen beaktas det ingångsvärde och de förbättringskostnader som faktiskt belöper på den del av fastigheten som avyttrats. Vid tillämpningen av beloppsgränserna på 5 000 kr för avdragsgilla förbättringskostnader skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten (25 § 6 mom. 1 st. andra meningen SIL). Inköpspriset för den avstyckade tomten framräknas genom proportionering med hjälp av taxeringsvärdet.

Lösning, metod 1

$$\frac{15\,000}{120\,000} \times 130\,000 = 16\,250$$

Ingångsvärdet för den avstyckade delen

$$\frac{1\,000}{2\,500} \times 16\,250 = 6\,500$$

Enligt grundregeln blir realisationsvinsten
(80 000 - 6 500) = 73 500 kr.

Denna metod fungerar tämligen väl när det gäller delförsäljning av privatbostadsfastigheter. Beräkningssättet blir betydligt mer komplicerat om försäljningen avser del av en jordbruksfastighet. Då måste den ursprungliga köpeskillingen fördelas på de olika delvärdena vid fastighetstaxeringen.

6.5.4.3 Metod 2

Om den skattskyldige begär det skall omkostnadsbeloppet i stället beräknas med ledning av värderelationerna vid

avyttringstillfället (25 § 6 mom. 1 st. tredje meningen SIL). Omkostnadsbeloppet tas då upp till ett belopp som motsvarar så stor del av fastighetens hela omkostnadsbelopp som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Svårigheten vid en sådan beräkning ligger ofta i att bestämma vilket värde hela fastigheten hade omedelbart före försäljningen. Oftast måste någon form av schablonberäkning tillgripas.

Enligt praxis (se även prop. 1975/76:180 s. 69 och 140) kan man utgå från fastighetens taxeringsvärde vid försäljningstillfället. Detta minskas med ett belopp som motsvarar den inverkan delförsäljningen eller markupplåtelsen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpades då taxeringsvärdet fastställdes.

Vid beräkning av fastighetens hela värde enligt denna metod skall för den ej avyttrade delen hänsyn tas dels till att taxeringsvärdet motsvarar 75 % av marknadsvärdet och dels till den värdestegring som kan ha skett fram till avyttringstillfället.

Taxeringsvärdet skall sålunda räknas upp med 1,33. För att komma fram till värdestegringen brukar man använda tillämpligt omräkningstal (RÅ85 Aa 158). Detta gäller både jordbruksfastighet och andra fastigheter.

Denna schablonregel för värdering är enligt förarbetena att anse som en hjälpregel. Den kan frångås om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

För att det skall kunna anses uppenbart att en enskild fastighet har ett visst värde som över- eller understiger det enligt schablonregeln framräknade värdet, bör detta visas genom en värdering av den aktuella fastigheten (RÅ84 1:66). När det

gäller jordbruksfastighet bör
lantbruksnämndens värdeintyg kunna
godtas.

I RÅ 1987 ref. 98 ansåg RR att
beräkningen av fastighetens hela värde
kan göras utan indexuppräknings om det
skulle visa sig att beräkningen skulle leda
till för högt belopp.

RR:s ställningstagande kan inte anses ha
brutit tidigare praxis i annat hänseende än
att indexuppräknings av 133 % av
taxeringsvärdet kan underlåtas om det kan
visas att detta skulle leda till för högt
resultat. Däremot ger domen inte utrymme
för att generellt tillåta att indexuppräknings
inte behöver göras.

Observera att försäljning av ideell andel av
fastighet inte är detsamma som
delavyttring.

Lösning, metod 2 enligt nya grundregeln

Fastighetens hela värde vid
avyttringstillfället kan beräknas enligt
följande

Taxeringsvärde vid försäljningstidpunkten
300 000

Den inverkan den sålda tomten kan antas
ha

haft på taxeringsvärdet $\frac{- 30\,000}{270\,000}$

133 % härav = marknadsvärdet 1990
360 000

Värdeförändringen sedan 1990 antages
vara 10 % 396 000

Tillkommer köpeskillingen 80 000

Summa (fastighetens hela värde vid
försäljnings-

tidpunkten) 476 000

Fastighetens inköpspris är 130 000 kr.
Ingångsvärdet för den avyttrade delen kan då beräknas enligt följande

$$\frac{80\,000}{476\,000 \times 130\,000} = 21\,848$$

Realisationsvinsten enligt denna metod blir
(80 000 - 21 848) = 58 152

Omkostnadsbeloppet kan också beräknas enligt övergångsregeln.

6.5.4.4 Metod 3

Om delavyttringen omfattar tomtmark avsedd för bostadsändamål får ingångsvärdet utan särskild utredning beräknas till 1 kr per kvadratmeter. Denna schablonregel tillämpas endast i de fall försäljningen avser en eller ett fåtal tomter och då försäljningspriset är mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde. Ingångsvärdet får inte överstiga tomtens eller tomternas försäljningspris (25 § 6 mom. 1 st. fjärde meningen SIL).

Enligt RSV/FB Dt 1980:9 får ingångsvärde beräknat enligt denna metod inte uppräknas med omräkningstal.

6.5.4.5 Konsumering av ingångsvärde

Att tidigare delavyttringar skall beaktas när den skattskyldige avyttrar återstoden av fastigheten framgår av lagtexten (25 § 6 mom. 4 st. SIL).

I förarbetena finns vissa uttalanden om hur reduceringen skall göras. Har delavyttringen under innehavstiden föranlett reavinstberäkning bör således de belopp som legat till grund för vinstberäkningen vid delavyttringen tillämpas också vid slutförsäljningen.

Ibland kan det vara svårt att fastställa hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som skall anses konsumerat p.g.a. att en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse ägt rum. Om t.ex. en

delavyttring skedde under den tid då reavinsten var skattefri då fastigheten innehafts i mer än tio år (före 1966), så har något ingångsvärde aldrig räknats fram eftersom detta saknade intresse. Det kan naturligtvis också inträffa att en delavyttring blivit beskattad, men att det vid den tidpunkt, då återstoden av fastigheten skall avyttras, inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade. Även i dessa fall måste emellertid det konsumerade ingångsvärdet uppskattas. Någon mer exakt beräkning kan det då naturligtvis inte bli tal om.

Om det konsumerade omkostnadsbeloppet inte går att uppskatta med ett rimligt krav på precision får en schablonregel tillämpas. Den del av fastighetens ingångsvärde som belöper på den avyttrade fastighetsdelen skall då anses motsvara hälften av den ersättning som erhållits för fastighetsdelen. Den återstående anskaffningskostnaden får dock aldrig bli lägre än noll kr. Om alltså hälften av den ersättning som erhållits vid en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse överstiger det vid avyttringstillfället framräknade omkostnadsbeloppet för hela fastigheten, blir återstående anskaffningsvärde för den återstående fastigheten noll kr.

Av delavyttringsliggaren framgår vilken andel av en fastighets ingångsvärde som skall anses konsumerad p.g.a. en tidigare delavyttring.

6.5.5 Upplåtelse av nyttjanderätt m.m.

Upplåtelse mot engångsersättning = försäljning

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid (allframtidsupplåtelse) jämföras i reavinsthänseende med avyttring av fastighet. Reglerna härom gäller bl.a. engångsersättningar som fastighetsägaren uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen eller annan författning. Ersättning som erhålls i samband med upplåtelse och som avser t.ex. ersättning för mistad gröda, skördeolägenheter, tillväxtförlust och rotstående skog beskattas däremot som inkomst av näringsverksamhet (RÅ 1973 Fi 26, återgivet i RRK R73 1:22). Se vidare 25 § 2 mom. 2 st. och 6 mom. 3 st. SIL.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som här sagts gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen (25 § 2 mom. 3 st. SIL).

Ingångsvärde

Från den erhållna ersättningen erhålls avdrag förutom för ingångsvärde också för alla omkostnader i samband med upplåtelsen. Ingångsvärdet får beräknas endast med stöd av metod 2 (avsnitt 7.5.4.3). Vid beräkning av ingångsvärdet får hänsyn tas till de förbättringskostnader som lagts ned på fastigheten under innehavstiden.

Bagatellersättningar

För att bagatellersättningar inte skall bli beskattade och förorsaka utredningsarbete får den skattskyldige från det sammanlagda beloppet av den eller de ersättningar han erhållit under ett beskattningsår på grund av upplåtelse eller upplåtelser åtnjuta ett schablonavdrag. Detta avdrag är fr.o.m. 1988 års taxering 5 000 kr och gäller oavsett hur många upplåtelser den skattskyldige gjort i en eller i flera kommuner. Beloppet var tidigare 2 000 kr och fick beräknas särskilt för varje kommun där den skattskyldige under beskattningsåret gjort sådana upplåtelser. Har ersättningarna uppgått till lägre belopp, får avdraget dock inte överstiga detta belopp. Den skattskyldige får givetvis i stället för schablonbelopp yrka avdrag i vanlig ordning för ingångsvärde och kostnader i samband med upplåtelseerna. Den som fått avdrag med schablonbelopp från engångsersättningar får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp som är hänförligt till dessa ersättningar. Se vidare 25 § 2 mom. 4 st. och 6 mom. 3 st. SIL.

6.5.6 Marköverföring genom fastighetsreglering

Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen. Detta gäller om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar. Detsamma gäller avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Se vidare 25 § 2 mom. 1 st. SIL.

Reavinstreglerna för fastighet träder alltså i princip i funktion så snart som kontant ersättning ges ut vid marköverföring. Vinst som uppkommit vid inlösen enligt 6 kap. fastighetsbildningslagen beskattas alltid oavsett ersättningens storlek. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig har fått vid överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen inte överstigit

5 000 kr, är ingen del av vinsten
skattepliktig.

Om ersättningen i pengar överstiger 5 000
kr, skall som skattepliktig inkomst tas upp
så stor del av hela realisationsvinsten som
ersättningen i pengar, minskat med 5 000
kr, utgör av det totala vederlaget, minskat
med 5 000 kr. Som skattepliktig inkomst
skall dock inte tas upp större belopp än
som motsvarar den del av ersättningen i
pengar som överstiger 5 000 kr.

5 000-kronorsregeln skall tillämpas särskilt
för varje förrättning oberoende av om den
berör en eller flera taxeringsenheter.

Exempel

A avstår mark som uppskattas till
40 000 kr. I vederlaget får han dels
mark uppskattad till 30 000 kr och
dels pengar till belopp av 10 000 kr.

Vi antar att av köpeskillingen vid A:s
inköp år 1 av fastigheten 6 250 kr
belöpt på den avstådda marken.
Ingångsvärdet är alltså 6 250 kr. A
har dessutom haft
förbättringskostnader för
markområdet om 3 300 kr.

Realisationsvinsten beräknas då på
följande sätt

Avstådd mark för	40 000 kr	
Avgår		
Ingångsvärdet	6 250 kr	
Förbättringskostnader	3 300 kr	9
	<u>550 kr</u>	
Total vinst		30 450 kr

På kontantärsättningen belöpande andel

$$\frac{10\,000 - 5\,000}{40\,000 - 5\,000} = \frac{1}{7} ; \left(\frac{1}{7} \text{ av } 30\,450 =\right)$$

4 350 kr

A skall alltså som skattepliktig
inkomst för år 5 ta upp 4 350 kr av

den kontanterställning om 10 000 kr
som han fått vid
fastighetsregleringen.

6.5.7 Uppskov med beskattningen av realisationsvinst

Den som avyttrat sin permanentbostad (ursprungsbostaden) den 8 september 1993 eller senare och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostaden) som han flyttar till, kan få uppskov med skatten på realisationsvinst som uppkommer vid avyttringen av ursprungsbostaden. Uppskov medges i form av ett uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag (UAL). En förutsättning är att realisationsvinsten beräknas enligt huvudregeln.

Uppskovsreglerna omfattar både småhus och bostadsrätter.

Om avyttringen har skett före den 8 september 1993 kan uppskovsreglerna inte användas.

Uppskovsreglerna gäller endast fysiska personer. Dödsbon kan inte få uppskov annat än i vissa speciella fall.

6.5.7.1 Ursprungsbostaden

Småhus eller bostadsrätt

Det ställs två krav på den avyttrade bostaden - ursprungsbostaden - 2 § UAL. Dels skall den vara ett småhus eller en bostadsrätt som är *privatbostad* enligt 5 § KL, dels skall den uppfylla villkoren för att räknas som *permanentbostad*. Angående vad som menas med privatbostad, se avsnitt 6.2 ovan. En andelslägenhet, som ju inte är privatbostad utan hör till näringsverksamhet, kan alltså inte vara ursprungsbostad.

En bostad i utlandet kan visserligen vara privatbostad men får ändå inte räknas som ursprungsbostad (2 § UAL).

Permanentbostad

Med permanentbostad menas enligt UAL att den skattskyldige skall ha bott i bostaden

- antingen minst ett år närmast före avyttringen
- eller minst tre av de senaste fem åren (3 § UAL).

Reglerna betyder att uppskov inte medges vid avyttringen av andra bostäder än permanentbostäder. En försäljning av en fritidsbostad kan t.ex. inte ge rätt till uppskov.

Stadgandet att bosättningen skall ha ägt rum omedelbart före försäljningen medför att ettårsregeln inte kan användas om man flyttat från bostaden innan den säljs.

Regeln att tre års bosättning inom de senaste fem åren alltid räcker för att privatbostaden skall räknas som permanentbostad betyder att man inte behöver ha ägt bostaden under bosättningstiden (jfr prop. 1993/94:45 s. 71).

Om den skattskyldige redan har förvärvat den nya bostaden - ersättningsbostaden - före avyttringen av ursprungsbostaden, kan han få frågan om ursprungsbostaden var permanentbostad bedömd efter förhållandena vid förvärvet av ersättningsbostaden (3 § andra stycket UAL).

Exempel

Birgitta innehar en villa, som hon förvärvade i december 1992 och bodde ifrån den tidpunkten till januari 1994. Då flyttade hon till en nyförvärvad bostadsrätt. I november 1995 vill hon sälja villan. Hon undrar om hon kan få uppskov med skatten på den vinst som hon kommer att göra vid försäljningen.

Birgitta bodde inte i villan när hon sålde den och hon hade inte heller bott i den minst tre av de senaste fem åren. Men eftersom hon hade bott i villan minst ett år när hon förvärvade bostadsrätten, räknas villan som permanentbostad för henne.

Om Birgitta ändrar sig och i stället säljer bostadsrätten, är också den permanentbostad för henne eftersom hon har bott i den minst ett år omedelbart före försäljningen. Man kan alltså inneha mer än en bostad som uppfyller kraven för att räknas som permanentbostad.

Bostäder som innehas av dödsbo vid avyttringen kan inte vara permanentbostäder (3 § tredje stycket UAL).

Expropriation

I vissa tvångsfall kan en bostad få räknas som permanentbostad trots att säljaren inte varit bosatt där minst ett år. Förutom att det skall vara fråga om en privatbostad, fordras då bara att den skattskyldige bor i bostaden vid avyttringen. Detta gäller följande två fall (4 § UAL):

- Vid avyttring genom expropriation eller liknande förfarande eller annars under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen (förutsatt att det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat).

- Vid avyttring till staten därför att bostaden p.g.a. flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Om en fastighet blir inlöst enligt t.ex. naturvårdslagen är det fråga om sådan expropriation som kan göra att uppskovsreglerna blir tillämpliga. Till skillnad mot vad som gäller enligt

takreglerna omfattas däremot varken ersättning enligt naturvårdslagen m.fl. för inskränkning i förfoganderätten till en fastighet eller avyttring för jordbruks- eller skogsbruksrationalisering. Se prop. 1993/94:45 s. 49.

6.5.7.2 Vinsten

För att uppskov skall komma i fråga måste vinsten normalt uppgå till minst 50 000 kr (5 § UAL). Beloppet gäller för varje säljare för sig.

Exempel

Cecilia och David äger hälften var av ett småhus, som de köpte 1989. De säljer i december 1995 och gör då en vinst om 90 000 kr tillsammans. För var och en blir vinsten alltså 45 000 kr. Detta är mindre än 50 000 kr. De får därför inte uppskov med beskattningen. (Enligt de nya reglerna blir hälften av vinsten skattepliktig, dvs. 22 500 kr för vardera av dem. Se vidare ovan avsnitt 7.5.2.2.)

I de tvångsförsäljningsfall som nämnts ovan räcker det att säljarens vinst är 10 000 kr för att uppskov skall kunna medges (5 § UAL).

Uppskov medges endast om realisationsvinsten vid avyttringen av ursprungsbostaden beräknas enligt den nya huvudregeln i avsnitt 6.5.2.2. Om äldre regler - takreglerna eller indexreglerna i avsnitt 6.5.2.3-7 - kan vara tillämpliga på vinstberäkningen, får den skattskyldige alltså välja mellan att använda dem och att begära uppskov (punkt 2 av övergångsbestämmelserna till UAL).

6.5.7.3 Ersättningsbostaden

Ersättningsbostaden måste uppfylla vissa krav för att anskaffandet av den skall kunna medföra uppskov.

Bostaden

Som ersättningsbostad kan räknas egendom som vid förvärvet utgör

- småhus med mark som är småhusenhet,
- småhus på annans mark, - småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, - tomt under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus, eller - bostad i äkta bostadsföretag (11 § UAL),

alltså enkelt uttryckt småhus - inbegripet tomt - eller bostadsrätt som kan vara privatbostad (privatbostadsfastighet). Med småhus och bostadsrätt avses detsamma som ovan avsnitt 6.1.2. Däremot erfordras det inte att bostaden verkligen blir privatbostad vid förvärvet (prop. 1993/94:45 s. 42).

Exempel

Som ersättning för en avyttrad bostadsrätt förvärvar Anders ett tvåfamiljshus, som han till större delen hyr ut till utomstående; endast en mindre del av huset använder han själv som bostad. Även om småhuset är näringsfastighet för Anders, kan det räknas som ersättningsbostad. (Om huset fortfarande är näringsfastighet när det sedermera avyttras, kan däremot uppskov inte medges med beskattningen av den avyttringen, eftersom det är ett villkor för uppskov att bostaden är privatbostad.)

Liksom bostad utomlands inte kan vara ursprungsbostad även om den är privatbostad, kan bostad utomlands inte heller vara ersättningsbostad (11 § UAL).

Tiden för för- värvet

Den nya bostaden måste anskaffas *tidigast* året före det att ursprungsbostaden avyttrades och *senast* året efter det att ursprungsbostaden avyttrades (jfr 6 och 8 §§ UAL).

Tiden räknas här i kalenderår.

Exempel

I första exemplet ovan får Birgitta räkna bostadsrätten som ersättningsbostad: den köpte hon 1994 och villan säljs 1995. Däremot kan inte villan vara ersättningsbostad om hon i stället skulle sälja bostadsrätten: villan förvärvades 1992, alltså mer än ett år före försäljningen av bostadsrätten.

Exempel

Botvid säljer det småhus han bott i och använder köpeskillingen till att bekosta uppförandet av ett nytt hus på en annan obebyggd tomt som han innehaft sedan lång tid tillbaka. Även om nybyggnadskostnaderna i och för sig skulle kunna läggas till grund för uppskovsavdrag (se nedan), lär Botvid inte få något uppskov eftersom han inte förvärvat fastigheten (marken) inom rätt tid. Det finns inte någon motsvarighet i UAL till den tidigare uppskovslagens 4 § andra stycket som särskilt reglerade att byggkostnader på tomt som den skattskyldige redan innehade fick beaktas.

Bosättning

Säljaren måste ha bosatt sig i ersättningsbostaden senast den 15 februari andra året efter det att ursprungsbostaden avyttrades (6 och 8 §§ UAL).

I förarbetena, prop. 1993/94:45 s. 41, anges att enligt de äldre uppskavsreglerna skulle den skattskyldige anses vara bosatt där han rätteligen skulle vara kyrkobokförd samt att enligt 9-procentsregeln, som ersatte de dåvarande uppskavsreglerna, fanns det inte någon särskild definition av begreppet bosatt. (Jämför härvidlag prop. 1989/90:110 del 1 s. 717, där det uttalas att "utgångspunkten för en prövning huruvida en bostad är den skattskyldiges permanentbostad bör - på samma sätt som för det nämnda bosättningskravet [enligt uppskavsreglerna] - vara mantalsskivningen".) Inte heller UAL innehåller någon definition av vad som menas med bosatt.

Förvärvspris

Vederlaget för ersättningsbostaden skall vara minst lika stort som det för ursprungsbostaden. Är vederlaget för ersättningsbostaden lägre, medges inte uppskov med hela vinsten. Se vidare nedan om den tekniska utformningen av reglerna.

I vederlaget för ersättningsbostaden inräknas försäljnings- och inköpsprovision, stämpelskatt och liknande kostnader enligt vanliga regler (12 § första stycket UAL).

Om ersättningsbostaden är en fastighet, får kostnader för ny-, till- och ombyggnad räknas med i vederlaget. Man skall ha lagt ned kostnaderna för sådana åtgärder senast den 15 februari andra året efter avyttringen av ursprungsbostaden. Kostnader för reparation får inte alls räknas in.

Exempel

Erik har sålt en bostadsrätt för 750 000 kr och gjort en vinst på

200 000 kr. Han köper ett gammalt nedgången småhus för 400 000 kr som han helrenoverar för 300 000 kr. Dessutom bygger han till huset och bygger ett nytt garage för sammanlagt 250 000 kr. Kostnaderna för den nya bostaden är alltså 950 000 kr.

När det gäller uppskov får Erik räkna inköpspriset 400 000 kr och nybyggnadskostnaderna 250 000 kr, tillsammans 650 000 kr, som vederlag för ersättningsbostaden. Renoveringskostnaderna beaktas däremot inte. Eftersom vederlaget för ersättningsbostaden således blir lägre än vederlaget han fick för bostadsrätten, får han inte uppskov med hela vinsten på bostadsrätten (se nedan).

Benefika förvärv

Det uppställs inget krav i UAL att ersättningsbostaden skall förvärvas genom oneröst fång (köp, byte eller liknande). Uppskov enligt den tidigare uppskovslagen kunde medges vid förvärv genom gåva eller arv, RÅ 1986 ref. 127 I-II. Motsvarande synes gälla även när UAL är tillämplig.

6.5.7.4 Dispensmöjligheter saknas

Det finns inte några undantag från de krav som redovisats ovan. Till skillnad från vad som gällde enligt den äldre uppskovslagen, har skattesmyndigheten alltså inga möjligheter att ge någon dispens från villkoren. Om kraven inte uppfylls, medges inte uppskov med beskattningen.

6.5.7.5 Hur behandlas uppskovet vid taxeringen då vinsten deklarerats?

Uppskovsavdrag

Uppskov med skatten medges som ett avdrag i deklarationen. Avdraget är lika stort som den skattepliktiga vinsten eller i vissa fall lägre. Den skattepliktiga vinsten skall som ovan nämnts beräknas enligt den nya huvudregeln. Om vinsten beräknas enligt någon övergångsbestämmelse, skall uppskovsavdrag inte medges.

Uppskovsavdraget är lika stort som den skattepliktiga vinsten under förutsättning

- att vederlaget för den förvärvade bostaden är minst lika stort som det för den avyttrade, eller

- att säljaren ännu inte förvärvat ersättningsbostaden eller inte bosatt sig där senast den 15 februari året efter avyttringsåret (6-7 §§ UAL).

Nedsättning av avdraget

Om vederlaget för ersättningsbostaden är lägre än det för ursprungsbostaden, blir avdraget inte lika stort som den skattepliktiga vinsten. Avdraget sätts då ned proportionellt.

Exempel

Filippa sålde i december 1995 en villa för 1 miljon kr och gjorde då en skattepliktig vinst om 300 000 kr. Hon köpte samtidigt en bostadsrätt för 800 000 kr. Hon får uppskov med

$$\frac{800\,000}{1\,000\,000} \times 300\,000 \text{ kr} = 240\,000 \text{ kr}$$

Resten av den skattepliktiga vinsten, 60 000 kr, blir beskattad nu vid 1996 års taxering.

Om en *fastighet* förvärvats som ersättningsbostad, kan kostnader för ny-, till- eller ombyggnad få räknas in i förvärvspriset, se ovan. I så fall kan fullt uppskovsavdrag medges när realisationsvinsten deklareras även om den

skattskyldige redan bosatt sig i bostaden när kostnaderna läggs ned (12 § tredje stycket UAL med hänvisningar).

Om ersättningsbostaden är en bostadsrätt finns inte möjligheten att räkna in ny-, till och ombyggnadskostnader i förvärspriset. Detta bör gälla även om ersättningsbostaden är ett småhus som upplåtits med bostadsrätt.

Dödsfall

Som huvudregel gäller inte uppskovsmöjligheterna för dödsbon. Endast i följande fall kan uppskov komma i fråga för ett dödsbo (13 § UAL):

- Om den som avyttrat ursprungsbostaden avlider innan han förvärvat en ersättningsbostad, förutsatt att hans make eller sambo förvärvar en ersättningsbostad och själv uppfyller bosättningskraven (både för ursprungsbostaden och för ersättningsbostaden).
- Om den som förvärvat en ersättningsbostad avlider innan han bosatt sig där, förutsatt att hans make eller sambo själv uppfyller bosättningskraven (både för ursprungsbostaden och för ersättningsbostaden). I detta fall fordras det dessutom att ersättningsbostaden när den efterlevande bosätter sig där, antingen ägs av dödsboet eller har övergått till den efterlevande genom arv, testamente eller bodelning med anledning av den andres död.

Yrkande

Den som vill ha uppskov med skatten skall yrka uppskovsavdrag i deklarationen för det år som avyttringen av ursprungsbostaden skall deklareras. I dödsbofallen - se ovan - skall den efterlevande lämna medgivande till att den förvärvade bostaden räknas som ersättningsbostad (14 § UAL).

Den som vill ha uppskovsavdrag, får hela det avdrag han är berättigad till. Det går alltså inte att få avdrag med endast en del av beloppet (prop. 1993/94:45 s. 44).

Den som vid utgången av ett beskattningsår innehar en ersättningsbostad skall lämna vissa uppgifter i självdeklarationen, se 2 kap. 17 § LSK.

6.5.7.6 Vad medför uppskovsavdraget vid taxeringen året därpå?

Den som fått uppskovsavdrag vid taxeringen ett år, men sedan inte anskaffar någon ersättningsbostad eller inte bosätter sig där inom föreskriven tid (senast den 15 februari andra året efter avyttringen), skall ta upp motsvarande belopp som intäkt av den närmast därefter följande taxeringen (8 § UAL).

I så fall måste dessutom ett särskilt tillägg tas upp som motsvarar 10 procent av beloppet (9 § UAL).

Exempel

Gustaf säljer sin bostadsrätt i november 1995 med en vinst på 200 000 kr, varav hälften är skattepliktig. Han avser att förvärva en ersättningsbostad men den 15 februari 1996 har han ännu inte gjort det. Han får ändå göra uppskovsavdrag med lika stort belopp som den skattepliktiga vinsten, 100 000 kr. Under 1996 flyttar han till en hyreslägenhet och anskaffar därför inte någon ersättningsbostad. I deklarationen

1997 skall han ta upp 100 000 kr plus 10 procent = 10 000 kr eller sammanlagt 110 000 kr som intäkt av kapital.

Exempel

Göta säljer sin villa i oktober 1995 för 1 miljon kr och gör en skattepliktig vinst på 100 000 kr. I stället köper hon en annan äldre villa för 800 000 kr som hon tänker bygga till för 300 000 kr. I deklarationen 1996 får hon göra uppskovsavdrag som är lika stort som den skattepliktiga vinsten 100 000 kr.

Götas planer ändras så att tillbyggnaden blir större och kostar 400 000 kr. Men arbetet drar ut på tiden så att endast arbete för 100 000 kr utförts före den 15 februari 1997. Det belopp hon kan räkna som vederlag för ersättningsbostaden blir då $800\,000 + 100\,000 = 900\,000$ kr vilket är $9/10$ av vederlaget hon fick för ursprungsbostaden. I deklarationen 1997 skall Göta som intäkt av kapital ta upp hela det uppskovsavdrag hon gjorde föregående år minskat med det som hon slutligen skall få göra: $100\,000 - 9/10 \times 100\,000 = 10\,000$ kr. Därtill skall hon ta upp det särskilda tillägget 10 procent av det återförda beloppet eller 1 000 kr. Sammantaget tar hon upp 11 000 kr som intäkt.

6.5.7.7 Vad händer när ersättningsbostaden avyttras?

När ersättningsbostaden avyttras, skall omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen minskas med det vinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades (10 § UAL). Se ovan om beräkning av vinst i avsnitt 7.5.2.2.

6.6 Fastighetsskatt

Lagen (1984:1052) om statlig

fastighetsskatt

prop. 1984/85:18 och 70

prop. 1989/90:110 s. 505-511, 731-732,
bil. 3 s.

142-144, SkU30 s. 91-95

SOU 1989:33 del I s. 154-156, 160-166

prop. 1990/91:47 s. 45-46, SkU6 s. 47

prop. 1990/91:54 s. 192-193 och 337

prop. 1992/93:122 s. 61-64, 74-78, SkU16

prop. 1993/94:91 s. 10-17, SkU17

Sammanfattning

Fastighetsskatt tas ut för

- småhusenheter,

- hyreshusenheter, - småhus och
tomter på lantbruksenheter, -
industrienheter inbegripet
elproduktionsenheter, -
privatbostäder i utlandet.

Fastighetsskatten baseras på
fastighetstaxeringen och tas på *småhus* ut
med 1,5 % av taxeringsvärdet. För
hyreshus tas skatt på *bostadsdelen* ut med
1,3 % fr.o.m. 2000 års taxering.

Fr.o.m. 1997 års taxering har det införts
skatt med 1,0 % i *lokaldelen* på hyreshus
och med 0,5 % på *industrienheter*
inklusive elproduktionsenheter.

För nybyggda eller renoverade bostadshus
kan skattenedsättning komma ifråga.
Skatten tas ut per beskattningsår och
betalas av ägaren till fastigheten.
Underlaget för fastighetsskatt fastställs av
skattemyndigheten vid inkomsttaxeringen.

För privatbostadsfastigheter och för
näringsfastigheter tillhöriga
bostadsrättsföreningar o.d. är skatten inte
avdragsgill. För andra näringsfastigheter
får den däremot dras av.

Statlig fastighetsskatt - taxeringen 2000

6.6.1 Vilka fastigheter beskattas?

Skatteplikten regleras i 1 § lagen om statlig fastighetsskatt. Skattepliktig till fastighetsskatt är vid 2000 års taxering fastighet som vid fastighetstaxeringen betecknats som

- småhusenhet,
- hyreshusenhet, - lantbruksenhet om det på enheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknats som småhus eller tomtmark för sådana hus, - industrienhet varmed även avses elproduktionsenhet.

Skattepliktiga är också privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Undantag

Från skatteplikten undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt FTL året före taxeringsåret (3 kap. FTL). Om en fastighet inte åsätts något taxeringsvärde för beskattningsåret utgår ingen fastighetsskatt.

Fastighetsskatten grundar sig på fastighetstaxeringen

Beträffande svenska fastigheter utgår man från hur fastigheten betecknats vid den fastighetstaxering som gäller året före taxeringsåret. AFT gjordes för hyreshusenheter 1994, för småhusenheter 1996 och för lantbruksenheter 1998. Om inte taxeringsvärde, klassificering e.d. ändrats vid särskild fastighetstaxering ett senare år, gäller fortfarande den fastighetstaxering som åsattes vid den allmänna fastighetstaxeringen. En fastighetstaxering gäller från fastighetstaxeringsårets ingång (1 kap. 3 § 2 st. och 16 kap. 1 § FTL).

Av lagens tidigare utformning framgick att den faktiska klassificeringen vid fastighetstaxeringen för den aktuella fastighetstaxeringsenheten inte hade någon betydelse, utan det var hur den borde varit taxerad som var avgörande, dvs. de fastigheter som enligt FTL:s bestämmelser skall klassificeras som småhusenheter, hyreshusenheter etc. var skattepliktiga. Om en taxeringsenhet t.ex. betecknats som hyreshusenhet vid fastighetstaxeringen men borde ha betecknats som industrienhet, var den inte skattepliktig till fastighetsskatt. Numera (sedan SFS 1992:1593) gäller skatteplikten fastigheter som "betecknats" på angivet sätt. Någon ändring synes emellertid inte ha varit avsedd; i förarbetena till ändringen (prop. 1992/93:122 s. 27) angavs felaktigt redan gällande lydelse vara "betecknats" i stället för rätteligen "betecknas". Jfr även prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11.

Även i fråga om skatteplikten enligt 3 kap. FTL är det reglerna som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36).

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten är densamma oberoende av om fastigheten är en privatbostad eller en näringsfastighet. Det har inte heller någon betydelse om fastigheten tillhör en aktiv eller passiv förvärvskälla.

Småhusenheter

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter. Skatten omfattar således både permanentus och fritidshus.

Hyreshusenheter

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas i allmänhet som hyreshusenheter.

I hyreshus med både *bostäder* och *lokaler* gäller olika skattesatser för de olika delarna. Vid AFT 1994 delades taxeringsvärdet för hyreshus upp på en bostadsdel och en lokaldel. Numera utgör de därför alltid skilda värderingsenheter.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. framgår av fastighetstaxeringen.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Sedan AFT 1992 räknas bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter också som småhus. Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Skatten avser bara bostäder och tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är således undantagna.

Industrienheter m.m.

Fr.o.m. 1997 års taxering tas fastighetsskatt ut på industrienheter (inbegripet elproduktionsenheter).

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en del av en fastighet taxerats som en enhet eller att flera delar av olika fastigheter taxerats som en enhet. Bestämmelserna i lagen om fastighetsskatt skall i dessa fall tillämpas på samma sätt som när en hel fastighet utgör en taxeringsenhet.

6.6.2 Vem skall betala fastighetsskatten?

Ägare o.d.

Skattskyldig är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL skall anses som ägare.

1 kap. 5 § FTL

Som ägare av fastighet skall i fall som avses nedan anses

- a) den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller i annat fall utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande;
- b) den som innehar fastighet med åborätt, tomträtt eller vattenfallsrätt samt den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;
- c) innehavare av skogsområde som blivit av staten upplåtet till kanbolag eller till kommun eller annan menighet;
- d) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord;
- e) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 6 § 1 mom. första stycket b lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är skattskyldig för inkomst; samt

f) nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 §, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsvederlag.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänsteinnehavare eller annan som författningsenligt äger nyttja fastighet eller tillgodogjuta dess avkastning. Beträffande sådant löneboställe som avses i 41 kap. kyrkolagen (1992:300) är vederbörande pastorat att anse såsom innehavare.

Skall avkastning utöver husbehovet av skog på fastighet, som avses under b eller d, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens värde av skogsmark med växande skog och markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket.

Skattskyldiga är därmed samtliga ägare av skattepliktiga fastigheter, både fysiska och juridiska personer, oavsett om de också är skattskyldiga till inkomstskatt eller inte. Det innebär att exempelvis ideella föreningar och stiftelser, stat och kommun samt personer bosatta i utlandet betalar fastighetsskatt för skattepliktiga svenska fastigheter. De är därmed också deklarationsskyldiga (2 kap. 4 § 1 st. 6 och 8 § 1 st. 6 LSK).

Beträffande privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Tomträttshavare

Tomträttshavare anses som ägare av fastighet enligt 1 kap. 5 § FTL. Den som innehar en fastighet med tomträtt skall betala fastighetsskatt för både byggnaden och tomten, dvs. på fastighetens hela taxeringsvärde. Detta framgår av att det inte finns några undantagsbestämmelser i lagen om statlig fastighetsskatt från bestämmelsen i 3 § om skattens storlek.

Bostadsrättsföreningar m.fl.

För bostadsrättsfastigheter skall ägaren, dvs. normalt föreningen, betala fastighetsskatten, inte de olika bostadsrättshavarna. För bostadsrättsföreningar är skatten lika stor som för andra ägare till motsvarande fastighet. Se även avsnitt 6.6.9 om avdrag vid inkomsttaxeringen.

Handelsbolag

Om ett handelsbolag eller kommanditbolag äger en fastighet, skall fastighetsskatt fr.o. m. 1998 års taxering betalas av handelsbolaget. Om räkenskapsåret har påbörjats före 1 januari 1997 gäller dock äldre bestämmelser. I dessa fall betalas skatten av delägarna (jfr 2 § lagen om statlig fastighetsskatt).

Dödsbon

Sedan 1995 års taxering har handelsbolagsbeskattning av dödsbon slopats. Det innebär att alla dödsbon, såväl yngre som äldre, själva är skattskyldiga för sina fastigheter. Dödsbodelägarna betalar numera aldrig fastighetsskatten.

Ideella föreningar

Fastigheter tillhöriga ideella föreningar är ofta skattefria.

De ideella föreningar som äger fastigheter som är skattepliktiga till statlig fastighetsskatt skall alltid deklarera (2 kap. 8 § 6 LSK). Den dispens som skattemyndigheten kan ge beträffande de särskilda uppgifter som lämnas enligt 2 kap. 26 § LSK gäller inte deklarationsskyldigheten p.g.a. fastighetsskatten.

Överlåtelse under året

Den som ägt fastighet under del av året betalar skatt endast för innehavstiden. Underlaget skall sättas ned i proportion till den tid av beskattningsåret som han inte ägt fastigheten. Det är dagen för äganderättens övergång, dvs. normalt köpekontraktsdagen, som är avgörande för uppdelningen. (Jfr JB 4 kap. 1 § samt beträffande inkomstbeskattningen RÅ 1993 ref. 16). Om det i överlåtelseförklaringen anges att äganderätten skall övergå vid ett visst framtida datum gäller detta. Detta förutsätter emellertid att det finns en överlåtelseförklaring i köpekontraktet. Om sådan saknas i köpekontraktet och införts först i köpebrevet, är det datum för köpebrevet som är dagen för äganderättens övergång. Tillträdesdagen är utan betydelse.

Delägarskap

Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin del av fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt skall därför sättas ned i proportion till hans andel. Detta gäller både när han äger en ideell andel i en fastighet och när han äger ett bestämt område av fastigheten. Om fastigheten nybildats under året, kan fastighetsskatt inte alltid tas ut för tiden efter fastighetsbildningen (avsnitt 6.6.3). Uppdelningen av underlaget mellan delägarna görs efter samma grunder som tidigare gällde vid uppdelningen av garantibeloppet.

Dold äganderätt

Trots att en eller flera personer är lagfarna ägare till en fastighet kan det vara så att i själva verket en annan eller andra personer är ägare (RÅ 1992 ref. 41). Vid överlåtelse av dold äganderätt gäller inte formkraven i 4 kap. 1 § JB (NJA 1993 s. 324).

6.6.3 Underlag för fastighetsskatten

Taxeringsvärdet

För svenska fastigheter är det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet underlag för fastighetsskatten. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som skall ligga till grund för fastighetsskatten. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens storlek skall påverkas.

Om olika taxeringsvärden gäller för skilda delar av beskattningsåret, beräknas fastighetsskatten särskilt för varje sådan del, 2 § femte stycket lagen om statlig fastighetsskatt.

Jämkning av underlaget

Underlaget för fastighetsskatt jämkas vid förvärv och avyttringar under året samt vid delägarskap. Jämkning sker också vid förlängda och förkortade räkenskapsår.

Ändring av fastighetsindelningen

Om fastigheten inte åsatts något taxeringsvärde för kalenderåret före taxeringsåret, t.ex. därför att den då ny- eller ombildats, kan någon fastighetsskatt inte tas ut för tiden efter fastighetsbildningen (jfr GRS I 1977 s. 199 och Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff). För fastighetsskatt finns således inte någon supplementärregel då taxeringsvärde saknas.

Vid en avstyckning behåller stamfastigheten i regel sin ursprungliga beteckning. Det före avstyckningen åsatta taxeringsvärdet kan emellertid inte i sin

helhet utgöra underlag för fastighetsskatt efter avstyckningen. Om överlåtelse skett under beskattningsåret kan jämkningsregeln i 2 § 4 st. tillämpas (RÅ 1975 Aa 334). Om avstyckningen skett före året före inkomsttaxeringsåret har taxeringsvärdet också jämkats (RÅ 1963 Fi 1292). Att det gamla taxeringsvärdet inte alltid kan användas framgår även av RÅ 1987 ref. 25 beträffande schablonintäkt.

**Hel fastighet som
utgör del av
taxeringsenhet
säljs**

Om en eller flera hela fastigheter ingående i en taxeringsenhet sålts under beskattningsåret har någon fastighet inte nybildats, utan det gamla taxeringsvärdet delas upp på de sålda och på de återstående fastigheterna. Fastighetsskatt kan således i detta fall tas ut för hela den ursprungliga taxeringsenheten (2 § 4 st. och RÅ 1972 ref. 32 samt Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff).

6.6.4 Värdeår

För nybyggda bostadshus utgår ingen fastighetsskatt eller reducerad fastighetsskatt. Dessa regler har knutits till värdeåret som åsätts vid fastighetstaxering.

Det vid fastighetstaxeringen åsatta värdeåret kan i undantagsfall frångås (prop. 1990/91:54 s. 193, prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11). Om värdeår saknas, se nedan.

**Värdeår =
byggnadsår**

Värdeår åsätts byggnad vid fastighetstaxeringen och utgångspunkten är att det motsvarar det år byggnaden uppfördes.

Exempel

Ett hyreshus byggdes färdigt 1991. Vid fastighetstaxeringen 1992 åsätts värdeåret 1991. Detta värdeår gäller från den 1 januari 1992 och ligger till grund för beräkningen av

fastighetsskatten i deklarationen 1993. Med färdigt menas att det är inflyttningsklart till övervägande del.

Byggnation kan ändra värdeåret

Om en större byggnation skett efter det att byggnaden färdigstälts kan ett nytt senare värdeår ha åsatts. Detta sker vid fastighetstaxeringen året efter byggnationen och gäller från det årets ingång.

För småhus ändras värdeåret av om- eller tillbyggnader som ökar småhusets boyta. För hyreshus är det främst den återstående ekonomiska livslängden som har betydelse. Denna påverkas av nedlagda kostnader för större om- eller tillbyggnader samt reparationer och underhållsåtgärder. (Jfr RSFS 1995:7, 3 kap. 9 § och RSFS 1993:7, 2 kap. 12 § samt RSV:s föreskrifter och rekommendationer i Handbok för fastighetstaxering 1996, RSV 358 utg. 2 och 1994, RSV 312).

Det nya värdeåret kan beräknas till ett årtal fr.o.m. det gamla värdeåret t.o.m. det år byggnationen skett.

Värdeår saknas

I vissa undantagsfall åsätts inget värdeår:

Byggnad under uppförande

Om en byggnad uppförs över en tidsperiod som sträcker sig över ett kalenderårsskifte t.ex. mellan år 1 och år 2, åsätts byggnaden ett taxeringsvärde, s.k. värde för byggnad under uppförande, vid fastighetstaxering år 2. Något värdeår åsätts emellertid inte eftersom byggnaden inte är färdig. Om huset byggs färdigt år 2 åsätts i stället i allmänhet ett värdeår vid fastighetstaxering år 3. Om t.ex. marknadsvärdet är lågt jämfört med produktionskostnaden eller om de kostnader som läggs ner under år 2 är små, sker ingen ny fastighetstaxering år 3. Den gamla fastighetstaxeringen från år 2 kommer då att gälla även år 3 och något

värdeår åsätts inte.

För att skattelättnad de första tio åren efter nybyggnationen ändå skall erhållas har en särskild bestämmelse införts i 3 § 2 st. lagen om statlig fastighetsskatt. I sådana fall skall man utgå från det värdeår som skulle ha åsatts (år 3) om fastighetstaxering skett.

6.6.5 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet

6.6.5.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter

Huvudregel

För småhusenheter som villor, radhus, parhus, kedjehus, fritidshus m.m. oavsett om de används för permanent- eller fritidsboende är fastighetsskatten 1,5 % av taxeringsvärdet vid 2000 års taxering.

För småhus på lantbruksenhet är skattesatsen lika stor men beräknas på ett underlag av summan av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet.

I vissa fall hänförs intäkter och kostnader för samfälligheter till ägarna av de fastigheter som är delägare i samfälligheten (41a § KL). För fastighet som avses i 5 § KL skall fastighetens andel i samfällighetens taxeringsvärde i sådana fall räknas in i underlaget för fastighetsskatt, om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

**Nedsatt skatt för
småhus byggda
1991 eller senare**

För småhus byggda 1991 eller senare utgår fr.o.m. taxeringen 1993 ingen fastighetsskatt de första fem åren och halv skatt de följande fem åren. Vid 2000 års taxering utgår halv skatt för småhus med värdeår 1991-1993.

Exempel

Ett hus byggs färdigt 1991. Vid fastighetstaxeringen 1992 åsätts byggnaden värdeåret 1991. Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 1992. Vid inkomsttaxeringarna 1993-1998 tas ingen fastighetsskatt ut. Vid inkomsttaxeringarna 1999-2002 tas halv fastighetsskatt ut, vilket enligt nuvarande regler blir 0,75 % av taxeringsvärdet.

I detta fall leder mindre om- eller tillbyggnader på äldre fastigheter inte till skattefrihet eller nedsatt skatt. Så sker bara om om- eller tillbyggnaden är så omfattande ytmässigt sett, att den i praktiken motsvarar en nybyggnad och byggnaden får ett värdeår som motsvarar året för tillbyggnaden.

Exempel

Tillbyggnaden sker år 1995. Vid fastighetstaxeringen 1996 åsätts värdeåret 1994. Någon skattefrihet/ nedsatt skatt erhålls då inte. Det hade krävts att byggnaden åsatts värdeåret 1995.

**Flera byggnader
på samma taxe-
ringsenhet**

Om det finns flera byggnader på samma småhusenhet men med olika värdeår, görs bedömningen för varje byggnad för sig (jfr avsnitt 7.2 och prop. 1989/90:110 s. 732).

Detsamma gäller om det finns flera byggnader med olika värdeår på samma lantbruksenhet.

Reduceringsbelopp

För småhus kan en nedsättning av fastighetsskatten p.g.a. ett reduceringsbelopp inte komma ifråga.

**6.6.5.2 Flerfamiljshus på
lantbruksenheter**

Högst tio familjer

Bostadshus som är inrättade till bostad åt tre till tio familjer och som ingår i lantbruksenhet har vid AFT klassificerats om till småhus. Vid inkomsttaxeringen är det således i princip reglerna för småhusenheter som skall tillämpas.

**Fler än tio famil-
jer**

I den mån det finns hyreshus inrättade åt flera familjer än tio på lantbruksenheter, har de vid fastighetstaxeringen brutits ut ur lantbruksenheten och taxerats för sig som hyreshusenheter. Vid inkomsttaxeringen är det därmed reglerna för hyreshusenheter som skall tillämpas.

**Nedsättning för
värdeår 1989-
1990**

Bostadshus på jordbruksfastigheter med tre till tio lägenheter och med värdeår 1989-1990 har halv skatt, dvs. 0,75 % (övergångsbestämmelsen p. 5 till SFS 1990:652).

Tioårig skattelättnad

Beträffande den permanenta bestämmelsen om skattelättnad för nybyggda hus med värdeår 1991 eller senare, gäller samma regler som för andra bostadshus.

Reduceringsbelopp

Nedsättning av fastighetsskatten p.g.a. ett reduceringsbelopp kan inte komma ifråga för sådana flerfamiljshus som är klassificerade som småhus.

6.6.5.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus

För obebyggda tomter avsedda för småhus som är fastighetstaxerade som separata enheter är fastighetsskatten 1,5 %. Något värdeår är inte åsatt och övergångsbestämmelserna SFS 1990:652 är inte tillämpliga.

Om det under ett kalenderår byggs ett småhus på en tidigare obebyggd tomt, skall någon fastighetstaxering inte ske förrän året därpå. För byggnadsåret tas därför fastighetsskatt ut på grundval av den gamla fastighetstaxeringen. Skatten blir 1,5 % av det taxerade tomtvärdet.

Skattesatsen är 1,5 % även för tomter med hus av mindre värde, med hus under byggnad e.d. som varken är eller skall vara åsatta något värdeår. Ang. byggnad under uppförande, jfr ovan 6.6.4.

6.6.6 Hyreshusenheter

6.6.6.1 Bebyggda hyreshusenheter

a) Huvudregel

För hyreshusenheter är fastighetsskatten vid 2000 års taxering som huvudregel 1,3 % av den del av taxeringsvärdet som belöper på *bostäder* och 1,0 % av den del som belöper på *lokaler*.

Skatt för bostäder skall betalas för:

- bostäder,

- bostäder under uppförande, -
tomtmark till dessa bostäder, -
obebyggd tomtmark för bostäder
eller lokaler.

Skatt för lokaler betalas för:

- lokaler,

- lokaler under uppförande, -
tomtmark till dessa lokaler.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv.
finns särskilt redovisad på underrättelsen
om fastighetstaxering.

Uppdelningen på lokaldel och bostadsdel
har gjorts vid fastighetstaxeringen.

Tomten ägs av annan

Om tomten under byggnaden ägs av någon
annan än den som äger byggnaden, utgör
den en egen taxeringsenhet. Även för
tomten skall man i detta fall ta ut skatt för
bostads- respektive lokaldelen. En
uppdelning av taxeringsvärdet på tomten
på en bostadsdel och en lokaldel har gjorts
vid fastighetstaxeringen.

Obebyggd tomt

För obebyggda tomter som är
klassificerade som hyreshusenheter tar
man alltid ut fastighetsskatt med 1,3 %.
Detta gäller även om byggrätten avser
lokaler.

*b) Bostäder värdeår 1989-1990,
övergångsvis sänkning*

För hyreshusenheter med bostäder och
med värdeår 1989-1990 är
fastighetsskatten sänkt
(övergångsbestämmelserna p. 5 till SFS
1990:652). För dessa fastigheter utgår
endast halv fastighetsskatt.

Det krävs inte längre att byggnaden skall bestå av huvudsakligen bostäder för att skattelättnad skall komma i fråga. Även bostäder i hus som består av mindre än 75 % bostäder får alltså sänkt skatt om de har rätt värdeår. Fr.o.m. 1997 års taxering beskattas emellertid även lokaldelen i sådana byggnader. Se punkt 5 av övergångsbestämmelserna till SFS 1990:652 i lydelse enligt SFS 1992:1593, som hänvisar till 3 § femte stycket lagen om statlig fastighetsskatt.

Nedsättning kan emellertid bara göras för den del av taxeringsvärdet som avser bostäder med tillhörande tomtmark. En obebyggd tomt kan således inte få sänkt fastighetsskatt. Detta gäller även om den ingår i samma taxeringsenhet som bostäderna och om tomten har en byggrätt för bostäder.

Om en tomt under en byggnad ägs av någon annan än den som äger byggnaden utan att tomträtt föreligger, utgör tomten en egen taxeringsenhet. Skattelättnad kan därför inte komma i fråga.

Skattelättnaden är knuten till det värdeår som åsatts oavsett om detta berott på nybyggnation, om- eller tillbyggnad eller renovering.

Värdeåret kan emellertid ändras i samband med om- och tillbyggnader och reparationer och en ny skattemässig bedömning måste då göras. Om det nya värdeåret blir 1991 eller senare förloras skattelättnaden enligt övergångsbestämmelserna. En ny skattelättnad enligt reglerna nedan under c) för tioårig skattelättnad kan emellertid i vissa fall uppkomma, se nedan vid kantrubriken Jämställt med nybyggnad.

c) Tioårig skattelättnad för nybyggda bostäder

För hyreshusenheter med byggnader som innehåller bostäder och som byggts 1991 eller senare betalas ingen fastighetsskatt på bostadsdelen under de fem första åren

och halv fastighetsskatt på bostadsdelen under de följande fem åren. Detta gäller oavsett om byggnaden består av huvudsakligen bostäder eller inte.

Exempel

Ett hus med hälften bostäder, hälften lokaler byggs färdigt 1992. Vid fastighetstaxeringen 1993 åsätts byggnaden värdeåret 1992 och hela fastigheten taxeringsvärdet 4 000 000 kr, varav hälften avser bostäder.

Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 1993. I deklarationerna 1994-1998 tas ingen fastighetsskatt ut på bostadsdelen. I deklarationerna 1999-2003 tas halv fastighetsskatt ut på bostadsdelen, 2 000 000 kr. (Fr.o. m. deklarationen 1997 tas fastighetsskatt ut på lokaldelen).

Nedsättning görs på den del av taxeringsvärdet som belöper på bostäder med tillhörande tomtmark. Det innebär att bostadsdelen av byggnaderna samt den del av tomten som hänförs till bostäder kan få nedsatt skatt.

En obebyggd tomt kan däremot aldrig få sänkt skatt. Detta gäller även i det fallet att en obebyggd tomt ingår i samma taxeringsenhet. Detsamma gäller det fallet då tomten under ett hus ägs av någon annan än den som äger huset utan att tomträtt föreligger. Eftersom tomten i det fallet inte ingår i samma taxeringsenhet, kan skattelättnad inte komma i fråga.

I detta fall är skattefriheten inte knuten till det värdeår som är eller borde vara åsatt utan till nybyggnadsåret. Om mindre renoveringar senare företas kan värdeåret ändras men den tioåriga skattelättnaden går inte förlorad. Att nytt värdeår som inte utgör året före fastighetstaxeringsåret åsätts är utan betydelse.

Om det sker en förändring i fastighetsindelningen följer skattefriheten

bostadsbyggnaden. Det innebär att om exempelvis en avstyckning av enbart tomtmark görs kommer skattefriheten att stanna på stamfastigheten. Om däremot avstyckningen avser bostadshuset kommer skattefriheten att följa den avstyckade fastigheten.

Jämställt med nybyggnad

Om- och tillbyggnader och renoveringar som är så omfattande att de är att jämställa med nybyggnation och som leder till att byggnaden får ett nytt värdeår som motsvarar året för byggnationen, ger också tioårig skattelindring.

Andra byggnationer än sådana som är jämställda med nybyggnationer ger däremot ingen skattesänkning enligt de hittills behandlade reglerna. Sedan 1995 års taxering finns en möjlighet att i vissa fall få fastighetsskatten reducerad. Man kan då även få räkna in byggkostnader som nedlagts under 1993, se nedan under rubriken d) Reduceringsbelopp.

d) Reduceringsbelopp för mindre byggnationer

Mindre byggnadsarbeten än under a) ovan

Sedan 1995 års taxering finns en möjlighet att få sänkt fastighetsskatt p.g.a. byggnationer utan att de är så omfattande att de kan jämföras med nybyggnationer. Ett reduceringsbelopp kan i dessa fall fastställas som reducerar underlaget för fastighetsskatt under en tioårsperiod.

Om byggnationen är så omfattande att reglerna om nedsättning av skatten för nybyggda hus under c) blir tillämpliga, skall någon ytterligare nedsättning enligt de nya reglerna inte ske. Detta gäller även när reglerna för nybyggda hus ger halv fastighetsskatt.

Däremot kan man få sänkt skatt genom en reduceringsfaktor trots att byggnaden sedan tidigare har nedsatt skatt därför att den nybyggs eller renoverats i så stor

omfattning att det varit jämförbart med en nybyggnation. Se nedan vid kantrubriken Successiva byggnationer.

Reglerna under b) är tillämpliga

Om övergångsbestämmelserna under b) ovan är tillämpliga skall man använda *antingen* de reglerna *eller* reglerna om reduceringsbelopp. Det alternativ som ger den lägsta skatten skall väljas.

I de fall reglerna under b) leder till att ingen fastighetsskatt alls skall utgå gäller naturligtvis detta.

I de övriga fallen när halv skatt skall utgå måste man jämföra med den fastighetsskatt som skulle utgått om reglerna om reduceringsbelopp i stället använts.

Övergångsbestämmelserna p. 5 är konstruerade så att det alltid utgår halv skatt i slutet av övergångsperioden. Man måste därför på ansökan alltid beräkna reduceringsbeloppet för att kunna göra en jämförelse i framtiden även om hel befrielse för ögonblicket föreligger.

Hyreshus i Sverige

Bestämmelserna är bara tillämpliga på bostadsdelen av sådana hyreshusenheter som är belägna i Sverige. De kan inte tillämpas på byggnader som är klassificerade som småhus (gäller även bostadshus med 3-10 lägenheter på lantbruksenhet) och inte heller på privatbostäder i utlandet.

**Om- eller till-
byggnad, minst
100 000 kr**

Byggnationen skall bestå av en om- eller tillbyggnad och kostnaderna skall överstiga 100 000 kr för fastigheten, dvs. för samtliga delägare. Om- eller tillbyggnadskostnader är i detta sammanhang liktydigt med vad som avses som om- eller tillbyggnadskostnader vid fastighetstaxeringen (prop. 1993/94:91 s. 17). Se i Handledning för fastighetstaxering.

Kostnaderna måste ha nedlagts i fastigheten efter utgången av 1992 för att räknas med.

**Taxeringsvärdes-
höjning på minst
20 %**

En ytterligare förutsättning är att det taxeringsvärde som utgör underlag för fastighetsskatten höjts med minst 20 % från föregående år. Hela höjningen behöver inte hänföra sig till byggnationen, utan även en höjning vid en AFT som beror på allmän värdehöjning räknas in vid bedömningen. Det skall vara den del av taxeringsvärdet som avser bostäder (3 § första stycket b) som skall ha höjts med 20 %. Man skall således inte ta hänsyn till ändringar av andra delar av taxeringsvärdet som råkat ske samtidigt, t. ex. en höjning av den del av taxeringsvärdet som avser lokaler eller en sänkning p.g.a. en avstyckning.

Ansökan

Ett reduceringsbelopp skall bara fastställas om den skattskyldige ansöker om det. Det är också den skattskyldiges sak att visa att förutsättningar föreligger.

Det finns ingen särskild tid angiven för när ansökan skall vara inne, utan vanliga regler för fastighetsskatt gäller (avsnitt 6.6.10). Den som inte kommit in med sin ansökan i tid för att få reduktion av fastighetsskatten ett år kan således komma in med sin ansökan senare inom omprövningsperioden och på så sätt få fastighetsskatten nedsatt i efterhand.

Beräkning av reduceringsbeloppet

Reduceringsbeloppet utgörs av den höjning av taxeringsvärdet som beror på byggnationen beträffande bostadsdelen. Det är således inte om- och tillbyggnadskostnaderna i sig som sänker underlaget för fastighetsskatt.

Exempel

Ett hyreshus bestående av hälften bostäder och hälften lokaler har taxeringsvärdet 2 000 000 kr. Huset byggs om för en kostnad av 1 000 000 kr. Av detta belopp avser 500 000 kr bostadsdelen.

Taxeringsvärdet höjs p.g.a. byggnationen med 600 000 kr till 2 600 000 kr. Av denna höjning avser 300 000 kr bostadsdelen. Taxeringsvärdet på denna del blir alltså 1 300 000 kr.

Fastighetsskatt tas sedan ut på
 $1\,300\,000 - 300\,000 \text{ kr} =$
1 000 000 kr (samt fr.o.m. 1997 års taxering på värdet för lokalerna).

Reduceringen omfattar endast sådan tomtmark som hör till byggnaden.

Kan överstiga kostnaderna

Det finns ingen regel om att reduceringsbeloppet skall vara högst lika med kostnaderna för om- eller tillbyggnationen utan dessa kan ha uppgått till ett mindre belopp, men det torde höra till undantagen.

Ingen minimigräns

En förutsättning för att en reduktionsfaktor skall fastställas är att kostnaderna för byggnationen överstigit 100 000 kr. Det krävs däremot inte att reduceringsfaktorn överstiger 100 000 kr utan den kan uppgå till ett lägre belopp. Som ovan nämnts måste dock taxeringsvärdet ha höjts med minst 20 procent.

Gemensamma kostnader

Kostnader som lagts ner på för bostäder och lokaler gemensamma delar av fastigheten, t.ex. fasaden, taket, grunden eller stammarna, bör fördelas på bostads- resp. lokaldelen i samma proportioner som byggnationen påverkar de olika delarna av taxeringsvärdet.

Taxeringsvärdes- ändring av andra skäl

I de fall taxeringsvärdet det första året höjs dels p.g.a. byggnationen, dels av andra skäl, t.ex. en allmän fastighetstaxeringshöjning, skall bara den delen av höjningen som beror på byggnationen sänka fastighetsskatten. Man måste således i dessa fall göra en fiktiv fastighetstaxering där man bestämmer hur stort taxeringsvärdet blivit om om- eller tillbyggnationen inte skett. Detta fiktiva värde jämförs sedan med det faktiska taxeringsvärdet och skillnaden utgör reduceringsbelopp.

Exempel

En fastighet åsätts vid allmän fastighetstaxering ett nytt taxeringsvärde med 1 000 000 kr. Det gamla taxeringsvärdet var 600 000 kr. Hade fastigheten inte varit föremål för ombyggnad hade taxeringsvärdet stannat vid 800 000 kr. Reduceringsbeloppet blir i detta fall $1\,000\,000\text{ kr} - 800\,000 = 200\,000\text{ kr}$.

Avstyckning

På motsvarande sätt skall man bortse från en sänkning av taxeringsvärdet p.g.a. exempelvis en avstyckning.

Exempel

En fastighet med två byggnader har ett taxeringsvärde på 2 000 000 kr. Den ena byggnaden avstyckas och den återstående byggnaden byggs om. Taxeringsvärdet på den återstående delen sätts sedan till 1 200 000 kr. Om ombyggnationen inte skett hade taxeringsvärdet blivit 800 000 kr.

Reduceringsfaktorn blir i det här fallet
 $1\,200\,000 - 800\,000 = 400\,000$ kr.

Byggrätt

En höjning av värdet på värderingsenheten för bostäder som beror på att markvärdet ökat p.g.a. att byggrätten utökats får inte räknas med. Någon byggnation har ju då inte gjorts. Detta innebär också att om utökningen av byggrätten skett samma år som byggnationen skall den del av taxeringsvärdehöjningen som avser ändringen i byggrätten inte räknas med.

Värdeår

En byggnation avseende enbart lokaler kan ge ett senare värdeår som i sin tur höjer taxeringsvärdet även på bostadsdelen. Denna taxeringsvärdehöjning kan inte räknas in i ett reduceringsbelopp. Detta innebär att om både bostadsdelen och lokaldelen byggts om skall förändringen av värdeåret som hänför sig till lokaldelen inte räknas med.

**Fem år - 100 %
fem år - 50 %**

Under de första fem åren skall underlaget för fastighetsskatt minskas med hela reduceringsbeloppet och under de följande fem åren med halva reduceringsbeloppet.

Exempel

Reduceringsbeloppet är 300 000 kr. Taxeringsvärdet på bostadsdelen minskas med 300 000 kr under de första fem åren och med 150 000 kr under de följande fem åren.

Reduceringsbeloppet ändras inte när taxeringsvärdet ändras utan utgörs alltid av samma belopp. Detta gäller även när taxeringsvärdet ändrats p.g.a. allmän fastighetstaxering.

Exempel

I exemplet ovan höjs taxeringsvärdet på bostadsdelen efter tre år med ytterligare 400 000 kr till 1 700 000 kr.

Underlaget för fastighetsskatt blir sedan $1\,700\,000 - 300\,000 = 1\,400\,000$ kr under de två påföljande åren och $1\,700\,000 - 150\,000 = 1\,550\,000$ kr under de följande fem åren.

Flera delägare

Har bara en av flera delägare ansökt om reduceringsfaktor och en sådan fastställs skall den enligt förarbetena beaktas även när man bestämmer fastighetsskatten för de andra delägarna (prop. 1993/94:91 s. 16).

Ägarbyte

Av förarbetena framgår också att avsikten är att reduceringsfaktorn skall följa fastigheten. Byter denna ägare följer således reduceringsfaktorn med fastigheten och den nye ägaren behöver inte göra någon egen ansökan.

Detta torde också innebära att om förste ägaren gjort en om- eller tillbyggnad men inte ansökt om reduceringsfaktor så kan näste ägare göra ansökan i stället. Tioårsperioden räknas emellertid alltid från byggnationstillfället. Nedsättning av fastighetsskatten torde därför kunna ske även för den tidigare ägaren under förutsättning att tidsfristerna i TL för att ändra fastighetsskatten inte löpt ut.

Ändring av indelningen i värderingsenheter

Om indelningen i värderingsenheter ändras skall reduceringsbeloppet proportioneras på de nya enheterna i förhållande till hur om- och tillbyggnadskostnaderna fördelat sig dem emellan (3 a § fjärde stycket).

Om exempelvis bostäder delvis gjorts om till lokaler måste man således fördela reduceringsbeloppet på den del som fortfarande är bostäder och den del som blivit lokaler med ledning av hur stor del av kostnaderna som lagts ner på den ena eller andra delen.

Om värderingsenheten delats genom avstyckning skall uppdelning av reduceringsbeloppet ske efter samma grunder.

Successiva byggnationer

Om värderingsenheten undergår flera successiva byggnationer uppkommer olika situationer.

Om en byggnation har så stor omfattning att man vid fastighetstaxeringen åsätter ett värdeår som om byggnaden vore ny, skall enbart reglerna om nedsättning av skatten för nybyggda hus under c) tillämpas och ett tidigare åsatt reduceringsbelopp faller bort.

Om den nya byggnationen inte är så stor att reglerna för nybyggda hus blir tillämpliga kan ett nytt reduceringsbelopp fastställas att tillämpas parallellt med en gammal.

Exempel

En fastighet byggs till år 1 och får då ett reduceringsbelopp på 200 000 kr. Detta reducerar underlaget för fastighetsskatt i sin helhet kalenderåren 2-6. Under åren 7-11 blir reduktionen hälften så stor, 100 000 kr.

År 8 sker en ny tillbyggnad som ger ett nytt reduceringsbelopp på 300 000 kr. Detta skall dras ifrån underlaget för fastighetsskatt i sin helhet under åren 9-13 och till hälften under åren 14-18.

År 9-11 blir reduceringsbeloppet
 $100\,000 + 300\,000 = 400\,000$ kr.

År 12-13 blir den $0 + 300\,000 = 300\,000$ kr.

År 14-18 blir den $0 + 150\,000 = 150\,000$ kr.

Om en byggnad har nedsatt fastighetsskatt p.g.a. att den är nybyggd kan man sänka skatten ytterligare genom en senare byggnation som ger ett reduceringsbelopp.

Exempel

En byggnad uppfördes 1993 och har därför ingen fastighetsskatt under åren 1994-1998 och halv fastighetsskatt under åren 1999-2003 p.g.a. reglerna under c). Taxeringsvärdet är 1 000 000 kr.

Ytterligare en byggnation utförs 1994. Taxeringsvärdet höjs till 1 500 000 kr och en reduceringsfaktor på 200 000 kr fastställs. Denna sänker skatten ytterligare t.o.m. år 2004.

Under 1994-1998 utgår ingen skatt.

Under 1999 blir underlaget för fastighetsskatt $1/2 \times$ (taxeringsvärdet minskat med 200 000 kr).

Under 2000-2003 blir underlaget $1/2 \times$ (taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn, dvs. 100 000 kr).

Under 2004 blir underlaget hela taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn, 100 000 kr.

Överklagande

Beslutet kan överklagas i samma ordning som gäller i fråga om fastighetsskatt (prop. 1993/94:91 s. 17).

6.6.6.2 Obebyggda tomter avsedda för hyreshus

För obebyggda tomter avsedda för hyreshus är fastighetsskatten vid 2000 års taxering 1,3 % av taxeringsvärdet. (För att skattenedsättning skall komma i fråga för tomtmark krävs att den tillhör byggnaden).

Om reglerna i övrigt, se avsnitt 6.6.5.3.

6.6.7 Nedsättning

För byggnad, som är avsedd för användning hela året kan nedsättning av fastighetsskatten ske enligt 3 § fjärde

stycket FSL.

**Byggnad har
brunnit e.d.**

Har en sådan byggnad inte kunnat utnyttjas under viss tid p.g.a. eldsvåda eller därmed jämförlig händelse, får fastighetsskatten sättas ned med hänsyn till den omfattning, som byggnaden inte kunnat användas.

Lägenhet

Detsamma gäller då en lägenhet avsedd för uthyrning i en sådan byggnad inte kunnat uthyras.

Bestämmelsen motsvaras delvis av ett stadgande avseende schablonintäkt för småhus i äldre 24 § 2 mom. 3 st. KL. Den är emellertid tillämplig inte bara på privatbostäder utan även på andra slag av byggnader som är avsedda för användning hela året. Både småhus och hyreshus kan komma i fråga, även om de är belägna på en lantbruksenhet. En sommarstuga kan däremot inte få nedsättning (RÅ 1963 Fi 1449).

Av RÅ 1998 ref. 27 liksom Regeringsrättens avgöranden i mål nr 1768--1772-1997 framgår att det inte är fråga om någon begränsning till visst slags hinder.

**Hindrets art -
brand e.d.**

Som en orsak till nedsättning av skatten för både byggnad och lägenhet anges att hindret skall bero på eldsvåda eller därmed jämförlig händelse. Nedsättning torde därför kunna ske vid exempelvis översvämning, jordras och liknande.

Det skall röra sig om ett fel på fastigheten. Att ägaren av någon orsak inte kunnat bo i den är inte skäl för nedsättning av fastighetsskatten (RÅ 1961 Fi 1342, RÅ 1965 Fi 444, RÅ82 1:23 och RÅ 1973 ref. 24).

Någon nedsättning p.g.a. att ägaren flyttat

från orten e.d. kan inte göras.

Hindrets art - vakanser

En annan självständig orsak till nedsättning är att lägenheterna inte kunnat hyras ut under beskattningsåret (jfr RÅ 1998 ref. 27).

Vid tekniska hinder (främst ombyggnad eller rivning) medges nedsättning under den tid byggnadsarbetena utförts. Vakanser inför t.ex. en ombyggnad utgör inte ett tekniskt hinder i denna mening.

Vid bristande efterfrågan skall fastighetsägaren visa att han inte kunnat hyra ut lägenheterna i fråga.

Kortare tid

Om hindret bara varat kortare tid, skall någon nedsättning inte ske. Enligt RSV:s uppfattning bör med kortare tid avses en period om högst en månad.

Nedsättningens storlek

I RÅ 1998 ref. 27 (jfr Regeringsrättens avgörande mål i 1768--1772-1997) skedde en nedsättning i proportion till byggnadsvärdet. Regeringsrätten har dock inte gjort något principiellt uttalande om hur beräkningen av nedsättningen skall göras i olika situationer. Hur nedsättningen skall beräknas när underlaget redan är reducerat eller när det är fråga om att jämföra värdemässigt uppenbart ojämförbara lägenheter är således oklart. RSV:s syn på bl.a. dessa frågor redovisas närmare i promemoria den 25 november 1998, dnr 11104-98/900.

Sammanfattningsvis kan sägas att en beräkning av skattenedsättningen enligt RSV:s uppfattning i regel bör ske proportionellt mot värdeandel (hyresandel) i den omfattning vakanserna inte beaktats i underlaget till fastighetsskatt dvs. det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet.

Ej färdigställd byggnad

Nedsättning p.g.a. av vakanser i byggnad som taxerats som under uppförande bör enligt RSV:s uppfattning ej göras (jfr RSV:s promemoria den 25 november 1998). Kammarrätten i Stockholm har dock i dom den 26 februari 1999, mål nr 4980-1996, ansett att sådan nedsättning kan ske oavsett om fastigheten taxerats som under uppförande. Domen har överklagats av RSV till Regeringsrätten.

6.6.8 Olika räkenskapsår

Fastighetsskatten beräknas för beskattningsår.

Kalenderår

För den som har kalenderår som räkenskapsår eller i de fall fastigheten inte ingår i näringsverksamhet, beräknas fastighetskatten således för kalenderåret.

Brutet räkenskapsår

För den som har brutet räkenskapsår beräknas fastighetsskatten för räkenskapsåret.

Fastighetsskatten beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Om taxeringsvärdet ändras mellan två kalenderår beräknas fastighetsskatten för den vars räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår på de olika taxeringsvärdena i förhållande till hur de belöper på beskattningsåret. Se ovan avsnitt 6.6.3.

Ändrad klassificering

Om fastigheten ändrat karaktär under ett räkenskapsår från småhusenhet till hyreshusenhet eller liknande, bör en proportionering göras och skatt tas ut efter olika grunder för de olika delarna av året.

Ändrad skatteplikt

Om fastigheten omtaxerats från skattefri till skattepliktig under ett räkenskapsår, skall skatt inte tas ut för den tid då fastigheten varit skattefri (RÅ 1994 ref. 11).

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

Om räkenskapsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader skall underlaget för fastighetsskatt jämkas.

Två räkenskapsår

Om två räkenskapsår taxeras samma taxeringsår, tas fastighetsskatt ut för varje år för sig. Avdrag görs också för varje år för sig.

Övergångsbestämmelser

Det finns övergångsbestämmelser för bostadsdelen i hyreshus med värdeår 1989-1990. Dessa bestämmelser är knutna till taxeringsår.

För den som har räkenskapsår som löper över ett årsskifte innebär detta att skatteunderlaget kommer att vara detsamma för hela räkenskapsåret. Någon proportionering med ett skatteunderlag för en del av året och en annan för en annan del skall inte ske.

Nybyggda bostäder

För hyreshus som nybyggts 1991 eller senare föreligger en tioårig skattelättnad. Observera att nedsättningen av skatten börjar och slutar vid in- respektive utgång av kalenderår. Detta gällde första gången vid 1996 års taxering.

6.6.9 Avdrag vid inkomsttaxeringen

**Privatbostads-
fastigheter**

För privatbostadsfastigheter är fastighetsskatten inte avdragsgill.

**Närings-
fastigheter**

Fastighetsskatten räknas som en speciell skatt (20 § anv. p. 3 och 23 § anv. p. 23 st. 1 KL) och för näringsfastigheter är den en avdragsgill driftkostnad i näringsverksamheten.

**Undantag -
bostadsrättsföre-
ningar**

Undantag beträffande avdragsrätten gäller för fastigheter tillhöriga sådana bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag m.fl. som schablonbeskattas. Dessa får inte avdrag (2 § 7 mom. 3 st. SIL).

**Jordbruks-
fastigheter**

Eftersom fastighetsskatten belöper på bostadsdelen blir avdragsrätten beroende av om bostadsdelen ingår i näringsfastigheten eller om den brutits ut som privatbostad.

**Tidpunkt för
avdrag**

Fastighetsskatt tas ut för beskattningsår. Avdrag medges för det beskattningsår på vilket skatten belöper.

Om två räkenskapsår skall taxeras samma taxeringsår, skall fastighetsskatten dras av var för sig på respektive räkenskapsår.

6.6.10 Förfarandet**Deklarations-
skyldighet**

Självdeklaration skall avlämnas av fysisk och juridisk person för vilken underlag för fastighetsskatt skall fastställas (2 kap. 4 och 8 §§ LSK).

Beslut	Underlag för fastighetsskatten fastställs i samband med inkomsttaxeringen enligt bestämmelserna i TL (6 § lagen om statlig fastighetsskatt).
Debitering	Debitering och betalning sker enligt SBL:s bestämmelser på samma sätt som inkomstskatterna (7 § lagen om statlig fastighetsskatt).
Skattetillägg	Sedan 1992 års taxering kan skattetillägg utgå (6 § lagen om statlig fastighetsskatt).
Ändring av fastighetsskatten	I fråga om omprövning och överklagande av underlaget för fastighetsskatt gäller samma regler som för inkomsttaxeringen.
Fastighets-taxeringen	Om förvaltningsdomstol beslutar om ändring i eller tillägg till fastighetstaxeringen, är möjligheterna till ändring av underlaget för fastighetsskatt större än enligt vanliga regler om omprövning och överklagande. Skattemyndigheterna kan ompröva beslutet <i>till den skattskyldiges fördel</i> under obegränsad tid (4 kap. 13 § 2 st. 2 TL). Om omprövningen är <i>till den skattskyldiges nackdel</i> gäller följande. Ordinär omprövning av beslutet om underlag för fastighetsskatt kan ske före utgången av året efter taxeringsåret (4 kap. 14 § 1 st TL). Efter denna tidpunkt kan eftertaxering ske i form av ett följdändringsbeslut (4 kap. 17 § 3 TL). Oriktig uppgift behöver inte föreligga. Eftertaxering skall normalt ske före utgången av femte året efter taxeringsåret (4 kap. 19 § TL). Eftertaxering kan emellertid ske även efter femårsfristens utgång men måste då göras senast sex månader efter det beslut som

föranleder ändringen (4 kap. 20 § 1 st. TL).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 7 - Beskattning av bostadsrätter

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Bostadsrättslag (1991:614)

5 § KL

22 § anv. p. 5B7 KL

2 § 7 mom. SIL

3 § 3 och 7 mom. SIL

24 och 26 §§ SIL

prop. 1989/90:110 s. 414B424, 661B662,

700B702, SkU30 s. 87B95

prop. 1990/91 54 s. 188B192, 229B231, SkU10

s. 173B174, 183

SOU 1989:33 del I s. 141B154 och del II s.

55B91

Sammanfattning

Med bostadsrätt avses i inkomstskattesammanhang endast andelar i äkta bostadsföretag.

Bostadsrätt är antingen privatbostad eller bostadsrätt i näringsverksamhet.

För juridiska personer som är skattesubjekt sker all beskattning av bostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet. Dessa personer kan inte, med undantag i vissa fall för dödsbo, inneha privatbostad.

För handelsbolag sker all beskattning av inkomst hos delägarna.

Hos fysiska personer och inhemska dödsbon beskattas löpande inkomster av bostadsrätt som är privatbostad i inkomstslaget kapital. Även reavinst och reaförlust vid avyttring hänförs till inkomstslaget kapital oavsett om bostadsrätten är privatbostad eller ingår i näringsverksamhet. Bostadsrätt i näringsverksamhet beskattas löpande i det inkomstslaget. Detta gäller också återläggning i samband med avyttring m.m.

7.1 Bostadsrättsbegreppet

Bostadsrätt

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

Bostadsförening Bostads-AB

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

Däremot skiljer man mellan s.k. äkta och oäkta bostadsföretag. I detta kapitel avses med bostadsrätt genomgående endast andelar, varmed förstås även aktier, i äkta bostadsföretag. Andelar i oäkta bostadsföretag jämföras vid försäljning med aktier (27 § SIL), och det löpande resultatet beskattas under innehavstiden enligt reglerna för kapital (3 § 1 mom. SIL) vad avser själva andelen (jfr avsnitt 5.3.2). En tredje term som ofta förväxlas med bostadsrätter är andelslägenheter; se avsnitt 6.4.7.

Äkta bostadsföretag

För definition m.m. se avsnitt 6.4.6.1.

Bostadsrätt i utlandet

Ang. bostadsrätter o.d. i utlandet, se handledning för internationell beskattning kapitel 4.

7.2 Är bostadsrätten en privatbostad eller ingår den i näringsverksamhet?

På motsvarande sätt som för fastigheter gäller för bostadsrätter att de indelas i å ena sidan privatbostäder, som hänförs till inkomstslaget kapital, och å andra sidan bostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet. I 5 § 4 st. KL anges vilka bostadsrätter som räknas som privatbostäder genom hänvisning till reglerna för småhus i andra stycket.

Alla bostadsrätter som inte räknas som privatbostäder hör till näringsverksamhet. För bostadsrätter saknas visserligen en direkt motsvarighet i 5 § KL till den för fastigheter gällande regeln att annan fastighet än privatbostadsfastighet är näringsfastighet. Av andra lagrum (bl.a. 22 § anv. p. 5 st. 2 KL) framgår dock att bostadsrätt som inte är privatbostad alltid ingår i näringsverksamhet.

Gränsdragningen mellan privatbostad och näringsfastighet behandlas utförligt i avsnitt 6.2. Vad som där sägs om användningsrekvisitet, blandad användning, avsiktsrekvisitet, klassificeringstidpunkt och tröghetsregeln gäller också för bostadsrätter.

Tröghetsregeln gäller endast privatbostäder. Någon liknande regel finns inte för bostadsrätt i näringsverksamhet som övergår till att bli privatbostad. För

sådana bostadsrätter skall omklassificering ske genast för det gångna året och avskattning ske (22 § anv. p. 5 st. 2 och anv. p. 6 st. 2 KL).

7.3 Löpande inkomstbeskattning

7.3.1 Bostadsrätter som är privatbostäder

7.3.1.1 Beskattning av innehavet av bostaden

Till skillnad från vad som gäller bostad i näringsverksamhet beräknas inte något förmånsvärde för ägarens eget brukande av bostadsrätt som är sådan privatbostad som avses i 5 § KL (3 § 3 mom. 1 st. SIL).

Inte heller närståendes brukande skall föranleda någon förmånsbeskattning (specialmotiveringen till lagrummet, prop. 1989/90:110 s. 700). Däremot torde gåvobeskattning i princip bli aktuell om närstående bor hyresfritt i annan bostad än ägarens egen. Bor närstående gratis i ägarens egen bostad synes inte heller gåvobeskattning komma ifråga, jfr handledningen för gåvobeskattning, kapitel 7.

Däremot skall föreningen, förutom att den skall betala fastighetsskatt, schablonbeskattas för intäkt av fastigheten (2 § 7 mom. 2 st. SIL).

7.3.1.2 Beskattning av andra intäkter av bostaden

I den mån privatbostaden genererar andra intäkter beskattas dessa i inkomstslaget kapital. Beträffande bostadsrätter kan sådana intäkter främst vara uthyrningsintäkter (3 § 3 mom. andra stycket SIL). Eftersom småhus med mark kan upplåtas med bostadsrätt synes även

intäkter från försäljning av alster från den med bostadsrätt innehavda egendomen kunna komma ifråga. Utdelning från bostadsföretaget till medlemmen regleras i 3 § 7 mom. 3 st. SIL (avsnitt 5.3.2).

Den tidigare skattefriheten vid uthyrning av en bostadsrätt mindre än halva kalenderåret har tagits bort.

Hyreslägenhet

Även intäkt av uthyrning av en hyreslägenhet är skattepliktig (3 § 3 mom. 2 st. SIL).

Samma regler gäller också för privatbostäder i utlandet (prop 1989/90:110 s. 700). Vidare är den som inte bor i Sverige skattskyldig här för uthyrning av privatbostad som är belägen här i riket (6 § 1 mom. första stycket SIL). Se vidare handledningen för internationell beskattning.

Vad som sägs i avsnitt 6.3 betr. beskattning av erhållen hyra och avdrag vid uthyrning av privatbostad gäller också i huvudsak vid uthyrning av bostadsrätt.

Hyra

Eftersom avdragsreglerna enligt vad som nedan redovisas delvis är annorlunda för privatbostäder än vad de är för privatbostadsfastigheter, torde inte samma problem uppkomma beträffande huruvida uppvärmningskostnader skall inräknas i skattepliktig intäkt för uthyraren. I den mån frågan aktualiseras, t.ex. vid uthyrning av småhus som innehas med bostadsrätt, blir saken att bedöma på samma sätt som beträffande privatbostadsfastigheter, se avsnitt 6.3.1.

Avdrag

Från de skattepliktiga intäkterna får vissa avdrag göras. Dessa regleras i 3 § 3 mom. tredje stycket SIL.

Från intäkter av upplåtelse eller av avyttring av alster medges avdrag med 4 000 kr för varje privatbostad. Detta innebär att om två makar gemensamt innehar en bostadsrätt, får var och en göra avdrag med 2 000 kr. Är i liknande fall bostaden att hänföra till näringsverksamhet för den ene delägaren, torde avdraget för den andre bli 4 000 kr.

Vid uthyrning av bostadsrätt som är privatbostad får avdrag dessutom göras med den del av upplåtarens avgift som motsvarar vad som hyrts ut. På liknande sätt får vid uthyrning av en hyreslägenhet motsvarande andel av hyran dras av.

För bostadsrätter gäller emellertid vidare att endast den del av avgiften är avdragsgill som inte motsvarar kapitaltillskott eller inte motsvaras av utdelning (3 § 3 mom. 3 och 5 st. SIL).

Även om de verkliga kostnaderna varit högre medges endast avdrag enligt ovan. Avdraget får inte heller överstiga intäkterna.

Sker uthyrningen till egen eller närståendes arbetsgivare, eller skall intäkten beskattas som intäkt av tjänst enligt 32 § anv. p. 14 KL, medges inte de ovan angivna avdragen. Istället får man skäligt avdrag för den kostnad som man har fått vidkännas på grund av upplåtelsen, faktiska merkostnader (3 § 3 mom. 4 st. SIL).

Förutom nu behandlade avdrag medges avdrag för ränteutgifter enligt vanliga regler i inkomstlagen kapital (3 § 2 mom. 1 st. SIL). Ränta fordrar alltså inte särskilda intäkter av privatbostaden för att vara avdragsgill.

7.3.2 Bostadsrätter som ingår i näringsverksamhet

För den årliga inkomstbeskattningen av bostadsrätt som ingår i näringsverksamhet, vare sig näringsverksamheten endast består av bostadsrätten eller bostadsrätten ingår som en del i en befintlig näringsverksamhet av aktiv eller passiv karaktär, gäller i tillämpliga delar samma regler som för näringsverksamhet i övrigt. Har näringsidkaren haft förmån av bostadsrätten på så sätt att avgifterna till föreningen för lokalen inte motsvarat marknadsmässig hyra för bostadsrätten, skall förmånen inte räknas som skattepliktig intäkt för honom. Detta överensstämmer med att föreningen schablonbeskattas enl. 2 § 7 mom. SIL. Utan hinder av att förmånen inte är skattepliktig får avdrag göras för inbetalningar till bostadsföretaget som utgör kostnader i näringsverksamheten (22 § anv. p. 7 KL). Om näringsidkaren får en bostadsförmån därigenom att näringsverksamheten belastas med kostnader för bostadsrätten även till den del denna är hans privata bostad, skall beskattning ske enligt vanliga regler (se avsnitt 7.4.2). Se i övrigt avsnitt 6.4 och kapitel 10 och 11.

7.4 Reavinstbeskattning

7.4.1 Gemensamma principer

Vad som sägs i avsnitt 6.5.1 betr. gemensamma principer vid reavinstbeskattning gäller också för bostadsrätt. Icke yrkesmässig avyttring av bostadsrätt beskattas alltså i kapital medan yrkesmässig avyttring beskattas i näringsverksamhet. Samma regler som för fastighet gäller för bostadsrätt betr. rätt beskattningsår och arvinges köp m.m.

Köp eller gåva

För bostadsrätter finns, vad gäller inkomstbeskattningen, ingen motsvarighet till taxeringsvärdena för fastigheter. Det värde som bostadsrätten skall åsättas vid förmögenhetsbeskattning eller gåvobeskattning saknar betydelse vid inkomstbeskattningen. Bedömningen av om en överlåtelse skett genom köp eller gåva görs också efter andra principer än för fastigheter. För bostadsrätter, liksom för annan lös egendom, gäller den s.k. delningsprincipen. Till den del vederlaget motsvarar marknadsvärdet på den överlåtna bostadsrätten anses denna ha sålts och i övriga delar ha givits i gåva.

Exempel

En bostadsrätt som har ett till förmögenhetsskatt skattepliktigt värde om 100 000 kr överlåtes av innehavaren A genom köpeavtal till hans son B mot en köpeskilling om just 100 000 kr. En värdering utvisar att marknadsvärdet på bostadsrätten vid överlåtelsetillfället var en miljon kr. Till följd härav anses vid inkomstbeskattningen A ha sålt en tiondel av bostadsrätten för 100 000 kr. Resten, nio tiondelar, av bostadsrätten anses B ha erhållit i gåva.

Se RÅ 1988 ref. 22 och jfr handledning för gåvobeskattning kapitel 8.

Förluster

Vad som sägs om förluster i avsnitt 6.5.1.5 gäller också bostadsrätter.

7.4.2 Bostadsrätter som är privatbostäder

7.4.2.1 Allmänt

Bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst vid försäljning av en bostadsrätt som är privatbostad finns i 26 §

SIL. Bestämmelserna gäller om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL (se 26 § 1 mom. och jfr även 6 mom. SIL).

Uppskov

Reglerna i UAL om uppskovsavdrag vid byte av bostad gäller också bostadsrätter. Reglerna behandlas i fastighetskapitlet, avsnitt 6.5.7.

Dold äganderätt

Frågan om s.k. dold äganderätt i bostadsrätt har prövats i bl.a. rättsfallen RÅ 1986 ref. 179 I och II. I båda fallen var en person registrerad hos HSB som ägare. RR ansåg att man måste tillmäta avtalen och registreringen hos HSB stor betydelse vid bedömningen av vem eller vilka som är skattskyldiga för en vid försäljning uppkommen realisationsvinst. Enligt RR bör dock dokumentationen inte vara utslagsgivande, om det styrks att situationen var en annan än dokumentationen utvisar. I det första fallet fann RR att den skattskyldige ensam skulle anses ha varit ägare till bostadsrätten. I det andra fallet ansåg RR det styrkt att den skattskyldige och hans maka sedan förvärvet innehaft bostadsrätten till lika delar och att den skattskyldige därför skulle taxeras för hälften av realisationsvinsten.

Ombildningar

Åtgärder som kan göras enligt lagen (1991:615) om omregistrering av vissa bostadsföreningar till bostadsrättsföreningar skall inte föranleda någon beskattning vare sig av föreningen eller medlemmarna (prop. 1990/91:92 s. 145). Också äkta bostadsaktiebolag kan ombildas till bostadsrättsförening utan att realisationsvinstbeskattning utlöses (RÅ 1990 ref. 116).

Avsägelse

Enligt 4 kap. 11 § BRL får bostadsrättshavare avsäga sig bostadsrätten; han blir därigenom fri från sina förpliktelser som bostadsrättshavare och bostadsrätten övergår till föreningen. (Föreningen skall så snart det kan ske utan förlust åter avyttra bostadsrätten om inte föreningsstämman beslutar att bostadsrätten skall upphöra, 6 kap. 11 § BrL.) Det är oklart om en sådan avsägelse är att anse som sådan avyttring enligt 24 § 2 mom. första stycket SIL som medför avdragsrätt för förlust. Det saknas en motprestation av den karaktären som normalt kännetecknar en onerös överlåtelse och som förekommer i andra fall där bostadsrätt efter uppsägning övergår till föreningen. Å andra sidan görs avsägelsen utan benefik avsikt mot mottagaren och har därför inte karaktär av gåva. Inte heller torde föreningen kunna överta den avståendes omkostnadsbelopp enligt 24 § 1 mom. tredje stycket SIL. Föreningen mister också sina anspråk på kommande betalningar från den avstående. Sammantaget anser RSV övervägande skäl tala för att anse det som en med köp eller byte jämförlik överlåtelse mot ett vederlag som beräknas till 0.

Efter avsägelsen övergår bostadsrätten till föreningen tidigast vid det månadsskifte som inträffar närmast efter tre månader efter avsägelsen, se 4 kap. 11 § andra stycket BrL. Avsägelsen torde vara bindande för bostadsrättshavaren gentemot föreningen. Redan avsägelsedagen bör därför anses som avyttringsdag.

Konkurs

Vad som räknas som finansiella instrument är inte helt klart. Sannolikt får aktier i fåmansbolag anses som finansiella instrument trots att de inte är avsedda för omsättning på kapitalmarknaden. I så fall bör också andelar i ekonomiska föreningar, alltså bl.a. bostadsrättsföreningar, ses som finansiella instrument. Om en bostadsrättsförening försätts i konkurs, inträder då avdragsrätt för realisationsförlust för bostadsrättshavarna, 24 § 2 mom. 1 st. SIL.

7.4.2.2 Vinstberäkningsregel

Halva vinsten är skattepliktig.

Försäljningsintäkten

Försäljningsintäkten är köpeskillingen för bostadsrätten minskad med försäljningskostnader.

Köpeskillning (försäljningspris)

Som försäljningspris räknas det pris som avtalats mellan säljare och köpare. Vid *byte* anses marknadsvärdet av den tillbyttas egendomen (t.ex. en villa eller en annan bostadsrätt) som köpeskillning.

Lägenhetsutrustning

Har försäljningen omfattat även sådan lägenhetsutrustning som installerats av överlåtaren eller tidigare innehavare, och som skulle ha utgjort byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB ifall bostadsrättsföreningen ägt utrustningen, skall ersättningen räknas med i försäljningspriset (26 § 3 mom. 1 st. 1 meningen SIL). Detta gäller oavsett om ersättningen avtalats särskilt eller inte.

Den utrustning som avses är sådan fast inredning som är avsedd för stadigvarande bruk, såsom ledning för vatten, värme eller

ljus, kontakter, kranar, kamin, innanfönster och markis. Hit räknas också t.ex. badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp, kyl- och frysskåp, tvättmaskin och diskmaskin.

Inventarier i näringsverksamhet skall dock inte räknas med i försäljningspriset (26 § 3 mom. 1 st. andra meningen SIL).

Inre reparationsfond

Ersättning som utgår till säljaren för hans andel i en inre reparationsfond eller liknande fond skall inte räknas in i försäljningspriset. Det innebär vanligtvis att man från köpeskillingen drar av ett belopp som motsvarar den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten (26 § 3 mom. 2 st. SIL). En sådan avräkning torde inte kunna leda till att köpeskillingen anses bli mindre än 0.

Försäljningskostnader

Avdragsgilla försäljningskostnader är mäklarkostnader och annan försäljningsprovision, advokatkostnader, kostnader för värdering av bostadsrätten och andra kostnader som säljaren haft för försäljningen, allt under förutsättning att kostnaderna inte skall dras av i någon annan förvärvskälla.

När försäljningskostnaderna räknats bort från vederlaget återstår försäljningsintäkten. Från denna får omkostnadsbeloppet dras av.

Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningskostnaden för bostadsrätten samt förbättringskostnader och kapitaltillskott under innehavstiden (24 § 1 mom. SIL).

Anskaffningskostnaden

Anskaffningskostnaden (ingångsvärdet) är köpeskillingen för bostadsrätten och eventuell ersättning för lägenhetsutrustning, jfr ovan. Om föremålen har anskaffats under innehavstiden anses kostnaden i stället som en förbättringskostnad, jfr nedan (26 § 5 mom. 5 st. SIL). Om bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från föreningen, är anskaffningskostnaden lika med insatsen (grundavgiften). Sådana särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärvet (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i anskaffningsvärdet.

Om grundavgiften för lägenheten har satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats från föreningen på grund av nedsättningen (26 § 4 och 6 mom. SIL).

Inköpskostnader i samband med förvärvet ingår också i ingångsvärdet (24 § 1 mom. SIL).

Vid beräkning av ingångsvärdet behandlas behållning på inre reparationsfond eller liknande fond på samma sätt som vid beräkning av försäljningspriset. Den skall alltså *inte* medräknas i anskaffningskostnaden (26 § 3 mom. 3 st. SIL).

Schablonmässigt anskaffningsvärde

Enligt huvudregeln har den s.k. stickdagen, som gällde före skatteomläggningen 1990B91 men som då avskaffades, återinförts (26 § 7 mom.). Innebörden är att när huvudregeln tillämpas anses bostadsrätten ha köpts den 1 januari 1974. Anskaffningsvärdet beräknas till 150 procent av bostadsrättens andel av föreningens förmögenhet den dagen. Föreningens förmögenhet beräknas efter taxeringsvärdet för 1974 på föreningens fastighet och med hänsyn till övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som avslutats närmast före 1974. Kan den skattskyldige visa att köpeskillingen, beräknad enligt nu gällande regler, översteg 150 procent av lägenhetens andel i föreningsförmögenheten, får den sålunda beräknade köpeskillingen användas som ingångsvärde.

Fanns inte taxeringsvärde för föreningens fastighet för 1974, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter satta taxeringsvärdet.

Har en bostadsrätt förvärvats genom köp, byte e.d. från make, barn eller förälder under 1983, anses bostadsrätten förvärvad genom det köp, byte e.d. som har skett från någon annan än närstående före 1983. Detta gäller dock inte om det visas att skattepliktig reavinst uppkom för den närstående på grund av överlåtelsen till den skattskyldige eller att den närståendes bosättning i lägenheten upphörde eller den skattskyldige bosatte sig i lägenheten i nära anslutning till överlåtelsen.

Förbättrings- kostnader

Som förbättringskostnader kan räknas vad ägaren nedlagt på bostadsrättslägenheten (26 § 5 mom. SIL).

Kostnaderna kan vara såväl förbättringsarbeten i lägenheten, t.ex. ombyggnad av lägenheten eller anskaffande av utrustning som inte funnits tidigare i lägenheten, som värdehöjande reparationer och underhåll av lägenheten. Sådana kostnader får inte dras av vid vinstberäkningen om de dragits av i näringsverksamhet (26 § 5 mom. andra stycket SIL).

Förbättringskostnader får medräknas i omkostnadsbelopp för sådana år då de sammanlagt uppgått till minst 5 000 kr (26 § 5 mom. 4 st. första meningen SIL).

Värdehöjande reparationer och underhåll jämföras med förbättringskostnader och får dras av bara om de nedlagts under de senaste fem åren före försäljningen (26 § 5 mom. 4 st. första meningen SIL) och bara om de medfört att lägenheten är i bättre skick vid försäljningen än vid förvärvet av bostadsrätten (26 § 5 mom. 1 st. b) och 4 st. SIL). För andra förbättringskostnader gäller inte den tidsgränsen.

Kostnaderna anses normalt nedlagda det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som utförts (26 § 5 mom. 4 st. andra meningen SIL).

Förbättringskostnader före 1974 får inte räknas med (26 § 7 mom. SIL).

Exempel

A reparerade 1992 sin bostadsrätt för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en värdehöjning. Under As fortsatta innehavstid förslits lägenheten, men när den säljs 1993 återstår 3 000 kr som värdehöjning. Detta belopp, 3 000 kr, får

därför medräknas i omkostnadsbeloppet.
Det behöver således inte återstå minst
5 000 kr av förbättringskostnaderna.

Kapitaltillskott

Kapitaltillskott som har lämnats till
föreningen under innehavstiden är
avdragsgilla under förutsättning att de varit
avsedda att användas av föreningen för
amortering av lån eller för finansiering av
förbättringsarbeten på fastigheten.
Kapitaltillskott som skett före den 1 januari
1974 får inte räknas med. Se 26 § 4 mom.
2 st. SIL.

Tillskott för *amorteringar* skall anses ha
uppgått till ett belopp motsvarande
bostadsrättens andel av de amorteringar
som föreningen gjort under innehavstiden.
Om amorteringen av ett lån finansierats
genom upptagande av ett nytt lån, får den
inte medräknas vid beräkningen. Andelen
bestäms utifrån det andelsförhållande som
överlåtarens bostadsrätt motsvarar vid
avyttringstidpunkten.

Före 1991 gällde att som tillskott för
amorteringar alltid avsågs ett belopp
motsvarande 1 000 kr för varje påbörjat
kalenderår under innehavet. Denna regel är
nu borttagen.

För att tillskott för *finansiering av
förbättringsarbeten* skall få beaktas, krävs
att tillskottet använts för ett bestämt
förbättringsarbete (projekt) och att det
sammanlagda tillskottet från medlemmarna
uppgått till minst 3 000 kr för arbetet i
fråga multiplicerat med antalet deltagande
bostadsrätter.

Denna beloppsgräns är schabloniserad och
innebär att en utdebitering på en
bostadsrätt med ett relativt lågt andelstal i
föreningen mycket väl kan understiga 3 000
kr. Detta hindrar inte att överlåtaren av
denna bostadsrätt är berättigad till avdrag

med de faktiska tillskotten. Även om olika åtgärder beslutats vid skilda tillfällen, räknas de som ett enda arbete om det kan visas att åtgärderna har ett nära ekonomiskt eller funktionellt samband (DsB 1982:6 s. 74, prop. 1983/84:67 s. 38). En utdebitering för framtida investering bör kunna godtas som ett avdragsgillt tillskott om investeringen är nära förestående. Om överlåtelsen skett efter det att tillskott utdebiterats men innan arbetet påbörjats, bör sådant tillskott få beaktas om reglerna i övrigt är uppfyllda.

Reglerna för vilka kapitaltillskott som får beaktas vid reavinstbeskattningen är således i viss mån schabloniserade och avviker delvis från vad som räknas som kapitaltillskott vid löpande beskattning av uthyrningsinkomster (jfr 3 § 3 mom. 5 st. SIL).

Kapitaltillskott före 1974 får inte räknas med (26 § 7 mom. SIL).

När man räknat ihop anskaffningskostnaderna vid förvärvet och förbättringskostnaderna får man omkostnadsbeloppet. Detta dras ifrån försäljningsintäkten, och vad som sedan återstår är den skattepliktiga vinsten.

Exempel på beräkning

A säljer sin bostadsrätt för 700 000 kr. Han köpte den 1986 för 250 000 kr. Amorteringarna under hans innehavstid uppgår till 5 000 kr på hans andel.

Försäljningsintäkt

Försäljningspris - andel i inre reparationsfond vid avyttringen	
700 000 - 2 000	698 000
Mäklararvode	- 52 000

Sammanlagd försäljningsintäkt
646 000

Anskaffningskostnad

250 000 - 1 000 249 000

Ombyggnad av bostadsrätten 1995

Kapitaltillskott	5 000

257 000

389 000

194 500

Bostadsrätt som ingår i näringsverksamhet är antingen omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Försäljning av omsättningstillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma realisationsvinstregler som gäller för fysiska personer men redovisning skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet (2 § 1 mom. 8 st. SIL).

Handelsbolags avyttring av bostadsrätter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Dessa beskattas därvid enligt vad som sägs i avsnitt 18.3.6.1.

7.4.3.1 Återläggning

Reglerna om återläggning återfinns i 22 § anv. p. 5 och 6 KL. De innebär för bostadsrätternas del att vissa belopp skall återföras till beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet när bostadsrätt som ingår i näringsverksamheten avyttras. De belopp som skall återläggas motsvarar avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren (22 § anv. p. 5 st. 2 KL).

Reparationer och underhåll anses värdehöjande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare (22 § anv. p. 5 st. 6 KL).

Återläggning skall förutom vid avyttring ske även när bostadsrätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om den i och med äganderättsövergången kan antas bli privatbostad samt när bostadsrätt som är omsättningstillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död (22 § anv. p. 5 st. 8 KL). Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad (22 § anv. p. 6 st. 2 KL).

Vad som återläggs som intäkt av näringsverksamhet får enligt vanliga regler inräknas i omkostnadsbeloppet och alltså

dras av vid realisationsvinstbeskattningen. Detta gäller både när återläggningen skett till följd av avyttring och när den skett i samband med karaktärsförändring.

7.4.3.2 Beräkning av vinst eller förlust

Fysisk person

När fysisk person eller dödsbo skall beskattas för avyttring av bostadsrätt i näringsverksamhet, t.ex. för att de är delägare i handelsbolag som sålt sådan bostadsrätt, sker vinstberäkningen enligt huvudregeln (24 och 26 §§ SIL). Denna har behandlats ovan (avsnitt 7.4.2.2 och 7.4.2.3). I detta sammanhang bör erinras om att förbättringskostnader som avdragits i näringsverksamheten inte är avdragsgilla vid realisationsvinstbeskattningen

(26 § 5 mom. 2 st. SIL). I den mån sådana kostnader återförs till beskattning i näringsverksamheten på grund av återläggningsreglerna får de dock inräknas i omkostnadsbeloppet (26 § 5 mom. 3 st. SIL). Kostnader som återförs till beskattning i näringsverksamhet är avdragsgilla vid reavinstberäkningen utan den beloppsbegränsning som annars gäller för förbättringskostnader (26 § 5 mom. 3 st. jfrt med 4 st. SIL).

Underskott i förvärvskällan

Om den förvärvskälla till vilken den avyttrade bostadsrätten hänförts visar underskott för det beskattningsår varunder avyttringen ägt rum, skall underskottet dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital (26 § 9 mom. första meningen SIL). Avdraget medges oavsett enligt vilken regel vinsten beräknats och skall göras innan övergångsregeln i avsnitt 8.4.2.3 blir tillämplig. Avdraget skall dock i första hand göras mot vinst vid avyttring av näringsfastighet och avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget (26 §

9 mom. andra och tredje meningarna SIL, se även 33 § 3 mom. KL).

Juridisk person

För juridisk person som är skattesubjekt gäller att vinsten skall beräknas enligt huvudregeln (2 § 1 mom. 8 st. SIL).

Exempel på beräkning enligt grundregeln med återläggning

Tandläkaren A förvärvade 1980 för 500 000 kr en bostadsrättslägenhet som han till övervägande del använt i sin näringsverksamhet och i övrigt som sin bostad. Han har förbättrat lägenheten 1992 för 20 000 kr och 1993 för 4 000 kr B varvid båda dessa belopp kostnadsförts i rörelsen B och 1994 för 15 000 kr; det sista beloppet avsåg bostadsdelen av lägenheten och har inte belastat rörelsen. 1998 säljer hans dödsbo bostadsrätten för 650 000 kr. Det året inflyter inga intäkter i näringsverksamheten men däremot framkommer tidigare icke beaktade kostnader om 50 000 kr. Det fanns inte någon fond för inre underhåll i föreningen.

1. Intäkt av kapital		
Försäljningsintäkt		
Försäljningspris	650 000	
Försäljningskostnad	- 30 000	
Nettovederlag		620 000
Omkostnadsbelopp		
Anskaffningskostnad		
Inköpspris	500 000	
Förbättringskostnad		
Förbättringen 1992: avdragen i rörelse då men skall återläggas nu och får därför beaktas	20 000	
Förbättringen 1993: avdragen i rörelsen då men skall återläggas nu och får därför beaktas trots att beloppet understiger 5 000 kr.	4 000	
Förbättring 1994:	15 000	
Sammanlagt omkostnadsbelopp		<u>539 000</u>
Reavinst		81 000
Årets underskott i näringsverksamheten, se nedan		<u>26 000</u>
Återstår		55 000

2. Intäkt av näringsverksamhet

De belopp som under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren dragits av i näringsverksamheten skall återföras till beskattning som intäkt av näringsverksamhet, dvs. i det här fallet $20\,000 + 4\,000\text{ kr} = 24\,000\text{ kr}$.

I övrigt fanns 1997 inga intäkter i verksamheten utan endast kostnader om

50 000 kr. Nettoresultatet av näringsverksamheten blev således (24 000 B 50 000 =) ett underskott om 26 000 kr. Eftersom underskottet avräknas mot realisationsvinsten i inkomstslaget kapital får det enligt 26 § 1 och 2 st KL inte rullas vidare.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 8 - Andelsbyten

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

8.1 Allmänt om andelsbyten

Två olika system

Andelsbyten som ägde rum före utgången av 1998 kunde omfattas av två delvis olika regelsystem, strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL och lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL).

Strukturregeln var tillämplig när det köpande företaget var svenskt eller hemmahörande utanför EU. IGOL gällde när det köpande företaget var hemmahörande inom EU. Strukturregeln fick dock tillämpas, i stället för IGOL, om den skattskyldige begärde det.

Syftet med de båda systemen var detsamma, nämligen att genom skatteuppskov för reavinst på aktieförsäljningar underlätta omstruktureringar i näringslivet. För att komma i åtnjutande av skatteuppskov enligt något av regelsystemen krävdes bl.a. att andelar i ett företag överläts till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i detta företag, eventuellt jämte en mindre kontant ersättning. Tekniken för skatteuppskov var dock inte densamma.

Strukturregeln

Enligt strukturregeln övergick det skattemässiga anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna på de mottagna andelarna. Reavinstbeskattning effektuerades när de mottagna andelarna såldes.

IGOL

Enligt IGOL skulle reavinsten på de sålda andelarna fastställas av skattemyndigheten redan vid avyttringen. Avyttring ansågs ha skett för belopp motsvarande marknadsvärdet på de erhållna vederlagsandelarna. Beskattning av reavinsten skedde dock först när vederlagsandelarna avyttrades.

Även andra skillnader förelåg t.ex. när det gällde behandlingen av kvalificerade aktier i fåmansföretag, aktier som utgjorde lagertillgång, förlustsituationer och utflyttningsfall. Beträffande strukturregeln och IGOL, se vidare avsnitt 6.7.2 i 1999 års handledning.

Ny lag

För att uppnå ett enhetligt regelsystem på området har strukturregeln och IGOL ersatts av en ny lag, lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen). Lagen trädde i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas på avyttringar fr.o.m. den dagen.

Den nya lagen omfattar, förutom aktier i svenska aktiebolag, även andelar i utländska bolag. Uttrycket andelar används därför som en gemensam benämning. Begreppet andel omfattar däremot inte konvertibler och liknande värdepapper utan endast delägarätter i kapitalet.

8.2 Uppskovstekniken

Uppskov yrkas

Om avyttring sker av andel i ett företag till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget medges, efter yrkande av säljaren, uppskov med beskattningen av reavinst. Uppskovet är således frivilligt. Om uppskov yrkas skall uppskovsbeloppet fastställas vid taxeringen.

Andelsbyteslagen är inte tillämplig i förlustfall. Det innebär att avdragsrätten för en förlust bedöms enligt allmänna regler det beskattningsår då andelsbytet sker. Någon möjlighet att senarelägga avdraget för en förlust genom uppskov föreligger alltså inte.

Reavinst

Reavinst beräknas som skillnaden mellan värdet av de mottagna andelarna plus eventuell kontant ersättning (efter avdrag för försäljningsomkostnader) och det skattemässiga anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna. Om de avyttrade andelarna är marknadsnoterade får anskaffningsvärdet alternativt bestämmas enligt schablonregeln till 20 procent av nettoförsäljningsintäkten.

Kontanterersättning

Lagen tillåter att ersättning för en och samma andel lämnas i form av pengar, dock högst med ett belopp motsvarande 10 procent av nominellt värde på mottagen andel. En viss ersättning i form av kontanter vid andelsbyte är ofta nödvändig för att reglera värdeskillnader mellan bortbytta och mottagna andelar. Den kontanta ersättningen tas upp till beskattning för det beskattningsår då andelsbytet sker.

Uppskovsbelopp

Återstående del av hela den skattepliktiga reavinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som är hänförligt till en andel fastställs vid taxeringen. Det beloppet benämns uppskovsbelopp.

**Beskattning
uppskov**

Uppskovsbeloppet tas, med vissa undantag som anges nedan, upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till en mottagen andel övergår till annan. Även då en mottagen andel upphör att existera, vilket kan inträffa om det köpande företaget likvideras eller om andelar löses in, skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning.

**Konkurs, likvid-
ation**

I 24 § 2 mom. SIL föreskrivs att reavinstbeskattning skall ske när svenskt aktiebolag försätts i konkurs eller träder i likvidation. Reavinstbeskattning skall i sådana situationer således ske innan andelen upphört att existera. Det innebär att reavinstbeskattning av den mottagna andelen och återföring av uppskovsbelopp kan komma att ske vid olika tidpunkter. Normalt torde det dock ligga i den skattskyldiges intresse att frivilligt återföra uppskovsbelopp vid det beskattningsår då aktiebolaget försätts i konkurs eller trätt i likvidation.

Kvittning

Om den skattskyldige först önskar kvitta reavinst vid ett andelsbyte mot reaförlust på andra andelar kommer det överskjutande beloppet att utgöra grund för uppskovsbelopp.

Det går bra för den skattskyldige att ta upp uppskovsbelopp till beskattning under ett senare år, t.ex. för kvittning mot förlust på andra andelar (prop 1998/99:15 s. 277). Vidare gäller att förlust vid en senare avyttring av mottagna andelar får kvittas mot uppskovsbelopp om villkoren i 27 § 5 mom. SIL uppfylls.

Fördelning uppskov

I ett av sökanden överklagat förhandsbesked 1999-11-10 har SRN prövat vissa frågor om fördelning av uppskovsbeloppet på mottagna andelar.

Om någon avyttrar andelar av olika serier i ett bolag och som ersättning erhåller andelar av en enda serie i ett annat bolag föreligger två olika avyttringar eftersom de avyttrade andelarna inte är av samma slag. Om båda avyttringarna leder till reavinst och uppskov yrkas skall uppskovsbeloppet enligt SRN fördelas lika på samtliga mottagna andelar. Någon fördelning av uppskovsbelopp på de andelar som mottagits i utbyte för A- respektive B-andelar skall således inte ske.

Det är fullt möjligt för den skattskyldige att yrka uppskov endast för reavinst på den ena serien. Inget hindrar heller att uppskov yrkas för endast viss del av reavinsten eller att del av reavinsten först kvittas mot reaförlust på andra andelar. I samtliga fall skall uppskovsbeloppet fördelas lika på samtliga mottagna andelar.

Om en skattskyldig erhållit uppskov och under ett senare år väljer att ta fram viss del av uppskovsbeloppet till beskattning

skall det uppskovsbelopp som finns kvar fördelas om på kvarvarande mottagna andelar.

8.3 Villkor för uppskov

Säljaren

Om säljaren är en fysisk person skall han ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller vistas här stadigvarande, 5 § 1p andelsbyteslagen. Detta uttrycks i propositionen som att han skall vara kvalificerat bosatt i Sverige (prop. 1998/99:15 s. 180). Juridisk person skall vara skattskyldig för reavinst på andelarna här i riket. Om säljaren är ett handelsbolag gäller vad ovan sagts delägarna i bolaget. Om andel i handelsbolaget bytt ägare under året är det RSV:s uppfattning att det är delägarna vid beskattningsårets utgång som kan ha rätt till uppskov.

Köparen

Det köpande företaget skall vara en juridisk person. Vad beträffar svenska juridiska personer skall köparen vara ett svenskt aktiebolag. När det gäller utländska företag krävs att det är fråga om sådan utländsk juridisk person som omfattas av definitionen för utländskt bolag enligt bestämmelserna i 16 § 2 mom. SIL. Om det köpande företaget är hemmahörande i en EU-stat och inte p.g.a dubbelbeskattningsavtal har hemvist utanför EU räcker det att det är fråga om ett sådant företag som uppräknas i artikel 3 i fusionsdirektivet, 90/434/EEC.

Den avyttrade andelen

Aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar omfattas av uppskovsmöjligheten liksom andelar i utländska motsvarigheter till svenskt aktiebolag. Härmed förstås sådan utländsk juridisk person som enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL är att anse som utländskt bolag. Vidare omfattas andel i företag som har hemvist inom EU och som uppfyller kvalifikationsvillkoren i artikel 3 i fusionsdirektivet.

Kontant ersättning

För att uppskov skall kunna medges vid ett andelsbyte uppställs vissa villkor beträffande ersättningen. Denna skall vara marknadsmässig. Vidare får ersättning i pengar uppgå till högst 10 procent av det nominella värdet på de mottagna andelarna, 1 § 1 st. andelsbyteslagen. Om de mottagna andelarna saknar nominellt värde beräknas det maximala kontantvederlaget på den del av inbetalat andelskapital som belöper på andelarna.

Om kontant ersättning har lämnats gäller att den delen av ersättningen skall understiga reavinsten för att reglerna i andelsbyteslagen skall vara tillämpliga. Om kontantvederlaget uppgår till 100 och vinsten uppgår till 90 kan således uppskov inte medges.

Delposter

Vid försäljning i delposter gäller begränsningen av kontantvederlaget för samtliga de andelar som ägaren säljer vid ett försäljningstillfälle (prop. 1998/99:15 s. 185).

Ett uppköpserbjudande kan lämnas på så sätt att säljaren erbjuds att avyttra sina andelar både enligt ett andelsbytesalternativ och enligt ett kontantalternativ. SRN har i ett icke

överklagat förhandsbesked 1999-11-10
funnit att villkoret om penningersättningens storlek skall anses avse de fall då en skattskyldig som ersättning för en och samma andel får både andel i det köpande företaget och pengar. Om däremot en del andelar samtidigt byts mot kontanter och andra mot nya andelar skall det sist nämnda bytet omfattas av uppskovsmöjligheten.

Bestämmande inflytande

För att stärka skyddet mot skatteflyktsbetonade förfaranden gäller ett villkor avseende bestämmande inflytande för det köpande företaget. Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då överlåtelsen ägt rum innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 procent av rösterna, 5 § 5 p. andelsbyteslagen.

Om det föreligger särskilda skäl kan det vara tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. Som exempel på särskilda skäl nämns i prop. 1998/99:15 s. 189 att ett utländskt företag inte lyckats förvärva alla aktier i ett svenskt företag vid ett andelsbyte och därför överlåter de förvärvade aktierna till ett svenskt bolag i koncernen för att kunna tvångsinlösa återstående aktier. Det utländska företaget har då inte kvar röstmajoriteten vid årets utgång. I en sådan situation får röstvillkoret ändå anses uppfyllt.

Fusion / fission

Vid fusion eller fission upphör andelarna i det överlåtande företaget (det överlåtna företaget enligt terminologin i andelsbyteslagen) att existera. Kravet på röstmajoritet vid utgången av avyttringsåret gäller därför inte vid fusion eller fission.

8.4 Övriga bestämmelser

Turordningsregler

En säljare vid ett andelsbyte kanske vid tidpunkten för avyttringen redan innehar andelar i det köpande företaget (gamla andelar). Likaså kan ytterligare andelar köpas till efter andelsbytet (nya andelar). Eftersom endast avyttring av de mottagna vederlagsandelarna skall utlösa beskattning av uppskovsbelopp gäller särskilda turordningsregler. Avyttring skall enligt 14 § andelsbyteslagen anses ske i följande ordning:

- 1) gamla andelar,
- 2) mottagna andelar,
- 3) nya andelar.

Genomsnittsmetod

Enligt 27 § 2 mom. SIL bestäms anskaffningsvärdet för aktier och finansiella instrument enligt den s. k. genomsnittsmetoden. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade instrumentet.

Icke marknadsnoterade andelar som tagits emot vid ett andelsbyte och som är belastade med ett uppskovsbelopp skall inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i företaget som innehas av säljaren. De skall således inte, vid en

genomsnittsberekening enligt 27 § 2 mom. SIL, läggs samman med andra andelar. Detsamma gäller marknadsnoterade andelar som avyttrats under 1999 men bara om den skattskyldige yrkar att sammanläggning inte skall ske (SFS 1999:1302). Andelar som mottas vid ett andelsbyte, men där uppskov inte yrkas, skall inte anses utgöra mottagna andelar.

**Emission, split
m.m.**

Om kapitalet i det köpande företaget fördelas på flera andelar genom fondemission, split eller liknande förfaranden, fördelas uppskovsbeloppet på mottagna andelar och nya andelar. Om mottagna andelar sammanläggs skall ny andel anses som mottagen andel varvid ursprungligt uppskovsbelopp övergår på den nya andelen.

Lättnadsbelopp

Om lättnadsbelopp enligt bestämmelserna i 3 § 1 b mom. SIL skall beräknas för de mottagna andelarna får uppskovsbelopp inte räknas in i anskaffningskostnaden.

**Senare andels-
byten**

Ett uppskov enligt andelsbyteslagen få föras vidare vid efterföljande andelsbyten. Vidareföring får ske även om en efterföljande avyttring inte uppfyller uppskovsvillkoren på grund av att någon reavinst inte uppkommit, eller på grund av att reavinsten inte överstigit den kontanta ersättningen. Vid ett efterföljande andelsbyte övergår det ursprungliga uppskovsbeloppet på de andelar som tas emot vid det nya andelsbytet, 18 § andelsbyteslagen. Avyttras även "gamla andelar" i det tidigare köpande företaget vid ett sådant andelsbyte övergår uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar.

Benefika fång

Uppskovsbelopp får föras vidare till ny ägare vid benefikt fång om de mottagna andelarna övergår genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation, 22 § andelsbyteslagen, och skall i sin självdeklaration lämna uppgift om det antal andelar som förvärvats, uppskovsbelopp som belöper sig på varje andel samt namn, adress och personnummer för den från vilken andelarna förvärvats, 2 kap. 17 § LSK. Om förvärvaren är skattemässigt bosatt utomlands kan han inte inträda i överlåtarens skattemässiga situation eftersom kvalificerad bosättning i Sverige är ett villkor för uppskov, 23 § jfr. med 5 § 1 p. andelsbyteslagen. Uppskovsbeloppet skall därför enligt RSV:s uppfattning då tas upp till beskattning.

Utflyttning

En utflyttning från Sverige skulle i frånvaro av en avskattningsregel kunna innebära att Sverige förlorar beskattningsrätten till uppskovsbeloppet. Om en fysisk person inte längre har sitt bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här skall därför uppskovsbeloppet tas upp till beskattning, 23 § andelsbyteslagen.

För andelsbyten i näringsverksamhet finns vissa särbestämmelser liksom för uppskov vid avyttring av kvalificerad aktie i fåmansföretag och för handelsbolag som utgjort säljare i ett andelsbyte. Dessa bestämmelser behandlas nedan.

Underpris

Uttagsbeskattning kan underlåtas när en tillgång i näringsverksamhet överlåts utan ersättning eller till underpris. Som villkor gäller bl. a. att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Reglerna i underprislagen är tillämpliga även vid överlåtelse av andelar. Om uttagsbeskattning inte skall ske inträder köparen i överlåtarens skatteposition såvitt avser uppskovsbelopp, 21 § andelsbyteslagen.

Uttag

Uttagsbeskattning kan komma att ske även i en situation då äganderätten till en mottagen andel inte övergår till annan. Det kan vara fallet om en andel ingår i en förvärvskälla som på grund av ett dubbelbeskattningsavtal inte längre skall beskattas här i Sverige. Sker uttagsbeskattning skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning, 13 § andelsbyteslagen.

Koncernöverlåtelse

Har ett företag förvärvat andelar i ett annat företag genom ett andelsbyte kan de mottagna andelarna överlåtas till ett annat koncernföretag utan att uppskovsbelopp tas upp till beskattning.

Om lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL) eller förlustregeln i 2 § 4 a mom. SIL är tillämplig på överlåtelsen skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning hos säljaren först då beskattningseffekt inträder p.g.a bestämmelserna i KÖL eller förlustregeln dvs i normalfallet när andelarna skiljs från koncernen. Uppkommer varken reavinst eller reaförlust vid den interna överlåtelsen skall uppskov anses ha medgetts enligt KÖL om förutsättningar för detta hade förelegat om vinst faktiskt uppkommit, 19 och 20 §§ andelsbyteslagen.

Lex ASEA

Andelar som mottagits vid ett andelsbyte kan bli föremål för en koncernintern vidareöverlåtelse och därefter delas ut enligt Lex ASEA-reglerna, 19 § 2 st. andelsbyteslagen. Uppskovsbeloppet blir då under vissa förutsättningar inte beskattat, se avsnitt om koncerninterna andelsöverlåtelser.

Lagerandelar

Om de avyttrade andelarna utgjort lagertillgång gäller, som i övriga fall, att ersättning i form av pengar tas upp till beskattning det beskattningsår då andelsbytet sker, 10 § andelsbyteslagen.

Uppskovsbeloppet kommer att utgöras av den del av intäkten som överstiger kontant ersättning, minskad med de avyttrade andelarnas skattemässiga värde, fördelad på de mottagna andelarna, 11 § andelsbyteslagen. Detta gäller även om de mottagna andelarna kommer att bli reavinststillgångar.

8.5 Anskaffningsvärdet hos det köpande företaget

Från det köpande företags synvinkel jämföras ett andelsbyte med att andelar köps för ett vederlag som består av andelar i det egna företaget jämte eventuell kontantlikvid.

Anskaffningsvärdet för de andelar som förvärvas av det köpande företaget kommer därför normalt sett att utgöras av marknadsvärdet på andelar som lämnats som vederlag jämte eventuell kontantlikvid. Det resultatet anses följa av allmänna principer och har därför inte särskilt lagreglerats.

8.6 Partiella andelsbyten

Av 1 § andelsbyteslagen framgår att marknadsmässig ersättning skall ha lämnats för att uppskottsreglerna skall vara tillämpliga. Till den del ett marknadsmässigt vederlag inte har lämnats tillämpas därför andelsbyteslagen endast i fråga om överlåtelserns onerösa moment.

Exempel: Antag att ett företag A äger 100 andelar i C värda 100. A helägar dessutom B med ett andelskapital på 100 fördelat på 100 andelar. Andelarna i C skall föras över till B mot vederlag i form av nyemitterade andelar i B. Antag vidare att B nyemitterar 25 andelar som är värda 25 och erhåller andelar i C, värda 100, som likvid. Före transaktionen har A 100 andelar i B värda 1 kr per styck. Efter transaktionen har A 125 andelar i B värda 1,60 kr per styck ($200/125$). Transaktionen skall i detta fall anses sammansatt av två deltransaktioner, nämligen ett andelsbyte och ett ovillkorligt kapitaltillskott. Endast 25 andelar i C har avyttrats genom ett andelsbyte. Till den del transaktionen utgör ett andelsbyte gäller bestämmelserna i andelsbyteslagen, prop. 1998/99:15, s. 276. Till den del transaktionen utgör ett kapitaltillskott borde enligt allmänna regler A uttagsbeskattas för marknadsvärdet av de tillskjutna andelarna. Uppfylls villkoren i underprislagen sker beskattning emellertid endast till det skattemässiga restvärdet av de tillskjutna andelarna. I sådant fall torde B erhålla samma värde som anskaffningsvärde för dem (prop. 1998/99:15 s. 199-200).

I RÅ 1997 not 249 förelåg en situation som i princip motsvarade ett partiellt andelsbyte. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten ansåg att transaktionen i sin helhet utgjorde ett andelsbyte enligt strukturregeln trots att värdet av de mottagna andelarna var lägre än värdet av de avyttrade andelarna. Den situationen undviks nu genom att det i 1 § andelsbyteslagen tagits in ett uttryckligt villkor om att ersättningen för avyttrad

andel skall vara marknadsmässig.

8.7 Handelsbolag

Uppskov delägarna

Är säljaren ett handelsbolag skall uppskovet avse delägarna, 1 § 2 st. andelsbyteslagen. Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag är det delägarna i det översta bolaget som kan medges uppskov, 4 § andelsbyteslagen. Eventuell kontant ersättning fördelas mellan delägarna och tas upp till beskattning av dessa. Den del av reavinsten som inte utgör pengar fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som belöper sig på en mottagen andel fördelas därefter på delägarna och utgör uppskovsbelopp.

Beskattning av uppskov

Uppskovsbeloppet tas upp till beskattning det beskattningsår då äganderätten till mottagen andel övergår till annan, men även då äganderätten till en delägars andel i handelsbolaget övergår eller andelen i handelsbolaget upphör att existera, 9 § 2 st. jfr. med 8 § 2 st. andelsbyteslagen.

8.8 Fåmansföretag

Uppskovsbelopp

I fråga om kvalificerade andelar i fåmansföretag beräknas, vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet sker, de belopp som skall tas upp som intäkt av kapital (kapitalbelopp) och av tjänst (tjänstebelopp) som om hela reavinsten beskattades vid andelsbytet. Eventuell kontantdel hänförs till intäkt av kapital så långt kapitalbeloppet förslår och eventuellt resterande del hänförs till intäkt av tjänst. Kapital- och tjänstebelopp på andelsbytesdelen fördelas på de mottagna andelarna, fastställs och utgör uppskovsbelopp. Uppskovsbeloppet består

då av två delar, ett kapitalbelopp och ett tjänstebelopp.

Internöverlåtelse

En särskild bestämmelse av skatteflyktskaraktär föreligger för kvalificerad andel i fåmansföretag. Vid avyttring av en sådan andel till ett företag i vilket säljaren tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger minst 25 procent av röstetalet uppställs villkor för uppskov i syfte att förhindra omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst.

Rörelsevillkor

Det köpande företags verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse, 5 § 3 p. andelsbyteslagen. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper. Vid bedömning av huvudsaklighetsvillkoret bör hänsyn främst tas till storleken av intäkterna (prop. 1998/99:15, s. 277). Bestämmelserna skall även täcka in fall där köparen är ett utländskt företag på vilket bestämmelser motsvarande de svenska bestämmelserna för förvaltningsföretag kan vara tillämpliga.

Om rörelsevillkoret var uppfyllt vid avyttringen men förutsättningarna därefter ändras, så att rörelsevillkoret inte längre uppfylls, skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags verksamhet till och med det tjugonde kalenderåret efter det år då andelsbytet skedde. Det krävs att säljaren tillsammans med närstående, även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten, äger andelar med minst 25 procent av rösterna i det köpande företaget, direkt eller indirekt, 24 § andelsbyteslagen.

Lättnads- / gränsbe- lopp

Om lättnads- eller gränsbelopp skall beräknas för de mottagna andelarna får uppskovsbelopp inte räknas in i anskaffningskostnaden, 17 § andelsbyteslagen. Bestämmelsen hindrar t. ex. ett förfarande där en fåmansbolagsdelägare överlåter andelar i sitt företag A till ett annat av honom ägt företag B mot betalning i form av nyemitterade andelar i B. Andelsbytet genomförs på marknadsmässiga villkor och uppskov medges. I frånvaro av bestämmelsen skulle värdet för andelarna i B kunna användas som underlag för beräkning av lättnads- och gränsbelopp trots att till

grund för detta värde ligger ett uppskovsbelopp som inte beskattats.

8.9 Skatteflykt

I utredningsbetänkandet föreslogs att en särskild skatteflyktsbestämmelse skulle tas in i andelsbyteslagen. I propositionen togs det förslaget bort. Regeringen gjorde bedömningen att den nya allmänna skatteflyktsklausulen ger möjlighet att angripa förfaranden som inte kan förhindras eller motverkas av de materiella reglerna.

Andelsbyteslagen bygger på fusionsdirektivet. Där anges bl.a. i ingressen att systemet bör skydda beskattningsunderlaget i den stat där överlåtare är hemmahörande. Syftet bakom direktivet och den svenska lagstiftningen bör, enligt RSV:s mening, tolkas mot bakgrund av att regelverket skall underlätta omstruktureringar men inte leda till icke direkt avsedda förmåner (jfr prop. 1998/99:15 s. 186-189 och 203-204).

8.10 Förhållandet till andra regler

KÖL

Vid ett andelsbyte där de avyttrade andelarna är näringsbetingade och det köpande företaget ingår i samma koncern som det säljande företaget föreligger även en koncernintern överlåtelse. I ett sådant fall tillämpas bestämmelserna i lagen om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL).

Verksamhets- överlåtelse

Om andelar ingår i en verksamhet som överlåts genom en verksamhetsöverlåtelse föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i lagen om uppskov med beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser är tillämpliga i ett sådant fall. En förutsättning är att yrkande om undantag från omedelbar beskattning enligt reglerna om verksamhetsöverlåtelser har framställts.

[Till innehållsförteckningen](#)

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 9 - Förmögenhet

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
prop. 1996/97:117
1996/97:SkU20
SFS 1997:954
prop. 1997/98:1
1997/98:FiU1

Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt (GSFL) upphävdes genom lagen (1991:1850) om upphävande av GSFL (upphävandelagen). Genom upphävandelagens övergångsbestämmelser har GSFL dock fortsatt att tillämpas under en övergångsperiod och tillämpades slutligen vid 1997 års taxering. Riksdagen har under våren 1997 antagit en ny lag om förmögenhetsskatt, lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL) som i stora delar överensstämmer med den tidigare lagstiftningen. Beträffande förarbeten till GSFL hänvisas till Handledning för 1997 års taxering.

9.1 Taxeringsår, beskattningsår, deklarationsskyldighet m.m.

1 § 2 st. SFL anger att bestämmelser om skattemyndigheter och om förfarandet vid taxering till statlig förmögenhetsskatt finns i TL. I tredje stycket sägs att begrepp som används i SFL har samma betydelse som i KL och SIL samt omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Enligt 2 kap. 10 § 1 st. 4 LSK skall självdeklaration innehålla uppgift om den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, om beskattningsbar förmögenhet uppkommer. Om den skattskyldige lämnar s.k. förenklad självdeklaration skall dessa uppgifter enligt 2 kap. 11 § 2 st. 6 LSK förtryckas av skattemyndigheten. Om uppgifterna på den förtryckta deklarationsblanketten är felaktiga eller ofullständiga, skall den skattskyldige, enligt 2 kap. 12 § LSK, göra de ändringar eller tillägg som behövs.

Förmögenhetstaxering skall ske årligen oavsett om taxering till inkomstskatt äger rum samtidigt eller inte. Förmögenhetstaxering får alltså inte hoppas över något år (RÅ 1958 ref. 53). Å andra sidan skall endast *en* förmögenhetstaxering åsättas, även om två inkomsttaxeringar avseende skilda beskattningsår åsätts en skattskyldig under ett och samma taxeringsår (RÅ 1960 ref. 14).

9.2 Skattepliktig förmögenhet

9.2.1 Allmänt om skattepliktig och ej skattepliktig förmögenhet

Den *skattepliktiga förmögenheten* utgörs enligt 2 § 1 st. SFL av värdet av den skattskyldiges tillgångar efter avdrag för dennes skulder. Den skattepliktiga förmögenheten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret.

Enligt 19 § 1 st. SFL beräknas skatten på den *beskattningsbara förmögenheten*. Beskattningsbar förmögenhet är den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger ett fribelopp. Fribeloppet är 900 000 kr för fysiska personer och 25 000 kr för övriga. Den beskattningsbara förmögenheten avrundas nedåt till helt tusental kronor.

I 3 § SFL uppräknas vilka tillgångar som är skattepliktiga med angivande av vissa undantag. Uppräkningen är uttömmande. Detta innebär att om en tillgång inte anges där är den inte heller

skattepliktig. Av RÅ83 1:90, RÅ85 1:8 och RÅ 1987 ref. 16 framgår att GSFL skulle tolkas restriktivt och att en tillgång måste anges i 3 § GSFL för att vara skattepliktig. De principer dessa rättsfall ger uttryck för bör anses gälla även avseende SFL.

Som förutsättning för skatteplikt anges sist i 3 § 1 st. SFL att tillgången inte ingår i sådan näringsverksamhet som avses i 21 § KL. Det innebär när det gäller näringsverksamhet, att endast sådan verksamhet i form av *kapitalförvaltning* medför skatteplikt enligt SFL (se nedan i avsnitt 9.2.4). Vissa särskilda bestämmelser gäller dock för vissa slag av privatbostäder och näringsfastigheter, se nedan i avsnitt 9.2.2.

9.2.2 Regler om skatteplikt för och värdering av tillgångar

Regler för värdering av tillgångar finns i 9 - 17 §§ SFL. Värderingen av skattepliktiga tillgångar skall enligt 2 § SFL göras med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Marknadsvärdet

Huvudregeln för värderingen av tillgångar finns i 9 § SFL. Enligt denna skall tillgång tas upp till marknadsvärdet om inte annat framgår av 10 - 17 §§. Marknadsvärdet utgörs av det värde som noteras eller annars generellt gäller vid den allmänna omsättningen av tillgångar av det aktuella slaget (prop. 1996/97:117 s. 90).

Fastighet

Privatbostadsfastighet och privatbostad som avses i 5 § KL är skattepliktig enligt 2 § 1 st. 1 SFL. Även privatbostadsfastighet på lantbruksenhet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 5 § 7 st. KL är skattepliktig. Fastighet i Sverige tas enligt 10 § SFL upp till taxeringsvärdet vid beskattningsårets utgång. Om taxeringsvärde saknas vid denna tidpunkt anses fastigheten inte ha något värde. Observera dock att näringsfastighet i regel är skattefri, se avsnitt 9.5.3.2.

- lägre taxeringsvärde

Om fastighetens basvärde har sjunkit på grund av skogsavverkning, brand eller liknande och fastigheten därför får ett nytt lägre taxeringsvärde vid den särskilda fastighetstaxeringen för taxeringsåret, skall fastigheten i stället tas upp till det nya taxeringsvärdet.

- fastighet utomlands

Fastighet utomlands tas upp till 75 procent av marknadsvärdet. Om marknadsvärdet inte går att fastställa kan fastigheten värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet. Se vidare Handledning för internationell beskattning, avsnitt 6.2.2.2.

Tomträtt m.m.

För tomträtt betalas avgäld. För att beakta detta vid värderingen och av förenklingsskäl tas enligt 10 § SFL endast den del av taxeringsvärdet som avser byggnad upp (prop. 1996/97:117 s. 90).

Byggnadsminne

Om byggnad på fastighet är en sådan byggnad för vilken byggnadsvärdet enligt 7 kap. 13 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) utgörs av värdet för byggnaden och för sammanhörande tomt, avräknas den del som avser tomten. Detta gäller fastigheter vars byggnad har förklarats för byggnadsminne.

Andel i bostadsföretag

Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag som avser privatbostad är skattepliktig. Sådan andel tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gäller för föreningens eller bolagets fastigheter vid beskattningsårets utgång och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli under beskattningsåret (11 § SFL).

Förutom att fastighetens taxeringsvärde skall ligga till grund för värderingen av andelen i bostadsföreningen o.d. skall bl.a. följande tillgångar och skulder tas med vid värderingen. De tas upp till bokfört värde.

Tillgångar:

- kassa
- bankmedel
- värdepapper
- fordringar
- bränslelager m.m.
- lösa inventarier

Skulder:

- obetalda räkningar
- inteckningslån
- andra lån m.m.

Detta innebär att även tillgångar som inte är

förmögenhetsskattepliktiga räknas med, om de finns med i föreningens balansräkning, exempelvis OTC-aktier. På motsvarande sätt räknas förmögenhetsskattepliktiga tillgångar in i värdet till det bokförda värdet även om detta skulle vara lägre än det värde som normalt ligger till grund för förmögenhetsbeskattningen.

Reservfond, vinstmedel, insatskapital, fondavsättningar o.d. bör anses som eget kapital. Dessa poster kan därför inte avräknas som skuld. Avsättningar till medlemmarnas egna underhållskostnader (fond för inre underhåll) skall normalt inte avräknas som skuld.

Fordringar m.m.

Enligt 3 § 1 st. 7 SFL föreligger skatteplikt för marknadsnoterad fordran. Även utländsk valuta och fordran i utländsk valuta är skattepliktig enligt samma lagrum under förutsättning att marknadsnotering föreligger. Dessa tillgångar skall enligt 12 § andra meningen SFL tas upp till det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet. Om det noterade värdet inte omfattar upplupen avkastning skall värdet ökas med sådan avkastning.

Angående vad som avses med att ett värdepapper är marknadsnoterat se nedan avsnitt 9.2.3.

Fordran i pengar och liknande betalningsmedel samt fordran avseende marknadsnoterad tillgång som anges 3 § 1 st. 4, 5 eller 7 SFL är skattepliktig enligt 3 § 1 st. 11 SFL. Fordran i pengar och liknande betalningsmedel som inte är marknadsnoterad och som löper med ränta tas enligt 17 § 1 st. SFL upp till sitt nominella belopp med tillägg för förfallen ränta. Räntan skall således inte inräknas i beloppet om den inte förfallit till betalning vid beskattningstidpunkten. Den ränta som för beskattningsåret gottskrivits ägare av banktillgodohavanden skall däremot alltid

räknas in i dennes förmögenhet. Den skattepliktiga räntan bör dock enligt RSV:s mening reduceras med belopp motsvarande gjorda skatteavdrag.

Räntelös onoterad fordran

Om en onoterad fordran löper med ränta som betydligt understiger marknadsräntan eller är räntelös, tas den upp till sitt nuvärde beräknat med hänsyn till marknadsräntan, avtalad ränta och löptid. Med räntelös enligt 17 § SFL avses enligt Regeringsrättens dom den 17 december 1999, mål nr 4511-1998, att fordran inte alls ger någon avkastning. Till upphävandelagen fanns fogade tre kapitaliseringstabeller, tabellerna I - III, för beräkning av kapitalvärdet (nuvärdet) på bl. a. icke förfallna fordringar. Samma tabeller finns nu istället fogade till AGL. RSV har utfärdat en rekommendation, RSV S 1997:23, enligt vilken en sådan förenkling som tabellerna I - III innebär vanligtvis bör godtas vid beräkning av nuvärde enligt SFL.

Om en fordran däremot ger avkastning, som vid vinst eller förlust vid en avyttring inte till någon del anses utgöra ränta, betraktas fordran inte som räntelös i den mening som avses i 17 § SFL och skall av det skälet tas upp till marknadsvärdet enligt 9 § SFL, jfr Regeringsrättens dom den 17 december 1999, mål nr 4511-1998. I avgörandet fastställde Regeringsrätten Skatterättsnämndens förhandsbesked att en marknadsnoterad valutaobligation vid förmögenhetsbeskattningen skall tas upp till det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet. Om valutaobligationen inte är marknadsnoterad skall den tas upp till marknadsvärdet.

Villkorlig fordran

En fordran som ännu inte är fastställd skall inte heller tas upp till något belopp. Detta följer av 5 § SFL. Det kan t.ex. vara en fordran som är beroende av ett villkor och det är osäkert om eller när detta blir uppfyllt. Som exempel på villkorlig fordran kan nämnas ett skadeståndskrav, vars storlek m. m. är beroende av ett ännu inte meddelat domstolsutslag. Se även avsnitt 9.2.5.

Kontobehållning

Kontobehållning är skattepliktig med undantag för behållning på pensionssparkonto enligt 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Pengar o.dyl.

Pengar och liknande betalningsmedel är skattepliktiga till den del de överstiger 25 000 kr. Även pengar som är nedlagda i kort eller motsvarande är skattepliktiga (prop. 1997/96:117 s. 85).

Eftersom pengar och liknande betalningsmedel alltså är skattepliktiga endast till den del de överstiger 25 000 kr måste en gräns dras mellan pengar nedlagda i kort och kontobehållning. För att det värde som ett betalkort eller motsvarande representerar skall jämföras med pengar bör enligt RSV:s åsikt krävas att kortet endast kan användas som betalningsmedel och att uttag av kontanter inte kan göras. Om sådant uttag kan göras är tillgången i stället att anse som en kontobehållning.

Livförsäkring

Livförsäkringar är skattepliktiga med vissa undantag (3 § 1 st. 8 SFL). Från skatteplikt undantas bl.a. livförsäkring som utgör pensionsförsäkring. För att den skall vara skattefri krävs dock att den uppfyller de kvalitativa krav som ställs på pensionsförsäkring i punkt ett av anvisningarna till 31 § KL. Skatteplikt föreligger också för livförsäkringar som meddelats i utländsk försäkringsverksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige. En särskild kontrolluppgiftsskyldighet har knutits till de utländska försäkringsföretagen (3 kap. 15 § LSK). Se vidare Handledning för internationell beskattning avsnitt 6.3.2.1.

Livförsäkring tas upp till det tekniska återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel av överskottet i livförsäkringsverksamheten (allokerad återbäring). Det tekniska återköpsvärdet motsvarar det värde som försäkringsbolaget enligt försäkringsavtalet lägst skall betala till försäkringstagaren (prop. 1995/96:231 s. 43). Såvitt gäller försäkringar meddelade i Sverige kan andelen i överskottet antas motsvara återbäring som allokerats, dvs. fördelats preliminärt bland försäkringarna utan att den tilldelats (garanterats) den enskilda försäkringen (prop. 1995/96:231 s. 52).

I prop. 1995/96:231 s. 44 sägs följande avseende utländska livförsäkringar. Om kontrolluppgift helt saknas från det utländska livbolaget bör värdet uppskattas till ett skäligt belopp med utgångspunkt från faktiskt betalda premier med årlig uppräknings av avkastningen. Denna avkastning kan lämpligen antas motsvara den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år. Regeln om uppräknings av fribelopp vid ikraftträdandet för försäkringar som tagits dessförinnan bör således kunna tjäna till ledning vid denna värdering.

Under 1990-talet har det i Sverige blivit

vanligt med s.k. unit linked-försäkringar eller fondförsäkringar. Dessa försäkringar ger ingen återbäring i traditionell mening (jfr. SOU 1991:89 s. 97). För dessa försäkringar utgörs förmögenhetsvärdet av fondandelarnas värde vid årsskiftet (jfr. prop. 1995/96:231 s. 52). Svensk och utländsk fondförsäkring, s.k. unit linked-försäkring bör därför enligt RSV:s mening tas upp till det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet för fondandelen eller fondandelarna.

Skatteplikten för livförsäkringar infördes ursprungligen fr.o.m. 1988 års taxering. Gamla livförsäkringar är dock fortfarande skattefria. Med gamla livförsäkringar avses här livförsäkring som tagits i överensstämmelse med ansökan som inkommit före den 13 september 1986.

Av punkt 3 i övergångsbestämmelserna till SFL framgår att utländska livförsäkringar (kapitalförsäkringar) är skattefria om försäkringsavtalet ingåtts före den 1 juli 1995 under förutsättning att

1. avtalet inte därefter ändrats på ett sätt som medför ökad premieförpliktelse totalt sett eller en tidigareläggning av premiebetalning,
2. större premie inte därefter betalats än den som lägst skall betalas för betalningsperioden enligt avtalet, och att
3. försäkringen inte övergått till ny innehavare efter den 30 juni 1995 på annat sätt än genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Utländsk kapitalförsäkring som köpts i andra hand den 1 juli 1995 eller senare är alltså skattepliktig även om den ursprungligen tecknades före detta datum.

Livränta

Rätt till livränta är skattepliktig med undantag för utbetalning på grund av försäkring, utbetalning på grund av tidigare anställning samt underhållsbidrag. Enligt 16 § SFL skall rätt till livränta och liknande förmåner tas upp till sitt nuvärde. Detta beräknas med hänsyn till marknadsräntan, det värde som förmånen motsvarar för ett helt år och den bestämda eller beräknade tiden under vilken förmånen ges ut (RSV S 1997:23; jfr ovan under räntelös fordran). Förmån som utgår först vid en senare tidpunkt är också sådan skattepliktig tillgång som skall värderas med ledning av 16 § SFL (prop. 1996/97:117 s. 92).

På grund av bestämmelserna i 3 § 1 st. 9 SFL är flertalet livräntor, t.ex. all tjänstepension, undantagna från förmögenhetsbeskattning.

Tidigare förekom i stor utsträckning att den som sålde en fastighet eller rörelse, i stället för köpeskilling i form av ett engångsbelopp, fick livränta, livsvarig förmån eller årligt vederlag i någon form. Det kapitaliserade värdet av livräntan, förmånen eller vederlaget har i sådant fall ansetts utgöra skattepliktig förmögenhet (RÅ 1938 ref. 54, RÅ 1958 Fi 428), om inte det årliga värdet understigit 1 000 kr (RÅ 1956 Fi 389). Undantagsförmån vid försäljning av jordbruksfastighet utgör dock inte skattepliktig förmögenhet. Observera dock att dessa rättsfall gällde tillämpningen av GSFL och äldre lagstiftning.

Fru S (född 1906) fick enligt testamente efter sin år 1957 avlidne man uppbära livränta (den uppgick år 1958 till ca 10 000 kr) så länge hon levde ogift. Hon ansåg själv att livräntan med hänsyn till det med denna förenade villkoret var av så obestämd varaktighet att hon inte borde skatta för kapitalvärdet. Hon ansågs likväl skattskyldig för detta värde, vilket beräknades till tio gånger årsbeloppet (RÅ 1967 Fi 885).

Värdering av andelar i handelsbolag och ekonomisk förening behandlas i avsnitt 9.5.

Övrig lös egendom

Enligt 3 § 1 st. 13 SFL är lösöre som huvudregel skattepliktigt. Det värderas till marknadsvärdet. Undantag görs för

- a) inre lösöre för personligt bruk,
- b) yttre lösöre för personligt bruk till den del det enskilda föremålets värde understiger 10 000 kr,
- c) föremål som deponerats på museum och äldre fordon.

Med yttre lös egendom avses sådana föremål som benämns yttre inventarier, t.ex. bilar. Personligt lösöre avgränsas på samma sätt som vid realisationsvinstbeskattningen. Principen är att renodlade kapitalplaceringar är skattepliktiga till sitt fulla värde (Prop. 1996/97:117 s. 85 f.). Andelar i tavelkonsortier och liknande är alltså skattepliktiga liksom vissa samlingar. Konst, antikviteter och samlingar som ingår i hemmet innehas normalt för personligt bruk. Den omständigheten att föremål förvaras i bankfack medför inte alltid att de är att anse som kapitalplaceringsobjekt. Det kan t.ex. gälla föremål med högt affektionsvärde som förvaras i bankfack av säkerhetsskäl.

9.2.3 Aktier och andra värdepapper

Aktie

Enligt 3 § 1 st. 4 SFL är aktie i ett aktieslag som är *inregistrerat* vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande skattepliktig. I Sverige är aktie på den s.k. A-listan inregistrerad vid börs. Sådan aktie är således skattepliktig.

Aktie i aktieslag som är *marknadsnoterat* i det land där bolaget är hemmahörande är skattefri. Aktie på OTC- och O-listan tillhör denna kategori. Syftet är att underlätta investeringar i små och medelstora företag (prop. 1996/97:117 s. 51 f). Principen är att s.k. arbetande kapital inte skall vara skattepliktigt. Skatteplikten för aktie i aktieslag som är inregistrerat på börsens A-lista har motiverats med att sådana aktier nästan uteslutande innehas i kapitalplaceringssyfte.

Marknadsnoterad aktie i ett aktiebolag som är hemmahörande i Sverige är dock alltså skattepliktig om ett aktieslag i bolaget den 29 maj 1997 eller senare har varit inregistrerat vid svensk börs. Detta undantag infördes efter att flera bolag lämnat börsens A-lista (prop. 1997/98:1 s. 170). Aktier i de bolag och aktieslag som på grund härav är skattepliktiga är följande:

B & N Nordsjöfrakt - Latour A

Gotlandsbolaget A - Latour B

Gotlandsbolaget B - Lundberg

Hennes & Mauritz - Ratos A

Jacobson & Widmark - Ratos B

Andra marknadsnoterade aktier på O-eller OTC-listan är skattepliktiga om de är inregistrerade vid börs i hemlandet eller onoterade där.

Aktie i aktieslag som *inte är marknadsnoterat* i det land där bolaget är

hemmahörande är i princip skattepliktig. Till följd av värderingsreglerna är dock dessa aktier i stor utsträckning i praktiken skattefria, se nedan.

Marknadsnoterad

Som ovan framgått är begreppet marknadsnoterade finansiella instrument av stor betydelse för skatteplikt och värdering enligt SFL. Enligt 27 § 2 mom. 2 st. SIL (jfr 1 § 3 st. SFL) är finansiella instrument att anse som marknadsnoterade om de är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig.

Aktier och andra värdepapper som är inregistrerade eller noterade vid svensk eller utländsk börs uppfyller således kravet om marknadsnotering. Detsamma gäller aktie som är noterad på auktoriserad marknadsplats. Om ett värdepapper inte är inregistrerat eller noterat vid börs krävs för att det skall anses som marknadsnoterat således att det är föremål för annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. Skatterättsnämnden fann i RÅ 1995 ref. 71 avseende realränteobligationer att inregistrering vid PMX börs medför att kravet om marknadsnotering är uppfyllt. Avgörandet överklagades inte i denna del. RSV har i skrivelse daterad den 18 november 1998, dnr 10145-98/900, uttalat att aktier som är noterade på SBI-respektive IM-listan samt Göteborgslistan bör anses som marknadsnoterade samt i övrigt dragit upp vissa riktlinjer för begreppet marknadsnoterad.

För att ett finansiellt instrument skall anses marknadsnoterat är det inte tillräckligt att ett annat instrument utgivet av samma bolag är föremål för marknadsnotering (jfr. prop. 1989/90:110 s. 723). Det är inte heller tillräckligt att ett underliggande finansiellt instrument är marknadsnoterat. För att t.ex.

en aktieoption skall anses marknadsnoterad måste själva optionen vara noterad, det räcker inte med att den underliggande aktien är noterad.

Aktie i utländskt bolag

Aktie i utländskt bolag behandlas på samma sätt som aktie i svenskt bolag. Det innebär bl. a. att aktie i ett utländskt bolag är skattepliktig om aktieslaget är inregistrerat vid börs eller motsvarande i det land där bolaget är hemmahörande. Är det utländska aktieslaget däremot marknadsnoterat på annat sätt i hemlandet är aktien skattefri. Det är således förhållandena i hemlandet som är den avgörande faktorn.

Aktier i ett utländskt bolag är alltså skattepliktiga om aktieslaget är noterat på ett med inregistrering på den s.k. A-listan jämförbart sätt i hemlandet (jfr 1 § 3 st. SFL och prop. 1996/97:117 s. 57). RSV har utfärdat en skrivelse daterad den 18 november 1998 (dnr 8872-98/200) med vissa riktlinjer för hur denna bedömning bör göras. För marknadsplatser inom EU/EES-området bör bedömningen följa respektive medlemsstats kategorisering, om inte särskilda skäl talar mot detta. Av behörig tillsynsmyndighet auktoriserad börs utgör således i princip börs också med svenskt synsätt. Avseende marknadsplatser utom EU/EES-området skall bedömningen göras enligt svensk lagstiftning. Hänsyn skall därvid tas till bl.a. den aktuella statens inhemska lagstiftning och kategorisering och till omständigheter som lagreglering, genomsyns- och sundhetskrav, s.k. listningsregler, graden av öppenhet samt inregistreringsförfarande.

**Aktie som ägs
av
huvuddelägare**

Aktie som är skattepliktig enligt vad som ovan anförts är dock, under vissa förutsättningar, skattefri om den ägs av en huvuddelägare. Aktie som ägs av huvuddelägare och som omfattas av skattefriheten är följande:

- aktie i ett aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid börs vid utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan denna tidpunkt,
- aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har inregistrerats vid börs första gången efter utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan inregistreringen,
- aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har marknadsnoterats första gången efter utgången av år 1996, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan marknadsnoteringen.

Även aktie som har förvärvats med stöd av huvuddelägarers aktie, t.ex. vid en nyemission, är skattefri. Det gäller även för aktie som har överlåtits från huvuddelägare till dennes barn eller barnbarn och i förekommande fall åter förvärvats av huvuddelägaren.

Huvuddelägare

Med huvuddelägare avses aktieägare som, ensam eller tillsammans med närstående, vid tidpunkten för inregistreringen eller marknadsnoteringen innehade aktier direkt eller indirekt motsvarande minst 25 procent av röstvärdet för aktierna i bolaget. I fråga om aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid utgången av år 1991 anses den som huvuddelägare som vid denna tidpunkt innehade aktier motsvarande 25 procent av röstvärdet.

Närstående

Angående närståendekretsen hänvisas till sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. Som närstående person räknas därför föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med makar jämställs sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta.

Värdering

Av 12 § SFL följer att aktie som är inregistrerad vid börs och därmed är förmögenhetsskattepliktig skall tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet. Onoterad aktie skall i enlighet med huvudregeln i 9 § 1 st. SFL tas upp till marknadsvärdet. Enligt 14 § 1 st. SFL skall vid värdering av icke marknadsnoterad aktie dock endast beaktas sådana tillgångar i den juridiska personen som skulle varit skattepliktiga om aktieägaren ägt dem direkt. Detta innebär att aktier i onoterade bolag i stor utsträckning är skattefria. Avseende värdering enligt 14 § SFL se även avsnitt 9.2.4.

Aktie i aktieslag som är hemmahörande i Sverige och som inte är marknadsnoterad

tas enligt 14 § 2 st. SFL upp till 80 procent av marknadsvärdet, om ett aktieslag i bolaget har varit inregistrerat vid svensk börs under beskattningsåret.

Om det i ett aktiebolag finns skilda aktieslag av vilka ett eller flera är inregistrerade vid börs skall aktie i bolaget som inte är inregistrerad tas upp till samma värde som de inregistrerade aktierna (13 § SFL). Inregistrering av ett aktieslag "smittar" således övriga aktieslag i bolaget. Om flera aktieslag är inregistrerade, tas aktie som inte är inregistrerad upp till samma värde som de inregistrerade aktier som har den lägsta kursen. Detta förutsätter naturligtvis att ägaren är skattskyldig för aktierna. Denna regel omfattar således inte aktier som ägs av huvuddelägare.

Övriga delägar- rät- ter

Annan delägar rätt än aktie och andel i handelsbolag och som avses i 27 § 1 mom. SIL, t.ex. andel i ekonomisk förening, är enligt 3 § 1 st. 6 SFL skattepliktig om den inte är marknadsnoterad. Om föreningen eller bolaget i sig helt eller delvis utgör ett självständigt skattesubjekt är dock andelen skattefri i motsvarande utsträckning. Den ovan nämnda värderingsregeln i 14 § SFL gäller även avseende dessa delägar rätter med följd att de i praktiken ofta är skattefria.

RR har i ett överklagat förhandsbesked (dom den 14 oktober 1999, mål nr 205-1999) prövat frågan om ett konvertibelt skuldebrev utgör en delägar rätt. RR har uttalat att begreppet "delägar rätt", såsom det används i 3 § 1 st. 6 SFL, innefattar ett krav på att det skall vara fråga om en rätt till en del i den juridiska personen eller företaget. Ett konvertibelt skuldebrev är en penningfordran och inte en delägar rätt i nu angiven mening.

För att en tillgång skall anses utgöra en delägar rätt i SFL:s mening bör den enligt RSV:s åsikt medföra en rätt till medbestämmande för innehavaren i form av

rösträtt eller liknande i den juridiska personen.

Övriga finansiella instrument

Andel i värdepappersfond, interimsbevis, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende lån i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor samt termin och köp-, sälj- eller teckningsoption avseende aktie eller aktieindex är skattepliktiga, enligt 3 § 1 st. 7 SFL jämförd med 27 § 1 mom. SIL, under förutsättning att de är marknadsnoterade. Dessa tillgångar skall enligt 12 § SFL tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

Blankning

Vid en s.k. blankningsaffär lånar en person värdepapper från en annan och säljer dem till en utomstående till marknadspris. Eftersom utlåningen är en försträckning, anses civilrättsligt att en äganderättsövergång skett. "Utlånaren" har därmed inga aktier utan i stället en fordran på ett belopp motsvarande värdepapprens värde, medan låntagaren har en skuld på samma belopp.

9.2.4 Särskilt om värdering enligt 14 § 1 st. SFL

Vid värdering av aktie och annan delägar rätt som avses i 27 § 1 mom. SIL och som inte är marknadsnoterad samt andel i handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering, beaktas enligt 14 § 1 st. SFL som huvudregel tillgångar och skulder i den juridiska personen i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren.

I prop. 1996/97:117 s. 53 sägs följande. Beaktas inte tillgångar som är hänförliga till kapitalförvaltning vid värderingen av exempelvis onoterade aktier skulle ägaren kunna uppnå skattefrihet genom att lägga in

förvaltningen i ett bolag. Omfattande tillgångar i form av aktier och andra värdepapper skulle därmed undandras från underlaget för förmögenhetsskatt. Kapitalförvaltning bör därför vara skattepliktig i fortsättningen även om denna bedrivs i ett bolag.

Med *kapitalförvaltning* avses sådan verksamhet som inte ansågs utgöra förvärvskälla i inkomstlagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet i den betydelse dessa begrepp hade i KL i dess lydelse intill den 1 juli år 1990 (prop. 1996/97:117 s. 84). Kapitalförvaltning omfattas inte av näringsverksamhetsbegreppet i 21 § KL. Detta innebär att skattepliktiga tillgångar som är hänförliga till kapitalförvaltning skall beaktas vid värdering av aktie eller delägar rätt enligt 14 § 1 st. SFL. En aktie eller delägar rätt som inte är marknadsnoterad skall alltså sättas skattepliktigt värde i den mån som företaget bedriver kapitalförvaltning. Om kapitalförvaltning bedrivs skall aktier och andelar värderas genom att de olika tillgångarna i verksamheten beaktas enligt övriga paragrafer (prop. 1996/97:117 s. 91).

Värdering enligt 14 § 1 st. SFL av aktier och andelar som inte är marknadsnoterade kan alltså sägas ske i två steg. Först görs en bedömning av om viss tillgång är hänförlig till s.k. arbetande kapital, dvs. till sådan näringsverksamhet som avses i 21 § KL, eller till kapitalförvaltning. Om tillgången utgör arbetande kapital skall den inte beaktas vid värderingen. Om det däremot kan konstateras att tillgången är hänförlig till kapitalförvaltning, skall bedömningen av skatteplikt och värdering ske i enlighet med övriga bestämmelser i SFL.

Med näringsverksamhet enligt 21 § KL avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet (se avsnitt 2.3.2.1). I praxis har omfattande och regelbunden handel med värdepapper bedrivits i

aktiebolagsform ansetts utgöra rörelse (se t. ex. RÅ 1988 ref. 45 och RÅ 1986 ref. 53). Detta har ansetts gälla även om verksamheten bedrivits endast för egen räkning. När handel med värdepapper inte har bedrivits i aktiebolagsform utan av enskild, direkt eller indirekt genom ett handelsbolag, har dock kravet om att verksamheten skall rikta sig mot allmänheten upprätthållits (se t.ex. RÅ81 1:4).

Enligt RSV:s mening skall sådan handel med värdepapper som i sig uppfyller kraven för näringsverksamhet enligt 21 § KL inte betraktas som kapitalförvaltning, utan vara undantagen från förmögenhetsbeskattning (RSV:s skrivelse den 6 maj 1999, dnr 4857-99/110).

9.2.5 Avdrag för skulder

Enligt 4 § SFL skall vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten alla skulder dras av från värdet av tillgångarna. I 4 § 2 st. SFL finns undantag från denna regel. Där uppräknas vad som inte räknas som avdragsgilla skulder.

Enligt prop. 1996/97:117 s. 86 avses med att skuld är "hänförlig" till viss egendom att skuldsättningen har sin grund i anskaffande eller förbättring av egendomen. Det krävs således inte att egendomen utgör säkerhet för skulden.

Skuld hänförlig till aktie

Skuld som är hänförlig till aktie som är undantagen från skatteplikt är enligt 4 § 2 st. 2 SFL inte avdragsgill.

**Skuld hänförlig
till näringsverk-
samhet**

Enligt 4 § 2 st. 1 SFL är skuld som är hänförlig till näringsverksamhet enligt 21 § KL inte avdragsgill. Enligt vad som anförts ovan i avsnitt 9.2.1 och 9.2.4 är s.k. arbetande kapital skattefritt. Skulder i annan näringsverksamhet än kapitalförvaltning skall inte beaktas vid förmögenhetsberäkningen. Skuld hänförlig till skattepliktig del av näringsfastighet är dock avdragsgill.

**Skuld hänförlig
till onoterad
aktie**

Skuld som är hänförlig till sådan onoterad aktie och dyl. som visserligen i princip är skattepliktig men som enligt 14 § SFL inte skall beaktas vid värderingen är inte avdragsgill (4 § 2 st. 3 SFL). Eftersom tillgång som är att hänföra till *kapitalförvaltning* skall beaktas vid värderingen, är skuld hänförlig till sådan tillgång dock avdragsgill.

En grundläggande princip är att tillgångar och skulder i så stor omfattning som möjligt skall behandlas likformigt (jfr prop. 1996/97:117 s. 50 f. och Ds 1996:42 s. 44). Av 4 § 2 st. 5 SFL framgår att avdragsrätt inte föreligger för förpliktelse vars motsvarande rättighet hos annan är av sådant *slag* att den är undantagen från skatteplikt. Därmed avses att rättigheten i princip är av skattepliktig art men inte att beskattning faktiskt sker av rättighetens värde (prop. 1996/97:117 s. 87). Den omständigheten att rättigheten hos annan är skattefri för att den ingår i näringsverksamhet medför inte att den anses vara av sådant slag att den är undantagen från skatteplikt. Avdragsrätt föreligger således för den motsvarande förpliktelsen i sådant fall. Denna punkt förhindrar avdragsrätt för t.ex. förpliktelser på grund av onoterade optionsavtal och underhållsskyldighet.

Med hänsyn till att huvudregeln i 4 § 1 st. SFL är att samtliga skulder är avdragsgilla, bör enligt RSV:s mening undantagen i andra

stycket tolkas restriktivt. Avdrag bör således medges, om det inte framstår som klart att förpliktelsen omfattas av någon av punkterna i 4 § 2 st. SFL och förutsättningarna enligt 5 § SFL är uppfyllda (se nedan).

5 § SFL anger vilka krav som ställs på fordringar och skulder i sig för att de skall beaktas vid förmögenhetsberäkningen. Den ersätter flera komplicerade särregleringar i GSFL avseende bl.a. borgensförbindelser. Fordran är skattepliktig och skuld är avdragsgill endast om det är fråga om rättighet respektive förpliktelse som kan bestämmas till belopp och vars uppkomst inte är beroende av villkor. Det är m.a.o civilrättsliga definitioner av fordran och skuld som skall läggas till grund för bedömningen av skatteplikt och avdragsrätt (se prop. 1996/97:117 s. 88). För avdragsrätt krävs att den skattskyldige ådragit sig ett rättsligt bindande betalningsansvar eller motsvarande. Härav följer att en borgensförbindelse inte är avdragsgill som skuld om inte betalningsansvar utkrävts av borgensmannen. Obetalda pensionsförsäkringspremier har ansetts utgöra sådan villkorlig skuld som inte får dras av (RÅ 1976 ref. 23, återgivet i RRK R76 1:37).

Skuld hänförlig till option och termin

Förpliktelser enligt marknadsnoterade options- och terminsavtal och liknande är dock avdragsgilla till viss del trots att utfallet av dessa inte är känt. Anledningen är att dessa finansiella instrument numera är skattepliktiga (se avsnitt 9.2.3).

Avdragsrätten är dock begränsad på så sätt att avdrag inte medges till den del det sammanlagda värdet av förpliktelserna överstiger värdet av den skattskyldiges rättigheter på grund av sådana avtal (4 § 2 st. 4 SFL). Bakgrunden är att värdet av andra skattepliktiga tillgångar inte skall kunna kvittas bort genom att avtal ingås som medför en avdragsgill marknadsnoterad förpliktelse och en motsvarande skattefri

onoterad rättighet (prop. 1996/97:117 s. 58 f.).

I fråga om kapitalvärde av förpliktelse att utge pension, livränta eller dylikt fick avdrag göras under förutsättning att förpliktelserna är bindande även för givarens dödsbo (RÅ 1952 Fi 1385, RÅ 1960 Fi 1567).

Skatteskulder

Av 4 § 2 st. 9 SFL framgår att avdrag får göras för skatt som avses i 1 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) som har debiterats. Denna hänvisning avser skatter enligt KL, SIL m.m. Avdrag medges alltså inte för beräknade skatteskulder som inte har debiterats före beskattningsårets utgång. Ett negativt saldo på sådant skattekonto som avses i 3 kap. 5 § skattebetalningslagen torde dock vara avdragsgillt som skuld.

Eftersom skatt enligt arvs- och gåvoskattelagen (1941:416) inte nämns i 4 § 2 st. 9 SFL och inte omfattas av skattebetalningslagen är emellertid sådan skatt avdragsgill även innan den debiterats (jfr prop. 1996/97:117 s. 87).

Värdering m.m.

Likformighetsprincipen innebär vidare att värderingen av skulder skall ske på samma sätt som värderingen av tillgångar. I 18 § SFL föreskrivs att skuld skall tas upp till belopp som beräknas enligt de grunder som anges för värdering av tillgångar i 9, 16 och 17 §§. Av lagtextens utformning får emellertid anses framgå att skuld, som är hänförlig till aktie som är inregistrerad vid börs där den är hemmahörande skall tas upp till hela sitt belopp, oberoende av att sådan aktie endast skall tas upp till 80 procent av det noterade värdet.

Om en skuld löper med ränta som betydligt understiger marknadsräntan och räntan utgår efter en fast räntesats, tas skulden

dock upp till sitt nominella belopp med tillägg för förfallen ränta om räntesatsen var marknadsmässig när skulden uppkom. Även i de fall då ränta utgår efter en räntesats som bestäms författningsenligt tas skuld upp till sitt nominella belopp med tillägg för förfallen ränta. Som nämnts i avsnitt 9.2.2 har RSV utfärdat rekommendationer om beräkning vid förmögenhetsbeskattning av nuvärde avseende bl.a. inte marknadsnoterad fordran med ränta som betydligt understiger marknadsräntan (RSV S 1997:23). Enligt dessa bör beräkning av nuvärde enligt tabell I -III till upphävandelagen och AGL vanligtvis kunna godtas vid 1999 års taxering.

Enligt 18 § 2 st. SFL tas förpliktelse på grund av marknadsnoterad option eller termin och därmed jämförlig förpliktelse upp till belopp som motsvarar det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

9.3 Skattskyldighet för förmögenhet

9.3.1 Ägarens skattskyldighet

Här i riket bosatta

Fysiska personer är obegränsat skattskyldiga, om de varit bosatta i Sverige vid beskattningsårets utgång, enligt 6 § SFL. Observera att stadigvarande vistelse likställs med bosättning.

Ej i riket bosatt

Fysisk person som inte är bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång skall betala förmögenhetsskatt för fastighet och bostadsrätt som ligger i Sverige. Avdrag får göras för skulder som är hänförliga till fastigheten respektive bostadsrätten.

Den som är begränsat skattskyldig beskattas inte för aktier och andel i svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag.

Tillfällig vistelse

Fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år anses enligt 6 § 2 st. SFL inte bosatt i Sverige. Av prop. 1996/97:117 s. 88 framgår att bestämmelsen tar sikte på de fall då en utländsk medborgare bosätter sig i Sverige för en kortare anställning o.d. med avsikt att därefter åter flytta utomlands. Vidare sägs följande. Varje vistelse i Sverige som understiger tre år är således inte tillfällig. Avsikten skall framgå från början exempelvis genom att permanent bostad finns tillgänglig i utlandet vid återkomsten.

Enligt RSV:s åsikt utesluter inte detta att även andra omständigheter än bostadsförhållanden kan ha betydelse för bedömningen. Det bör alltså göras en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter, t.ex. bostads-, egendoms- och anställningsförhållanden. Även personliga omständigheter, t.ex. familjeförhållanden, bör kunna beaktas.

Dödsbo

Dödsbo är obegränsat skattskyldigt, om den avlidne vid dödsfallet var bosatt i Sverige. I annat fall är dödsboet skattskyldigt endast för fastighet och bostadsrätt som ligger i Sverige enligt samma regler som gäller för fysisk person som inte är bosatt i Sverige. Observera att bestämmelserna i KL om att dödsbo kunde komma att behandlas som handelsbolag avskaffades fr.o.m 1995 års taxering.

Aktiebolag och handelsbolag

Svenska aktiebolag och svenska handelsbolag är befriade från skattskyldighet. Eventuell skatt tas i stället ut av delägarna.

Ekonomiska föreningar

Ekonomiska föreningar är befriade från skattskyldighet i de fall då medlemmarna äger del i föreningens förmögenhet.

Föreningar och stiftelser m.m.

Ideella föreningar, samfund och stiftelser beskattas självständigt om de inte är frikallade från skattskyldighet enligt 7 § 3 - 6 och 10 mom. SIL. Om medlemmarna äger del i föreningens eller samfundets förmögenhet, är föreningen eller samfundet inte skattskyldig för förmögenhet.

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt.

9.3.2 Skattskyldighet för den som är likställd med ägare

I 8 § SFL anges i punktform vilka som anses vara likställda med ägare till egendom och därmed eventuellt är skattskyldiga.

1. Den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare av fastighet, dvs bl.a. den som innehar fastighet med fideikommissrätt, åborätt, tomträtt och vattenfallsrätt,
2. Den som innehar lös egendom med fideikommissrätt,
3. Den som under sin livstid har rätt till avkastning av tillgång som tillhör annan fysisk person,
4. Den som har rätt till avkastning av tillgång som tillhör familjestiftelse,
5. Den som i övrigt har rätt till avkastning av annans tillgång och som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare,
6. Sådan förmånstagare som har förfoganderätt till livförsäkring.

Punkterna 3 och 4 innebär till viss del en utvidgning jämfört med vad som gällde enligt GSFL. Således avser regleringen även avkastningsrätt från familjestiftelse under kortare tid än livstid. Även de tillgångar som kan bli aktuella har utökats genom att definitionen av familjestiftelse har vidgats. Med familjestiftelse avses således stiftelse, annat liknande subjekt eller annan tillgångsmassa som enligt stiftelseförordnandet eller motsvarande bestämmelser har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska

intressen (8 § 3 st. SFL). Därigenom kommer avkastningshavare till egendom som innehas av truster och liknande företeelser, som kan vara juridiska personer men inte alltid är det, att anses som ägare till egendomen (prop. 1996/97:117 s. 89).

Punkt 5 har karaktär av generalklausul med syfte att förhindra skatteplanering. Punkten motsvarar delvis 7 § GSFL. I anvisningarna till sistnämnda lagrum nämns som exempel på tillämpningsområdet, det fall då det är sannolikt att förmögenheten och rätten till avkastningen i framtiden kommer att återförenas hos den som har rätt till avkastningen eller denne närstående person. Enligt prop. 1996/97:117 s. 89 får detta anses gälla även enligt SFL.

Likställighet med ägare ansågs föreligga angående familjefond, som förvaltades av riddarhuset mot ett arvode av en tiondel av fondens avkastning och med rätt för riddarhusets direktion att fritt disponera eventuellt överskott av denna tiondel. En medlem av den släkt, vars ekonomiska intressen fonden skulle tillgodose, uppbar den 1 juli 1959 avkastning från fonden med 13 249 kr. Han avled i oktober samma år, då rätten till avkastningen övergick på sonen. Denne ansågs av PN och KR likställd med ägare till hela förmögenheten (350 000 kr), av RR till 9/10 (315 000 kr) med hänsyn till riddarhusets fria dispositionsrätt till 1/10 av avkastningen. Det framhölls uttryckligen i utslagen att resp. beräknade förmögenhet understeg ett belopp motsvarande 25 gånger nettoavkastningen under beskattningsåret (RÅ 1968 Fi 516).

Enligt 7 § 2 st. GSFL fick generalklausulen och bestämmelsen avseende familjestiftelse inte föranleda att förmögenhet beräknades till högre än 25 gånger det belopp som avkastningen av förmögenheten utgjorde under det beskattningsår som närmast föregått taxeringsåret. Detta slogs fast i avgörandet RÅ 1970 ref. 2. Någon motsvarande bestämmelse finns inte med i

SFL och fråga är om rättsfallet ändå äger tillämpning. Den omständighet att bestämmelserna i SFL om skattskyldighet i princip skall överensstämma med GSFL (prop. 1996/97:117 s. 66 och Ds 1996:42 s. 66) talar för att ingen ändring är avsedd i detta hänseende.

Ett exempel på fall då en person beskattas för förmögenhet enligt skälighetsklausulen utgör RÅ 1960 Fi. 416. Enligt testamente av sin far lyfte Ingrid J under sin livstid utdelningen av vissa aktier, medan äganderätten hade tillagts fyra av hennes syskon. J ansågs likställd med ägare av aktierna. Generellt synes det vara så att person som uppbär avkastningen av förmögenhet skäligen bör betraktas som dess ägare om den slutlige ägaren är syskon eller syskonbarn. Jfr SST:s rättsfallssamling 1956 s. 66 angående RÅ 1956 Fi 470. Om den slutlige ägaren av kapitalet inte är arvsberättigad efter den som uppbär avkastningen, föreligger vanligtvis inte samma anledning att betrakta den sistnämnde som likställd med ägare.

W, som under beskattningsåret hade fyllt 67 år, åtnjöt enligt testamente av sin morbror avkastningen av kapital som, om han avled utan bröstarvingar, skulle tillfalla kusiner. Han beskattades inte för hela kapitalvärdet utan endast för det kapitaliserade värdet av avkastningen. Jfr anvisningarna till 7 § GSFL, som enligt vad som sagts ovan fortfarande skall gälla. När det talas om att förmögenhet och rätt till avkastning i framtiden återförenas hos den som har rätt till avkastningen eller denna närstående person, torde med närstående avses arvsberättigad (RÅ 1965 Fi 585).

9.3.3 Äganderätt vid beskattningstidpunkten

Skattskyldigheten anknyter till förhållandena vid beskattningsårets utgång, dvs. den 31 december året före taxeringsåret. Vid äganderättsövergång i anslutning till ett

årsskifte gäller följande i fråga om skattskyldigheten till förmögenhetsskatt. Har äganderätten övergått vid årsskiftet, är köparen skattskyldig för egendomen, medan säljaren är skattskyldig för sin fordran på obetald del av köpeskillingen samt naturligtvis enligt vanliga regler för vad han redan fått betalt. Har äganderätten däremot inte övergått före årets utgång skall säljaren beskattas för egendomens värde och någon fordran på köpeskillning har inte uppkommit.

Avseende fastighet är det kontraktsdatumet som är avgörande om inte annat bestämts. I köpekontraktet kan t.ex. bestämmas att äganderätten till fastighet skall övergå till köparen först efter det löpande årets utgång. I sådant fall blir denna senare tidpunkt avgörande för frågan vem som är skyldig att betala förmögenhetsskatt för fastigheten, trots att avyttringen anses ha ägt rum vid kontraktets upprättande. Avyttringen är däremot avgörande för realisationsvinstberäkning (RÅ 1950 ref. 5).

9.3.4 Sambeskattning

Bestämmelser om sambeskattning finns i 21 § SFL.

Enligt 21 § 1 st. SFL skall sambeskattning ske av makar som levit tillsammans under beskattningsåret samt av föräldrar och deras hemmavarande underåriga barn.

Hemmavarande barn

Till hemmavarande barn räknas bl.a. barn som vistas på annan plats för studier. Som barn räknas den som den 1 november året före taxeringsåret ännu inte fyllt 18 år. Fosterbarn räknas dock inte som hemmavarande barn. Barn skall själv alltid taxeras för sin inkomst men inte alltid för sin förmögenhet.

Enligt 21 § 2 st. SFL beräknas den *skattepliktiga förmögenheten* för var och en

för sig. Om ett barn inte skall lämna självdeklaration enligt 2 kap. 4 § LSK räknas dock barnets tillgångar och skulder in i föräldrarnas skattepliktiga förmögenheter.

För skattskyldig med hemmavarande barn under 18 år, som enligt 2 kap. 4 § LSK skall lämna självdeklaration för beskattningsåret, skall den skattepliktiga förmögenheten beräknas för den skattskyldige och barnet var för sig.

Den *beskattningsbara förmögenheten* beräknas gemensamt för de personer som skall sambeskattas. Frågan om skatteplikt enligt 19 § 3 st. SFL bedöms med hänsyn till den gemensamma beskattningsbara förmögenheten. Beskattningsbar förmögenhet är den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger 900 000 kr. Skatten beräknas med hänsyn till denna förmögenhet och fördelas på var och en efter hans skattepliktiga förmögenhet. Om förmögenhetsunderskott uppstår hos någon av dem som skall sambeskattas, får kvittning ske mot de andras överskott. Det innebär att kvittning numera får ske mellan syskon (prop. 1996/97:117 s. 93).

Makar

För makar gäller att var och en av dem skall redovisa sin förmögenhet. Det saknar betydelse om det föreligger giftorätt eller inte. Giftorätt är en framtida rätt som aktualiseras först vid bodelning i samband med äktenskapsskillnad, makes död m.m. Bodelning i äktenskap inverkar inte på frågan om sambeskattning och förtar inte heller rätten för en make att få avdrag för den andre makens förmögenhetsunderskott.

Dödsbo, samboende

Genom hänvisning i 21 § 4 st. SFL skall de bestämmelser som anges i 65 § KL om makars taxering gälla även vid förmögenhetstaxeringen. För beskattningsår under vilket en make dött skall den efterlevande maken samtaxeras med dödsboet efter den avlidne. Slutligen skall de bestämmelser som gäller för gift skattskyldig tillämpas i fråga om dem, som utan att vara gifta, lever tillsammans under förutsättning att de tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn.

9.4 Skatteskalor

För fysisk person, dödsbo och familjestiftelse är skattesatsen 1,5 procent. För annan juridisk person är skattesatsen 1,5 promille (20 § SFL).

Skatt påförs på den del av förmögenheten som överstiger ett fribelopp. För fysisk person, dödsbo och familjestiftelse uppgår fribeloppet till 900 000 kr. För annan juridisk person är fribeloppet 25 000 kr (19 § 2 st. SFL).

9.5 Näringsverksamhet

9.5.1 Sammanfattning av reglerna

S.k. arbetande kapital i företag är fritt från förmögenhetsskatt. Detta innebär att förmögenhet nedlagd i näringsverksamhet är skattefri. Förmögenhet som tillhör kapitalförvaltning är däremot skattepliktig. Med förmögenhet som avser kapitalförvaltning menas här värdepapper o. d. som för en enskild näringsidkare vid en avyttring skulle reavinstbeskattas under inkomst av kapital, se även avsnitt 9.2.4. Numera är även förmögenhet nedlagd i näringsfastighet skattefri. Den privata delen av en näringsfastighet är dock fortfarande skattepliktig.

Företag som är enbart rörelsedrivande eller

fastighetsförvaltande förmögenhetsbeskattas således normalt inte. Om skulderna i rörelse är större än tillgångarna får underskottet inte räknas av mot andra skattepliktiga förmögenhetstillgångar.

9.5.2 Beskattningsår

Den skattepliktiga förmögenheten bestäms med hänsyn till förhållandena vid utgången av beskattningsåret. Med beskattningsår avses kalenderåret före taxeringsåret. Även för verksamhet som drivs av ett aktiebolag med brutet räkenskapsår är beskattningsåret detta kalenderår.

9.5.3 Värderingsprinciper

9.5.3.1 Allmänt

Tillgångar i näringsverksamhet enligt 21 § KL är skattefria (3 § SFL). Detta innebär att tillgångar utom näringsfastigheter (se nedan) som för en enskild näringsidkare skulle reavinstbeskattas under inkomst av kapital i regel faller utanför det skattefria området (se vidare avsnitt 5.6.1, 10.4.1 och 11.5).

Skulder får dras av från värdet av tillgångarna. Ett undantag från den regeln är skulder som är hänförliga till skattefri näringsverksamhet (4 § SFL).

Tillgångar anses hänförliga till näringsverksamhet om tillgångarna stadigvarande brukas, omsätts eller på annat sätt ingår i verksamheten. Ang. näringsfastigheter se avsnitt 9.5.3.2. Tillgångar som vid inkomsttaxeringen hänförs till näringsverksamhet behandlas vanligtvis på samma sätt vid förmögenhetsberäkningen. Motsvarande gäller i fråga om skulder.

I det följande behandlas mer i detalj de värderingsregler som gäller företags skattepliktiga förmögenhet. Även vissa gränsdragningsfrågor om skattepliktig

respektive skattefri förmögenhet tas upp.

9.5.3.2 Tillgångar

Fastighet

Till den skattepliktiga förmögenheten hör privatbostadsfastighet och privatbostad som avses i 5 § KL (se avsnitt 6.2.1). Även privatbostadsfastighet på lantbruksenhet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 5 § 7 st. KL är skattepliktig.

Näringsfastigheter är i regel skattefria. Dock är den del av en näringsfastighet som används för näringsidkarens privata bruk skattepliktig. Med privat bruk menas här att en bostadslägenhet i fastigheten används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende. Både fastighetsägarens bostad i ett hyreshus och en andel i s.k. andelshus kan således omfattas av skatteplikten (3 § SFL).

De nya reglerna innebär också att även småhus som ingår i fideikomiss i fortsättningen är skattepliktiga.

Till en fastighet hänförs enligt 2 kap. 1-3 §§ JB allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör (se avsnitt 6.1). För ett företag med skattepliktig verksamhet och fastighet kan vissa inventarier utgöra exempelvis byggnadstillbehör och ingå i den fasta egendomen och därmed i taxeringsvärdet. Sådana inventarier tas vid förmögenhetsbeskattningen med - i den mån fastigheten är skattepliktig - i taxeringsvärdet och inte i värdet av inventarierna. S.k. industritillbehör ingår i princip inte i taxeringsvärdet. Det torde heller inte bli aktuellt att ta upp dem vid värderingen av inventarierna, eftersom industritillbehör knappast kan vara att hänföra till kapitalförvaltning.

Fastigheter i Sverige tas upp till taxeringsvärdet. Om fastigheten innehas med tomträtt tas den upp till det taxerade byggnadsvärdet. Om taxeringsvärde saknas vid beskattningsårets utgång tas fastigheten inte upp till något värde. Om fastighetens basvärde *sänkts* för taxeringsåret vid särskild fastighetstaxering tas fastigheten upp till det nya taxeringsvärde som gäller fr.om. den 1 januari 1999 (10 § SFL).

Fastighet utomlands tas upp till 75 % av marknadsvärdet.

Inventarier

Inventarier ingår i regel i näringsverksamhet och är då inte skattepliktiga. I de fall de ingår i kapitalförvaltning tas de upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning med hänsyn till tillgångens ekonomiska livslängd. I regel bör bokfört värde godtas om detta inte är väsentligt lägre än verkligt värde. Värdet på byggnadsinventarier skall inte tas upp, eftersom detta värde ingår i fastighetens taxeringsvärde (se under "Fastighet" ovan).

9.5.3.3 Skulder

Skulder som hör till tillgångar inom det skattefria området får inte dras av. Detta innebär att lån som lagts ned i rörelse inte är avdragsgilla.

Kvarstående del av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond räknas inte som skuld. Skatterättsliga avsättningar av det slaget får därför aldrig dras av.

I ett familjeföretag avsåg ägarna att överlåta skogsfastigheten till bolaget och låta köpeskillingen stå kvar i bolaget som en skuld till ägarna. RR ansåg att skulden skulle anses tillhöra rörelsen och räknas av från rörelsetillgångarna innan reducering till 30 % skulle göras (RÅ 1990 not. 109). Överfört på nuvarande regler torde en sådan skuld

hänförs till den skattefria förmögenheten och därför inte vara avdragsgill.

Inteckningslån

Inteckningslån räknas som skuld även i de fall något taxeringsvärde inte har fastställts för den intecknade fastigheten för året före taxeringsåret. För fastighet som enligt 3 kap. FTL är undantagen från skatteplikt medges dock inte avdrag för skuld.

Pensionsskuld

Skuld på grund av pensionsåtagande räknas som skuld om åtagandet får inräknas i pensionsreserven vid beräkning vid inkomst-taxeringen av avdragsgill kostnad för att trygga pensionsåtaganden (jfr avsnitt 14.5).

9.5.4 Värdering av onoterade aktier och andelar

9.5.4.1 Värdering av aktier

Enligt 3 § SFL är aktie i ett aktieslag som inte är marknadsnoterat i det land där aktiebolaget är hemmahörande skattepliktig. Undantag görs för huvuddelägares aktie i marknadsnoterat bolag (se avsnitt 9.2.3 ovan). Av 14 § SFL framgår att svenska aktier som är skattepliktiga enligt dessa bestämmelser skall värderas på samma sätt som om tillgångarna och skulderna hade innehafts direkt av aktieägaren. Motsvarande gäller andel i handelsbolag och EEIG samt andel i ekonomisk förening m.fl. värdepapper enligt 27 § 1 mom. SIL (se 5.6.1, 9.2.2 och 20.3.11 om handelsbolag).

Reglerna för värdering av marknadsnoterade aktier behandlas ovan i avsnitt 9.2.3.

I ett aktiebolag beskattas all *inkomst* som inkomst av näringsverksamhet. Dock är endast den förmögenhet som hör till näringsverksamheten i mer inskränkt mening fri från förmögenhetsskatt. Samma

bedömning skall göras av vad som hör till skattefri förmögenhet i näringsverksamhet som för enskild näringsverksamhet (se ovan). Detta betyder bl.a. att en tillgång som vid direkt innehav skulle utgöra skattepliktig privatbostad inte anses ingå i näringsverksamheten.

Ett aktiebolag som har både rörelse och förvaltning av värdepapper skall värderas enbart med avseende på värdepappersförvaltningen. De olika värdepapperna skall i dessa fall värderas enligt de regler som finns i SFL för respektive värdepapper (se avsnitt 9.2.3 ovan). Det kan också bli aktuellt att hänföra andra tillgångar än värdepapper till denna verksamhet såsom inventarier, likvida medel m.m.

Även aktier i rörelsedrivande dotterbolag värderas enligt de regler som finns för värdering av resp. slag av aktie. Dotterbolagsaktier som ägs av ett svenskt icke marknadsnoterat aktiebolag värderas efter samma principer som aktierna i moderbolaget. Värderingen av koncerner görs led för led nerifrån och upp i koncernstrukturen. Endast värdet av värdepappersförvaltning förs vidare uppåt i koncernen för att slutligen läggas in i moderbolagets skattepliktiga förmögenhet.

Negativt värde

Värdet av aktierna bestäms som skillnaden i värde mellan tillgångarna och skulderna. Värdet på aktierna kan aldrig bli lägre än 0 kr. Det kan däremot värdet på andelar i handelsbolag och EEIG. I så fall får det negativa värdet dras av från värdet av annan skattepliktig förmögenhet som delägaren har, om han inte har förbehållit sig ett begränsat ansvar för företagets förpliktelser, som exempelvis är fallet för kommanditdelägare (se prop. 1996/97:117 s. 58 och avsnitt 20.3.11).

**Skuld på aktie /
an-
del**

I SFL sägs uttryckligen att skuld som är hänförlig till aktie som är skattefri inte får dras av (4 § 2 st. 2 SFL). Dessutom gäller att den som har en skuld som är hänförlig till aktier eller andelar i svenskt handelsbolag eller i EEIG inte får dra av den del av skulden som motsvarar skattefri nettoförmögenhet i företaget (4 § 2 st. 3 SFL).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 10 - Allmänt om näringsverksamhet

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

10.1 Företagsformer - civilrättsliga och skatterättsliga regler

Sammanfattning

Näringsverksamhet kan bedrivas i olika företagsformer. Skillnaderna mellan dessa är främst av civilrättslig natur medan beskattningsreglerna syftar till en enhetlig beskattning oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Detta syfte kan dock inte helt uppnås p.g.a. de olikheter som finns i de civilrättsliga reglerna. I skatterättslig mening föreligger näringsverksamhet bl.a. då någon bedriver yrkesmässig och självständig verksamhet, oavsett om detta sker i någon officiell företagsform. Den enskilda firman behöver t.ex. inte ha registrerats.

10.1.1 Enskild firma

Civilrättsliga regler

En enskild firma uppkommer när *en* person börjar driva viss verksamhet. Registreringsskyldighet i handelsregistret föreligger endast om bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag hade förelegat om denna ännu gällt dvs. för vissa slag av näringsverksamheter, t.ex. för handelsrörelse, byggnadsrörelse och reparationsverksamhet. I de flesta fall förelåg enligt 1929 års lag bokföringsskyldighet endast om verksamheten bedrevs med fler än två anställda förutom make och minderåriga barn. Den enskilda firman är inte någon juridisk person. Firmans ägare svarar själv obegränsat 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 den fysiske personen. Den enskilda firman är inte något självständigt skattesubjekt. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i verksamheten (bortsett från räntefördelning, se avsnitt 16) eller under inkomst av tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker inte. Den enskilda firmans inkomster beskattas i huvudsak efter de skattesatser som gäller för fysiska personer. Enskild näringsidkare har möjlighet att få i verksamheten kvarstående vinstmedel, expansionsmedel, beskattade efter samma skattesats som gäller för t.ex. aktiebolag, 28 % (avsnitt 17). Näringsidkaren påförs socialavgifter i form av egenavgifter eller, vid passiv näringsverksamhet eller när näringsidkaren fyllt 65 år före årets ingång, i form av särskild löneskatt. Vid inkomstberäkningen gäller för övrigt reglerna om räntefördelning (avsnitt 16) och periodiseringsfonder (avsnitt 18).

Näringsidkare som bedrivit näringsverksamhet i form av enskild firma omfattas även av andra regler som gäller för fysiska personer, t.ex. att avdrag inte medges för lön till hemmavarande barn under 16 år eller till make.

I syfte att uppnå likvärdiga förhållanden för olika företagsformer gäller särskilda regler för näringsidkare och näringsverksamhet i fråga om inkomstuppdelning mellan makar (avsnitt 13) och beträffande avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt (av-

snitt 15.3).

Försäljning av enskild firma

En försäljning av enskild firma innebär att ägaren avyttrar sina näringstillgångar och näringsskulder. 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. I sådana fall kan under vissa förutsättningar reglerna om ackumulerad inkomst få tillämpas (avsnitt 2.1). Vinst vid avyttring av fastighet, bostadsrätt och värdepapper som utgör anläggningstillgångar, beskattas däremot i inkomstslaget kapital.

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag som för allmänt avdrag (46 § 1 mom. KL) eller som för reaförlust (3 § 13 mom. SIL) göras vid kommande års taxering.

10.1.2 Enkelt bolag

Civilrättsliga regler

Associationsformen enkelt bolag regleras av HBL.

Enkelt bolag föreligger när två eller fler har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.

Bolagsmännen, men inte det enkla bolaget, har rätt att föras in i handelsregistret, om näringsverksamhet utövas i bolaget. Registreringsskyldighet för bolagsmännen föreligger om näringsverksamheten skulle ha medfört bokföringsskyldighet enligt 1929 års BFL. Det enkla bolaget erkänns inte, till skillnad från handelsbolaget, som självständigt rättssubjekt och får därför i stort sett betydelse bara för delägarnas interna mellanhavanden. Om delägarna inte bestämt annat, skall det enkla bolagets vinst eller förlust fördelas lika. Delägarna kan inte frita sig från personlig betalningsskyldighet. En delägare i ett enkelt bolag får inte utan de andra delägarnas samtycke sätta annan i sitt ställe som bolagsman.

Egentlig näringsverksamhet, med undantag av jord- och skogsbruk, drevs fram till år 1995 vanligen inte som enkelt bolag. Numera kan näringsverksamhet utövas även i ett enkelt bolag. Tidigare var detta möjligt endast i undantagsfall. Lotteribolag, tipsbolag och liknande verksamhet är ofta att anse som enkla bolag. I vissa fall kan dock annan mera påtaglig verksamhet förekomma. Som enkelt bolag räknas nämligen 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 sin inkomst. Inkomsten beskattas i stället hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av inkomsten. Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget. Varje delägare äger i stället del i bolagets olika tillgångar i samma proportion som respektive delägars insats i förhållande till den totala insatsen. Om förutsättningar för exempelvis värdeminskningssavdrag, underskottssavdrag, räntefördelning samt avsättning till expansionsmedel eller periodiseringsfond föreligger, görs dessa dispositioner hos delägaren och inte hos bolaget. Om delägare uppburit inkomst i form av lön från enkelt bolag beskattas inkomsten 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 bolaget. Har delägare överlåtit andel i bolag med näringstillgångar, t. ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av näringsverksamhet. Vid avyttring av exempelvis fastighet som utgjort anläggningstillgång i näringsverksamheten beräknas vinsten enligt reavinstreglerna och beskattas för delägare som är fysisk person eller dödsbo i inkomstslaget kapital.

10.1.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Civilrättsliga regler

Ett handelsbolag föreligger när två eller fler har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget förts in i handelsregistret.

Ett handelsbolag utgör, till skillnad från ett enkelt bolag, ett särskilt rättssubjekt, dvs. är en juridisk person. Handelsbolaget kan således ha egna tillgångar och skulder, förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och uppträda som part inför domstolar och andra myndigheter. Något hinder för juridiska personer att gå in som delägare föreligger inte.

Delägarna i ett handelsbolag är, i motsats till aktieägarna i ett aktiebolag, personligt och solidariskt ansvariga för bolagets skulder. Eftersom delägarna personligen ansvarar för bolagets skulder har någon offentlig insyn i och kontroll av bolagets förmögenhetsförvaltning inte ansetts erforderlig. I HBL har därför inte upptagits några särskilda redovisningsregler utöver dem som gäller i BFL. Någon skyldighet att, som för aktiebolag, inge redovisningshandlingar till myndighet för att handlingarna där skall hållas tillgängliga för offentlig granskning föreskrivs inte. Inte heller föreligger något krav på att utse revisorer. För större handelsbolag gäller dock de särskilda reglerna i LÅR (avsnitt 10.2.5). Den nya redovisningslagstiftningen omfattar även handelsbolag, om aktiebolag eller vissa handelsbolag är moderbolag till eller delägare i handelsbolaget (se avsnitt 10.2.3).

Kommanditbolag

Särskilda bestämmelser finns för handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. Bolag med sådan delägarstruktur kallas kommanditbolag och de delägare som har begränsat ansvar kommanditdelägare. Minst en av delägarna i kommanditbolaget måste ansvara för bolagets förbindelser med hela sin förmögenhet. Denne delägare kallas komplementär. Stiftelser eller ideella föreningar får inte vara komplementärer. Rättspraxis har godtagit att kommanditbolag bildas med aktiebolag som enda komplementär. Principen för annat handelsbolag och enkelt bolag att vinst och förlust skall delas lika mellan delägarna gäller inte för kommanditbolag. Lagen utgår i stället från att dessa frågor regleras genom avtal.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) är en företagsform inom Europeiska unionen (EU). Den regleras av EG-förordningen nr 2137/85 och lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Medlemmarna i en EEIG skall bestå av minst två fysiska eller juridiska personer och komma från olika stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). En EEIG kan närmast liknas vid ett handelsbolag över nationsgränserna.

Skatterättsliga regler

I skattehänseende behandlas kommanditbolag och övriga handelsbolag i huvudsak lika. Trots att handelsbolaget räknas som en självständig juridisk person skall ändå inkomster och förmögenhet beskattas hos delägarna. För delägare i bolaget skall bolaget lämna de närmare uppgifterna om näringsverksamheten. Uppgifterna skall lämnas enligt de regler som gäller för självdeklaration, dvs. de skall lämnas på fastställd blankett, ADB-medium eller annat lämpligt sätt som RSV närmare anger (jfr avsnitt 3.5, 2 kap. 19 § LSK).

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 näringsverksamhet. För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs reavinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter till inkomstslaget kapital medan i stort sett all annan inkomst från handelsbolaget hänförs till näringsverksamhet.

Avsättning till surv har gjorts på bolagsnivå, varför även återföringen skall ske hos handelsbolaget (avsnitt 34.1). Definitionen av fåmansföretag omfattar inte handelsbolag. Om en viss bestämmelse skall gälla även för

handelsbolag används begreppet fåmansägt handelsbolag (avsnitt 22).

Reglerna om räntefördelning (kapitel 16) och expansionsmedel (kapitel 17) är tillämpliga om delägaren är en fysisk person. Avsättning till periodiseringsfond (kapitel 18) görs hos delägarna antingen de är fysiska eller juridiska personer.

En EEIG samt dess medlemmar och andelar behandlas skattemässigt på samma sätt som ett handelsbolag samt HB:s delägare och andelar. Följande undantag gäller dock: Reglerna om räntefördelning (RFL) och expansionsmedel (ExmL) är inte tillämpliga på EEIG. Se LEEIG.

Angående särskilda beskattningsregler i övrigt för handelsbolag och EEIG, se avsnitt 10.6 och kapitel 22.

10.1.4 Aktiebolag

Civilrättsliga regler

Aktiebolag är, till skillnad från övriga bolagsformer, en företagsform som gör det möjligt för flera personer att tillsammans driva näringsverksamhet utan att någon, utöver insatt kapital, blir ansvarig för bolagets förpliktelser.

Det finns två typer av aktiebolag: privata och publika. Aktierna i ett privat aktiebolag får inte spridas på börs eller annan allmän marknadsplats. Aktierna får inte utbjudas till fler än 200 personer. Ett publikt aktiebolags firma skall följas av beteckningen (publ) om det inte framgår av firman att aktiebolaget är publikt. Aktiekapitalet skall uppgå till minst 100 000 kr i ett privat aktiebolag och till minst 500 000 kr i ett publikt aktiebolag.

ABL reglerar hur bolaget skall bildas, vilket aktiekapital som erfordras, hur vinstutdelning får ske och vilka myndigheter som skall tillställas redovisningshandlingarna etc. Ett bolag bildas av en eller flera personer, stiftarna, som skall

upprätta en stiftelseurkund. Stiftarna skall vara bosatta eller, vad gäller juridiska personer, ha sitt säte inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Stiftelseurkunden skall innehålla förslag till bolagsordning och uppgift om det belopp som skall betalas för varje aktie, tiden för att betala aktierna samt sättet och tiden för att kalla till konstituerande stämma. Härefter följer aktieteckningen som görs på stiftelseurkunden eller på en särskild teckningslista. Då aktiekapitalet har tecknats hålls en konstituerande stämma, där aktietecknarna beslutar om förslaget till bolagsordning. Bolaget skall anmälas för registrering hos PRV inom sex månader från det att stiftelseurkunden undertecknats. Innan bolaget har registrerats har det ingen rättskapacitet och kan därför inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter.

Uppkommer förpliktelse genom åtgärd på bolagets vägnar före registreringen, är de som deltagit i åtgärden eller i beslutet om åtgärden solidariskt ansvariga för förpliktelsen. När bolaget har registrerats övergår ansvaret på bolaget om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden.

Om avtal har slutits för bolagets räkning före registreringen med en kontrahent som inte visste att bolaget var oregistrerat, får denne i vissa fall frånträda avtalet. Detta kan ske innan bolaget registrerats.

Aktieägarna har möjlighet att påverka bolagets angelägenheter på bolagsstämma, som skall hållas minst en gång om året.

I övrigt förvaltas bolaget av styrelsen, som väljs av bolagsstämman. Bolagsstämman utser också revisorerna, som varje år granskar styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper. Oftast utser styrelsen en verkställande direktör, som sköter den löpande förvaltningen av bolaget efter styrelsens direktiv.

Till PRV skall bolaget varje år insända årsredovisning och revisionsberättelse.

I ABL finns också särskilda bestämmelser om hur

delar av bolagets vinst skall disponeras genom olika fondavsättningar.

Skatterättsliga regler

Skatterättsligt behandlas aktiebolaget som ett självständigt skattesubjekt. Detta innebär att bolaget självt är skattskyldigt för sina inkomster. Bolagets samtliga inkomster skall beskattas i en enda förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Aktiebolaget är deklarationsskyldigt oavsett inkomstens storlek.

Utskiftning av tillgångar från ett AB behandlas inom reavinstsystemet (avsnitt 19.4).

Aktiebolag betalar endast statlig inkomstskatt. Skatten är proportionell och uppgår till 28 % av den beskattningsbara inkomsten. 20 % av den beskattningsbara vinsten kan undantas från beskattning genom att sättas av till en periodiseringsfond. Senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avsättningen gjordes skall det avsatta beloppet återföras till beskattning (avsnitt 18). Återföring av surv skall i normalfallet ske vid 1995-2001 års taxeringar (avsnitt 34.1).

Avdrag för underskott får göras närmast följande år. Om vinsten detta år inte räcker till för att dra av förlusten, får denna föras vidare från år till år tills den är helt avdragen. Någon tidsbegränsning gäller inte. Begränsningar i avdragsrätten finns däremot bl.a. vid ägarförändringar, konkurs, ackord samt fusion (se avsnitt 19.1.4).

Inom bolagssektorn finns särskilda bestämmelser för beskattning av företag som ingår i en koncern. Reglerna möjliggör i viss utsträckning resultatutjämnning mellan bolag i samma koncern. Koncernbidrag betraktas som skattepliktig intäkt hos bidragsmottagaren och som avdragsgill

kostnad hos givaren om vissa förutsättningar är uppfyllda (avsnitt 19.6).

Försäljning av AB

Vid avyttring av aktierna beskattas ägarna enligt reavinstreglerna (avsnitt 5.6). Avser försäljningen bolagets tillgångar (inkrånmet), beskattas eventuell vinst i bolaget som inkomst av näringsverksamhet.

Uppskov med beskattning kan ske vid överlåtelser av aktier eller andra andelar i ett företag mot ett vederlag i form av andelar i det köpande företaget (se avsnitt 8). Uppskov medges även vid andelsöverlåtelser inom koncerner (se avsnitt 29). Omedelbar beskattning sker inte heller vid fusion, fission och andra verksamhetsöverlåtelser (se avsnitt 28).

Vid övergång från AB till annan företagsform på grund av att aktiekapitalet inte höjts till minimigränsen, 100 000 kr, finns vissa lättnadsregler enligt AvL (se avsnitt 25.4).

Vid förmögenhetsbeskattningen utgör aktiebolaget inte ett särskilt skattesubjekt. Förmögenheten beskattas i stället i många fall hos aktieägarna genom att dessa redovisar aktierna som förmögenhetstillgångar (kapitel 9).

Lättnadsregler

Lättnadsregler har införts vid beskattning av utdelning och reavinst på aktier som inte är marknadsnoterade. (3 § 1 a-f mom. SIL, avsnitt 5.13).

Särbestämmelser finns för fåmansföretag och deras ägare. Som fåmansföretag räknas bl.a. sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar som ägs av ett begränsat antal personer.

10.1.5 Ekonomiska föreningar

Civilrättsliga regler

De civilrättsliga reglerna om ekonomiska föreningar finns i EFL. Lagen avser endast föreningar som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom sådan ekonomisk, dvs. affärsmässigt bedriven, verksamhet i vilken medlemmarna deltar som konsumenter eller andra förbrukare, som leverantörer, med egen arbetsinsats, genom att begagna föreningens tjänster eller på annat liknande sätt. Vissa föreningar av kooperativ natur regleras av särskilda författningar. Detta gäller t.ex. medlemsbanker, ömsesidiga försäkringsbolag och bostadsrättsföreningar m.fl.

De civilrättsliga reglerna för ekonomiska föreningar överensstämmer i stora drag med bestämmelserna i ABL, men är i regel inte lika detaljerade. Ekonomiska föreningar är således juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. För föreningarnas förbindelser svarar inte medlemmarna personligen utan endast föreningen med dess tillgångar, inklusive förfallna men ej betalda insatser och avgifter.

Skatterättsliga regler

Ekonomiska föreningar, medlemsbanker, sparbanker m.m. utgör särskilda skattesubjekt. För dessa skattesubjekt gäller i princip samma beskattningsregler som för aktiebolag. Uppkommen vinst beskattas hos föreningen. Den del av vinsten, som delas ut, beskattas sedan hos medlemmarna. Om en ekonomisk förening är kooperativ gäller i vissa fall särskilda bestämmelser i beskattningshänseende. För detta krävs att föreningen är öppen för alla och tillämpar lika rösträtt.

Enligt 2 § 8 mom. SIL får kooperativa föreningar avdrag för utdelad vinst då utdelning sker i form av pristillägg eller rabatt i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. Detta gäller oavsett om mottagarna tillhört föreningen eller inte. Avdrag medges enligt samma lagrum även

för utdelning, som lämnas i förhållande till inbetalda insatser.

Rätten till surv-avsättning har upphört. Återföring av surv skall ske vid 1995-2001 års taxeringar (avsnitt 34.1). Ekonomisk förening har rätt att sätta av 20 % av inkomsten till en periodiseringsfond (kapitel 18).

Vid utskiftning från svensk ekonomisk förening i samband med föreningens upplösning sker beskattning av vad som utskiftats utöver inbetald insats i inkomstslaget kapital hos medlemmarna (avsnitt 19.4.5).

Avyttring av andel i ekonomisk förening beskattas enligt samma regler som gäller för aktier (avsnitt 5.6 och 10.1.4). De nya lättnadsreglerna vid beskattning av utdelning och reavinster gäller även i fråga om andel i ekonomisk förening som inte är kooperativ (3 § 1 g mom. SIL, avsnitt 5.13).

10.1.6 Näringsverksamhet bedriven i annan form

Dödsbo

Ett dödsbo utgör ett särskilt skattesubjekt. För dödsåret gäller de regler som skulle ha gällt för den avlidna. För senare beskattningsår gäller för svenskt dödsbo en särskild inkomstberäkning (10 § 4 st. SIL och avsnitt 1.8). Om den avlidna inte var bosatt här i riket vid dödsfallet anses dödsboet som en utländsk juridisk person, som inte skall taxeras till statlig eller kommunal inkomstskatt. Innehade dödsboet redan vid dödsfallet privatbostad, skall reglerna för privatbostad tillämpas vid taxeringen t.o.m. det tredje kalenderåret efter dödsfallsåret. Detta gäller under förutsättning att egendomen i sig fortfarande kan klassas som privatbostad (53 § 3 mom. KL).

Ideell förening Stiftelse

Ideell förenings och stiftelses näringsverksamhet beskattas efter samma regler som gäller för bolag och föreningar i allmänhet (jfr ovan) i den mån inkomsten är skattepliktig. I vissa fall kan beträffande ideell förening särskilda gränsdragningsfrågor uppkomma om vad som skall hänföras till näringsverksamhet, se närmare om detta i kapitel 23. Jfr även vad som sägs nedan vid kantrubriken "Katalogen".

Försäkrings- företag m.fl.

För försäkringsföretag gäller i vissa avseenden särskilda regler (2 § 6 och 6a mom. SIL). Även för investmentföretag, värdepappersfonder och förvaltningsföretag gäller särskilda skatteregler (2 § 10 mom. respektive 7 § 8 mom. SIL).

Katalogen

I 7 § 4 mom. SIL återges ett stort antal särskilda institutioner och organisationer med varierande civilrättslig status. De flesta är dock stiftelser eller har offentlighetsrättslig karaktär. De som anges i denna katalog är frikallade från skattskyldighet för all inkomst utom för sådan inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet.

Staten, kommuner m.fl

Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter, allmänna pensionsfonden samt pensionsstiftelser enligt TrL är frikallade från inkomstskatt. Begreppet staten inbegriper även affärsverken men inte statliga bolag. Kommunalförbund är i detta sammanhang jämställt med kommun (RÅ 1994 ref. 92).

10.2 Redovisningsregler

10.2.1 Lag om självdeklaration och kontrolluppgifter

Antecknings- skyldighet

För var och en som är skyldig att avge deklaration eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller uppgift för annans taxering föreligger skyldighet att föra anteckningar. Denna skyldighet regleras i 4 kap. 1 § LSK.

Genom att föra räkenskaper eller anteckningar eller på annat lämpligt sätt skall den uppgiftsskyldige tillse att det i skälig omfattning finns underlag för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten. Lämnade uppgifter skall också kunna kontrolleras.

Fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag

Fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag är skyldiga att ha underlag för kontroll av vad företagsledare och honom närstående person eller delägare skjutit till eller tagit ut ur företaget av pengar, varor eller annat. För kontroll av traktamentsersättning som utbetalts till denna kategori skall företaget också bevara verifikation för övernattningskostnader, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad (4 kap. 1 § 2 st. LSK).

Skyldigheten att bevara underlaget kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Enligt BFL måste dock allt räkenskapsmaterial bevaras i 10 år (22 § BFL).

10.2.2 Bokföringslagen

Genom BFL upphävdes 1929 års bokföringslag. Den gamla lagen har dock inte helt spelat ut sin roll. Så är skyldigheten att registrera t.ex. enskild firma eller ideell förening beroende av om bokföringsskyldighet skulle ha förelegat enligt 1929 års bokföringslag.

Syftet med BFL är att för all redovisning, skapa ett regelsystem som ger uttryck för

vad som anses vara god bokförings- och redovisningssed. Lagen innehåller utförliga bestämmelser om såväl löpande bokföring som årsbokslut och arkivering. Reglerna om årsbokslut gäller även årsredovisningen i aktiebolag. ABL:s bestämmelser om redovisning har numera ersatts av motsvarande bestämmelser i ÅRL.

Det bör observeras att BFL inte innehåller några självständiga straffbestämmelser. Sanktioner sker genom föreskrifterna i brottsbalken om bokföringsbrott och i skattebrottslagen om försvårande av skattekontroll.

God redovisningssed

Bokföringsnämnden skall främja utvecklingen av god redovisningssed och skall bl.a. lämna råd och anvisningar för hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras. Detta sker i form av uttalanden och rekommendationer som publiceras i "BFN informerar". Uttalandena m.m. ges också ut i en samlingsvolym "Bokföringsnämndens praxis".

Sedan 1989 finns "Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed" som har till uppgift att utveckla de redovisningsmetoder som bör gälla för publika företag. Arbetet bedrivs genom Redovisningsrådet, som utfärdar rekommendationer i bokföringsfrågor.

RSV ger ut informationsserien "Aktuella Redovisningsfrågor".

Fr.o.m. den 1 januari 2000 gäller en ny bokföringslag (1999:1078). Eftersom den inte berör taxeringen år 2000 behandlas den inte i denna utgåva av handledningen.

10.2.2.1 Kretsen bokföringsskyldiga

Bokförings- skyldighet

Bokföringsplikt föreligger enligt 1 § BFL för

1. Näringsidkare

dvs. varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomiskt slag.

Undantagen är enskild person som

- driver jordbruk eller skogsbruk
- hyr ut högst 2 lägenheter. Inget undantag om hotell- eller pensionatsrörelse föreligger.

2. Aktiebolag

3. Handelsbolag

4. Ekonomisk förening

5. Europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige (EEIG).

AB m.fl. undan- tagslöst bok- föringsskyldiga

Observera att aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar och EEIG är bokföringsskyldiga oavsett om näringsverksamhet bedrivs eller inte. Bokföringsskyldigheten för EEIG framgår av 5 § LEEIG.

**Ideella
föreningar**

Ideella föreningar och stiftelser är bokföringsskyldiga om de bedriver näringsverksamhet och alltså inte enbart på grund av associationsformen. BFN har uttalat att endast den del av föreningarnas verksamhet, som är att hänföra till näringsverksamhet, omfattas av bokföringsplikten, således inte den ideella delen (BFN C 4/6). Undantaget från bokföringsskyldigheten vid uthyrning av högst två lägenheter gäller även ideella föreningar och stiftelser.

Stiftelser

För stiftelser är bokföringsskyldigheten närmare preciserad i stiftelselagen (1994:1220) och TrL.

**Jord- eller skogs-
bruk**

För enskild person eller dödsbo som driver jordbruk eller skogsbruk gäller i stället JBL (se avsnitt 24.1.1.5).

**Undantag från
bokföringsskyldig-
heten**

Helt undantagna från bokföringsskyldigheten är enligt 1 § BFL

- staten
- kommun
- landsting
- kommunalförbund
- församling
- kyrklig samfällighet.

20 basbelopp

Partiellt undantag gäller för enskild näringsidkare med en årlig bruttoomsättning som normalt understiger 20 gånger prisbasbeloppet för räkenskapsårets sista månad (basbeloppet = 36 400 kr för år 1999). För dessa gäller inte bestämmelserna om årsbokslut i 11 och 13 - 21 §§ BFL.

10.2.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd

Bokföringsskyldighetens innebörd har sammanfattats i 2 § BFL och innefattar skyldighet att

- löpande bokföra uppkomna affärshändelser både kronologiskt och systematiskt
- se till att verifikationer finns till alla bokföringsposter
- upprätta årsbokslut
- arkivera räkenskapsmaterialet.

10.2.2.3 Löpande bokföring

Enligt 4 § BFL skall alla affärshändelser bokföras löpande. Inför bokslutet skall justering göras genom periodisering av inkomster och utgifter.

Som affärshändelser betraktas kontanta in- och utbetalningar och tillskott till eller uttag ur verksamheten av kontanter eller varor. Dessutom betraktas uppkomna fordringar och skulder som sådana affärshändelser som skall bokföras.

Grundbokföring

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Fordringar och skulder skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura utfärdats eller mottagits.

Kontantprincipen

I mindre företag tillämpas vanligen metoden att endast kontanta in- och utbetalningar bokförs löpande. Uppkomna fordringar och skulder bokförs inte när faktura utfärdas eller inkommer utan först när betalning sker. Eftersom denna princip i många fall förenas med att fakturorna eller motsvarande handlingar sätts in i pärmar har denna kontantprincip också benämnts pärmmetoden. Vid räkenskapsårets utgång bokförs alla obetalda fordringar och skulder.

Kontantprincipen är en praktisk metod som är lämplig för mindre företag. Från huvudregeln, att alla affärshändelser skall bokföras löpande, har därför i 8 § BFL intagits en undantagsregel som innebär att bokföring får dröja tills betalning sker om

- endast ett mindre antal fakturor förekommer
- fordringarna och skulderna inte uppgår till avsevärda belopp
- det är förenligt med god redovisningssed och
- verifikationer för obetalda fakturor ordnas och förvaras på ett lättöverskådligt sätt.

Bokföring fakturor

BFN har lämnat rekommendationer om bokföring av fakturor (R6) och gjort uttalanden (U 90:2 och U 90:7) i samma ämne.

Kontantprincipen får enligt rekommendationerna tillämpas generellt när bruttoomsättningen exklusive moms är lägre än ett belopp som motsvarar 20 gånger basbeloppet för räkenskapsårets sista månad.

Momsredovisning

All redovisning till mervärdesskatt skall ske enligt endera av två metoder; faktureringsmetod eller bokslutsmetod. Redovisningsskyldighetens anknytning till bokföringen innebär att de bestämmelser som gäller enligt BFL och JBL blir av betydelse för mervärdesskatteredovisningen. Enligt 13 kap. 6 och 16 §§ ML inträder redovisningsskyldighet normalt när den skattskyldige enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen av en vara eller tjänst.

Verifikationer

I 5 § BFL finns bestämmelser om verifikationer. Varje bokförd affärshändelse skall grundas på en verifikation. Denna skall utgöras av en handling som härrör från affärshändelsen - faktura, kvitto, postgirobeked etc.

Verifikation får även utgöras av särskilt upprättad handling, t.ex. bokföringsorder e. d. som upprättas internt. Även hänvisningsverifikation får användas under vissa omständigheter.

Grundregeln är att en verifikation skall innehålla varaktiga uppgifter om

- när den upprättats
- när affärshändelsen inträffat
- vad denna avser

- vilket belopp den gäller
- vilken motpart den berör
- vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och
- var originalhandlingen förvaras.

Verifikationerna skall förses med verifikationsnummer samt förvaras betryggande och överskådligt.

Dagböcker

I 6 § BFL stadgas att bokföringen skall ske i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Bokföringen behöver inte ske i bundna böcker.

Bokföringssystem

7 och 9 §§ BFL innehåller bestämmelser om bokföringssystem och huvudbokföring. 10 § BFL innehåller bestämmelser om räkenskapsmaterialets form.

10.2.3 Särskild redovisningslagstiftning för aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag

Särskild redovisningslagstiftning

ÅRL innehåller bestämmelser om årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter för aktiebolag och vissa handelsbolag. Vidare finns en årsredovisningslag för försäkringsföretag, LÅRF och en för kreditinstitut och värdepappersbolag, LÅRK (se prop. 1995/96:10). Lagstiftningen är betingad av regler i EG:s fjärde, sjunde och elfte bolagsrättsliga direktiv samt av de direktiv som finns på bank- och försäkringsområdet.

Årsredovisningslagarna innehåller bestämmelser om hur årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter skall

upprättas. De innehåller bestämmelser om hur balans- och resultaträkningar skall ställas upp och om hur tillgångar och skulder skall värderas. Vidare regleras vilka ytterligare upplysningar som skall lämnas i årsredovisningen och koncernredovisningen samt hur en förvaltningsberättelse och en finansieringsanalys skall vara utformade. Lagarna reglerar också upprättandet av delårsrapporter. Slutligen innehåller lagstiftningen bestämmelser om offentliggörande av redovisningshandlingar och revisionsberättelser.

Kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag har tillämpat de nya bestämmelserna från och med det räkenskapsår som börjat närmast efter 1995. Övriga företag började tillämpa bestämmelserna ett år senare.

ÅRL skall tillämpas på

1. AB

2. HB, vars samtliga obegränsat ansvariga delägare är AB
3. HB, vars samtliga obegränsat ansvariga delägare är AB eller sådant HB som avses i 2.

4. HB som har ett AB eller sådant HB som avses i 2. eller 3. som moderföretag

5. HB som tidigare omfattats av 2-4.

Ekonomisk förening och övriga handelsbolag får upprätta bokslut med tillämpning av ÅRL (11 c-d BFL). Motsvarande bestämmelser i BFL skall då inte tillämpas. Har en ekonomisk förening eller handelsbolag börjat tillämpa ÅRL:s bokslutsbestämmelser, är en återgång till BFL:s bestämmelser inte möjlig. Ekonomiska föreningar och handelsbolag som utgör holdingföretag är enligt 1 kap. 1 § andra stycket LÅRF och LÅRK skyldiga att upprätta koncernredovisning och skall upprätta årsbokslut enligt ÅRL.

10.2.4 Årsbokslut, räkenskapsår m.m.

Reglerna om årsbokslut återfinns i 11-21 §§ BFL. I 11 a-g §§ BFL hänvisas till ÅRL, LÅRF och LÅRK vad gäller årsbokslut för de företagsformer som anges i respektive lagstiftning.

Bunden bok

Årsbokslutet består av resultaträkning, balansräkning och - vad gäller företag som behandlas i ÅRL, LÅRF och LÅRK - förvaltningsberättelse samt noter. Det skall vara infört i den bundna årsboken senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Enskild näringsidkare med en årlig bruttoomsättning som understiger belopp motsvarande 20 gånger prisbasbeloppet för räkenskapsårets sista månad behöver inte upprätta årsbokslut.

Värdering av tillgångar

BFL, ÅRL, LÅRF och LÅRK innehåller definitioner av tillgångar och regler om hur tillgångarna skall värderas. BFL:s regler har karaktär av maximivärderingsregler, som anger det högsta värde en tillgång får tas upp till, medan de övriga lagarna anger lägsta tillåtna värden.

Sju principer

Vid upprättande av bokslut enligt ÅRL skall vissa principer som specificerats i sju punkter i 2 kap. 4 § iakttas, däribland jämförbarhetsprincipen, som innebär att samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna skall tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat. Vidare försiktighetsprincipen, vilken innebär bl. a. att endast konstaterade intäkter får tas med samt att alla förutsebara förluster skall beaktas. Matchningsprincipen, dvs. att alla intäkter och kostnader som är hänförliga till det aktuella räkenskapsåret, skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen, ingår

också bland dessa grundläggande principer.

Räkenskapsåret

Räkenskapsåret skall normalt omfatta 12 månader. När bokföringsskyldighet inträder eller när räkenskapsåret skall läggas om får räkenskapsåret förlängas eller förkortas till att omfatta 0-18 månader. Beträffande tid för beslut om omläggning och registrering av beslut, se RÅ 1993 ref. 17.

När bokföringsskyldighet upphör (vid rörelsens försäljning eller nedläggning) får räkenskapsåret avkortas och omfatta 0-12 månader. Räkenskapsåret får inte förlängas i sådana fall.

Bokslutstidpunkter

Aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, som ägs helt av sådan juridisk person, samt EEIG får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår. För denna kategori får räkenskapsåret även omfatta någon av perioderna 1 maj-30 april, 1 juli-30 juni eller 1 september-31 augusti (12 § 1 st. BFL). Dessa senare räkenskapsår utgör de tillåtna brutna räkenskapsåren. Andra brutna år får i princip inte finnas. Om synnerliga skäl föreligger kan RSV medge dispens för räkenskapsår, som slutar vid annan tidpunkt. Sådan dispens medges i regel när ett svenskt bolag ingår i en större internationell koncern som tillämpar annat brutet räkenskapsår (12 § 2 st. BFL).

Dispens RSV

Enskilda näringsidkare, dödsbon, vissa samfälligheter och handelsbolag med fysisk person bland delägarna skall ha kalenderår som räkenskapsår. Om synnerliga skäl finns kan även denna kategori bokföringsskyldiga få dispens från RSV. Dispenspraxis är mycket restriktiv (prop. 1989/90:110 s. 589-590, 766-767, prop. 1990/91:54 s. 280-281, SOU 1989:34 s. 320).

För icke bokföringsskyldiga juridiska personer

- huvudsakligen stiftelser och ideella föreningar som inte är näringsidkare (se avsnitt 10.2.2.1) - gäller kalenderåret som beskattningsår (2 § 1 mom. 4 st. SIL).

Omläggning av räkenskapsår SKMs tillstånd

Den som tillämpar brutet räkenskapsår får lägga om räkenskapsåret till kalenderår utan särskilt tillstånd. Däremot måste den som vill lägga om räkenskapsåret till brutet år från kalenderår eller annat brutet år först ha tillstånd av skattemyndigheten (12 § 4 st. BFL, RSV S 1995:18 för aktiebolag m.fl. och 12 § 2 st. BFL för fysisk person m.fl.).

För den som bedriver flera verksamheter gäller att samma räkenskapsår skall användas för alla rörelser. Detsamma gäller alla företag inom en koncern. För denna anpassning krävs för juridisk person inte tillstånd (12 § 5 och 6 st. BFL).

Nyttillkomna bokföringsskyldiga juridiska personer får använda tillåtet brutet räkenskapsår utan särskilt tillstånd.

Vad som här sagts om omläggning av räkenskapsår gäller de tillåtna räkenskapsåren. Omläggning till otillåtet räkenskapsår fordrar dispens.

Uppställning av årsbokslut

I 18-21 §§ BFL samt 3 kap. ÅRL, LÅRF och LÅRK föreskrivs hur årsbokslutet skall utformas. Resultaträkningen skall redovisa samtliga intäkter och kostnader för rörelsen. Balansräkningen skall omfatta rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital.

Rättvisande bild

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall enligt 2 kap. 3 § ÅRL upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat.

Enligt ÅRL, LÅRF och LÅRK skall avsättning göras i balansräkningen för förpliktelser som på balansdagen är säkra eller sannolika och hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår. Vissa upplysningar skall dessutom lämnas i noter t.ex. om värderingsprinciper, avskrivningsförhållanden, inköp och försäljningar inom koncern, dotter- och intresseföretag, skillnad mellan redovisad och beräknad skatt samt löner och pensioner.

Privata tillgångar och skulder

Enskild näringsidkare och delägare med obegränsad ansvarighet lämnar uppgift om privata tillgångar och skulder i en separat uppställning, som bifogas årsbokslutet.

Förvaltningsberättelse

Förvaltningsberättelse enligt 6 kap. ÅRL skall innehålla en översikt över bolagets utveckling, ställning och resultat. Upplysningar skall bl.a. lämnas om händelser under eller efter räkenskapsåret som varit viktiga för bolaget, om dess framtida utveckling, dess verksamhet inom forskning och utveckling och om dess utländska filialer.

I fråga om aktiebolag skall också förslag till resultatdisposition lämnas i förvaltningsberättelsen.

Arkivering

Enligt 22 § BFL skall allt räkenskapsmaterial bevaras i ordnat skick inom landet under minst 10 år.

Under vissa omständigheter får räkenskapsmaterial i läsbar form förstöras före den angivna tiden om materialet mikrofilmas eller kopieras på likvärdigt sätt.

10.2.5 Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m.

LÅR innehåller bestämmelser om årsredovisning, redovisning i koncerner och revision. Den gäller för enskilda näringsidkare, handelsbolag och andra juridiska personer än aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser (se vidare BFN R8). För sådana handelsbolag och hypoteksinstitut som anges i ÅRL och LÅRK gäller den endast i begränsad utsträckning (1 kap. 1 §).

Årsredovisning

En årsredovisning består av resultaträkning och balansräkning och i vissa fall även av förvaltningsberättelse. Om man är skyldig att upprätta årsbokslut enligt BFL (avsnitt 10.2.2) är man skyldig att även upprätta årsredovisning när någon av följande förutsättningar föreligger.

1. Antalet anställda har i medeltal varit mer än tio under räkenskapsåret.
2. Företaget är moderföretag i en koncern och antalet anställda i koncernen har i medeltal varit mer än tio.
3. Tillgångarnas nettovärde i näringsverksamheten enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger en summa motsvarande 1 000 basbelopp för den sista månaden av respektive räkenskapsår.

Årsredovisningen skall hållas tillgänglig hos

den redovisningsskyldige så att den som är intresserad skall ha möjlighet att ta del av den. Den skall vara upprättad inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Har ett företag eller en koncern under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren haft i medeltal mer än 200 anställda eller har tillgångarnas nettovärde för dessa år överstigit 1 000 basbelopp skall kopia av företagets respektive moder-

företagets årsredovisning sändas in till PRV. Övriga skall sända in avskrift efter föreläggande från PRV.

10.2.6 SRU

Med SRU avses ett enhetligt uppgiftslämnande för den som redovisar inkomst av näringsverksamhet (2 kap. 19 § 1 st. LSK). Uppgifterna om näringsverksamhet skall för varje förvärvskälla lämnas på ett särskilt schema som utgör en del av deklaraionsblanketten. De poster som ingår i schemat utgör ett utdrag ur företagets räkenskaper och avser uppgifter om varje slag av intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga avsättningar samt tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital. En förteckning av de poster som skall lämnas anges i föreskrifter från RSV (RSFS 1990:27, 1991:35-37). Fysisk person och dödsbo skall även lämna uppgift om räntefördelningsunderlag (kapitel 16). Deklaraionsblanketten är anpassad efter dessa föreskrifter. Avskrift av årsredovisning behöver ej bifogas deklaraionen. Uppgiftslämnandet syftar till att få mer enhetliga uppgifter från företagen oavsett företagets form, storlek eller bransch. Granskningen av företagen blir då mer likformig och inriktas på väsentligheter (jfr avsnitt 3.5).

Dispens

En möjlighet för enskilda företag att få dispens från skyldigheten att följa räkenskapsschemat finns (2 kap. 19 § 6 st. LSK, RSV Dt 1992:15). Dispens för en tid av högst tre år åt gången kan medges av skattemyndigheten under förutsättning bl.a. att företaget har sådan utformning av sin redovisning att det inte utan stora svårigheter och förhållandevis stora kostnader kan lämna begärda uppgifter i form av räkenskapsutdrag. Ansökan om dispens skall ha inkommit till skattemyndigheten före ingången av det aktuella taxeringsåret. Skattemyndighetens beslut får överklagas till RSV (4 kap. 6 § LSK).

10.3 Inkomstberäkning - översikt

Inkomstslaget 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 i stort sett all 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.

10.3.1 Fysiska personer och dödsbon

För fysisk person och dödsbo omfattar inkomstslaget näringsverksamhet i princip sådan inkomst som före 1992 års taxering beskattades som rörelse, jordbruksfastighet och konventionellt beskattad annan fastighet.

Förvärvskälle- indelning

Inom inkomstslaget näringsverksamhet hänförs all inkomst till en och samma förvärvskälla. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs dock till en särskild förvärvskälla. Dessutom särskiljs inkomst från ett handelsbolag från annan inkomst av näringsverksamhet.

I 21 § KL definieras begreppet näringsverksamhet. I 22 § KL anges vad som skall räknas som intäkt av näringsverksamhet och i 23 § KL, jämte de allmänna bestämmelserna i 20 § KL, vilka kostnader som får dras av.

Överskott

Överskott läggs ihop med nettoinkomst av tjänst och utgör taxerad förvärvsinkomst.

Underskott

Underskott i en förvärvskälla får dras av vid beräkning av inkomst av samma förvärvskälla närmast följande beskattningsår. I tre undantagsfall får underskott kvittas mot överskott av annan förvärvskälla och i två andra undantagsfall erhålls i stället för kvittning skattereduktion (avsnitt 10.4.3.3).

Särskilda spärregler mot förlustutjämning har införts genom lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet (LAU).

10.3.2 Juridiska personer utom dödsbon och handelsbolag

En förvärvskälla

För juridiska personer utom dödsbon hänförs all inkomst till inkomstslaget näringsverksamhet. Någon indelning i förvärvskällor görs inte, utan all inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

Underskott

Underskott i en verksamhet kvittas alltså mot överskott i en annan verksamhet inom förvärvskällan. Om underskott uppkommer totalt får detta kvittas mot överskott under kommande år. Från denna regel finns undantag; dels vid försäljning av aktier och aktieanknutna finansiella instrument (2 § 14 mom. SIL) dels enligt LAU.

LAU är tillämplig framför allt för denna kategori av skattskyldiga.

10.4 Inkomstberäkning för fysiska personer och dödsbon

10.4.1 Begreppet näringsverksamhet

Definition

21 § KL innehåller en allmän definition av begreppet näringsverksamhet samt en uppräknig av olika slags verksamheter som utgör näringsverksamhet.

Med näringsverksamhet avses yrkesmässig, självständigt bedrivna förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet och av bostadsrätt som inte är privatbostad, samt innehav och avyttring av rätt att avverka skog. En privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.

Kriterier näringsverksamhet

En verksamhet måste bedrivas yrkesmässigt och självständigt för att den skall hänföras till näringsverksamhet. Detta innebär att verksamheten skall kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Av dessa krav är vinstsyfte och självständighet i första hand avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Varaktigheten utgör gräns mot inkomstslaget kapital (jfr avsnitt 1.3.2).

När det gäller att inneha näringsfastighet och/eller annan bostadsrätt än privatbostad samt att inneha och avyttra rätt att avverka skog finns inte något krav på yrkesmässighet eller självständighet. Det innebär t.ex. att en näringsfastighet alltid hänförs till näringsverksamhet oavsett om den ingår i en bedriven verksamhet eller ej.

10.4.2 Indelning i förvärvskällor

18 § KL

2 § 1 mom. SIL

2 kap. 6 § LIP

prop. 1989/90:110 s. 586-589, 645-647, SkU30

prop. 1993/94:50 s. 220-225, 242-244 och 359, SkU15

prop. 1997/98:151 s. 192-193, SfU 13 och 14

SOU 1989:34 s. 250-253, 319-320

10.4.2.1 Huvudreglerna

För fysiska personer (inklusive delägare i handelsbolag) och dödsbon delas inkomst av näringsverksamhet in i antingen aktiv eller passiv näringsverksamhet. All inkomst av näringsverksamhet, som bedrivs av en skattskyldig, hänförs till en enda förvärvskälla. Undantaget är självständig näringsverksamhet i utlandet som bedrivs av en fysisk person, ett dödsbo eller ett handelsbolag. Sådan verksamhet utgör en särskild förvärvskälla.

Handelsbolag

En delägars inkomst av näringsverksamhet från ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs dock alltid till en särskild förvärvskälla. Andelar i skilda handelsbolag hänförs till skilda förvärvskällor. Detsamma gäller enskilt bedriven näringsverksamhet och näringsverksamhet i handelsbolag. För en delägare i ett handelsbolag som i sin tur är delägare i ett handelsbolag hänförs bolagsinkomsterna till en enda förvärvskälla (18 § KL).

EEIG

En EEIG behandlas i detta avseende likadant som ett handelsbolag.

Brottslig verksamhet

Brottslig verksamhet kan vanligen inte konstituera någon förvärvskälla, se RÅ 1991 ref. 6. Däremot föreligger i allmänhet skatteplikt för intäkter i bedriven näringsverksamhet även om intäkterna förvärvats på olagligt sätt, se t.ex. RÅ 1988 ref. 69.

10.4.2.2 Vad är aktiv/passiv näringsverksamhet?

Aktiv näringsverksamhet

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Kravet på aktivitet innebär att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver verksamhet som i huvudsak baseras på egen arbetskraft får således regelmässigt

anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller dock inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t. ex. förvaltning av egna fastigheter krävs en arbetsinsats om minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall hänföras till aktiv näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 646).

Betydande balans- omslutning

Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange.

Det väsentliga kriteriet för att avgöra om kravet på aktivitet är uppfyllt är att arbetsinsatsen skall vara så omfattande som kan anses 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 någon vid förvaltning av en hyresfastighet lägger ned 350 timmars arbete och det därtill finns deltidsanställd personal för t.ex. renhållning och trappstädning etc. bör kravet på aktivitet inte anses uppfyllt.

Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift torde i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger och därför kräva en arbetsinsats av lägst ca 500 timmar för att kunna hänföras till aktiv näringsverksamhet.

Passiv närings- verksamhet

Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten passiv näringsverksamhet.

10.4.2.3 Indelningen görs stegvis

Indelningen i passiv/aktiv näringsverksamhet görs lämpligen i två steg

Steg 1: Inkomst av näringsverksamhet hänförs i princip till en enda förvärvskälla (se avsnitt 10.4.2.1).

Steg 2: Bedömning görs om verksamheten i förvärvskällan är aktiv eller passiv. Detta avgörs av i vilken utsträckning näringsidkaren varit aktiv i verksamheten.

Exempel

Indelning i förvärvskällor - fysisk person

A driver snickeriverksamhet i form av enskild firma. Han arbetar i verksamheten ca 3/4-tid. Vid sidan av snickeriet säljer han kläder från ett litet lager i källaren. Han arbetar mindre än 1/4-tid med klädförsäljningen. A är också delägare i ett handelsbolag som äger ett hyreshus och ett fritidshus (näringsfastigheter) som han hyr ut året om.

Steg 1: Snickeriverksamheten och klädförsäljningen utgör en förvärvs- källa. Inkomsterna från handelsbolaget hänförs till en särskild förvärvskälla.

Steg 2: Eftersom A arbetar full tid i den enskilda näringsverksamheten blir denna verksamhet aktiv. Verksamheten i handelsbolaget klassas däremot som passiv, eftersom A:s arbetsinsats är ringa.

10.4.2.4 Förvärvskälleindelning vid handelsbolag

Indelningen i förvärvskällor inom ett handelsbolag har avskaffats. All näringsverksamhet inom ett handelsbolag hänförs till en enda förvärvskälla för en delägare. Självständig näringsverksamhet i utlandet hänförs dock alltid till en särskild förvärvskälla.

Inkomst från ett handelsbolag och annan inkomst hänförs till skilda förvärvskällor. Detta innebär att om en person bedriver två verksamheter, dels i form av enskild näringsverksamhet och dels i handelsbolag, så hänförs inkomsterna *alltid* till två olika förvärvskällor (18 § KL).

**Separat för
varje
handelsbolag**

Förvärvskälleindelningen görs separat för varje handelsbolag. En näringsidkare som bedriver verksamhet i två handelsbolag skall redovisa inkomsterna från handelsbolagen som två förvärvskällor. Det saknar härvid betydelse om verksamheterna är aktiva eller passiva eller om de har anknytning till varandra eller ej (se avsnitt 10.4.2.1).

**Aktiv eller
passiv
näringsverksam-
het?**

Vid bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv utgår man från delägaren, dvs. i vilken omfattning han lagt ned arbete i verksamheten. Det innebär att inkomst från ett och samma handelsbolag kan hänföras till aktiv näringsverksamhet för en delägare och till passiv näringsverksamhet hos annan delägare.

Exempel

Indelning i förvärvskällor - delägare i handelsbolag

B och C äger 50 % var av handelsbolaget X som bedriver två slags verksamheter, byggnadsverksamhet och försäljning av begagnade bilar. Båda arbetar heltid i bolaget. Arbetstiden fördelas jämnt

mellan verksamheterna.

B sysslar dessutom med renovering och försäljning av begagnade bilar på sin fritid. Verksamheten bedrivs som enskild firma.

C är också delägare till 50 % i handelsbolaget Y som arrenderar mark och bedriver jordbruksverksamhet i mindre omfattning. Verksamheten bedrivs huvudsakligen med delägarnas arbetsinsatser.

Förvärvskälleindelning för B

Handelsbolaget

B arbetar heltid i handelsbolaget. Näringsverksamheten i handelsbolaget är därför aktiv hos B.

Enskilda firman

Verksamheten i B:s enskilda firma är aktiv eftersom den bedrivs huvudsakligen med B:s arbetsinsats. Här finns en likhet med handelsbolagets verksamhet (bilförsäljningen). Någon hopslagning skall dock inte göras eftersom ett handelsbolags verksamhet alltid är en särskild förvärvskälla.

B redovisar alltså två olika förvärvskällor i inkomstslaget näringsverksamhet. Båda två är aktiva näringsverksamheter.

Förvärvskälleindelning för C

Handelsbolagen

X: Näringsverksamheten är aktiv, som för B (se ovan).

Y: Handelsbolaget Y bedriver endast en sorts verksamhet. Eftersom

verksamheten bedrivs huvudsakligen med delägarnas egna arbetsinsatser är den aktiv.

C redovisar alltså inkomst av två olika förvärvskällor i inkomstslaget näringsverksamhet; en från handelsbolaget X och en från handelsbolaget Y. Båda två är aktiva näringsverksamheter.

10.4.2.5 Ändrad karaktär

Om näringsverksamheten i en förvärvskälla blir aktiv i stället för passiv föranleder detta vanligtvis uttag av egenavgifter i stället för särskild löneskatt.

En tillfällig ändring av aktivitetsgraden under något beskattningsår medför inte att verksamheten anses ändra karaktär vad gäller klassificeringen som aktiv eller passiv. Ändringen måste antingen vara definitiv eller påverka verksamhetens karaktär under längre tid än något enstaka år.

Om ändringen skett under löpande räkenskapsår måste man klargöra om den passiva eller den aktiva verksamheten varit den huvudsakliga under året.

10.4.3 Underskott

18 § 3 st. KL

46 § 1 mom. KL

3 § 13 mom. SIL

25 § 10 mom. SIL

26 § 9 mom. SIL

LAU

prop. 1989/90:110 s. 586-589, 645-647, 705, SkU 30

prop. 1990/91:54 s. 298, SkU 10

prop. 1993/94:50 s. 250-253, 255-271, 323-328, SkU 15

prop. 1994/95:25 s. 65, FiU 1

prop. 1994/95:91 s. 42 f., SkU 11

prop. 1995/96:109 s. 59-60, SkU 20

SOU 1989:34 s. 319-320

SOU 1992:67 s. 73-96

10.4.3.1 Allmänt

Förlustutjämning sker numera enligt ett rullande system som innebär att underskott i en förvärvskälla får dras av vid beräkning av inkomst av förvärvskällan närmast följande beskattningsår (1 § LAU).

Reglerna om förvärvskälleindelning (avsnitt 10.4.2) har betydelse för kvittning av underskott. Ett underskott av en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet får inte kvittas mot överskott av annan förvärvskälla i näringsverksamhet. Kvittning får normalt inte heller göras mot inkomst av tjänst eller kapital.

Genom LAU begränsas möjligheterna att göra avdrag för underskott vid ägarförändringar samt vid konkurs, ackord, fusioner och överlåtelser till staten, kommun eller landstingskommun.

Underprislagen

Har en skattskyldig ett underskott från tidigare år är bestämmelserna i UPL om underprisöverlåtelse inte tillämpliga, såvida inte den skattskyldige, som förvärvar en tillgång till underpris avstår från att utnyttja underskottet (21-25 §§ UPL). Se kapitel 27.

10.4.3.2 Kvittning och rullning

För fysiska personer och dödsbon är huvudregeln att kvittning sker *inom* varje särskild förvärvskälla. Kvittning *mellan* olika förvärvskällor medges normalt inte. Från denna regel finns undantag (avsnitt 10.4.3.3 nedan).

Kvittning mellan åren uppnås genom att det totala underskottet i en förvärvskälla fastställs vid inkomsttaxeringen för det år underskottet uppkommer. Underskottet får sedan rullas vidare till nästa års taxering och då utnyttjas som ett avdrag i samma

förvärvskälla. Avdraget skall göras före beräkning av socialavgifter. Om förvärvskällan därefter visar underskott även detta år rullas underskottet till nästa år osv.

Ackumulerade underskott

Kvittningssystemet innebär alltså att underskottsavdrag rullas vidare från ett beskattningsår till nästa till dess att full kvittning uppnåtts. Det underskott som fastställs vid en taxering kan på så sätt bestå av ackumulerade underskott från flera beskattningsår.

Hela underskottet rullas

Hela underskottet skall rullas vidare. Det är inte möjligt att endast redovisa en del av underskottet och ta fram så mycket vinst att grundavdraget kan utnyttjas.

Ingen tidsbegränsning

Ingen tidsbegränsning gäller för förlustavdrag. Rullning av underskotten görs normalt så länge förvärvskällan finns kvar.

Utlandsverksamhet

För fysiska personer och dödsbon som bedriver verksamhet både inom och utom riket blir kvittningsrätten beroende av om verksamheterna ingår i samma förvärvskälla (avsnitt 10.4.2). Självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet utgör en särskild passiv förvärvskälla för fysiska personer och dödsbon. Kvittning får då endast ske mot inkomst av samma förvärvskälla följande år genom ovan beskrivna rullning.

Utländsk juridisk person

Avdrag medges inte för underskott av verksamhet bedriven av sådan utländsk juridisk person, vars resultat skall beskattas hos delägaren enligt 53 § anv. p. 10 andra stycket b) KL (2 § 15 mom. SIL). Underskottet får i stället dras av mot överskott kommande beskattningsår.

Exempel

Kvittning och rullning

A bedriver skomakeri och försäljning av begagnade bildelar som enskild firma. Han är aktiv i bägge verksamheterna. Han är också aktiv delägare i ett handelsbolag som bedriver jordbruksverksamhet. Dessutom äger han en hyresfastighet (näringsfastighet). Sistnämnda verksamhet är passiv.

Verksamheterna visar följande resultat

Taxeringsår 2000

Skomakeri + 60 000

Försäljning bildelar - 50 000

Hyresfastighet - 30 000

Jordbruk - 15 000

Taxeringsår 2001

Skomakeri + 40 000

Försäljning bildelar - 50 000

Hyresfastighet + 10 000

Jordbruk + 5 000

Taxeringen 2000

Skomakeriet, försäljningen av bildelar och fastighetsinnehavet bildar en enda förvärvskälla, inom vilken kvittning av vinst mot förlust får ske. Dessa verksamheter får sammantaget betraktas som aktiva. Resultatet av verksamheten i förvärvskällan blir negativt, - 20 000 kr (60 000 - 50 000 - 30 000) och får rullas vidare.

Underskottet av jordbruket får inte räknas samman med övriga poster, eftersom jordbruksverksamheten drivs i handelsbolagsform.

Inkomst från handelsbolag är alltid en särskild förvärvskälla (avsnitt 9.4.2.4). Underskottet rullas vidare till 2001 års taxering.

Taxeringen 2001

Underskottet av bildelsförsäljningen kvittar A mot överskottet från skomakeriet och hyresfastigheten. Resultatet blir 0 kr och underskottet från taxeringsåret 2000, 20 000 kr, rullas vidare.

Av ackumulerat underskott av jordbruksverksamheten kan A nu kvitta 5 000 kr mot årets överskott. Resterande 10 000 kr rullas vidare till nästa år.

10.4.3.3 Kvittning mellan olika förvärvskällor

Från regeln om att kvittning av underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet inte kan ske mot överskott i en annan förvärvskälla finns fem undantag. Dessa innebär att avdrag under vissa förutsättningar får göras mot inkomst av tjänst, näringsverksamhet eller kapital.

1) Underskott av aktiv näringsverksamhet för det beskattningsår den skattskyldige börjar

bedriva förvärvskällan och de fyra närmast följande beskattningsåren får kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, dvs. förvärvsinkomst (46 § 1 mom. KL).

2) Underskott av aktiv litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet får i vissa fall kvittas mot förvärvsinkomst (46 § 1 mom. fjärde stycket KL).

3) Om det finns underskott i förvärvskälla där näringsfastighet och sådan bostadsrätt som inte är privatbostad ingår när fysisk person eller dödsbo avyttrar fastigheten eller bostadsrätten, skall detta underskott kvittas mot ev. reavinst som uppkommer vid avyttringen (25 § 10 mom. och 26 § 9 mom. SIL).

4) Delägare i andelshus får utnyttja underskott av fastigheten som reaförlust i den mån underskottet belöper på bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om han innehaft den med bostadsrätt (3 § 13 mom. andra stycket SIL).

5) Avdrag medges för underskott som finns kvar då en förvärvskälla upphör (3 § 13 mom. första stycket SIL).

Turordning

Avdrag enligt ovan skall göras i en viss turordning (prop. 1990/91:54 s. 298). Ett underskott skall först avräknas mot rea-vinst vid avyttring av näringsfastighet och därefter mot reavinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad.

Underskott från förvärvskällans första fem år får sedan räknas av mot förvärvsinkomst.

Om underskott av aktiv litterär eller konstnärlig verksamhet härefter återstår får det kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet.

Delägare i andelshus får därefter tillgodoräkna

sig underskottet av sin andel som en reaförlust i inkomstslaget kapital. Detta avdrag kan också göras före avdraget för nystartad verksamhet.

Avdrag för underskott vid förvärvskällans upphörande görs i sista hand.

Nystartad verksamhet

Avdrag får göras för underskott av aktiv näringsverksamhet mot förvärvsinkomster under de fem första verksamhetsåren. Verksamheten måste ha påbörjats tidigast under 1996. Avdraget får uppgå till högst 100 000 kronor per beskattningsår.

Det räcker att verksamheten bedrivits aktivt under det beskattningsår, för vilket avdrag yrkas. Dödsbo, som inte kan anses bedriva aktiv näringsverksamhet annat än möjligen under döds-året, kan därför endast utnyttja avdragsmöjligheten för detta år.

Om underskottet överstiger 100 000 kronor får det överskjutande beloppet balanseras vidare till kommande år och kvittas mot ev. vinst av näringsverksamheten.

- närstående förvärv

Har förvärvskällan förvärvats från någon närstående får avdrag göras bara om denne varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten. Av avsnitt 22.2.4 framgår vilka som räknas som närstående. Närståendekretsen är alltså densamma som gäller enligt fåmansföretagsreglerna. Om en skattskyldig övertagit hela förvärvskällan genom köp, byte eller annat oneröst förvärv från förälder eller från far- eller morföräldrar skall dock femårsperioden börja räknas från övertagandet (46 § 1 mom. andra stycket KL). Däremot gäller begränsningen i kvittningsrätten vid benefika förvärv (arv, gåva och liknande) från förälder eller mor- eller farförälder.

Avdrag medges inte

1. om den skattskyldige någon gång under de fem beskattningsåren som föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet,

2. för underskott, som belöper på kommanditdelägare eller annan delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, med större belopp än vad han svarar för,

3. i den mån avdrag medgetts för underskott vid förvärvskällans upphörande (3 § 13 mom. SIL), för underskott av delägares andel av andelshus (samma lagrum) eller för underskott av näringsfastighet (25 § 10 mom. SIL) eller annan bostadsrättslägenhet än privatbostad (26 § 9 mom. SIL), vilket kvittas mot vinst när fastigheten eller lägenheten avyttrats,

4. för underskott i förvärvskälla i vilken ingår privatbostad på lantbruksfastighet, som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 5 § sjunde stycket KL (småhusets storlek är minst 400 kvadratmeter och det är byggt före år 1930).

Eftersom en skattskyldigs näringsverksamhet i regel hänförs till en enda förvärvskälla (se avsnitt 10.4.2) kan ett underskott från förvärvskällans första år mestadels endast kvittas mot tjänsteinkomster.

Det bör framhållas att denna avdragsmöjlighet inte begränsar rätten att göra avdrag i efterhand för utgifter som uppkommit före verksamhetens början (23 § anv. p. 26 KL).

Kulturarbete

I 46 § 1 mom. fjärde stycket KL stadgas att skattskyldig som bedriver aktiv litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får göra avdrag för underskott av denna verksamhet under vissa förutsättningar från inkomst av tjänst och näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 24.6.5.

Kvittning mot reavinst

Om det finns underskott kvar då näringsfastighet eller bostadsrätt som inte är privatbostad avyttras skall fysisk person eller dödsbo räkna av detta från den ev. reavinst som uppkommer (25 § 10 mom. och 26 § 9 mom. SIL). Avräkningen skall avse underskottet för det inkomstår då fastigheten/ bostadsrätten deklarerats för sista gången. Underskottet skall vara hänförligt till den förvärvskälla i vilken egendomen ingick. Om det är direkt hänförligt till den avyttrade fastigheten/bostadsrätten eller inte är ointressant. Vilken metod som använts vid vinstberäkningen saknar betydelse.

Åtgärden att avräkna underskott är den sista som sker vid vinstberäkningen. Kvittning skall i första hand göras mot vinst på näringsfastighet och i andra hand vinst på bostadsrätt. Det belopp som dras av får aldrig överstiga reavinsten.

Observera att regeln är tvingande. Näringsidkaren får inte underlåta kvittning. Om förvärvskällan upphör samtidigt som fastigheten avyttras skall kvittning mot reavinst göras före kommande års avdrag för underskott enligt bestämmelsen i 3 § 13 mom. SIL (se vid Turordning ovan).

Andelshusägare

Delägare i andelshus har rätt att göra avdrag för det underskott som belöper på hans bostadslägenhet. En förutsättning är att lägenheten skulle ha utgjort en privatbostad, om han innehaft den med bostadsrätt. Avdrag får göras såsom för reaförlust, dvs. med 70 % av underskottet. Se avsnitt 6.4.7.

Förvärvskällans upphörande

Om underskott föreligger vid förvärvskällans upphörande behandlas sådant underskott som reaförlust (3 § 13 mom. SIL). Bestämmelsen är inte tillämplig ifråga om självständig verksamhet utomlands.

Regeln i 3 § 13 mom. SIL innebär att avdrag får göras från inkomst av kapital vid taxeringen året efter det år då förvärvskällan taxerades för sista gången. Den skattskyldige har rätt att efter eget val dela upp avdraget på detta och de därefter följande två åren. Att avdraget skall ske enligt reglerna för reaförlust innebär att en prövning skall göras av om en verklig reaförlust föreligger och att endast 70 % av underskottet får dras av. Om underskott i inkomstslaget kapital därefter uppkommer, medges skattereduktion med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och 21 % av återstoden (3 § 14 mom. SIL jämförd med 11 kap. 11 § SBL).

Exempel

Kvittning mot reavinst och avdrag vid förvärvskällans upphörande

B säljer sin hyresfastighet under 1996. Vid 1997 års taxering redovisar han ett underskott av fastigheten på 50 000 kr. Reavinsten uppgår till 20 000 kr före avräkning av underskott.

B deklarerar inkomst av kapital med 3 000 kr vid taxeringen 1997, 5 000 kr taxeringen 1998, 6 000 kr vid taxeringen 1999 och 6 000 kr vid taxeringen 2000.

Kvittning mot reavinst

Taxeringsår 1997

B kvittar underskottet av fastigheten mot reavinsten. Härfter återstår 30 000 kr av underskottet (50 000 - 20 000). Någon kvittning mot övriga kapitalintäkter får inte göras vid 1997 års taxering.

Avdrag vid förvärvskällans upphörande

B väljer att fördela avdraget för det kvarvarande underskottet på tre år. Han använder 12 000 kr vid taxeringen 1998, 10 000 kr vid taxeringen 1999 och resterande 8 000 kr vid taxeringen 2000.

Taxeringsår 1998

B drar av 8 400 kr (70 % av 12 000) från sin inkomst av kapital, 5 000 kr. Härfter återstår ett underskott av kapital på 3 400 kr. Han får skattereduktion med 1 020 kr (30 % av 3 400 kr).

Taxeringsår 1999

B drar av 7 000 kr (70 % av 10 000) från sin inkomst av kapital, 6 000 kr, och får skattereduktion med 30 % av återstående belopp, dvs. med 300 kr.

Taxeringsår 2000

B drar av 5 600 kr (70 % av 8 000) från sin inkomst av kapital, 6 000 kr. Härfter återstår en skattepliktig inkomst av kapital på 400 kr.

10.4.3.4 Underskott vid konkurs och ackord

Konkurs

Skattskyldig som är försatt i konkurs har inte rätt till avdrag för underskott (10 § LAU). Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna erhållit full betalning medges dock avdrag (avsnitt 32.1.10).

Ackord

Fr.o.m. 1990 års skattereform hade 26 § anv. p. 2 KL följande lydelse: "Har skattskyldig eller handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs medges inte avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig". Enligt RSV:s uppfattning torde bestämmelsens ordalydelse ha inneburit att det var ackords-

årets utrullade underskott som avsågs, dvs. även förlusten under ackordsåret skulle falla bort.

När det gäller ackord som en skattskyldig eller ett handelsbolag, erhållit efter den 8 november 1993 faller rätten till avdrag för underskott bort endast till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet (11 § LAU med ikraftträdandebestämmelser).

Om ett handelsbolag fått ackord, faller rätten till avdrag för underskott bort hos deläggande juridisk person endast till den del underskottet kan hänföras till handelsbolagets verksamhet.

Skuldsanering

Om skuldsanering erhållits enligt skuldsaneringslagen (1994:334), medges ej heller avdrag för underskott som motsvarar skulder som fallit bort genom skuldsaneringen (11 § LAU).

10.4.3.5 När har förvärvskälla upphört?

I prop. 1989/90:110 s. 705 anges att en förvärvskälla inte har upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar. En förlust måste vara definitiv och verklig. För att så skall vara fallet krävs att alla tillgångarna i förvärvskällan avyttrats till marknadsmässiga priser eller att uttagsbeskattning skett. Avdragsrätt för underskott föreligger inte om tillgångar överförts utan uttagsbeskattning från en förvärvskälla i enskilt bedriven näringsverksamhet till ett aktiebolag till bokföringsmässiga värden som understiger marknadsvärdet.

Måste samtliga tillgångar och skulder vara avvecklade?

Skrivningen i propositionen ger intryck av att alla tillgångar och skulder måste ha avvecklats för att förvärvskällan skall kunna betraktas som avslutad. Det skulle innebära att en enskild näringsidkares banklån eller bankmedel som finns redovisade i verksamheten vid upphörandet skulle kunna utgöra hinder för avdrag enligt 3 § 13 mom. SIL. Kvarstående skuld avseende mervärdesskatt eller fastighetsskatt skulle också innebära att avdraget fördröjdes.

Enligt RSV:s uppfattning är det rimligare att vid bedömningen av om förvärvskällan upphört endast beakta sådana tillgångar och skulder som kan påverka underskottets storlek, dvs. generera rörelseresultat. En skuld avseende mervärdesskatt eller fastighetsskatt bör inte beaktas. Inte heller t. ex. banklån eller likvida medel i enskild näringsverksamhet. En kundfordran eller leverantörsskuld däremot är mer direkt förknippad med verksamhetens resultat och skulle kunna förändra storleken av

underskottet. Så länge tillgångar och skulder av sistnämnt slag finns kvar bör därför inte förvärvskällan anses ha upphört.

Utebliven uttagsbeskattning

Enligt 3 § 13 mom. 1 st. SIL föreligger inte rätt till avdrag i den mån underskottet beror på att tillgångar eller tjänster tagits ut ur förvärvskällan utan att uttagsbeskattning skett. Enligt RSV:s uppfattning skall ett underskott reduceras med det belopp som skulle ha tagits upp till beskattning. Om underskottet är större än vad som skulle ha uttagsbeskattats kan alltså avdrag, som för reaförlust, medges med överskjutande del av underskottet.

Avstämning av egenavgifter

Om återföring skall ske av föregående års avsättning för egenavgifter eller SLF kan förvärvskällan inte anses ha upphört det år återföring sker.

Exempel

A upphör med verksamheten i sin enskilda firma 1998-06-30. Vid taxeringen 1998 redovisar A inkomst från firman för första halvåret 1998 efter avsättning med 10 för egenavgifter. Vid taxeringen 2000 skall denna avsättning återföras och de påförda avgifterna som blev 12 dras av. Detta medför ett underskott vid 2000 års taxering om 2 som A får dra av i form av reaförlust, eftersom förvärvskällan har upphört, med 1,4 vid taxeringen 2001. Avdraget kan alternativt delas upp på taxeringsåren 2001, 2002 och 2003.

En av flera verksamheter avslutas

En fysisk person kan bedriva flera olika slags verksamheter. Om verksamheterna inte bedrivs i handelsbolagsform är de enligt 18 § KL hänförliga till samma förvärvskälla.

Antag att en person bedriver bilreparationsverksamhet som enskild firma. Näringsidkaren startar en ny aktiv verksamhet, konsultverksamhet, som bedrivs i samma företagsform. Strax därefter avslutas bilreparationsverksamheten och tillgångar och skulder avvecklas. Förvärvskällan är emellertid inte avslutad eftersom konsultverksamheten fortfarande bedrivs. De eventuella underskott som finns i förvärvskällan vid avvecklingen av bilreparationsverksamheten får kvittas mot framtida överskott av den förvärvskälla som numera endast består av konsultverksamhet. Att verksamheterna bedrivits parallellt endast under viss tid torde sakna betydelse.

Verksamhet avvecklas och ny startar

En fråga är om en förvärvskälla kan anses bestå även om viss tid förflyter mellan avslutandet av en verksamhet och påbörjandet av en ny verksamhet.

Tre typfall kan tänkas förekomma

a) En enskild näringsidkare avvecklar en olönsam verksamhet med ackumulerade underskott. Kort tid härfter startar han i samma företagsform en ny verksamhet av ett helt annat slag än den förstnämnda. Denna verksamhet ger överskott.

I detta fall blir det förmånligast för näringsidkaren att inte se förvärvskällan som avslutad. I stället för avdrag såsom för reaförlust med 70 % av den förstnämnda verksamhetens underskott mot inkomst av kapital, skulle han kunna kvitta underskottet fullt ut mot överskott av den nystartade

verksamheten.

b) Samma förutsättningar som i a) ovan, men den nya verksamheten visar i inledningsskedet underskott. Näringsidkaren vill därför anse förstnämnda verksamhet som en avslutad förvärvskälla och yrkar avdrag såsom för reaförlust med 70 % av underskottet av den förstnämnda verksamheten.

c) En enskild näringsidkare avvecklar en olönsam verksamhet med ackumulerade underskott. Kort tid herefter påbörjar han åter verksamhet av samma slag som den först bedrivna. Även nu visar verksamheten underskott.

Näringsidkaren vill i detta fall se verksamheterna som separata förvärvskällor, eftersom han annars inte har möjlighet att utnyttja underskottet från förstnämnda verksamhet. Han hävdar att den första förvärvskällan har avslutats och yrkar avdrag för 70 % av det ackumulerade underskottet mot inkomst av kapital.

Bedömnings- svårigheter

Ofta förflyter lång tid från det att verksamhet upphört till dess att alla tillgångar och skulder avvecklats. Det blir därför svårt att avgöra vid vilken tidpunkt under beskattningsåret verksamheten upphört. Det finns inga krav på särredovisning av två verksamheter som ingår i samma förvärvskälla. Stora bedömningssvårigheter kan därför förmodas uppkomma om näringsverksamheter som bedrivs under ett och samma beskattningsår delas upp i två förvärvskällor.

Samma beskattningsår

Alla verksamheter som bedrivs som enskild firma redovisas normalt som en förvärvskälla i deklarationen (18 § KL). Om en verksamhet avslutas och en ny verksamhet påbörjas under samma beskattningsår bör de därför enligt RSV:s uppfattning hänföras till samma förvärvskälla.

I samtliga typfall ovan bör således inte avdrag såsom för reaförlust enligt 3 § 13 mom. SIL medges, utan underskotten av de först bedrivna verksamheterna får istället överföras till de nya verksamheterna. I fall a) får underskottet kvittas mot överskottet av den nya verksamheten. I fall b) och c) får underskotten i de nya verksamheterna ackumuleras tillsammans med underskottet av den först bedrivna verksamheten.

Olika beskattningsår

Om verksamheterna i exemplen a) - c) ovan påbörjas och avslutas under olika beskattningsår blir bedömningen enklare huruvida verksamheten avvecklats eller inte. I fall a) yrkar näringsidkaren i sin deklaration att det ackumulerade underskottet av förstnämnda verksamhet skall fastställas. Skattemyndigheten bedömer underskottet på vanligt sätt. Av deklarationen torde det framgå om verksamheten avvecklats helt eller inte. Om någon fordran eller skuld som kan påverka resultatet finns kvar anses inte förvärvskällan ha upphört. Det ackumulerade underskottet får i så fall rullas vidare och eventuellt utnyttjas genom avdrag i samma förvärvskälla under kommande år.

Om fordringar och skulder som kan påverka resultatet avvecklats är förvärvskällan avslutad och näringsidkaren får yrka avdrag för underskottet såsom för reaförlust vid påföljande års taxering.

I fall b) och c) yrkar näringsidkaren avdrag för det ackumulerade underskottet av den första verksamheten vid taxeringen året efter det år han anser att förvärvskällan upphörde. Av

hans deklaration framgår att han startat ny verksamhet. Skattemyndigheten har då möjlighet att bedöma om förstnämnda verksamhet verkligen kan anses ha avslutats och därmed utgöra en separat förvärvskälla. Bedömningen måste göras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. I fall b) torde bedömningen normalt bli densamma som i fall a) medan det däremot i fall c) föreligger en presumtion att verksamheterna ingår i samma förvärvskälla och att avdrag såsom för reaförlust inte skall medges.

10.4.3.6 Ändrad karaktär

Aktiv till passiv

Bestämmelsen i 1 § LAU är tillämplig även om verksamheten i förvärvskällan ändrat karaktär från aktiv till passiv näringsverksamhet. Underskott som uppkommit under den aktiva tiden får således dras av också efter förvärvskällans karaktärsförändring.

Passiv till aktiv

En verksamhet kan även ändra karaktär från passiv till aktiv näringsverksamhet. En sådan ändring begränsar inte avdragsrätten.

10.5 Inkomstberäkning för juridiska personer utom dödsbon

1 § 3 mom. SIL

2 § 1 och 14-15 mom. SIL

3 § 3 st. KL LAU

prop. 1989/90:110 s. 543-546, SkU 30

prop. 1993/94:50 s. 255-271, 323-328, SkU 15

prop. 1994/95:25 s. 92, FiU 1

prop. 1994/95:91 s. 42-43, 49, SkU 11

SOU 1989:34 s. 250-253, 256-264

Ds 1993:28 s. 237-264, 285-291

10.5.1 Begreppet näringsverksamhet

Juridiska personer utom dödsbon skall erlagga

statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet (1 § 3 mom. SIL).

Begreppet juridiska personer utom dödsbon omfattar inte handelsbolag eftersom inkomst från handelsbolag beskattas hos delägarna (avsnitt 10.4). Svenska värdepappersfonder skall däremot anses som juridiska personer i detta sammanhang.

Lagrum

I 2 § 1 mom. 1 och 2 st. SIL görs hänvisningar till de lagrum i KL som skall tillämpas vid beräkning av statlig inkomstskatt. 2 § 1 mom. 4 - 10 st. SIL (som endast gäller juridiska personer utom dödsbon) kompletterar de bestämmelser vartill hänvisning görs i 2 § 1 mom. 1 och 2 st. SIL.

Genom hänvisningen i 2 § 1 mom. 1 och 2 st. SIL gäller bl.a. definitionen av begreppet näringsverksamhet i 21 § KL även för juridiska personer utom dödsbon. En verksamhet måste alltså vara yrkesmässig, självständigt bedriven förvärvsverksamhet för att kunna betecknas som näringsverksamhet. I likhet med vad som gäller för fysiska personer och dödsbon räknas också innehav av näringsfastighet och bostadsrätt som inte är privatbostad till inkomstslaget näringsverksamhet.

Genom kompletterande bestämmelser i 2 § 1 mom. 6 st. SIL skall även löpande kapitalavkastning, vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. SIL samt lotterivinst som inte är skattefri enligt 19 § KL räknas till intäkt av näringsverksamhet. Ränteutgift och (med viss begränsning - se avsnitt 10.5.2 nedan) reaförlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet (2 § 1 mom. 7 st. SIL).

Utvidgningen av inkomstslaget

näringsverksamhet för juridiska personer (exklusive dödsbon) innebär inte att gränserna för *skattskyldigheten* har utökats. En verksamhet som inte bedrivs i vinstsyfte beskattas inte som näringsverksamhet enligt 21 § KL. Beträffande verksamhet bedriven av aktiebolag och ekonomiska föreningar är dock presumptionen att sådan verksamhet bedrivs i vinstsyfte. För andra rättssubjekt, t.ex. för ideella föreningar, kan bedömningen bli en annan (jfr kapitel 23).

En enda förvärvskälla

Någon indelning i förvärvskällor görs inte utan all verksamhet hänförs till en och samma förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet (1 § 3 mom. och 2 § 1 mom. 5 st. SIL). Detta torde gälla även för det fall ett AB redovisar resultatandel från ett delägt HB. I det fall handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår och aktiebolaget brutet räkenskapsår per t.ex. 30 juni, kommer handelsbolagets resultat för inkomståret 1999 som tillkommer aktiebolaget efter bokslutet i handelsbolaget 1999-12-31 att taxeras i aktiebolaget 2000. Inkomst hos ett handelsbolag skall nämligen tas upp vid den taxering handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattskyldigt (3 § 3 st. KL).

10.5.2 Underskott

Underskott av en verksamhet kvittas automatiskt mot överskott av en verksamhet *inom* förvärvskällan. Om underskott härefter uppkommer rullas detta vidare till kommande år på samma sätt som för fysiska personer och dödsbon (avsnitt 10.4.3.2). Från denna regel finns följande undantag

- Om förlust vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och aktieanknutna finansiella instrument medför underskott skall detta sparas och får det endast kvittas mot

inkomst av samma slag under kommande taxeringsår (2 § 14 mom. SIL). Undantaget gäller inte om innehavet av den avyttrade egendomen betingats av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av företag med vilket den skattskyldige har intressegemenskap. Det gäller inte heller om företaget avyttrat aktier eller andelar och det sammanlagda innehavet motsvarat en fjärdedel eller mer av röstetalet i det andra företaget (avsnitt 19.1.3 och 18.10.1).

- Avdrag medges inte för underskott som uppkommit hos utländsk juridisk person, vars inkomster enligt 53 § anv. p. 10 andra st. b) KL skall beskattas hos delägaren (2 § 15 mom. SIL). Underskottet får i stället rullas vidare till ett senare beskattningsår.

- Särskilda spärregler gäller enligt LAU vid ägarförändringar rörande ett förlustföretag, i samband med konkurs eller ackord, vid fusioner och liknande övertaganden samt vid överlåtelser till staten, kommun eller landstingskommun. (Se avsnitten 19.1.4, 32.1.10 och 32.2.4).

10.6 Särskilt om inkomstberäkning för delägare i handelsbolag och EEIG

Beskattning hos delägarna

Handelsbolag utgör inte något eget skattesubjekt utan all inkomst från handelsbolag beskattas hos delägarna. De särskilda bestämmelser som gäller vid beräkning av inkomst för juridiska personer utom dödsbon (avsnitt 10.5) omfattar därför inte handelsbolag. Däremot omfattar bestämmelserna inkomst som *härör* från handelsbolag om beskattning av handelsbolagets inkomster skall ske hos delägare som är juridisk person (se nedan). Inkomstberäkningen för EEIG överensstämmer med den som gäller för handelsbolag.

Begreppet näringsverksamhet

Vad som skall ingå i ett handelsbolags näringsverksamhet är beroende av *vem* som skall beskattas för handelsbolagets inkomst, dvs. om delägaren är fysisk person eller dödsbo respektive annan juridisk person än dödsbo.

Beskattning hos juridisk person utom dödsbon

Hos juridisk person utom dödsbo beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet (avsnitt 10.5). Något undantag från denna princip finns inte för inkomst från handelsbolag. Handelsbolagets överskott eller underskott redovisas i samma förvärvskälla som den juridiska personens övriga inkomster. Detta innebär att avdrag för underskott som uppkommer i handelsbolaget får göras från den juridiska personens övriga inkomster och vice versa (avsnitt 20.3.4).

Beskattning hos fysisk person

Om handelsbolagets inkomst skall beskattas hos fysisk person eller dödsbo hänförs i stort sett all inkomst utom vinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter till inkomstslaget näringsverksamhet.

Definitionen av begreppet näringsverksamhet i 21 § KL omfattar även inkomst från handelsbolag (avsnitt 10.4.1). Enligt 22 § anv. p. 1 st. 3 samt anv. p. 2 st. 2 KL skall även diverse övriga intäkter hänföras till näringsverksamhet för ett handelsbolag som beskattas hos fysisk person eller dödsbo. De intäkter som räknas upp är sådana som annars beskattas i inkomstslaget kapital hos fysiska personer och dödsbon.

Uppskavsreglerna i UBA och KÖL är tillämpliga för delägarna när ett handelsbolag säljer aktier eller andra företagsandelar (se avsnitten 5.7 och 20.3).

Reavinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter skall beskattas i inkomstslaget kapital hos delägare som är fysisk person eller dödsbo. Återläggning av vädeminskningsavdrag och värdehöjande reparationer görs däremot i handelsbolagets näringsverksamhet (avsnitt 6.5.3.2).

Kommanditdelägares avdragsrätt för underskott begränsas till att motsvara det belopp delägaren satt in i bolaget. Likaså inskränks avdragsrätten för delägare med begränsat ansvar till att motsvara det belopp han ansvarar för (18 § 3 st. KL). Jfr även avsnitt 20.3.3.2 och 20.3.4.

10.7 Statslåneräntan

SLR fastställs av riksgäldskontoret och motsvarar marknadsräntan på statens tioåriga obligationslån. Riksgäldskontoret avläser varje bankdag säljräntan på obligationslånen. Räntenoteringarna fr.o.m. fredag t.o.m. torsdag sammanvägs till en genomsnittsränta, SLR, baserad på det faktiska antalet

bankdagar under perioden. Publicering av SLR sker på fredagar. Den ränta som publiceras en viss fredag avser SLR för tidsperioden fr.o.m. publiceringsdagen t.o.m. torsdagen veckan därpå (jfr prop. 1993/94:50 s. 275).

SLR används vid beräkning av	storlek	lagrum	avsnitt
1) lättnadsbelopp vid utdelning eller rea- vinst på onoterade aktier	70 % av SLR	3 § 1 b mom. SIL	5.13
2) kapitalbeskattad utdelning och reavinst fåmansföretag	SLR + 5 %	3 § 12 b mom. SIL	22.8
3) max. avkastning på vissa finansiella instrument i fåmans- företag	SLR + 1 %	3 § 12 b mom. SIL	22.8
4) förmån av ränte- billiga lån i svensk valuta	SLR + 1 %	32 § anv. p. 10 KL 32 § anv. p. 14, 6 st. KL	4.3 3.13
5) beskattning av valutakursreserv	SLR	5 § LBV	15.2.5
6) positivt räntefordel- ningsbelopp	SLR + 5 %	3 § 1 st. RFL	16
7) negativt räntefördel- ningsbelopp	SLR + 1 %	3 § 2 st. RFL	16
8) skatteunderlag för avkastningsskatt	SLR	3 § 1 st. AvPL	32.2.2.2
9) avdragspost från skatteunderlag till särskild löneskatt på pensionskostnader	SLR	2 § 1 st. h) SLPL	32.1.2

Vid 1) - 4) ovan används SLR vid utgången av november månad året före beskattningsåret. Vid 4) ovan justeras förmånen om

Vid 1) - 4) ovan används SLR vid utgången av november månad året före beskattningsåret. Vid 4) ovan justeras förmånen om SLR vid utgången av maj ändrats med minst två procentenheter. Löper lånet med fast räntesats eller med räntesats som är fast i förhållande till marknadsvärde för motsvarande lån används SLR vid lånetillfället eller, om lånet tagits före den 5 december 1986, närmast motsvarande ränta. Vid 5) ovan tillämpas SLR vid beskattningsårets utgång. Vid 6) och 7) används SLR vid utgången av november andra året före taxeringsåret. Vid 8) och 9) används den genomsnittliga SLR under kalenderåret före beskattningsåret. RSV har i rekommendationer, RSV S 1999:1, meddelat att denna ränta för år 1998 är 4,98 %.

De vid 2000 års taxering mest relevanta SLR-värdena återges nedan

datum	SLR
1998-11-30	4,38 %
1999-04-30	4,15 %
05-31	4,43 %
06-30	4,80 %
08-31	5,30 %
11-30	5,57 %
12-31	5,61 %

I RSV-NYTT nr 5/93 finns en sammanställning över statslåneräntan fr.o.m. den 28 november 1986 och framåt i tiden. I RSV-NYTT nr 1/94, 1/95, 2/96, 1/97, 1/98, 1/99 och 1/00 finns kompletteringar avseende SLR under åren 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 och 1999.

De bestämmelser, som tidigare fanns på
uppbördsområdet, om att använda SLR,
redovisas i 1999 och tidigare års upplagor av
handledningen.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 11 - Intäkter i näringsverksamhet

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

21, 22 och 24 §§ KL
42 § KL
3 § 7 mom. SIL

Sammanfattning

Till intäkt av näringsverksamhet räknas sådana intäkter som naturligt hör till den bedrivna verksamheten. Hit hör även försäljning av inventarier e.d. Beträffande försäljning av anläggningsfastighet gäller att sådan intäkt hänförs till näringsverksamhet för juridisk person men normalt till kapital för fysisk person (med i vissa fall återläggning inom näringsverksamheten).

Varor och tjänster som tas ut ur näringsverksamhet till lägre pris än marknadspris skall 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 skall dock under vissa förutsättningar beskattning ske i näringsverksamhet.

Disposition

Detta kapitel behandlar intäkter i näringsverksamhet i huvudsak utifrån vad som gäller för enskild näringsverksamhet.

De särskilda reglerna för juridiska personer behandlas i avsnitt 19-20.

Frågor som är specifika för jord- och skogsbruk behandlas i avsnitt 24.1-24.2.
Näringsfastighet, t.ex. regler för värdeminskning, behandlas i avsnitt 6.4.

11.1 Intäktsbegreppet för enskild näringsidkare

Praxis

Den praxis som utvecklats beträffande rörelse och jordbruksfastighet samt konventionellt beskattad annan fastighet kan normalt vara till vägledning vid bedömning av vad som utgör intäkt av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare.

Reavinst i kapital eller näringsverksamhet

För fysiska personer och dödsbon beskattas vinst vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastighet normalt enligt reavinstreglerna, dvs. i inkomstslaget kapital. Vid expropriation eller annan tvångsförsäljning av näringsfastighet kan emellertid enskild näringsidkare begära att erhållen ersättning i stället beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Motivet till bestämmelsen är att även fysiska personer skall kunna göra avsättning till ersättningsfond vid tvångsförsäljning av näringsfastighet (22 § anv. p. 1 st. 2 KL).

**Värdeminsknings-
avdrag**

Åtnjutna värdeminskningsavdrag vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastighet skall återföras i inkomstslaget näringsverksamhet och inte vid själva reavinstberäkningen (avsnitt 6.5.3.2).

Bilförmån

Enskild näringsidkare skall 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 (22 § anv. p. 1a st. 8, 42 § anv. p. 2 och 4 KL).

**Vissa avtals-
försäkringar**

Belopp som enskild näringsidkare erhåller p. g.a. gruppsjukförsäkring (t.ex. AGS) utgör intäkt av näringsverksamhet. Motsvarande gäller ersättning från TFA (22 § anv. p. 12 KL).

11.2 Avyttring av olika slag av tillgångar

11.2.1 Allmänt

22 § anv. p. 1 st. 1-3 KL

Överlåtelse av verksamhet

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Avyttring av inventarier, patenträtter m.m. Ersättning vid expropriation

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Reavinst på andel och fordran i ekonomisk före- ning

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag. Avyttrar ett handelsbolag en aktie eller annan andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person med realisationsvinst till ett företag som ingår i samma koncern som det säljande handelsbolaget, tillämpas bestämmelserna i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner.

Förvärvsverk- samhet

Intäkten i näringsverksamheten skall vara av sådan beskaffenhet att den utgör ett naturligt inslag i den förvärvsverksamhet det är fråga om. I praxis gällande det tidigare inkomstslaget rörelse har detta tolkats förhållandevis vidsträckt. Sålunda har affärshändelser som något avvikit från vad som varit normalt i rörelsen ofta ansetts hänförliga till rörelsen (RÅ 1966 Fi 1409 och 1410).

När man tar ställning till om en försäljning av visst slag är yrkesmässig eller inte får man bl.a. beakta den art av verksamhet som faktiskt utövats och inte enbart utgå från den verksamhet som kan anges i firman e.d.

Praxis avseende gränsdragningen mellan driftförlust och kapitalförlust kan tjäna till viss vägledning vid bedömningen om en intäkt skall hänföras till näringsverksamhet eller till annat inkomstslag (avsnitt 12.10).

Försäljning av privat lösöre

Den intäkt som en skattskyldig 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 (reavinstreglerna).

Rörelsesmitta

Har den privat sålda egendomen nära anknytning till näringsverksamheten kan försäljningen komma att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr RÅ 1987 not. 452, RÅ 1989 ref. 55, RÅ 1990 not. 399). Det kan vara fråga om försäljning av varor som tagits ut ur näringsverksamheten eller som den skattskyldige drivit handel med vid sidan av den egentliga näringsverksamheten. Det kan också vara fråga om inventarier som tagits ut ur näringsverksamheten. Beskattning enligt reglerna för näringsverksamhet kan, i fall som dessa, 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 (avsnitt 24).

11.2.2 Försäljning av omsättningstillgångar

All ersättning som en näringsidkare erhåller i form av pengar, varor, tjänster eller på annat sätt och som utgör ersättning för varor, tjänster eller andra nyttigheter som

tillhandahålls i verksamheten, skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Vad näringsidkaren erhåller vid försäljning är således alltid skattepliktigt oavsett om ersättningen erläggs i pengar eller annat. Med försäljning av varor avses försäljning av omsättningstillgångar (lagertillgångar) dvs. tillgångar avsedda för omsättning och förbrukning i verksamheten.

Ersättning som erhållits vid total utförsäljning av lagret eller i samband med överlåtelse av verksamheten till utomstående eller till eget bolag i samband med övergång från enskild näringsverksamhet till eget aktiebolag, beskattas också som intäkt av näringsverksamhet. Om lagret vid s.k. apportbildning av bolag överlåts till ett pris som överstiger det bokförda värdet skall skillnaden beskattas hos överlåtaren som intäkt av näringsverksamhet.

Överlåtelse till underpris

Om en näringsidkare, till ett pris som understiger verkligt värde, överlåter omsättningstillgångar till någon, med vilken han är i intressegemenskap, skall skillnaden mellan det verkliga värdet och det avtalade lägre priset beskattas som intäkt av näringsverksamhet för säljaren. I vissa fall kan beskattning underlåtas (avsnitt 27). För fåmansföretag gäller särskilda regler vid köp av egendom från närstående (avsnitt 22.4).

Influtna nedskrivna fordringar

Det finns inget särskilt stadgande i KL som säger att vad som inflyter på tidigare nedskrivna fordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Av allmänna beskattningsprinciper och av praxis framgår emellertid att beskattning skall ske (RÅ 1969 Fi 1276).

Bokföringsmässig grund

Enligt 24 § KL skall bokföringsmässiga grunder tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Uppkomna fordringar skall därför redovisas löpande eller aktiveras i samband med bokslutet. När betalning erhålls för utestående fordringar, påverkas inte resultatet, eftersom det fordringskonto som debiterats vid faktureringen eller vid nästkommande bokslut, skall krediteras med motsvarande belopp. Om däremot en fordran skrivits ned, finns det nedskrivna beloppet inte kvar på debetsidan av fordringskontot, varför ett vinstsaldo uppkommer på kontot om kunden betalar mer än återstående bokfört fordringsbelopp efter nedskrivningen. I övrigt kan hänvisas till huvudregeln i 22 § anv. p. 1 KL (se ovan) om att vad som influtit i verksamheten i form av pengar eller varor utgör intäkt av näringsverksamhet.

11.2.3 Försäljning av maskiner och andra inventarier

Intäkt vid försäljning av maskiner och andra inventarier räknas som intäkt av näringsverksamhet.

Vinst resp. förlust vid avyttring

Vid räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning påverkar försäljningsbeloppet intäkterna endast indirekt. Försäljningsbeloppet påverkar direkt det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på inventarierna, eftersom avskrivningsunderlaget reduceras med erhållet belopp vid försäljning. Om det skattemässigt lägsta tillåtna värdet sätts som UB-värdet på inventariekontot, kommer vinst eller förlust vid försäljningen att påverka avskrivningarna (avsnitt 12.18).

11.2.4 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 skall den i beskattningshänseende behandlas enligt de regler som gäller för

inventarier. Hela försäljningsintäkten, med avräkning för oavskrivet värde, skall beskattas oavsett tiden för innehavet. Engångsersättning skall tas 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 av yrkesmässig art och därför betraktas som näringsverksamhet (RÅ 1947 Fi 395, RÅ 1950 Fi 37).

För delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag hänförs intäkt vid försäljning av patent på egen uppfinning till näringsverksamhet under förutsättning att ersättningen skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten hade drivits av den som avyttrat rättigheten (21 § anv. p. 2 KL, se vidare avsnitt 22.4.8).

11.2.5 Försäljning av goodwill m.m.

Goodwill är en immateriell rättighet och kan bestå av varumärke, firmanamn eller tidningstitel 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.

Värdeminsknings- avdrag

Värdeminskningsavdrag för förvärvad goodwill får ske i enlighet med de regler som gäller för inventarier (RÅ 1981 Aa 102). För goodwill och liknande rättigheter enligt 23 § anv. p. 16 KL gäller dock inte reglerna för s.k. treårsinventarier enligt p. 12 samma lagrum (jfr RR 1993 ref. 92).

För inte tidsbegränsad goodwill, som förvärvats före 1952 års ingång, medges inte värdeminskningsavdrag. Vid försäljning av sådan äldre goodwill medges avdrag för hela anskaffningskostnaden. Vid överlåtelse av verksamhet medges däremot normalt inte särskilt avdrag för goodwillvärde som upparbetats under innehavstiden (RN 1953 nr 4:3, RÅ 1968 Fi 1674). Kostnaderna härför ingår normalt i de redan avdragna löpande driftkostnaderna i näringsverksamheten under innehavstiden.

Har goodwillvärde erhållits genom arv eller gåva, skall det oavskrivna värdet beräknas med utgångspunkt i arvlåtarens eller givarens anskaffningskostnad och inte det vid arvskiftet beräknade avräkningspriset eller det vid gåvobeskattnings eventuellt beräknade goodwillvärdet i näringsverksamheten (RÅ 1970 Fi 222).

11.2.6 Försäljning av hyresrätt m.m.

Hyresrätt

Värde av hyresrätt har stora likheter med goodwillvärde. Intäkt vid försäljning av hyresrätt utgör intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges därvid för hyresrättens i beskattningshänseende oavskrivna värde. Avdrag för förvärvad hyresrätt får i övrigt göras enligt de regler som gäller för värdeminskning av inventarier med den begränsning som angetts för goodwill och liknande rättigheter 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). Resterande belopp behandlas i princip som likvid vid avyttring av del av fastigheten, se 25 § 2 mom. SIL.

Intäkt vid avyttring av hyresrätt som inte är tillgång i näringsverksamhet beskattas enligt reavinstreglerna som inkomst av kapital (RSV I 1971 nr 1:2).

Särskilda regler gäller för delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag (21 § anv. p. 2 KL, se avsnitt 22.4.8).

Bostadsrätt

Det är viktigt att skilja mellan hyresrätt och bostadsrätt. Bostadsrätten är knuten till en andel i en bostadsrättsförening, dvs. en ekonomisk förening. Om näringsverksamheten bedrivs i lokal som innehas med bostadsrätt och bostadsrätten säljs, är företagsformen avgörande för hur försäljningsintäkten beskattas.

För *fysisk person och dödsbo* anses bostadsrätten under sådana omständigheter varken utgöra omsättningstillgång eller sådan anläggningstillgång som avses i 22 § anv. p. 1 st. 2 KL (inventarier, hyresrätt m.m.). Fysisk person och dödsbo skall därför inte redovisa försäljningen i inkomstlagen näringsverksamhet utan i kapital. Särskilda regler gäller dock om bostadsrätten redovisats som tillgång i förvärvskälla i inkomstlagen näringsverksamhet. Föreligger det underskott i förvärvskällan skall detta nämligen dras av från reavinsten. Se vidare avsnitt 7.4.3.2.

För *aktiebolag m.fl. juridiska personer* är intäkt vid försäljning av bostadsrätt, liksom andra intäkter, att hänföra till näringsverksamhet. Detta förutsätter dock att den juridiska personen också formellt innehaft lokalen med bostadsrätt. I många bostadsrättsföreningar godtar man inte juridiska personer som medlemmar.

Vinst (förlust) när handelsbolag säljer en bostadsrätt beskattas i kapital för delägare som är fysisk person och i näringsverksamhet för delägare som är aktiebolag, ekonomisk förening etc.

11.2.7 Försäljning av fastigheter

Närmare redogörelse för reglerna om vinst vid försäljning av näringsfastighet lämnas i avsnitt 6.5.3.

Omsättningsfastigheter (lagerfastigheter)

Intäkt vid försäljning av näringsfastighet som utgör omsättningstillgång hänförs alltid till inkomstslaget näringsverksamhet. Vid taxeringen medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna skall återföras till beskattning i näringsverksamhet (22 § anv. p. 4 KL).

Övriga näringsfastigheter

Vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastighet har företagsformen betydelse för i vilket inkomstslag vederlaget skall redovisas.

- för fysisk person och dödsbo

Fysisk person och dödsbo skall enligt huvudregeln redovisa icke yrkesmässig avyttring av fastighet i inkomstslaget kapital. Har fastigheten under innehavet redovisats som tillgång i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet, skall dock eventuellt underskott för det senaste året av näringsverksamhet dras av från reavinsten i inkomstslaget kapital (avsnitt 6.5.3.4).

Vid expropriation eller därmed jämförlig tvångsförsäljning kan fysisk person och sådant dödsbo som utgör särskilt skattesubjekt 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.

- för AB m.fl.

Vinst vid försäljning av fastighet som ägs av aktiebolag, ekonomisk förening etc. beskattas alltid i näringsverksamhet liksom all annan inkomst. Utgör fastigheten anläggningstillgång skall vinstberäkningen ske enligt reavinstreglerna.

- för HB

Säljer ett handelsbolag en näringsfastighet som utgör anläggningstillgång skall vinsten beräknas enligt reavinstreglerna. För delägare som är fysisk person eller dödsbo redovisas vinsten i inkomstslaget kapital. För delägare som är aktiebolag, ekonomisk förening e.d. juridisk person beskattas vinsten i näringsverksamhet.

För handelsbolag är lagen om ersättningsfonder tillämplig. Fysisk person som är delägare i handelsbolag kan begära att den del av handelsbolagsinkomsten som avser ersättning vid tvångsförsäljning av fastighet hänförs till näringsverksamhet (22 § anv. p. 1 st. 2 KL). Om vinsten hänförs till näringsverksamhet för delägarna, kan handelsbolaget som sådant få avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnad och/eller mark.

Även vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet skall medgivna avdrag för värdeminskning m.m. i vissa fall återföras som intäkt av näringsverksamhet (avsnitt 6.5.3.2).

11.2.8 Försäljning av andel och fordran i kooperativ, ekonomisk förening

För *fysisk person* och *dödsbo* sker beskattning vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och andelar m.m. i inkomstslaget kapital. Ett undantag från denna regel gäller för näringsbetingade andelar i kooperativa, ekonomiska föreningar. Vinst vid icke yrkesmässig avyttring av sådana

andelar utgör nämligen intäkt av näringsverksamhet, under förutsättning att innehavet betingats av näringsverksamheten (22 § anv. p. 1 st. 3 KL). Detsamma gäller fr.o.m. 1999 års taxering (fr.o.m. 1995 års taxering på yrkande av skattskyldig) även vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlemsfordran på sådan ekonomisk förening, om medlemsskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. Lagändringen är föranledd av RÅ 1997 ref. 5, II (prop. 1996/97:154, s. 53).

För aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer sker all beskattning i inkomstlagen näringsverksamhet, alltså även vid avyttring av näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar.

Vinst eller förlust som uppkommer när handelsbolag säljer näringsbetingade andelar i ekonomiska föreningar hänförs alltid till näringsverksamhet.

11.2.9 Försäljning av andel i handelsbolag

Om en fysisk person eller ett dödsbo överlåter en andel i handelsbolag skall under vissa förutsättningar lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall tillämpas.

Lagen gäller om andelen avyttras till annan än fysisk person bosatt i Sverige. Överlåtaren skall ha varit verksam i handelsbolaget i en förvärvskälla som varit aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då försäljningen av andelen skedde.

Under dessa förutsättningar skall överlåtaren som inkomst av aktiv näringsverksamhet i handelsbolaget ta upp ett belopp som motsvarar den reavinst som uppkommit på grund av överlåtelsen.

Alternativt får överlåtaren ta upp inkomst från handelsbolaget av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet för den del av räkenskapsåret som belöper på tiden före överlåtelsen.

Lagen tillämpas på överlåtelser som skett efter den 30 november 1992 (SFS 1992:1643 prop. 1992/93:151, SkU 17).

En närmare redogörelse för beskattning vid överlåtelse av andel i handelsbolag finns i avsnitt 21.

11.3 Uttag ur näringsverksamhet

22 § anv. p. 1a och b KL
2 § 4a mom. SIL
3 § 1h mom. SIL
prop. 1989/90:110 s. 320-321, 556-558, 591-592, 655, 660 och 693, SkU30
prop. 1990/91:166 s. 63-64, SkU29
prop. 1990/91:167 s. 12-21, 24-27, SkU30
prop. 1994/95:91 s. 39-42
prop. 1998/99:7, :15, :113

11.3.1 Allmänt om uttagsbeskattning

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på de tillgångar som omsätts i verksamheten skall beskattas oavsett hur tillgångarna disponeras. Beskattning skall därför i princip ske när tillgångarna lämnar förvärvskällan genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc.

Med uttag av en tillgång (se avsnitten 11.3.2.1-2) eller tjänst (se avsnitt 11.3.3) 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 att en förvärvskälla upphört. Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten tagits ut till marknadsvärdet (se avsnitt 11.3.2.2).

Med ikraftträdande den 1 januari 1999 har reglerna om uttagsbeskattning i 22 § KL fått delvis ny materiell och redaktionell utformning. De tidigare grundläggande principerna för uttagsbeskattning finns dock kvar. En utvidgning har dock skett på så sätt att uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till deläggande aktiebolag, trots att fråga är om samma förvärvskälla. Den största nyheten är emellertid att KL numera hänvisar till en särskild lag, lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris. I den lagen anges att uttagsbeskattning inte skall ske i vissa fall (se avsnitt 27).

11.3.2 När uttagsbeskattning skall ske

11.3.2.1 Uttag av tillgång ur enskild näringsverksamhet och handelsbolag

Uttag av tillgång

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker enligt huvudregeln beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet, uttagsbeskattning. En grundläggande förutsättning är att vederlaget eller vinsten vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. I några särskilda fall kan även reavinstbeskattad egendom i inkomstslaget kapital bli föremål för likartad beskattning (3 § 1h mom. SIL).

Överlåtelse till underpris från ett handelsbolag till delägare, även aktiebolag, omfattas numera av

uttagsbeskattningsreglerna (22 § anv. p. 1a st. 3 KL jfr prop. 1998/99:15 s. 155 och 292).

Uttag av tillgång skall enligt huvudregeln beskattas om en försäljning av tillgången skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer kan - med de undantag som framgår av 3 § 1h mom. SIL - uttagsbeskattning aldrig ske för tillgångar som vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget kapital, dvs. inte för näringsfastigheter och bostadsrätter vilka inte är omsättningstillgångar. Samma gäller om tillgången innehas av ett handelsbolag och beskattning vid avyttring skulle ha skett hos ägarna som inkomst av kapital. (Jfr vad som sägs i förarbetena till underprislagen, prop. 1998/99:15 s. 118). Sådana tillgångar kan emellertid i stället bli föremål för avskattning vid karaktärsbyte.

Uttag av livsmedel och andra varor

Varor och produkter som tillverkas och/ eller omsätts i verksamheten är tillgångar som ofta är föremål för uttag. Det är ofta svårt att avgöra om gjorda varuuttag redovisats till marknadsvärdet. RSV gör årligen en sammanställning över varuuttag inom livsmedelsdetaljhandeln. Denna grundar sig på statistik från SCB. De värden som anges i sammanställningen kan normalt tillämpas när det gäller att bedöma om gjorda varuuttag har redovisats till rätta värden.

Bokförings- underlag

I BFL finns krav på att varuuttag skall noteras löpande i bokföringen. Som underlag skall finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas (jfr RÅ 1975 Aa 485, jfr även RÅ 1988 ref. 97 samt RÅ 1990 not. 292 som gäller uttag i fåmans-aktiebolag. Den senare domen torde dock få betraktas som ett in casu-avgörande grundat på speciella omständigheter).

Beträffande uttag av varor m.m. ur fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag, se avsnitt 22.

Uttag av inven- tarier m.m.

Det är inte bara uttag av varor och produkter för eget eller närståendes bruk som skall beskattas. Genom ordet tillgång har i lagtexten markerats att beskattning skall ske även vid uttag av inventarier. Liksom vid övriga uttag skall uttagsbeskattning ske till marknadsvärdet, dvs. som om tillgången sålts externt.

Vid uttag av enstaka tillgång sker normalt uttagsbeskattning om vinsten vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning bör således ske antingen när näringsidkaren själv förbrukar tillgången privat, överför den till någon med vilken han har intressegemenskap eller förfogar över den genom att ge den i gåva.

En byggmästare, som till sina barn gav bort vissa fastigheter som utgjorde omsättningstillgångar i hans byggnadsrörelse, beskattades för skillnaden mellan fastigheternas saluvärde och bokfört värde (RÅ 1955 ref. 41).

En yrkesförfattare som avsåg att till sina barn skänka författarrätten till sin nästa bok uttagsbeskattades för upphovsrättens

marknadsvärde (RÅ 1967 ref. 28, förhandsbesked).

Byggnadsarbeten

Byggnadsarbeten för egen räkning uttagsbeskattas enligt särskilda regler i 21 § anv. p. 4 st. 4 KL (se avsnitt 24.3.5).

Bilförmån

Med uttag ur näringsverksamhet jämställs det fallet att en näringsidkare eller handelsbolagsdelägare för privat bruk använder bil som utgör tillgång (anläggnings- eller omsättningstillgång) i näringsverksamheten. Beskattning skall ske för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstslaget tjänst. Detta gäller även om en leasingbil hyrts i verksamheten. Liksom i tjänst får jämkning av förmånsvärdet ske om synnerliga skäl föreligger. Förmånsvärdet skall för näringsidkare och handelsbolagsdelägare redovisas som intäkt av näringsverksamhet.

Liksom för uttag av tjänst i allmänhet gäller för bilförmån att beskattning blir aktuell endast om förmånen är av mer än ringa omfattning. Med ringa omfattning anses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). RSV har i RSV S 1998:41 rekommenderat att "Med ett fåtal tillfällen bör avses högst tio".

Är bilen närings- tillgång eller ej?

Vid taxeringen är det nödvändigt att fastställa om bilen utgör tillgång i verksamheten eller inte. Det blir i vissa fall skattemässigt mindre förmånligt att redovisa bilen som inventarium i verksamheten än att ha den som privat tillgång. Om bilen redovisats som tillgång i näringsverksamhet, skall normalt beskattning ske för bilförmån, såvida inte bilen tagits ut ur näringsverksamheten och i förekommande fall uttagsbeskattats.

Frågan om en bil kan anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten får avgöras med utgångspunkt i de allmänna bestämmelserna i 20 § KL på vilka hittillsvarande praxis grundas. För att en bil skall kunna inräknas i avskrivningsunderlaget krävs med andra ord att den kan anses vara anskaffad för näringsverksamheten. Bilen anses då utgöra en tillgång i verksamheten, vilket bl. a. innebär att värdeminskningssavdrag skall medges och att det skattemässiga restvärdet räknas in i underlaget för räntefördelning.

Överföring till annan förvärvs- källa

Om en skattskyldig tar ut en tillgång ur en av honom bedriven förvärvskälla, för användning i en annan förvärvskälla, skall uttagsbeskattning ske enligt huvudregeln. Det belopp som därvid tas upp som intäkt får behandlas som en utgift i den andra förvärvskällan (23 § anv. p. 2 KL).

Gåva av enstaka tillgång

Gåva av enstaka näringsstillgång utlöser liksom tidigare (RÅ 1976 ref. 6 och RÅ 1989 ref. 112) uttagsbeskattning hos givaren. Begreppet överlåtelse i uttagsbeskattningsreglerna omfattar även gåva. Av 1 § underprislagen framgår att gåva omfattas också av denna lag (prop. 1998/99:15 s. 151 och 270). Om den genom gåva överlåtna egendomen inte kan anses utgöra en verksamhetsgren, ideell andel etc. enligt underprislagen, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Detta är dock inte möjligt när fysisk person är överlåtare eller förvärvare.

Benefik överlåtelse av hel förvärvskälla

De omstruktureringsfall som behandlas i avsnitt 27 gäller i första hand överlåtelser av onerös karaktär. I praxis har emellertid uttagsbeskattning tidigare även underlåtits när en hel förvärvskälla övergått i ny ägares hand genom benefikt fång, dvs. vid äganderättsövergång genom gåva och arv eller genom bodelning mellan makar under deras livstid (se t.ex. RÅ 1985 Aa 111 och RÅ 1989 ref. 112).

För att uttagsbeskattning inte skall ske vid benefik överlåtelse av hel verksamhet, verksamhetsgren eller ideell andel synes krävas, att villkoren i underprislagen för att underlåta sådan beskattning är uppfyllda. Denna slutsats vinner även stöd av ett förhandsbesked av SRN (1999-11-22).

Vid förvärv av hel näringsverksamhet träder gävtagaren eller arvtagaren in i givarens resp. arvlåtarens skattemässiga situation, s.k. kontinuitet (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). Som anskaffningsvärde för övertagna inventarier räknas sålunda givarens eller arvlåtarens skattemässigt oavskrivna restvärde (23 § anv. p. 13 st. 2 KL). Motsvarande gäller för

omsättningstillgångar. I 22 § anv. p. 5 st 8 KL finns särskilda avskattningsregler för fastighet och bostadsrätt, som genom äganderättsövergång blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet. Om egendomen utgör anläggningstillgång hos överlåtaren skall avskattning ske då äganderätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. I de fall egendomen är omsättningstillgång gäller motsvarande vid arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död.

Blandade fång

Frågan vad som gäller när en näringsverksamhet har överlåtits till underpris mellan fysiska personer genom ett s.k. blandat fång har lösts i praxis vad gäller fastigheter som skattemässigt utgör omsättningstillgångar i näringsverksamhet. I t.ex. RÅ 1988 not. 710 tillämpades den s. k. huvudsaklighetsprincipen, som primärt gäller beträffande fastigheter som utgör reavinstegendom. Målet gällde en överlåtelse av en hel verksamhet i form av fastigheter, som utgjorde omsättningstillgångar i skattehänseende, från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av barn till föräldern mot vederlag i form av att bolaget övertog betalningsansvaret för fastighetsskulderna. Skulderna understeg fastigheternas taxeringsvärden. Med hänsyn härtill gjordes bedömningen att överlåtelsen i dess helhet utgjorde gåva, varför någon inkomstbeskattning inte skulle ske hos givaren. Om villkoren i underprislagen är uppfyllda, skall inte heller fortsättningsvis uttagsbeskattning ske (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). Överlåtelsen skall således prövas mot villkoren i underprislagen.

Uttag vid bodelning

Uttagsbeskattning sker också när en enstaka verksamhetstillgång övergår i annans ägo genom bodelning av annan anledning än makes död om inte underprislagen är tillämplig. Förhållandet är således snarlikt vad som gäller vid gåva (se även prop. 1998/99:15 s. 151). Observera även reglerna om avskattning av näringsfastighet som inte är omsättningstillgång liksom av bostadsrätt av motsvarande karaktär (22 § anv. p. 6 KL).

En näringsidkare som i samband med bodelning till sin hustru överlät inventarier som han tagit ut ur sin näringsverksamhet, beskattades för ett belopp motsvarande saluvärdet vid tiden för överlåtelsen (RÅ 1976 ref. 6 = RRK 1976 R76 1:21).

RR har uttagsbeskattat en byggmästare vid bodelningstidpunkten för marknadsvärdet på lagerfastigheter som vid bodelning tillades dödsboet efter hustrun (RÅ 1981 1:89).

Uttag vid ombildning till AB

När en verksamhet som bedrivits som enskild firma eller i handelsbolag genom apport ombildas till aktiebolag, sker principiellt sett ett uttag ur den tidigare verksamheten. Enligt huvudregeln skall detta beskattas såvida inte reglerna i underprislagen är tillämpliga. Vederlaget kan utgöras av nyemitterade aktier i bolaget. Har näringsverksamheten förts över till aktiebolaget till skattemässiga värden har man tidigare i praxis accepterat att uttagsbeskattning kan underlåtas (jfr prop. 1998/99:15 s. 174). Numera förutsättes emellertid att villkoren i underprislagen är uppfyllda för att en sådan överlåtelse skall kunna göras utan uttagsbeskattning.

Avskattning

Reglerna om uttagsbeskattning i 22 § anv. p. 1a-b KL har kompletterats med särskilda regler om avskattning när en näringsfastighet som inte utgör omsättningstillgång övergår till att bli en privatbostadsfastighet. Motsvarande regler finns för bostadsrätt. Avskattningsreglerna gäller inte endast när fastigheten eller bostadsrätten ändrar karaktär i samme ägares hand utan också om den övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva och "i och med äganderättsövergången blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet eller privatbostad" (22 § anv. p. 5 st. 8 KL, se vidare avsnitt 6.2).

Upphörande av verksamhet m.m.

Uttagsbeskattning skall enligt 22 § anv. p 1b KL även ske

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,
2. till den del skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla har upphört,
3. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,
4. till den del inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller,
5. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Med upphörande av verksamhet avses bl.a.

att en verksam konstnär, uppfinnare etc. avlider och ingen kan fortsätta den avlidnes verksamhet utan att ett övertagande av tillgångar innebär att en ny verksamhet påbörjas, alternativt att de övertagna tillgångarna förs över till en redan befintlig verksamhet. Följden av att förvärvskällan upphört genom dödsfallet är att uttagsbeskattning skall ske i dödsboet med stöd av bestämmelserna i 22 § 1 b KL. I 1 § 1 st. underprislagen finns ingen hänvisning till nämnda lagrum i KL, varför underprislagen inte är tillämplig vid bl.a. förvärvskällans upphörande. (I inkomstskattelagen, som skall tillämpas först vid 2002 års taxering, har dock denna begränsning tagits bort i 23 kap. 3 §).

Rätten till kvoterat avdrag

Om uttag sker utan beskattning eller till beskattning understigande marknadsvärdet, påverkas rätten till kvoterat avdrag för kvarstående underskott när förvärvskällan upphör (3 § 13 mom. SIL, avsnitt 10.4.3.5).

11.3.2.2 Uttag av tillgång i bolagssektorn

Uttag av tillgång

Inom den dubbelbeskattade sektorn innebär uttagsbeskattningsreglerna i princip att alla uttag av tillgångar kan föranleda uttagsbeskattning, eftersom all inkomst som aktiebolag m.fl. juridiska personer har hänförs till näringsverksamhet. Sker uttaget från ett aktiebolag som är fåmansföretag blir i regel också de särskilda fåmansföretagsreglerna tillämpliga (32 § anv. p. 14 KL, se vidare avsnitt 22).

Uttag vid om- bildning från AB

När det gäller en ombildning från aktiebolagsform till enskild firma eller till handelsbolag som inte ägs av aktiebolag eller ekonomiska föreningar lämnar aktiebolagets tillgångar den dubbelbeskattade sektorn.

Uttagsbeskattning torde i sådana fall regelmässigt ske. Detta gäller även om verksamheten som bedrivits i aktiebolaget fortsätter i en enskild firma eller handelsbolag, jfr RÅ 1990 ref. 88.

Uttagsbeskattning görs för övrigt även när tillgångarna övertas av aktieägarna privat. Uttagsbeskattning skall dock inte ske om underprislagen är tillämplig. Denna är emellertid inte tillämplig vid överlåtelse av näringsfastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet (eller handelsbolag), eftersom vinsten vid avyttring av fastigheten då kommer att beskattas i inkomstslaget kapital (jfr prop. 1998/99:15 s. 152 f).

11.3.3 Uttag av tjänst

Det anges direkt i KL att uttagsbeskattning kan komma ifråga även vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa (22 § anv. p. 1a st. 7 KL). När det gäller uttag av tjänst är underprislagen inte tillämplig. Dock gäller att sådan tjänst som utförs i samband med uttag av tillgång som inte skall uttagsbeskattas på grund av bestämmelserna i underprislagen inte skall föranleda uttagsbeskattning.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av tjänst är i första hand tillämpliga när anställda utfört arbete åt en näringsidkare för dennes privata ändamål, men även andra uttag av tjänster ur näringsverksamheten kan föranleda uttagsbeskattning.

I specialmotiveringen till den tidigare lydelsen av bestämmelsen uttalade departementschefen bl.a. (prop. 1989/90:110 s. 660)

"Uttag föreligger inte om en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande. Som exempel kan nämnas en revisor som upprättar sin egen deklaration, en frisör som rakar och kammar sig själv eller en målare som målar sin bostad. Uttag föreligger inte heller i sådana fall då en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. En helt annan sak är att i vissa sådana fall beskattning för ett dolt vederlag, t.ex. en gentjänst, kan aktualiseras. Det kan här nämnas att enligt en särskild föreskrift i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § skall byggnadsarbete för egen räkning i vissa fall medföra uttagsbeskattning. Detta hänger samman med att den egna arbetsinsatsen inte medför att fastigheten erhåller karaktär av omsättningstillgång (prop. 1980/81:68 s. 163 ff). Vidare kan arbete för egen räkning utgöra omsättning i mervärdesskattehänseende ---

Mer än ringa omfattning

I fråga om uttag av tjänst har det ansetts motiverat att endast uttag i mer än ringa omfattning skall föranleda beskattning. En näringsidkare som "privat" utnyttjar t. ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten skall alltså inte uttagsbeskattas i alla lägen."

Med uttag av tjänst förstås således i princip alla former av tjänster, inklusive t.ex. krediter, som en näringsidkare eller juridisk person tar ut ur sin verksamhet och för över till annan näringsverksamhet eller tillhandahåller någon annan utan att marknadsmässigt vederlag härför erhålles, jfr t.ex. SOU 1997 Del I s. 85 och Del II

s. 141 samt prop. 1998/99:15 s. 163.

Reglerna om uttagsbeskattning gäller även vid uttag av tjänst ur en förvärvskälla för en annan förvärvskällas räkning, dvs. hos samma skattesubjekt. Det värde som redovisats som intäkt i förstnämnda förvärvskälla får behandlas som en utgift i den andra förvärvskällan (23 § anv. p. 2 KL).

11.3.4 Värdering av uttag

Marknadsvärdet

Vid uttagsbeskattning skall skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Med marknadsvärdet förstås det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga (22 § anv. p. 1a st. 4 KL). Samma gäller vid värdering av uttag av tjänst (22 § anv. p. 1a st. 7 KL).

Det kan i vissa fall framstå som långsiktigt fördelaktigt för ett företag att på en viss affär ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Så kan vara fallet om säljaren vill arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare eller vid en marknadsintroduktion. I de fall ett lägre pris än marknadspriset är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning (se vidare prop. 1998/99:15 s. 292). Det torde ankomma på överlåtaren att visa att affärsmässiga överväganden ligger bakom ett underpris. Om marknadsvärdet är svårt att bestämma eller kan antas ligga inom ett intervall bör, liksom i dag, viss försiktighet iakttas vid prisvärderingar (jfr prop. 1998/99:15 s. 293). Detta strider emellertid mot motiven bakom reglerna i 42 § KL, där tidigare gällande "försiktighetsprincip" togs bort i och med 1990 års skattereform (se prop.

1989/90:110 s. 655).

När uttaget gäller produkter eller varor från den egna verksamheten skall som värde tas upp vad som skulle ha erhållits om motsvarande kvantitet i stället sålts (42 § anv. p. 1 st. 3 KL). Det pris som en utomstående kund betalar kan dock i allmänhet reduceras med normala personalrabatter, när det gäller att göra en värdering av sådana produkter eller varor. Tidpunkten för värderingen utgörs enligt praxis av uttagstillfället (RÅ 1967 ref. 28).

Vid bestämmandet av marknadsvärdet på begagnade bilar kan viss ledning finnas i de prislister som används inom bilhandeln (jfr RÅ 82 1:45, RÅ 1989 ref. 57).

11.3.5 Undantag från huvudregeln om uttagsbeskattning

I 22 § anv. p. 1a st. 5-7 KL anges att uttagsbeskattning inte skall ske i ett antal fall.

Uttag av bränsle

Uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på samma fastighet skall inte beskattas (22 § anv. p 1a st. 5 KL).

Om mangårdsbyggnad (småhus) som ligger på en lantbruksenhet bebos av ägaren eller honom närstående person kommer byggnaden med tillhörande tomtmark vid inkomsttaxeringen att brytas ut som privatbostadsfastighet. Används bränsle från lantbruksenheten för uppvärmning av sådan privatbostadsfastighet (privatbostad) skall uttagsbeskattning inte ske. Undantaget gäller endast 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

denna".

Lex ASEA

Utdelning av näringsbetingade aktier eller kapitalplaceringsaktier (men inte omsättningsaktier) som sker med stöd av bestämmelserna i 3 § 7a mom. SIL (Lex ASEA, se avsnitt 19.3.7) skall inte föranleda uttagsbeskattning under förutsättning att marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. I annat fall sker en "negativ" uttagsbeskattning, dvs. avdrag medges för verklig förlust (skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet på de utdelade andelarna), se 2 § 3 p. underprislagen.

Utdelning från ekonomisk förening

Utdelning från svensk ekonomisk förening i form av aktier i ett svenskt aktiebolag som sker med stöd av reglerna i 3 § 8 mom. 3 st. SIL skall inte föranleda uttagsbeskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Bestämmelsen aktualiseras vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag.

Underprislagen

Är underprislagen tillämplig på överlåtelsen (gäller bara tillgångar inte tjänster) skall inte uttagsbeskattning ske.

Fusion

Är bestämmelserna i lagen (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser tillämpliga skall vid fusion etc. endast reglerna i nämnda lag tillämpas (jfr 2 § 1 p. underprislagen).

11.3.6 Exempel på uttagsbeskattning

Av 22 § anv. p. 1a KL framgår att uttag ur näringsverksamheten av en tillgång skall behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Detta gäller, med undantag för vad som anges i 3 § 1h mom. SIL där en likartad beskattning sker, endast om vederlag eller vinst vid avyttring hade utgjort intäkt av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. (Se vidare avsnitt 11.3.1-10.3.2 och 11.3.4). Enligt 19 § 1 st. led 35 KL räknas som skattepliktig inkomst inte vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen, ML.

I ekonomiskt hänseende kan reglerna om uttagsbeskattning i huvudsak sammanfattas med stöd av följande exempel. En tillgång köps för 300 exklusive moms om 75. Tillgången tas sedan ut ur näringsverksamheten och marknadsvärdet i försäljningsledet uppgår då till 500 inklusive moms (100).

Enskild näringsverksamhet

Under förutsättning att tillgången kan hänföras till näringsverksamhet (lagertillgång, inventarie etc.) blir resultatet följande.

I näringsverksamheten kostnadsförs 300 som lageranskaffning eller som underlag för värdeminskningssavdrag och blir därigenom kostnadsfört enligt de regler som gäller härför. Vid uttaget tas som intäkt av näringsverksamhet upp

marknadsvärdet 500 exklusive den moms som utgår enligt ML.

Uttagsbeskattningsreglerna vad gäller moms avser i princip att återföra det belopp till beskattning som avdrag tidigare medgivits för, se vidare Handledning för mervärdesskatt. För t.ex. vissa investeringsvaror skall dock återlagt momsbelopp utgå efter annan procentsats, se 8 kap. ML. Detta bortses dock ifrån i detta exempel. I förevarande exempel blir återlagd moms 75. Nettobeskattning blir således ($[500 - 75 =] 425 - 300 =$) 125, i vart fall sett över tiden. (Förskjutning i tiden kan bero på avskrivningsreglerna och när tillgången anskaffades). Beloppet kommer också att påverka underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Sett över den tid transaktionerna sträcker sig medges avdrag för ingående moms med 75 och utgående moms uttagsbeskattas med samma belopp 75, dvs. inte med det momsbelopp (100) som hade utgått om varan sålts till marknadsvärdet 500 inklusive moms.

Om tillgången skall anses anskaffad för ägarens eller annans privata bruk, skall avdrag vägras för dels inköpskostnaden 300 och dels för ingående moms om 75. Något belopp att uttagsbeskatta finns då inte, vara sig inkomstskattemässigt eller för moms.

Aktiebolag/ekonomisk förening

a) Tillgången tas ut och tillhandahålls anställd

Den anställda beskattas för löneförmån med 500 (från eventuella sedvanliga kundrabatter bortses). Företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 (se ovan under enskild näringsverksamhet) och uttagsbeskattas för värdet av uttaget exklusive den moms som skall återföras, eller 425. Nettobeskattning sett över tiden blir 125. Emellertid "kvittas" denna beskattning mot lönekostnad på samma

belopp. Företaget skall påföras arbetsgivaravgifter på ett underlag av 500. Det kan förekomma att uttaget inte redovisats utan att förhållandet framkommer först via skattemyndighetens granskning. RSV:s uppfattning är att avdrag för arbetsgivaravgifter i sådana fall skall medges först det år då dessa debiterats. Företaget medges avdrag för ingående moms med 75 och uttagsbeskattas för utgående moms med i regel samma belopp (se ovan angående enskild näringsverksamhet). Även detta belopp medges företaget avdrag för som lönekostnad.

b) Tillgången tas ut av i företaget arbetande delägare

Under förutsättning att stoppreglerna i 32 § anv. p. 14 KL inte är tillämpliga kan uttaget antingen ses som löneuttag eller som utdelning i form av sakegendom. I det förra fallet blir skattekonsekvenserna för företaget och för delägaren desamma som i exempel a). I det senare fallet beskattas delägaren för en utdelningsinkomst om 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, dvs. nettobeskattning av bolaget sett över tiden blir 125. Bolaget medges avdrag för ingående moms, 75, och utgående moms att återlägga blir även här i allmänhet 75. Huruvida beloppet skall anses utgöra lön eller utdelning får avgöras i det enskilda fallet. I utdelningsfallet blir det aktuellt att pröva om reglerna i 3 § 12 mom. SIL är tillämpliga på delägaren.

c) Tillgången förvärvas av en delägare som inte arbetar i företaget

Delägaren utdelningsbeskattas med 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, dvs. nettobeskattning blir 125.

Avdrag medges för ingående moms, 75, och utgående moms att beskatta blir i

allmänhet 75. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL kan vara tillämpliga på delägarrens utdelningsinkomst beroende på omständigheterna.

d) Stoppregeln i 32 § anv. p. 14, 1 st. KL är tillämplig

Företagsledaren beskattas för företagets anskaffningsvärde 375 (300 + 75) som intäkt av tjänst. Enligt 2 § 13 mom. SIL medges inte företaget avdrag för anskaffningskostnaden (375). Inga arbetsgivaravgifter påförs det som tjänst beskattade beloppet. Den ingående momsen är inte avlyftbar och det finns inte heller någon moms att återföra till beskattning. Om företagsledaren senare tar ut tillgången ur företaget uppkommer inga ytterligare beskattningskonsekvenser.

Handelsbolag

Om en delägare som är fysisk person tar ut egendom ur handelsbolagets näringsverksamhet och det rör sig om sådan egendom som vid försäljning beskattas i näringsverksamhet, så skall egendomens marknadsvärde (exklusive moms) uttagsbeskattas, dvs. i exemplet ovan 425, i inkomstslaget näringsverksamhet. Anskaffningskostnaden dras av i bolaget enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om, se vad som sagts ovan angående enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Beträffande moms gäller detsamma som för enskild näringsidkare. Arbetsgivaravgifter kommer dock inte i fråga, däremot kommer beloppet att, på samma sätt som för enskild näringsidkare, att ingå i underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt.

Om det är den delägare som tar ut egendomen som skall beskattas för hela beloppet eller om detta skall fördelas på samtliga delägare beror på

omständigheterna i det enskilda fallet, se avsnitt 20.3.7.

Fastigheter som beskattas i inkomstslaget kapital och sådan egendom som inte ingår i handelsbolagets verksamhet uttagsbeskattas dock inte. Om delägare i fåmansägt handelsbolag tar ut fastighet eller sådan lägenhet som i och med förvärvet kan bli privatbostad, skall skillnaden mellan marknadspris och åsatt avräkningsvärde emellertid beskattas som inkomst av tjänst, dvs. i detta fall 500, trots att någon formell uttagsbeskattning inte kommer i fråga (32 § anv. p. 14 st. 4 KL).

För egendom som inte ingår i handelsbolagets näringsverksamhet gäller att uttagsbeskattning inte sker och att avdrag inte heller medges för anskaffningskostnaden och inte heller för ingående moms.

När handelsbolag ägs av juridiska personer gäller att överflyttning av egendom från eller till handelsbolaget ofta inte innebär att egendom flyttas från en förvärvskälla till en annan. Utagsbeskattning kan emellertid numera alltid komma i fråga.

Oavsett om uttagsbeskattning skall ske eller ej så skall ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget justeras med uttaget, 28 § SIL.

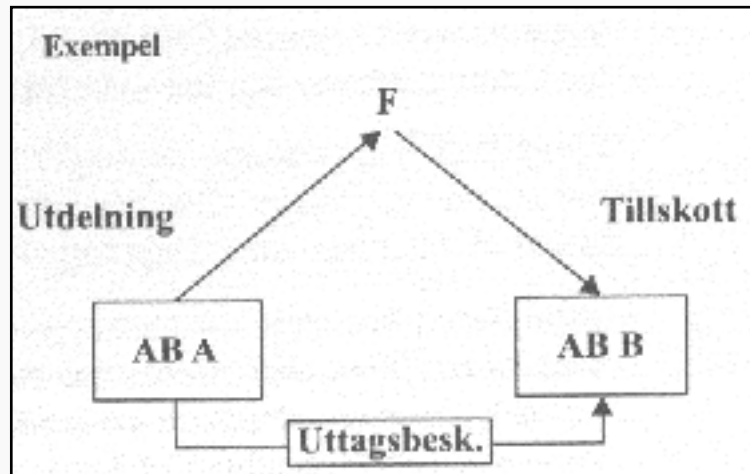
Se vidare avsnitt 20.3.10.

11.3.7 Beskattning av ägare vid underprisöverlåtelser som föranleder uttagsbeskattning

I de fall uttagsbeskattning av juridisk person skall ske vid en överlåtelse av tillgång till underpris följer beskattningskonsekvenserna allmänna principer. Flera remissinstanser ansåg att frågan borde lagregleras i samband med

införandet av bl.a. underprislagen. Denna uppfattning delades emellertid inte av regeringen, som framhöll att en *indirekt* lagreglering föreligger. I förarbetena anges att det av 14 och 15 §§ underprislagen motsatsvis kan utläsas, att i fall där uttagsbeskattning sker skall beskattning ske för utdelning och omkostnadsbeloppet ökas (prop. 1998/99:15 s. 172).

Exempel



Om AB A överlåter tillgång till underpris till AB B och underprislagen inte är tillämplig, skall AB A uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag. F skall i allmänhet enligt resonemanget utdelningsbeskattas (eventuellt med tillämpning av bestämmelserna i 3 § 1a-1d mom. samt 3 § 12 mom. SIL) för samma belopp. Vidare skall F:s omkostnadsbelopp för aktierna i B ökas med samma belopp om F har utdelningsbeskattats. Om AB A i exemplet är ett börsnoterat företag eller i övrigt har ett spritt ägande medför modellen emellertid praktiska problem och torde inte kunna upprätthållas. AB B skall enligt modellen i sin tur anses ha förvärvat tillgången till marknadsvärdet (delvis köp, delvis tillskott). Detta resonemang gäller emellertid bara tillgångar, inte tjänster. (Se vidare avsnitt 11.3.8). För att modellen skall

vara tillämpbar får antagligen förutsättas att alla led i beskattning kan upprätthållas. Uttrycklig lagreglering som omfattar den exemplifierade situationen saknas emellertid.

11.3.8 Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett

I företagsskatteutredningens slutbetänkande (SOU 1998:1) fördes fram ett förslag, som innebar att om det överlåtande företaget uttagsbeskattas vid en överlåtelse till underpris skulle det uttagsbeskattade värdet (marknadsvärdet) utgöra anskaffningsvärde för tillgången eller tjänsten hos det förvärvande företaget.

Förslaget utsattes för kritik vid remissbehandlingen. Lagrådet avstyrkte sedermera förslaget till lagstiftning i denna del. Lagrådet anslöt sig till uppfattningen att skattemässig kontinuitet normalt bör råda mellan överlåtaren och förvärvaren och att den senare därför som anskaffningsvärde bör få räkna in inte bara det avtalade vederlaget utan också ett belopp motsvarande vad överlåtaren blivit uttagsbeskattad för. Lagrådet ifrågasatte dock, om den föreslagna kontinuitetsprincipen undantagslöst är förenlig med skattesystemet i övrigt. Lagrådet kom till slutsatsen att det i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kunde vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken (prop. 1998/99:15 s. 405).

Regeringen delade lagrådets uppfattning att frågan borde övervägas ytterligare (prop. 1998/99:15 s. 167 f). Något förslag om lagstiftning i denna del lades därför inte fram.

Enligt RSV:s uppfattning föreligger i inkomstlagen näringsverksamhet inte någon rätt till avdrag för "fiktiva"

kostnader i andra fall än där detta är uttryckligt angivet.

Lagstiftaren har endast i ett par speciella och väl avgränsade situationer infört möjligheten att medge avdrag för en fiktiv kostnad. Det ena fallet avser en och samma skattskyldig som har två skilda förvärvskällor (23 § anv. p. 2 KL). Det andra fallet avser i första hand benefika överlåtelser av tillgångar i samband med att hel förvärvskälla överlåtes (23 § anv. p. 13 st. 2) KL). Den sist nämnda bestämmelsen, som endast omfattar inventarier och reglerar hur man fastställer anskaffningskostnaden som underlag för beräkning av värdeminskningssavdrag, är ett uttryck för bl.a. kontinuitetsprincipen. I de fall ett benefikt förvärv av inventarier skett skall anskaffningsvärdet utgöras av marknadsvärdet vid förvärvskällan och då fråga är om benefikt förvärv av hel förvärvskälla skall den som övertar inventarierna överta överlåtarens anskaffningsvärde. Se även reglerna om beskattning för ränteförmånliga lån i inkomstlagen tjänst och motsvarande avdragsrätt i inkomstlagen kapital, 32 § anv. p. 10 KL jämfört med 3 § 4 mom. 2 st. SIL.

I praxis har avdrag för fiktiva kostnader endast undantagsvis medgivits utanför det lagreglerade området. I RÅ 1980 1:28 hade en skattskyldig av sin arbetsgivare förvärvat en fastighet till underpris och beskattades för skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärde såsom för lön. Den skattskyldige fick som anskaffningskostnad tillgodoräkna sig förvärvspriset med tillägg för det hos honom som lön beskattade beloppet. Detta rättsfall avser beskattning och avdragsrätt hos en och samma skattskyldig. Ett annat fall där frågan om avdrag för fiktiv kostnad behandlats är förhandsbeskedet RÅ 1990 not. 508, där fråga var om ett moderbolag som avsåg att från ett fastighetsförvaltande dotterbolag förvärva

fastighet till underpris. Regeringsrätten ansåg att skillnadsbeloppet mellan förvärvspris och marknadsvärde utgjorde skattepliktig utdelning och moderbolaget fick tillgodoräkna sig marknadsvärdet som anskaffningsvärde vid beräkning av värdeminskningssavdrag. Här var det således fråga om transaktioner mellan moder- och dotterbolag, där koncernbidragsrätt förelåg.

De ovan nämnda lagreglerade fallen där man accepterat avdrag för en "fiktiv" kostnad (kostnaden är i egentlig mening inte fiktiv i dessa fall utan i stället reell med hänsyn till att den skattskyldige själv beskattats för förmånen) och de ovan två angivna rättsfallen har det gemensamt att fråga är antingen om en och samma skattskyldig eller två företag som är moder- respektive dotterbolag och ur ekonomisk synvinkel tillsammans bör behandlas som en enda skattskyldig. I avsaknad av uttrycklig lagreglering är det således RSV:s uppfattning att förvärvaren av en tillgång i en uttagsbeskattningssituation i allmänhet inte kan ha ett annat anskaffningsvärde på den förvärvade tillgången än vad som faktiskt utgått i vederlag.

Om beskattningen enligt exemplet i avsnitt 11.3.7 har upprätthållits i samtliga led är dock möjligt att man i praxis framöver kommer att godta att förvärvaren får ett anskaffningsvärde på tillgången som motsvarar det värde som överlåtaren uttagsbeskattats för och ägaren utdelningsbeskattats för. Rättsläget är emellertid oklart.

11.4 Intäkt i form av royalty

Praxis

Royalty anses i princip hänförlig till den förvärvskälla från vilken den utgått. I allmänhet utgör den intäkt av näringsverksamhet (21 § anv. p. 1 KL). 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).

Till royalty hänförs inte engångsersättningar för upplåtna nyttjanderätter. Engångsersättning som avlösning av tidigare utgående royalty kan enligt praxis likställas med royalty och skall då beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Ett större initialbelopp som utbetalats enligt royaltyavtal har också hänförts till royalty och inte till engångsersättning (RÅ 1967 ref. 7, RÅ 1947 ref. 34).

En aktieägare i ett bolag överlät enligt avtal med övriga aktieägare sina aktier i bolaget och rätt till royalty m.m. Köpeskillingen skulle delvis utgå på det sättet att bolaget till säljaren under sju år skulle betala årliga belopp motsvarande viss procent av bolagets omsättning. RR fann att dessa årliga belopp i beskattningshänseende utgjorde royalty för säljaren och därför var skattepliktiga som intäkt av rörelse. Detta gällde även om de utgjorde köpeskillning för annan egendom än rätt till royalty (RÅ 1957 ref. 1).

Överlåtelse av rätt till royalty har beskattats som intäkt av rörelse. En skattskyldig hade sålt tillverknings- och försäljningsrätten av ett patent till ett utländskt företag mot att företaget till honom erlade vissa licensavgifter. Han hade därefter genom gåva, för vilken

gåvoskatt erlagts, överfört fordran enligt avtalet till sin hustru. RR fann att de ersättningar som hustrun uppburit *inte* utgjorde intäkt av rörelse för henne. Däremot ansågs de av hustrun uppburna beloppen utgöra intäkt av rörelse för mannen (RÅ

1970 Fi 1733). En persons förvärv av en ideell andel i vissa patent har ansetts utgöra rörelse (RÅ81 Aa1 och Aa69).

Se även Handledning för internationell beskattning.

11.5 Intäkter från bankkonton, värdepapper o.d.

Enskilda näringsidkare och enkelt bolag

Ej värdepappershandel

Aktier o.d. ingår bara i inkomstslaget näringsverksamhet då de utgör lager i värdepappershandel eller då särskilda bestämmelser hänför dem dit. Så är fallet beträffande t.ex. byggmästare, se avsnitt 24.3.

För fysiska personer och dödsbon är praxis den att värdepappershandel endast anses föreligga då den skattskyldige handlar för andras räkning. Jfr RÅ81 1:4, där RR 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 handlar i stor omfattning med värdepapper för egen räkning och är inriktad på kortsiktiga spekulationsvinster i stället för jämn avkastning eller realvärdesäkring

utgör inte skäl att betrakta verksamheten som värdepappershandel i skatterättslig mening.

För att få tillstånd av Finansinspektionen till sådan verksamhet som innebär handel för annans räkning krävs numera att aktiebolagsformen används, se lagen (1991:981) om värdepappersrörelse 1 kap. 2 §, definitionen av värdepappersbolag. Värdepappershandel som enskild näringsverksamhet kan därför numera bara komma i fråga i de fall verksamheten bedrivs utan tillstånd. Beskattning av såväl löpande intäkter som vinst vid avyttring beskattas då i näringsverksamhet, 22 § anv. p. 1, st. 1 och anv. p. 2, andra meningen KL.

Annan närings- verksamhet

I de fall då värdepappershandel inte föreligger räknas endast andelar i kooperativa föreningar där innehavet betingas av näringsverksamheten till inkomstslaget näringsverksamhet. Detsamma gäller för fordringar på sådana kooperativa föreningar. Både löpande avkastning och vinst vid försäljning hänförs därför dit, 22 § anv. p. 1, st. 3 samt p. 2 KL. Avdrag för reaförlust på näringsbetingad andel i kooperativ förening skall också göras i näringsverksamheten, 23 § anv. p. 33 KL.

Löpande avkastning beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst eller förlust vid avyttring beräknas enligt reavinstreglerna trots att beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att avdrag för värdenedgång inte kan medges löpande under innehavstiden. Om beskattningen vid utskiftning från kooperativ förening, se avsnitt 19.4.6.

Hur reavinstbeskattningen går till i näringsverksamhet framgår av 24 § anv. p. 1, st. 10 KL och avsnitt 20.3.6.2.

Andra värdepapper än näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar beskattas i inkomstslaget kapital även om innehavet är näringsbetingat, jfr prop. 1989/90:110 s. 457. Detta gäller både löpande intäkter från värdepapperna och vinst vid försäljning. Det gäller också för derivat avsedda att säkra värden eller betalningsflöden inom näringsverksamheten, se RÅ 1997 ref. 5 I som avsåg ett bolag men som ändå får anses vägledande även för vad som skall hänföras till kapital för fysiska personer.

Likvida medel

Av 22 § anv. p. 2 KL framgår att 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).

Andra placeringar av likvida medel än på bankkonto leder till att räntan skall 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.

Av 23 § anv. p 1 KL framgår att räntor på lån för anskaffande av bl.a. inventarier, näringsfastighet eller andel i kooperativ förening som skall hänföras till näringsverksamheten är avdragsgilla i detta inkomstslag. Bokföringsmässiga grunder skall tillämpas och räntan periodiseras, jfr RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1995 ref. 71.

Aktiebolag m.fl.

För aktiebolag utgör all ränta och utdelning intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller vinster vid försäljning av värdepapper. Gränsdragningen mellan värdepappershandel och reavinstbeskattat innehav är däremot en annan än för enskilda näringsidkare. Se vidare avsnitt 19.1.3.

Handelsbolag

Även för handelsbolag utgör all ränta och utdelning intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller vinst vid försäljning av värdepapper. Uppdelning mellan lagertillgång och reavinstbeskattad tillgång är densamma som för aktiebolag. Se vidare avsnitt 20.3.6.2.

Även utländsk lotterivinst över 100 kr hänförs till näringsverksamhet, se 19 § KL.

11.6 Återföring av värdeminskningssavdrag

Har en fastighet som utgör *omsättningstillgång* avyttrats, skall medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamheten (22 § anv. p. 4 KL, se avsnitt 6.5.3.2). Med medgivna värdeminskningssavdrag avses

även värdeminskningssavdrag som beaktats vid fastställande av underskott av näringsverksamhet enligt det nya systemet.

11.7 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader

Byggnader och markanläggningar

Om en arrendator eller annan nyttjanderättshavare har lagt ned kostnader på fastigheten, så att fastighetens värde har ökat, blir fastighetsägaren skattskyldig för värdeökningen. Nyttjanderätts-havaren medges i gengäld avdrag för sådana kostnader. Fastighetsägaren beskattas vid nyttjanderättens upphörande för den värdeökning som nyttjanderättshavarens förbättring av byggnader och/eller markanläggningar medfört. Fastighetsägarens avskrivningsunderlag får tillföras det belopp som tas upp som intäkt. Om fastighetsägaren ersätter nyttjanderättshavaren för kostnader som denne lagt ned på byggnad och/eller markanläggning beskattas nyttjanderättshavaren för ersättningen och fastighetsägarens avskrivningsunderlag ökas (22 § anv. p. 8 och 23 § anv. p. 15 KL).

Inventarier

Fastighetsägaren beskattas inte för sådan värdeökning av inventarier (byggnads- och markinventarier m.fl.) som nyttjanderättshavaren bekostat. Fastighetsägaren får därför inte öka avskrivningsunderlaget med värdeökningen. Om fastighetsägaren däremot har ersatt nyttjanderättshavaren för sådan värdeökning, får avskrivningsunderlaget ökas med ersättningen.

Jfr vidare avsnitt 6.4.3 och 6.4.4.6.

11.8 Bidrag från stat, kommun och EG m.fl.

Reglerna om näringsbidrag finns i 22 § anv. p. 9 och p. 10 KL finns reglerna om avgångsvederlag till jordbrukare Även stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet kan under vissa förutsättningar räknas som näringsbidrag.

22 § anv. p. 9 st. 1 och 2 KL

Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet, som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Med näringsbidrag avses också statligt stöd som är förenat med återbetalningsskyldighet om sådan skyldighet uppkommer endast om

- a) näringsidkaren inte uppfyller de villkor som har uppställts för stödet,
- b) näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats vid beviljandet av stödet eller
- c) eljest något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar

förutsättningarna för stödet.

Som näringsbidrag anses även stöd enligt första stycket som lämnas av Europeiska gemenskaperna, kommuner, skattskyldiga som avses i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och allmänningskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningskogar i Norrland och Dalarna.

Äldre bestämmelser gäller i fråga om stöd som lämnats före den 1 juni 1983.

Med Europeiska gemenskaperna avses inte bara Europeiska gemenskapen (EG) utan även Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG) och Europeiska atomgemenskapen (Euroatom) (prop. 1996/97:12 s. 52).

Bestämmelserna om näringsbidrag har i praxis också tillämpats på bidrag som ett landsting lämnat till ett aktiebolag som ägs av landstinget (RÅ 1993 ref. 60).

Odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades däremot inte som näringsbidrag i RÅ 1994 ref. 90.

Fonden ingår inte bland de rättssubjekt som uppräknas som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Det förelåg inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan fonden och lantbrukaren utan bidragen hade utgått rent benefikt. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

Tillskott eller bidrag

I vissa fall kan såsom aktieägartillskott rubricerade medelsöverföringar från t.ex. kommuner till kommunala bolag betraktas som skattepliktiga näringsbidrag för mottagaren. Detta kan vara fallet när medlen är avsedda att täcka löpande driftkostnader och de utgått med viss periodicitet (se t.ex. domar av KRN den 11 september 1997 i mål nr 4085--4088-1992 och den 28 december 1999 i mål nr 4342--4346-1997).

Vissa lån

Det väsentliga är inte hur en stödform rubriceras. Även om ett stöd har utformats som ett lån kan det anses som ett näringsbidrag. Detta gäller främst då lånet är amorteringsfritt och återbetalning skall ske endast om mottagaren inte uppfyller vissa villkor, vilket vanligen gäller avskrivningslån. Som exempel på näringsbidrag kan nämnas stöd som lämnas i form av lokaliseringsbidrag. Detta stöd kan bli återbetalningspliktigt. Så länge mottagaren av stödet bedriver sin verksamhet ungefär som förutsatts när stödet beviljades behöver stödet inte återbetalas.

Ej avdragsgilla kostnader

Avdragsgilla kostnader

Näringsbidrag är skattefritt om det använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt eller genom årliga värdeminskningssavdrag (22 § 9 anv. p. 3 st. KL). Är utgiften däremot på en gång avdragsgill, utgör bidraget skattepliktig intäkt. Skulle bidraget utbetalas först ett senare beskattningsår än det då avdragsrätten uppkommit, får den skattskyldige efter yrkande i deklarationen uppskjuta avdraget till det år bidraget tas upp som intäkt. Återbetalas ett bidrag som har tagits upp som intäkt får avdrag göras för det återbetalade beloppet (22 § 9 anv. p. 4 st. KL).

**Anläggnings-
tillgångar**

Används näringsbidrag för att anskaffa en tillgång vilken är föremål för årliga värdeminskningssavdrag skall bidraget inte tas upp som intäkt. I stället skall räknas som avskrivningsunderlag den verkliga utgiften minskad med näringsbidraget. Återbetalas bidrag skall motsvarande belopp läggas till avskrivningsunderlaget, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats (22 § 9 anv. p. 5 st KL).

**Omsättnings-
tillgångar**

Används näringsbidraget för att anskaffa lagertillgångar skall den del av anskaffningskostnaden som täcks av bidraget inte räknas med vid värderingen av lagret. Återbetalas bidrag som har använts för att anskaffa lagertillgångar skall det återbetalade beloppet läggas till anskaffningskostnaden (22 § 9 anv. p. 6 st. KL).

**Senareläggning av
redovisning**

Om ett näringsbidrag som har uppburits ett visst beskattningsår skall användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår har den skattskyldige rätt att begära att bestämmelserna i 22 § 9 anv. p. 4-6 st. KL (se redogörelsen ovan) skall skjutas upp till taxeringen för det senare beskattningsåret.

Konstnärsbidrag

Bidrag för personlig verksamhet, exempelvis till konstnär eller författare, betraktas normalt som skattepliktig intäkt, om bidragen beviljats för minst tre år. Om bidrag beviljats för kortare tid betraktas bidraget som ett inte skattepliktigt stipendium, se vidare avsnitt 4.2.4.

Avgångsvederlag

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk är normalt skattepliktigt som intäkt av näringsverksamhet. Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (22 § anv. p. 10 KL).

Som ett led i jordbrukspolitiken har under senare år nya stödformer för jordbrukare införts såsom inkomststöd, omställningsstöd, anläggningsstöd och arealbidrag. RSV har i skrivelser 1990-11-27 (dnr D37-1463-90) och 1992-04-24 (dnr 26651-91/D37) redovisat sin uppfattning om hur sådana stödformer bör beskattas. SRN har i ett förhandsbesked prövat hur beskattningen av röjningsbidrag från EU till äppleodlare skulle ske. SRN konstaterade att röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjningen och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Nämnden fann att reavinstreglerna inte var tillämpliga utan att bidraget i stället skulle ses som ett näringsbidrag, vilket skulle beskattas för det beskattningsår när beslutet om stödet erhöles. RR delade SRN:s bedömning (RÅ 1997 not. 51) De olika stödformerna behandlas närmare i avsnitt 24.1.

11.9 Försäkringsersättningar

Skada på inventarier m.m.

Enligt huvudregeln utgör inte utfallande ersättningar på grund av skadeförsäkringar skattepliktig inkomst. Om försäkringsersättningen utgör kompensation för utebliven skattepliktig intäkt eller för avdragsgill omkostnad i näringsverksamhet är den emellertid skattepliktig. Försäkringsersättning för inventarier, lager och liknande tillgångar blir således skattepliktiga, eftersom köpeskillingen vid en försäljning av motsvarande tillgångar hade utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet (19 § 1 st. 5 ledet KL).

Skada på byggnad

Försäkringsersättning för skada på näringsfastighet är skattepliktig. För att undvika likviditetsproblem för den skattskyldige finns regler som medger att erhållet försäkringsbelopp avsätts till ersättningsfond (avsnitt 15.5). Försäkringsersättning för byggnad som utgör privatbostad är inte skattepliktig.

Skada på markanläggning

För markanläggning gäller motsvarande regler som för näringsfastighet. Eftersom avskrivning numera får göras på hela anskaffningsvärdet skall hela ersättningen räknas som skattepliktig intäkt.

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 anställds liv. Utfallande belopp tillfaller verksamheten.

Ersättning för inkomstbortfall

Försäkringsersättning för utebliven inkomst i näringsverksamhet skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. För engångsersättningar för bortfall av inkomst för all framtid beskattas däremot normalt inte fysiska personer i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr avsnitt 4.2).

Sjukpenning

Sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt AFL eller lagen om yrkesskadeförsäkring m.fl. utgör inkomst av näringsverksamhet om sjukpenningen grundas på inkomst som är hänförlig till näringsverksamheten (22 § anv. p. 11 KL).

Vissa avtalsförsäkringar

Även belopp som utfaller p.g.a. 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 dagersättning från TFA (trygghetsförsäkring vid arbetsskada) (22 § anv. p. 12 KL).

AGS är ett komplement till den allmänna försäkringen och ger ersättning vid sjukdom. Ersättning kan också utgå som komplement till förtidspension eller sjukbidrag (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 ansvarighetsförsäkring 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.

11.10 Diverse intäkter

Schablonintäkt

Vid orealiserade kursvinster på långsiktiga fordringar och skulder skall i vissa fall beräknas en schablonintäkt (avsnitt 15.2.5).

Egenavgifter

Fysisk person får vid taxeringen avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket (23 § anv. p. 19 KL). Det gäller antingen avsättningen avser fulla socialavgifter eller SLF. Medgivet avdrag skall 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 inkomsten av förvärvskällan (22 § anv. p. 13 KL).

Skatter

Avdragsrätt föreligger inte för allmänna, svenska skatter. Restituerade skatter blir därför i normalfallet skattefria. Eventuell ränta på restituerad skatt, ö-skatteränta och restitutionsränta är också skattefria (19 § KL). I vissa fall kan avdrag medges i förvärvskällan för *speciell* skatt eller avgift. Om sådan skatt eller avgift sedermera restitueras, avkortas eller avskrivs utgör beloppet skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där avdraget åtnjuts. Bestämmelsen är tillämplig oavsett företagsform (22 § anv. p. 14 KL).

Gottgörelse ur pensionsstiftelse

Gottgörelse ur pensions- eller personalstiftelse beskattas som intäkt av näringsverksamhet om avdrag har medgetts för avsättning till stiftelsen. Samma sak gäller med vissa begränsningar överskott av medel (disponibla pensionsmedel) som uppstått på skuldkontot "Avsatt till pensioner" (22 § anv. p. 15 KL, avsnitt 14.5.3 och 14.6.3).

Skadestånd

Till skattepliktig intäkt hänförs också skadestånd som inflyter i verksamheten.

Räntefördelning

Beträffande positiv och negativ räntefördelning i näringsverksamhet se avsnitt 16.

11.11 Överlåtelse av näringsverksamhet

11.11.1 Försäljning av enskild näringsverksamhet

När en hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren överlåts behandlas ersättningen för de tillgångar som ingår i verksamheten enligt samma grunder som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av verksamheten som sådan (22 § anv. p. 1 st. 1 KL).

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. Ersättningen för överlåtelsen av själva verksamheten (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 åtnjuts. Har den skattskyldige själv startat verksamheten skall alltså hela beloppet som erhållits vid försäljning av verksamhetens goodwill tas till beskattning. Angående uttag vid försäljning av näringsverksamhet se avsnitt 11.3.2.1.

Änkas försäljning av rörelseinventarier som tillskiftats henne har ansetts utgöra inkomst av rörelse för henne. Försäljningen ansågs utgöra ett led i avvecklingen av den av maken bedrivna rörelsen (RÅ 1971 Fi 1944).

Frågor rörande ombildning av enskild firma till annan företagsform behandlas i avsnitt 25.1.

Egendomslivränta

Fram till den 1 juli 1984 gällde äldre bestämmelser för beskattning av livränta i samband med vissa egendomsöverlåtelser. Om det vid försäljning av rörelse hade överenskommits att betalning skulle erläggas med visst belopp per år under ett visst antal år, i regel minst elva år, eller under säljarens livstid, skulle de årliga utbetalningarna behandlas som livränta eller pension och beskattas hos säljaren i den takt de uppbars. För köparen var de årliga livräntebeloppen avdragsgilla som allmänt avdrag. De äldre bestämmelserna gäller fortfarande ifråga om periodiska utbetalningar på grund av avyttringar som skett före den 1 juli 1984 (jfr avsnitt 4.2.3).

För avtal ingångna fr.o.m. den 1 juli 1984 infördes nya regler som innebar att livränta som utgjorde vederlag vid avyttring av

egendom, inte längre skulle beskattas som inkomst av tjänst. Om man i samband med försäljning av en rörelse kommer överens om att viss del av köpeskillingen skall utgå i form av livränta beskattas denna som inkomst av rörelse. Utbetalaren av sådan livränta medges dock inte avdrag för de periodiska utbetalningarna (46 § anv. p. 5 KL). Beträffande vinstberäkningen i dessa fall anför departementschefen (prop. 1983/84:140 s. 15): "I den mån livränta skulle förekomma framdeles vid överlåtelser av enskilda rörelser får beskattningsfrågorna lösas i praxis med tillämpning av de grunder som allmänt gäller för rörelsebeskattningen". Efter 1990 års skattereform beskattas sådan livränta som inkomst av näringsverksamhet. Reglerna i 46 § anv. p. 5 KL har inte ändrats i samband med nämnda skattereform.

Rätt taxeringsår

Enligt 3 § KL och 12 § BFL har en enskild näringsidkare i princip inte rätt att ha brutet räkenskapsår om han inte erhållit dispens. Om avtal om överlåtelse av näringsverksamhet med kalenderår som räkenskapsår tecknas år 1 med tillträde år 2 kommer därför inkomsten i samband med överlåtelsen att taxeras först år 3. Det gäller oavsett när under år 2 som tillträdet sker. Om näringsfastighet ingår i överlåtelsen kommer dock, när fastigheten ägs av fysisk person eller av ett handelsbolag med fysiska personer som delägare, reavinsten på fastigheten att beskattas år två för de fysiska personerna eftersom sådan vinst skall redovisas i inkomstslaget kapital. Detsamma gäller belopp som återlagts i näringsverksamheten i samband med fastighetsöverlåtelsen.

11.11.2 Försäljning av handelsbolag

Försäljning av handelsbolag kan ske på två sätt. Antingen genom överlåtelse av

andelar i bolaget eller genom överlåtelse av bolagets inkråm, dvs. inventarier, lager och fordringar m.m. Skillnaden mellan de olika metoderna är från skattesynpunkt stor.

Försäljning av andel

Om delägare som är fysisk person säljer sin andel i bolaget sker i regel beskattningen i inkomstslaget kapital. Under vissa förutsättningar skall emellertid överlåtaren vid avyttring av andel i handelsbolag beskattas i näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 21.6. Om delägaren är aktiebolag eller ekonomisk förening sker beskattning däremot i inkomstslaget näringsverksamhet.

Försäljning av inkråm

Om handelsbolaget säljer inkråmet framkommer eventuell vinst i bolagets räkenskaper och beskattas sedan hos delägarna i vanlig ordning. Försäljningen betraktas som ett led i bolagets verksamhet. Visserligen blir handelsbolaget som sådant kvar i delägarnas hand även efter en sådan försäljning, men sedan tillgångarna väl sålts, kan bolaget likvideras. Upplösning av handelsbolag jämföras med avyttring och medför skattekonsekvenser (24 § 2 mom. 3 st. SIL).

Se vidare avsnitt 21 om beskattning av handelsbolag och avsnitt 10 om möjligheterna att erhålla kvoterat avdrag för underskott i de två fallen.

Frågor rörande byte av företagsform från verksam i handelsbolag till annan företagsform behandlas i avsnitten 25.2-25.3.

11.11.3 Äganderättsövergång genom bodelning, gåva och arv

**Partiell
överlåtelse
genom gåva och
bodelning**

Av 22 § anv. p. 1 a st. 2 KL (se avsnitt 11.3.2) framgår att de uttag av varor och inventarier m.m. som en näringsidkare gör ur sin verksamhet beskattas till marknadsvärdet som intäkt av näringsverksamhet. I de fall näringsidkaren skänker gåvor till föreningar m.m. och gåvan består av varor eller produkter i verksamheten beskattas givaren som för intäkt av näringsverksamhet för de ur verksamheten uttagna produkterna. Om en fysisk person eller ett dödsbo ger bort en byggnad som utgör anläggningstillgång i näringsverksamhet sker ingen uttagsbeskattning eftersom det vederlag som skulle ha erhållits vid en försäljning inte skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet.

**Total överlåtelse
genom gåva och
bodelning**

I de fall hel näringsverksamhet överlåtes genom bodelning eller gåva utlöser detta vanligen inte beskattning, varken hos givaren eller mottagaren, om mottagaren övertar givarens skattemässiga restvärden. I de fall mottagaren skriver upp tillgångarnas värde beskattas mottagaren för det belopp med vilket uppskrivning sker eftersom motsvarande inkomst i annat fall hade blivit obeskattad (jfr RÅ1959 ref. 10).

**Äganderättsöver-
gång genom arv**

Dödsbo efter person som avlidit under beskattningsåret taxeras för såväl den avlidnes inkomster som all inkomst som ingått till dödsboet efter dödsfallet.

För dödsbo som fortsätter den avlidnes näringsverksamhet, skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt i huvudsak samma grunder som gällt för den avlidne. Den skattemässiga behandlingen av underskott i dödsbon behandlas i avsnitten 1.8.3 och 1.8.4.

Dödsboet kan medges avdrag för lön till den avlidnes anhöriga utan hinder av de i 20 § KL stadgade restriktionerna i detta hänseende. Vad som var inventarier eller varulager i den avlidnes näringsverksamhet är fortfarande inventarier resp. varulager i dödsboets näringsverksamhet. De i beskattningshänseende gällande värdena på lager, fordringar och inventarier m.m. ändras inte genom dödsfallet.

Om dödsboet avvecklar eller överlåter näringsverksamheten skall inkomstberäkningen ske efter de grunder som skulle ha gällt för den avlidne (RN 1955 nr 4:2).

Har efterlevande make före dödsfallet drivit viss näringsverksamhet, i vilken den avlidne maken inte deltagit, och den avlidne makens näringsverksamhet drivs även efter dödsfallet, torde man i allmänhet kunna räkna med att det är den efterlevande maken och inte dödsboet som driver näringsverksamheten (RÅ 1968 ref. 59 och RÅ78 1:70).

I vissa fall kan verksamhet, som i beskattningshänseende hänförs till näringsverksamhet, anses vara av så personlig art, att näringsverksamheten upphör i och med dödsfallet. Så kan vara fallet beträffande konstnärs verksamhet. Utgivande av avliden författarens skrifter o. d. anses däremot i allmänhet vara intäkt av näringsverksamhet (RÅ 1942 ref. 9, RÅ 1966 Fi 243-244, R77 1:18).

Enmansdödsbon

Ett enmansdödsbo anses normalt upplöst när boutredningen är avslutad, vilket enligt praxis anses vara fallet när bouppteckningen registrerats (RÅ83 1:39). Det bör därför inte godtas att näringsverksamhet redovisas av enmansdödsbo för tid efter det att bouppteckningen registrerats. Om näringsverksamheten inte avvecklats dessförinnan, får den normalt anses bedriven av arvingen personligen.

Ett arvskifte föranleder inte i och för sig någon inkomstbeskattning för dödsboet. Frågan om eventuell inkomstbeskattning för arvtagare blir beroende av om de skiftade tillgångarna fortfarande kan anses ingå i näringsverksamhet eller inte.

Om dödsbodelägare vid arvskifte tillskiftas näringsverksamhet och fortsätter att driva denna, beskattas han för inkomst av näringsverksamheten. Ingångsvärden och avskrivningsunderlag på tillgångarna i verksamheten skall överensstämma med värdena enligt dödsboets sista balansräkning.

Har en dödsbodelägare däremot förvärvat egendom från dödsboet genom ett från arvskiftet fristående köp, har endast så stor del av egendomen som motsvarar delägarens andel i boet ansetts förvärvad genom arv, medan återstoden ansetts förvärvad genom köp (RÅ 1953 not. Fi 774, RÅ81 1:76, RÅ84 1:92, RÅ 1989 ref. 32).

Detta har ansetts gälla även när köpet skett i nära anslutning till det efterföljande skiftet (RÅ 1966 not. Fi 506).

Exempel

M har avlidit tidigare. Nu har också maken H avlidit. De efterlämnar fem gemensamma barn. Ett av barnen köper före arvskiftet fastighet och

rörelse av dödsboet.

För köparen skall 4/5-delar anses förvärvade genom köp och 1/5-del genom arv.

Dödsboet skall anses ha avhänt sig egendomen till 4/5-delar genom oneröst fång och till 1/5-del genom benefikt fång. Dödsboet skall till beskattning ta upp 4/5-delar av uppkommen reavinst resp. vinst i näringsverksamheten p.g.a. överlåtelsen.

Försäljning efter arvskifte

Om dödsboets tillgångar skiftas och dödsbodelägare därefter säljer de tillskiftade tillgångarna, skall de för inkomst av näringsverksamhet gällande reglerna tillämpas endast om dödsbodelägaren kan anses fortfarande bedriva näringsverksamhet eller tillgångarna vid försäljningstillfället alltså anses tillhöra näringsverksamheten.

Återgång av arvskifte

Genom ett arvskifte hade vissa fastigheter kommit att samägas. Samägarna till fastigheterna avsåg att byta egendom så att varje fastighet skulle komma att ägas av endast en person. RR ansåg att bytena föranledde reavinstbeskattning. Detta gällde även om byteshandlingen rubricerades som en återgång av arvskifte (RÅ 1990 not. 329).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 12 - Kostnader i näringsverksamhet

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

20 och 23 §§ KL
2 § 16 mom. SIL
prop. 1989/90:110 s. 591-592, 610-612, 648-649,
665-671, SkU30
SOU 1989:34 s. 231-236
prop. 1996/97:154 s. 23-34, bet. 1997/98:SkU2

Sammanfattning

Alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är i princip avdragsgilla. Särskilda regler gäller i vissa fall, t.ex. för resor till arbetet med egen bil och för representation. De s.k. stoppreglerna i 32 § anv. p. 14 KL har ett korresponderande avdragsförbud för fåmansföretag i 2 § 13 mom. SIL.

Disposition

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. Vissa slag av kostnader ägnas större omfattning, t.ex. personalkostnader i avsnitt 12.2 och värdeminskning på inventarier i avsnitt 12.18.

Avdrag för kostnader för anställdas och för näringsidkarens egen pensionering behandlas i kapitel 14. Löpande beskattning av näringsfastighet behandlas i avsnitt 6.4. Specifika frågor för jord- och skogsbruk finns i

avsnitt 24.1 och 24.2 och beskattningen av aktiebolag behandlas utförligare i kapitel 19.

12.1 Allmänt

Nettoinkomstbeskattning

Den allmänna principen för rätt till avdrag för kostnader är, med vissa undantag, att alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är avdragsgilla. Denna allmänna regel, som finns intagen i 20 § KL, gäller varje särskild förvärvskälla inom alla inkomstslag.

Den skattskyldiges personliga levnadskostnader är enligt huvudregeln inte avdragsgilla (20 § 2 st. KL).

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 (se vidare avsnitt 16).

Från och med den 1 juli 1999 föreligger ett uttryckligt förbud att dra av muta eller annan otillbörlig belöning (20 § KL).

De speciella regler som gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 23 § KL med anvisningar.

Avdrag medges enligt 23 § KL för allt som är att hänföra till kostnader i verksamheten, dvs. kostnader för att förvärva och behålla intäkterna i näringsverksamhet.

Avdragsförbudet för kapitalförluster har utmönstrats ur lagtexten. I stället anges i 23 § anv. p. 1 KL att avdrag medges för förluster som uppkommit i verksamheten, om inte särskilda skäl mot avdraget föreligger. (För en utförlig redovisning av begreppet kapitalförlust se "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet

vid 1998 års taxering" del 2 s. 839 ff).

12.2 Personalkostnader

12.2.1 Allmänt

Som framgår av 23 § anv. p. 1 KL är kostnader för personal avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Till personalkostnader räknas löner, andra ersättningar och förmåner, personalvårdskostnader samt lönebikostnader. Pensionskostnader behandlas separat (avsnitt 14).

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 50 öre per kilometer. Också de flesta förmåner som har samband med anställning likställs med lön. Det innebär att de precis som vanlig kontantlön skall ingå i underlaget för socialavgifter samt att preliminärskatteavdrag skall göras.

12.2.2 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 22.3).

Löner i förvaltningsföretag

Numera skall enhetliga regler gälla för aktiebolag och andra proportionellt beskattade subjekt både i fråga om skattesatsens storlek och i fråga om principerna för inkomstberäkningen. Sålunda bör avdragsrätten för löner och andra personalkostnader bedömas efter samma principer oavsett vad näringsverksamheten avser. Någon särbehandling av förvaltande företag i detta hänseende skall alltså inte ske.

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 den 1 november året före taxeringsåret inte fyllt 16 år (jfr dock kapitel 13).

Kostnader för hälso- och sjukvård

Avdrag för kostnader på sjukvårdsområdet får göras för *icke* offentligt finansierad sjukvård och tandvård, 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, tandvård 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 skall 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 (23 § anv. p. 34 KL).

En *arbetsgivare* får däremot enligt de nya reglerna 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 vilka 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. RR medgav avdrag för kostnaderna med motivering att julpaketen haft mindre värde och utgått till samtliga anställda i bolaget. I vad mån värdet av julpaketen var skattepliktigt för de anställda hade RR inte anledning bedöma (RÅ 1963 Fi 1863).

Det förekommer inte sällan att värdet av sådana gåvor, som normalt skall beskattas hos den anställda, i stället redovisas som inte avdragsgill kostnad i näringsverksamheten med motivering att den anställda därigenom skall slippa beskattning av gåvan. Någon sådan valmöjlighet finns inte. Beskattningen av den anställda är oberoende av bolagets dispositioner (jfr RSV S 1998:40).

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 anställde beskattades för motsvarande belopp (RÅ 1957 Fi 260 och 261).

I de fall delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag köper egendom från företaget till underpris gäller särskilda regler (avsnitt 22.4).

Fri och delvis fri bostad

Förmån av fri eller delvis fri bostad är skattepliktig för den anställde. Fastighet som används som personalbostad utgör normalt näringsfastighet och anses i sådant fall ingå i förvärvskällan. Kostnaderna för fastigheten är då avdragsgilla i näringsverksamheten.

Fri hemdator

Förmån av fri hemdator är skattefri för den anställde, om erbjudandet riktat sig till hela personalen. Arbetsgivaren har rätt till avdrag för kostnader i form av värdeminskningssavdrag.

Traktamentersättningar

Traktamentersättningar som utbetalas till anställda är avdragsgilla i näringsverksamheten. I den mån utbetalda ersättningar överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställde under inkomst av tjänst är ersättningarna emellertid enligt UBL 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 p.g.a. socialavgifterna får emellertid frågan i vad mån den anställde är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader respektive för resor med egen bil i tjänsten betydelse vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för arbetsgivaren. Jfr avsnitt 4.4.2.2 och 4.4.3.

För traktamentsersättningar som utbetalas till företagsledare m.fl. i fåmansföretag gäller särskilda regler avseende bevarande av verifikationsmaterial m.m. (avsnitt 3.10).

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 4.3.3.10 och 12.16). En delägare i HB som beskattas för bilförmån och själv svarat för drivmedelskostnaderna vid tjänsteresor, får avdrag för dieselolja med 50 öre per kilometer och för annat bränsle med 80 öre per kilometer (23 § anv. p. 32 KL).

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 RSV S 1998:40).

Rätt beskattningsår

Vilket beskattningsår lönekostnader skall hänföras till följer av bokföringsmässiga principer, vilket innebär att avdrag medges för ersättning som intjänats av de anställda. 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.

12.2.3 Vinstandelsstiftelse

En vinstandelsstiftelse syftar vanligen till att de anställda vid ett visst företag skall 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 skall 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 (RÅ85 1:18).

Även fåmansbolag har avdragsrätt för överlämnade medel till vinstandelsstiftelse (RÅ84 1:72 I). Jämför dock med RÅ 1986 not. 374 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 förhandsbeskedet 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. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

Enligt bokföringsnämndens uttalande U 88:1 skall företags kostnad för vinstdelningen redovisas det år då vinsten har uppstått.

Sista dag för inbetalning

Kostnaden för en beslutad avsättning till vinstandelsstiftelse reserveras normalt i bokslutet som en personalkostnad. Överföring till stiftelsen skall göras senast den dag då företagets deklaration för beskattningsåret skall ha avlämnats. I enstaka fall kan det förekomma att medlen inte kan överföras till stiftelsen förrän efter deklarationstidpunkten. Det kan inträffa om bolagsstämman ligger efter senaste anståndstidpunkt för avlämnande av deklaration och det är bolagsstämman som beslutar om avsättning till stiftelsen. RSV anser att avdrag för avsättningen i dessa fall bör medges under förutsättning att medlen överförs till stiftelsen i omedelbar anslutning till bolagsstämman.

Rättsfall

Frågan om avdragsrätt har, förutom i ovan angivna rättsfall, prövats i bl.a. följande rättsfall

- RÅ83 ref. 1:9 (ej avdrag)
- RÅ84 ref. 1:72 II (ej avdrag)
- RÅ85 ref. 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 erlägga arbetsgivaravgifter. Beloppen var pensionsgrundande.

För att stimulera det sparande som vinstandelssystem innebär beslutade statsmakterna att socialavgifter från och med 1 januari 1992 inte skall 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.

(3 kap. 2 § st. 2 AFL).

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

Från och med den 1 januari 1997 gäller att SLF skall tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse (prop. 1996/97:21).

12.2.4 Personalvård

Bidrag till personalsammanslutningar

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 (jfr avsnitt 14.10.2).

Bidrag och gåvor till likartade föreningar med medlemmar utanför personalkretsen eller kostnader för anläggningar av personalvårdande 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).

Se även avsnitt 12.3 och 12.9 nedan.

12.2.5 Lönebikostnader

Arbetsgivaravgifter

För arbetstagare som vid årets ingång är *under 65 år* skall arbetsgivare erlagga avgifter enligt SAL för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål. Arbetsgivaravgifterna består av sjukförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsskadeavgift, arbetsmarknadsavgift och föräldraförsäkringsavgift.

Beträffande hur dessa beräknas, se avsnitt 1.9 och broschyren Källskatt och arbetsgivaravgift (RSV 401 utgåva 10). De egentliga arbetsgivaravgifterna uppgick under 1999 till 25,02 % av underlaget.

Allmän löneavgift

En arbetsgivare skall också varje år betala allmän löneavgift. Avgiften uppgick under 1999 till 8,04 % och beräknas på samma underlag som gäller vid beräkning av efterlevandepensionsavgiften (1 § LAL).

Avgiftsunderlag

Underlaget för avgifterna utgörs av summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete (dock inte pension) eller andra skattepliktiga förmåner. Med lön likställs kostnadsersättning som överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställda eller för uppdragstagaren under inkomst av tjänst. Avgifter skall således t.ex. betalas på bilersättning till den del den överstiger 1 kr 50 öre per kilometer samt på ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som inte varit förenad med övernattnings. I underlaget ingår inte ersättning till en arbetstagare om den inte uppgått till 1 000 kr under året.

SLF

För arbetstagare som vid årets ingång är 65 år *eller äldre* skall arbetsgivaren i stället för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift betala särskild löneskatt med 24,26 %. Bestämmelserna härom finns i SLFL. Underlaget beräknas på motsvarande sätt som underlaget för arbetsgivaravgifter.

Uppbörd

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 skall 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.

12.2.6 Kostnader för anställdas pensionering

En arbetsgivare är i princip berättigad till avdrag utan beloppsgräns för direktutbetalda

pension till tidigare anställda i verksamheten. Det vanligaste är dock att arbetsgivaren i förväg har tryggt pensionen till den anställde. Detta kan ske genom att arbetsgivaren antingen köper tjänstepensionsförsäkring, gör avsättning till skuldkonto i balansräkningen (Avsatt till pensioner) eller gör avsättning till pensionsstiftelse. För sådana premier för tjänstepensionsförsäkringar eller sådana avsättningar är arbetsgivaren berättigad till avdrag inom vissa beloppsgränser. Dessa är bestämda så att avdrag endast medges i den mån ett verkligt pensioneringsbehov föreligger. Närmare redogörelse för kvalitativa och kvantitativa regler för avdragsrätten m.m. lämnas i avsnitt 14.

SLP

Arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, premier för egenföretagares egna pensionsförsäkringar och inbetalningar till eget pensionssparkonto beläggs med SLP. Se vidare avsnitt 33.1. För pensionsutfästelser som tryggas tas skatten ut vid tryggandet. Otryggade pensionsutfästelser beläggs med särskild löneskatt i samband med utbetalningen.

Avdrag för SLP

SLP är avdragsgill enligt 23 § anv. p. 23 KL. Eftersom inkomst av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, skall SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper. Jämförelse kan i detta hänseende göras med statlig fastighetsskatt för näringsfastighet.

12.3 Representation

Allmänt

Begreppet representation saknar en bestämd definition i skattelagstiftningen. 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 förmånsbeskattning, inte kurser, konferenser och liknande arrangemang.

Enligt bestämmelserna i 20 § anv. p. 1 KL medges avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé inte med större belopp än 90 kr per person. RSV har i RSV S 1997:2 utfärdat rekommendationer om avdrag för utgifter för representation m. m.

I 20 § anv. p. 1 st. 3 KL har uppställts vissa rekvisit för när utgifter för representation skall anses som omkostnader i förvärvskälla (RÅ80 1:38).

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 e.d.

Enligt RSV:s rekommendationer skall 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.

Enligt RSV:s rekommendationer bör till affärsförhandlingar 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.

Enligt RSV:s rekommendationer bör försiktighet iakttagas även vad avser 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 skall 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, RÅ 1970 Fi 15).

Avdragsramar

Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § KL medges inte avdrag i det enskilda fallet med större belopp än som kan anses skäligt. Den enda representationskostnad som direkt beloppsbestäms i KL är kostnad för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé. För all annan representation begränsas alltså beloppet enligt lagen endast av ordet "skälig". Emellertid finns i RSV:s rekommendationer ytterligare som "skäliga" föreslagna belopp.

Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges alltså inte med större belopp än 90 kr per person. Av fjärde stycket i anvisningspunkten framgår att avdragsramen 90 kr avser pris exklusive mervärdesskatt för den som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. För övriga ökas avdragsramen med mervärdesskatt

(90 kr plus mervärdesskatt).

Måltidsutgifterna bör till huvudsaklig del gå åt för att täcka kostnaderna för mat (se bet. 1995/96:SkU20 s. 48). Avdragsramen får inte överskridas. Den gäller t.ex. även vid representation gentemot utomnordiska gäster (se prop. 1995/96:152 s. 80).

Enligt RSV:s rekommendationer bör vid intern representation avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges med samma belopp som vid extern representation (90 kr/90 kr plus mervärdesskatt). Avdrag bör dock, när representationen avser andra måltidsutgifter än lunch, middag eller supé medges med högst 60 kr per person.

Skälig avdragsgill kostnad t.ex. för teaterbiljett eller, vid extern representation, för greenfee vid golfspel anses enligt rekommendationerna vara högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person.

Avdragsramen bör tillämpas vid varje representationstillfälle för sig. En billig representation vid ett tillfälle bör således inte få kvittas mot representation vid annat tillfälle, där utgiften överstigit avdragsramen.

Lyxbetonad representation

Att avdragsrätten är begränsad till skälig kostnad innebär att avdrag inte medges för lyxbetonad representation. Enligt RSV:s rekommendationer kan lyxbetonad representation anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål (jfr avsnitt 12.9 och RÅ 1983 1:22, älgjakt samt RÅ 1970 ref. 21, havskryssare).

Demonstrationer och visningar

Vid PR-verksamhet som exempelvis demonstrationer och visningar bör enligt rekommendationerna avdrag medges i den mån fråga är om enklare förtäring 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 RSV:s rekommendationer 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 detta utesluter eller reducerar avdragsrätten. För företagets kringkostnader vid personalfest bl.a. lokalhyra, utgifter för musikunderhållning eller uppträdande bör avdrag medges med skäligt belopp enligt rekommendationerna dock högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Personalfest bör inte förekomma oftare än högst två gånger per år för att utgiften skall vara avdragsgill. Inbjuds anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare till personalfest, medges även avdrag för den andelen av utgiften som belöper på dessa personer.

Styrelsesammanträde m.m.

Enligt RSV:s rekommendationer bör som avdragsgill representationskostnad inte räknas utgifter för måltider i samband med styrelsesammanträde, 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 (avsnitt 12.2.2).

För att avdrag skall 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 RSV:s rekommendation vara högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar medges inte.

12.4 Ökade levnadskostnader

Enligt 20 § KL medges inte avdrag i någon förvärvskälla för personliga levnadskostnader. I likhet med vad som

gäller för anställda kan dock näringsidkare i vissa fall medges avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättningar utanför den vanliga verksamhetsorten.

Verklig fördyring

För inkomstslaget näringsverksamhet finns inte, utom såvitt gäller yrkesfiskare (se nedan), några regler om avdragsrätt för ökade levnadskostnader som motsvarar dem, som enligt 33 § KL gäller för tjänst (se avsnitt 5.4.3). Sådan avdragsrätt får dock anses föreligga utifrån den allmänna grundregeln att allt som är att anse som driftkostnad är avdragsgillt i inkomstslaget näringsverksamhet om inte annat särskilt stadgats. Avdragsrätten i näringsverksamhet gäller den verkliga fördyringen.

I praktiskt taxeringsarbete har man vid beräkning av egenföretagares fördyring ofta sett till storleken av de schablonmässiga avdragen för ökade levnadskostnader i inkomstslaget tjänst (se RSV S 1998:39). Med hänsyn till att någon fördyring vid endagsförrättningar inte anses uppkomma för anställd och avdrag inte medges för privata levnadskostnader, bör inte heller egenföretagare medges avdrag efter någon form av schablon vid endagsförrättningar. Avdrag bör medges endast för styrkt *merkostnad* som är direkt föranledd av själva förrättningen i näringsverksamheten. I praktiken torde därmed förutsättningar oftast inte finnas att medge egenföretagare avdrag för ökade levnadskostnader vid endagsförrättningar.

Även när förrättningen varit förenad med övernattningsgästning gäller att det endast är *merkostnaderna* till följd av förrättningen som är avdragsgilla. För att avdrag skall kunna ges skall egenföretagaren kunna visa att merkostnader uppkommit och styrka dessas storlek.

Vanliga verksamhetsorten

För inkomstslaget tjänst finns en definition av vad som menas med den vanliga verksamhetsorten (33 § anv. p. 3 KL). Även om definitionen av den vanliga verksamhetsorten formellt gäller inkomstslaget tjänst bör den kunna tillämpas analogt inom inkomstslaget näringsverksamhet (jfr avsnitt 5.4.3.1).

Yrkesfiskare

För yrkesfiskare finns en särskild lagregel om avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid fiske utanför hemorten (23 § anv. p. 29 KL). I den föreskrivs att avdrag endast medges om fiskeresan varit förenad med övernattningskostnader.

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. om avdrag för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare fr.o.m. kalenderåret 1994, RSV S 1994:23 (jfr prop. 1989/90:110 s. 670).

12.5 Organisationskostnader m.m.

12.5.1 Allmänt

I taxeringshänseende är det viktigt att skilja mellan

- icke avdragsgilla organisationskostnader
- utgifter i näringsverksamheten före dess påbörjande, vilka är begränsat avdragsgilla enligt en specialbestämmelse i 23 § anv.p. 26 KL samt
- avdragsgilla organisationskostnader i en pågående närings- verksamhet.

De avdragsgilla organisationskostnaderna kan i sin tur delas in i två grupper beroende på om de är balansgilla enligt antingen BFL

eller ÅRL eller inte balansgilla alls.
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. Fr.o.m. 1999 års taxering medges avdrag för vissa förvaltningskostnader som tidigare inte varit avdragsgilla (2 § 16 mom. SIL). Aktiebolag medges avdrag för kostnader för förändring och förvaltning av bolagets kapital. Enligt Regeringsrättens dom 1999-03-01, mål nr 7333-1998, 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 skall bedömas utifrån vad som gäller för representationskostnader.

Utgifter för forskning och utveckling (avsnitt 12.5.5) kan ibland vara att hänföra till organisationskostnader.

Även utgifter för datorprogram kan i vissa fall vara att hänföra till organisationskostnader. Sådana kostnader behandlas i avsnitt 12.5.6.

12.5.2 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 icke avdragsgilla organisationskostnader räknas normalt stämpel-, registrerings-, annons-, garanti- och andra kostnader vid aktiebolagsbildning. Till icke 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). Däremot har sådana bolag enligt RSV:s uppfattning inte rätt till avdrag för de start- och marknadsföringskostnader som uppkommer vid bildandet och marknadsföring i samband med försäljning av dem.

12.5.3 Avdrag i efterhand

En skattskyldig som driver näringsverksamhet har i vissa fall rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före verksamhetens påbörjande (23 § anv. p. 26 KL).

Det är viktigt att slå fast när näringsverksamheten skall 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 (avsnitt 12.5.2).

Har avdrag för utgiften redan gjorts i annan förvärvskälla är avdragsrätt utesluten. Avdraget skall vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförts näringsverksamheten. Avdraget skall också minskas i den mån inkomster 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 skall visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger (23 § anv. p. 26 st. 3 KL).

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 (avsnitt 10.4.3).

12.5.4 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 nästa avsnitt.

Aktivering

Om organisationsutgifterna är av väsentligt värde för verksamheten också under kommande år får de enligt 17 § 2 st. BFL och 4 kap. 2 § ÅRL aktiveras. För att utgifterna skall 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 t.ex. när det gäller utgifter för reklam.

I specialmotiveringen till 17 § 2 st. 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 skall få tas upp som anläggningstillgång krävs att de skall 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 skall 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".

Departementschefen konstaterade också att eftersom ifrågavarande utgifter klassificeras som anläggningstillgångar, följer det av

15 § 1 st. BFL att kostnader som inte tagits upp i första balansräkningen efter det att de uppkommit, senare inte får 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 BFL:s och ÅRL:s krav för aktivering är uppfyllda. Som framgår ovan är grundförutsättningarna att det verkligen är fråga om organisationsutgifter och att de har ett väsentligt värde för kommande år. Avskrivningar skall göras i överensstämmelse med god redovisningssed och skall 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 reavinst 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 planerat utvecklingsbolag (RÅ 1973 A 118).

12.5.5 Speciellt om forskning och utveckling

Avdrag medges för kostnader för forskning och utveckling (FoU) om arbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Även kostnader för att få information om sådan FoU är avdragsgilla. Avdragsrätten avser både egen FoU-verksamhet och kostnader för anskaffning av FoU-resultat från utomstående (23 § anv. p. 24 KL). Till extern FoU hör bl.a. bidrag till utvecklingsbolag och forskningsinstitut. Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning samt 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.

Föredragande statsrådet har uttalat (prop. 1989/90:110 s. 612) att praxis beträffande avdragsrätten är generös. I sammanhanget har föredragande statsrådet hänvisat till utgången i några rättsfall (RÅ 1973 A 118, RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440).

Samband

Det bör påpekas att de avgöranden som föredragande statsrådet 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 medgavs ICA AB avdrag för bidrag till Cancerfonden för forskning inom området cancer - kosthälsa. I RÅ 1990 ref. 114 däremot vägrades ett aktiebolag (fåmansföretag) som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning avdrag för donation till en stiftelse för cancerforskning. RR 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 RÅ84 Aa 85 och Aa 112).

Bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum

Eftersom avdragsrätt för bidrag till Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum normalt inte skulle kunna komma ifråga enligt reglerna i 23 § anv. p. 24 KL, har föreskrifter därom tagits in i särskild lag (SFS 1990:696). Sådana bidrag är generellt avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

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 skall 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.

12.5.6 Speciellt om datorprogram m.m.

I takt med att datoriseringen i samhället ökar, ökar också företagens utgifter för bl. a. datorprogram. För användaren utgör utgifterna för datorprogram ofta en väsentlig del av investeringen i ett datorsystem. För den som tillverkar datorprogram för försäljning m.m. pågår utvecklingsarbetet i regel över flera år, innan programmet går att sälja eller exploatera på annat sätt.

Användarens kostnader

Frågan hur utgifter för datorprogram för användare skall behandlas skattemässigt har prövats av RR (RÅ83 1:29). RR 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 U88:16) skall utgifter för datorprogram hos den slutlige användaren som huvudregel kostnadsföras löpande. Sådana utgifter skall 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, punkt 12-15).

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 rörande kostnader för FoU (BFN R 1). Även för dessa utgifter är alltså huvudregeln att de skall kostnadsföras löpande. Ett grundläggande villkor för aktivering är enligt 17 § BFL och 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".

12.6 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, om inte flyttningen är att jämställa med startande av näringsverksamhet (RÅ 1971 ref. 52).

Det utvidgade reparationsbegreppet

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader. Detta torde gälla antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. kostnader för flyttning och omdisponering 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 omdisponering av ekonomibyggnad avdragsgilla, t.ex. vid omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärder som upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (23 § anv. p. 3 KL, se vidare avsnitt 6.4.3).

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. RR ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som skall hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningssavdrag för inventarier.

12.7 Kostnader för 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. Har varor e.d. överförts till förvärvskällan från en annan förvärvskälla får som utgift behandlas belopp som redovisats som intäkt i den andra förvärvskällan (23 § anv. p. 2 KL).

Reglerna i 24 § KL med anvisningar innebär

att verksamhetsresultatet inte omedelbart får minskas med hela anskaffningskostnaden för råvaror och förbrukningsartiklar m.m. Detta beror på att man vid inkomstberäkningen skall 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 utrangerade eller förbrukningsartiklarna har förbrukats.

12.8 Studie- och konferensresor samt kurser

Det saknas särskilda bestämmelser om avdrag för studie- och konferenskostnader m.m. Avdragsrätten för sådana kostnader får därför prövas utifrån de allmänna bestämmelserna i 20 § 1 st. och 23 § KL.

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 dock i denna del bli allt mer restriktiv på så sätt att domstolarna vid blandade kostnader helt har vägrat avdrag för kostnaderna (jfr t.ex. RÅ80 Aa 147 och RÅ79 1:10 I, som 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 RR-avgöranden om studieresor och konferensresor för enskilda näringsidkare eller företagsledare i fåmansföretag.

I RÅ 1972 Fi 616 (=RRK R72 1:27) var en enskild näringsidkares (pålsvaruhandlares) och hans hustrus studieresa till bl.a. USA

föremål för RR:s bedömning. De avdragsgilla kostnaderna uppskattades på skälig grund till hälften av kostnaderna för makarnas resa.

I RÅ80 1:81 ansågs kostnaden för en studieresa till USA inte vara avdragsgill för två makar som bedrev jordbruksverksamhet. Här ingick rekreationsinslag och sambandet mellan resan och den bedrivna näringsverksamheten ansågs inte tillräckligt starkt.

I RÅ83 1:78 I har RR 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.

Bedömnings- grunder

"För att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostats av bolaget ej skall i sin helhet 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 skall tagas till frågan om resedeltagarens beskattning. Prövningen får då ske efter en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

Rekreatoinsinslag m.m.

Vid den prövning som nu sagts kommer i betraktande i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling t.ex., särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en studieresa av det slag och den omfattning varom fråga är, bör någon förmånsbeskattning inte komma 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 rekreatoinsresa 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 med ändock inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden."

Sammanfattningsvis krävs för att kostnader

för studie- och konferensresor samt kurser skall 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 skall sambandet mellan innehållet i denna och näringsverksamhetens inriktning vara sådant att deltagandet framstår som ekonomiskt motiverat. Är informationen motiverad men rekreativinslaget något för stort kan avdrag för en andel av resekostnaderna medges.

För kulturarbetare finns särskild reglering (23 § anv. p. 28 KL, se avsnitt 24.6.3).

12.9 Sponsring

Reklam har traditionellt sett bestått av annonser i tidningar, skyltar och bioreklam m.m. Med tiden har en utvidgning skett av det sätt på vilket företag sprider sitt eller sin produkts namn. Ett sätt är att lämna ekonomiskt stöd till verksamheter eller personer. Företeelsen brukar kallas sponsring och den som lämnar stödet sponsor.

Den sponsring som förekommer går huvudsakligen till idrottsrörelsen. Det förekommer också att kulturen sponsras. Sponsorerna motiverar bidragen med att de skall ge dem utbyte i form av reklam, goodwill eller annat som leder till ökade intäkter etc. Att sponsringen skall verka resultatbefrämjande är en förutsättning för att bidragen skall vara avdragsgilla.

Någon särskild lagreglering avseende avdragsrätt för vad som brukar benämnas sponsring finns inte. Från senare år finns få avgöranden i högsta instans om sponsring. Ett flertal KR-domar finns dock. För att bedöma om avdragsrätt föreligger måste man gå till de allmänna bestämmelserna i 20 § KL. För att sponsringen skall vara

avdragsgill krävs att fråga är om egentlig driftkostnad i näringsverksamheten. Sponsorn måste alltså erhålla något i motprestation som kan verka resultatfrämjande i näringsverksamheten. 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 RR "kunde få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter", men däremot inte för ett bidrag till Industriförbundet för utredning angående skadeverkningar av nedskräpning, eftersom detta projekt var av 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 verksamhet och de ifrågavarande utbetalningarna att dessa får såsom driftkostnader avdragas...". I RÅ 1977 Aa 4 förvägrades ett industriaktiebolag avdrag för ett engångsbidrag till anordnande av ett bruksmuseum. Av praxis framgår således att det ligger ett krav på samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Att kravet på samband kan vara olika stort beroende på sponsringens inriktning visas nedan.

För den skatterättsliga bedömningen är det alltså väsentligt att man i det enskilda fallet prövar vad sponsringen kan hänföras till för slag av kostnad och om sponsorn erhållit en motprestation. I princip kan kostnader för sponsring hänföras till antingen reklamkostnad, representationskostnad, personalkostnad, kostnad för forskning och utveckling eller till icke avdragsgill gåva.

Gränsdragning mot gåva

Vid bedömning av avdragsrätten för sponsring är gränsdragningen mot gåva av avgörande betydelse eftersom gåvor inte är avdragsgilla (20 § 2 st. KL). Riksdagen har hittills avslagit de motioner som väckts om avdragsrätt för gåvor till allmännyttiga ändamål. En sponsring helt utan motprestation får anses som gåva och är då inte avdragsgill för sponsorn. 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 skall hänföras till gåva.

Den viktigaste motprestationen till sponsringen är många gånger att sponsorn associeras med olika mer eller mindre väl avgränsade företeelser m.m. som kan verka positivt för sponsorns anseende hos en viss målgrupp.

Motprestationens art

Förekomsten av motprestationer och arten av dessa styr hur sponsringen skall rubriceras i kostnadshänseende och blir därmed avgörande för avdragsrätten. I många fall är motprestationen sammansatt. Det förekommer t.ex. att en idrottsförening erbjuder sponsorpaket som innehåller allt från reklamskyltar till fribiljetter. Avdrag som driftkostnad kan då inte utan vidare ges för hela sponsringen. Varje del i paketet måste bedömas för sig och hänföras till rätt slag av kostnad. Detta är nödvändigt eftersom olika avdragsregler gäller för olika kostnadsslag. För att avdrag skall medges får inte den lämnade redogörelsen av den erhållna motprestationen vara för allmänt hållen.

Reklam- eller PR-kostnad

I de fall motprestation utgått 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. Inte heller för sådana marknadsföringskostnader finns uttryckliga regler i KL. Avdragsrätten måste därför bedömas med utgångspunkt i det allmänna stadgandet i 20 § 1 st. KL. Av bestämmelsen följer att det måste finnas ett samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen för att kostnaden för sponsringen skall vara avdragsgill som marknadsföringskostnad. Praxis visar att publiciteten tillmätts avgörande betydelse. I praxis synes det finnas ett krav på att den motprestation som sponsorn erhåller riktar 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 för skapande av goodwill eller som reklam, talar detta för att motprestationen är ringa och att avdragsrätt därför saknas.

Personalkostnad

Det är inte ovanligt att sponsorn som motprestation erhåller biljetter till ett evenemang eller fasta platser i en idrottslokal. Får anställd utan vederlag utnyttja sådan biljett eller fast plats kan sponsorn få avdrag för sitt bidrag som personalkostnad. I gengäld skall den anställda i normalfallet förmånsbeskattas.

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 Fi 617 samt RN 1952 nr 5:7. Jfr RÅ 1968 ref. 46, 1974 ref. 116 och RN 1955 4:4).

Representationskostnad

Utnyttjar sponsorn i stället erhållna biljetter etc. för representation, är avdragsrätten för sponsringen att bedöma efter de speciella regler som gäller för representation. Som framgår av avsnitt 12.3 finns bl.a. vissa beloppsmässiga begränsningar (se vidare RSV S 1997:2). 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.

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 (23 § anv. p. 24 KL) krävs för avdragsrätt endast att forsknings- och utvecklingsarbetet kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 12.5.5.

12.10 Kapitalförlustbegreppet

T.o.m. 1998 års taxering gällde särskilda regler om att s.k. kapitalförluster i princip inte var avdragsgilla. Med nämnda begrepp avsågs förluster som uppkommit vid sidan av vad som normalt ingår som ett led i förvärvskällan (20 § 5 anvp. 1 st. KL i dess tidigare lydelse). Bestämmelsen medförde i princip att en förlust som var onormal inte var avdragsgill trots att den hade ett sådant direkt samband med en skattepliktig

verksamhet att den skulle varit avdragsgill om kapitalförlustbestämmelsen inte funnits. Bestämmelsens självständiga betydelse hade emellertid kommit att urholkas på grund av inskränkningar från nämnda huvudregel.

Begreppet kapitalförlust synes under senare år ha haft störst betydelse när det gällde att bedöma avdragsrätten för förluster av kontanta medel genom stöld eller rån. En inte avdragsgill kapitalförlust ansågs i regel föreligga i sådana fall. Eftersom begreppets självständiga betydelse efter hand blivit mera begränsad och begreppet väsentligen framstod som en historisk rest har reglerna om kapitalförluster avskaffats fr.o.m. 1999 års taxering och ersatts av en särskild reglering vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet. (För en utförlig redovisning av begreppet kapitalförlust se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1998 års taxering del 2 s. 839 ff.)

Även om kapitalförlustbegreppet avskaffats har lagstiftaren behållit ett krav på att utgifter för att vara avdragsgilla skall ha anknytning till den utövade verksamheten. Detta har åstadkommits genom ett nytt fjärde stycke i 23 § anvp. 1 KL. Detta behandlar förluster som uppkommit i en näringsverksamhet. I första meningen av bestämmelsen anges att till kostnad i näringsverksamhet hänförs förluster som har uppkommit i verksamheten om inte annat följer av punkt 33 samma paragraf (handlar om reaförlust vid inte yrkesmässig avyttring) om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger.

Bestämmelsen i 23 § 1 anvp. 4 st. KL är allmänt utformad och i det fall det finns särskilda bestämmelser såsom för reaförluster och för underskott av näringsverksamhet gäller naturligtvis dessa regler. Hur förlusten skall dras av, dvs. omedelbart eller i form av värdeminskningssavdrag, regleras inte primärt av bestämmelsen. Genom att det inte - som i de tidigare reglerna om

kapitalförluster - ställs något krav på att förlusten skall vara normal för verksamheten innebär bestämmelsen formellt sett en utvidgning av avdragsrätten för förluster. Enligt förarbetena till bestämmelsen är det dock i praktiken fråga om en högst begränsad utvidgning (prop. 1996/97:154 s. 57).

När det gäller förluster av kontanta medel genom brott innebär bestämmelsen dock en klar utvidgning av avdragsrätten genom att sådana kostnader numera i princip blir avdragsgilla. För sådana förluster införs emellertid särskilda begränsningsregler och beviskrav, se nedan.

Som ovan nämnts föreskriver lagtexten att avdrag för en förlust inte skall medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Inskränkningen har gjorts för att undvika att regeln ges en tolkning som medför att avdrag medges för förluster som inte har något naturligt samband med driften av ett företag och som en seriös företagare eller ett seriöst företag inte heller har anledning att räkna med i planeringen av driften. I förarbetena till lagstiftningen anges att avdrag inte bör medges för de förluster på grund av skadestånd som torde ha bedömts som inte avdragsgilla kapitalförluster enligt tidigare regler, t.ex. skadestånd som orsakats av näringsidkarens brottsliga handling (prop. 1996/97:154 s. 57). Förarbetena anger också att när det gäller förluster av kontanta medel genom brott bör på motsvarande sätt avdrag inte medges om förlusten har sin grund i brottslig gärning av verksamhetens ägare eller någon denne närstående.

Förluster av kontanta medel genom brott omfattas av avdragsrätten enligt 23 § 1 anvp. 4 st. KL. Det krävs dock, enligt uttryckligt stadgande i lagtexten, att den skattskyldige visar att förutsättningarna för avdrag föreligger. Om förlusten har uppkommit genom stöld eller rån, medges inte avdrag med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten, såvida särskilda

skäl inte föreligger.

12.11 Nedskrivning av fordringar

Kundfordringar

Avdrag medges alltid för konstaterad förlust på kundfordringar, t.ex. vid ackord eller konkurs. Avdrag för nedskrivning av kundfordringar medges vidare i regel så snart det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet.

Även om förlusten avseende kundfordran på ett icke närstående företag således 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. Jfr 16 § BFL som säger att värdelös fordran inte får tas upp som tillgång. Tecken på att en fordran kan antas vara osäker är, förutom fordringens ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots flera krav inte har betalats. Om det belopp varmed fordringen skrivits ned återvinns, skall detta tas upp som skattepliktig intäkt. Se vidare avsnitt 15.2.1-15.2.2.

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 sid. 201 och t.ex. RÅ 1972 A 74, RÅ 1976 Aa 47, och RÅ 1987 not. 439).

Lånefordringar

Förlust på lånefordringar har för andra företag än banker o.d. i praxis behandlats på samma sätt som förlust på näringsbetingade aktier (jfr SOU 1995:137 s. 55 ff). Sådana lån kan ibland vara att jämställa med kapitaltillskott. För att rätt till avdrag för nedskrivning på sådan fordran skall föreligga krävs att fordringsförhållandet är betingat av den bedrivna näringsverksamheten och att förlusten är definitiv och verklig, se RÅ 1970 ref. 17 och RÅ 1987 not. 760. (Se även prop. 1996/97:154 s. 56f samt avsnitt 26.2.3). I vissa fall kan långvariga varufordringar till närstående företag behandlas som lånefordringar, jfr RÅ 1990 not. 193.

12.12 Kursförluster

Avdrag för kursförlust medges om förlusten är att anse som en driftförlust. Den utländska fordran eller skuld som föranlett kursförlusten skall alltså kunna hänföras till en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet (se vidare avsnitt 15.2.5).

12.13 Skadestånd

Livränta

Utgivna skadestånd kan vara antingen avdragsgilla eller inte avdragsgilla. 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 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 (46 § anv. p. 5 st. 2 KL).

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, eller
- 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 RÅ81 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 nedan avsnitt 11.14.

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 och RÅ 1938 Fi 650 (fel och brist i sålda varor).

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 förfarande kan anses vara försvarbart av kommersiella skäl (se t.ex. RÅ80 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 ägde rätt till. Han medgavs inte avdrag för utbetalat skadestånd. Detta ansågs inte vara en "normal risk" i hans möbilverksamhet. 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 utgör "kostnad i näringsverksamhet" (vilket är det uttryck som används i 23 § KL). 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 kapitalförlustbestämmelsen, 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 skall anses utgöra en kostnad i verksamheten".

Brott m.m.

Skadestånd som utgår på grund av brottslig gärning är inte avdragsgillt även om den brottsliga handlingen varit direkt betingad av den bedrivna verksamheten (se prop. 1996/97:154 s. 25 och 57). Personliga skadestånd såsom för ärekränkning, misshandel eller sveda och värk är inte heller avdragsgilla.

Skadestånd som betalats på grund av brott mot MBL eller annan arbetsrättslig lagstiftning är enligt uttrycklig bestämmelse i 20 § KL inte avdragsgilla.

12.14 Böter, skatter, rättegångskostnader m.m.

Böter och sanktionsavgifter är i regel inte avdragsgilla. I 20 § KL anges vissa sådana avgifter för vilka avdragsrätt inte föreligger. Uppräkningen är emellertid inte uttömmande och även sådana sanktionsavgifter som inte särskilt nämns där är i allmänhet inte avdragsgilla. Principen synes vara att sanktionsavgifter som har karaktär av straff inte är avdragsgilla. Sådana avgifter anses nämligen antingen som privata levnadskostnader eller som inte normala i verksamheten. Exempel på avgifter som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen är böter, viten, restavgifter, skattetillägg, förseningsavgifter, avgifter enligt 10 kap. plan- och bygglagen, felparkerings- och kontrollavgifter samt överlastavgifter.

Avgifter av detta slag är inte avdragsgilla, ens om brottet eller förseelsen som föranlett kostnaden resulterat i skattepliktig intäkt eller kan sägas ha utgjort en normal företeelse i näringsverksamheten. Böter anses liksom övriga nämnda avgifter utgöra rent personliga levnadskostnader (RÅ 1966 Fi 1175 och RÅ 1967 ref. 12).

S.k. grundavgift som tas ut i utskökningsmål torde vara avdragsgill om den avser en i övrigt avdragsgill post, såsom varuskulder, däremot inte om den avser exempelvis inkomstskatteskuld.

Om en arbetsgivare betalar en anställds felparkeringsavgifter är detta avdragsgillt som lönekostnad för arbetsgivaren. I gengäld beskattas den anställde för motsvarande belopp som intäkt av tjänst (RÅ 1950 Fi 488) jfr även RÅ83 1:64 där ett aktiebolag som drivit biluthyrningsrörelse vägrades avdrag för parkeringsböter som bolaget ålagts i egenskap av ägare till uthyrda bilar och inte kunnat driva in från sina kunder.

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, torde enligt RSV:s bedömning, inte vara avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten. RSV har i ett sådant fall, där en länsrätt medgett avdrag överklagat länsrättsdomen (Kammarrätten i Sundsvall mål nr 580-1997, ännu inte avgjort).

Skatter o.d.

Avdrag medges inte för svenska allmänna skatter. Däremot medges avdrag för speciella svenska skatter under förutsättning att de utgör omkostnad i förvärvskälla (23 § anv. p. 23 KL).

Till svenska allmänna skatter räknas bl.a. den statliga och kommunala inkomstskatten samt förmögenhetsskatten. Även avkastningsskatt på pensionsmedel torde utgöra allmän svensk skatt och är i princip inte avdragsgill (se avsnitt 33.2). Däremot är erlagd utländsk skatt avdragsgill om den utgör omkostnad i förvärvskälla (se 20 § anv. p. 4 KL). Se vidare RSV:s Handledning för internationell beskattning.

Arbetsgivaransvar

I 20 § KL finns en uttrycklig bestämmelse att avdrag inte medges för skatteavdrag för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt skattebetalningslagen därför att han inte fullgjort sin skyldighet att göra vederbörliga skatteavdrag för sina anställda.

Advokat- och rättegångskost- nader

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.

Kostnader för tvist om förvärvskälla, dvs. om förvärvande eller förbättring av förvärvskällan, är däremot inte avdragsgilla (RÅ 1960 Fi 434).

Före 1990 års skattereform var förvärvskällebegreppet inom inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet i princip knutet till en viss fastighet (bruknings- eller förvaltningsenhet).

Tidigare rättspraxis visar att rättegångskostnader avseende exempelvis förköpsrätt till fastighet (förvärvskälla) inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1969 Fi 367). Även om det i dag gällande förvärvskällebegreppet saknar anknytning till fastighet torde avdrag inte heller i fortsättningen medges för sådana kostnader, eftersom de får anses hänförliga till kostnader för förvärvskällans utvidgning eller förbättring. De kan däremot utgöra del av anskaffningskostnaden och delvis utgöra underlag för värdeminskningssavdrag.

Konkurs- och ackordskostnader

En gäldenärs konkurs- och ackordskostnader är inte avdragsgilla (RÅ 1937 Fi not. 33). Angående konkurs och ackord, se avsnitt 32.

Deklarationshjälp m.m.

Kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande, deklarationshjälp, taxeringsprocesser o.d. är inte avdragsgilla. RR har i ett mål som rörde avdrag vid inkomsttaxeringen för omkostnader i mervärdesskatteprocess förklarat att sådana kostnader är avdragsgill driftkostnad (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).

Rån, stöld av kontanter

T.o.m. 1998 års taxering gällde särskilda regler om att s.k. kapitalförluster i princip inte var avdragsgilla. Med nämnda begrepp avsågs förluster som uppkommit vid sidan av vad som normalt ingår som ett led i förvärvskällan (20 § 5 anvp. 1 st. KL i dess dåvarande lydelse). Bestämmelsen medförde i princip att en förlust som var onormal inte var avdragsgill trots att den hade ett sådant direkt samband med en skattepliktig verksamhet att den skulle varit avdragsgill om kapitalförlustbestämmelsen inte funnits. Bestämmelsens självständiga betydelse hade emellertid kommit att urholkas på grund av inskränkningar från nämnda huvudregel.

Begreppet kapitalförlust synes under senare år haft störst betydelse när det gällde att bedöma avdragsrätten för förluster av kontanta medel genom stöld eller rån. En inte avdragsgill kapitalförlust ansågs i regel föreligga i sådana fall.

Även om kapitalförlustbegreppet avskaffats har lagstiftaren behållit ett krav på att utgifter för att vara avdragsgilla skall ha anknytning till den utövade verksamheten. Detta har åstadkommits genom ett nytt fjärde stycke i 23 § anvp. 1 KL. I första meningen av bestämmelsen anges att till kostnad i näringsverksamhet hänförs förluster som har uppkommit i

verksamheten om inte annat följer av punkt 33 samma paragraf (handlar om reaförlust vid inte yrkesmässig avyttring) eller särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Genom att det inte - som i de tidigare reglerna om kapitalförluster - ställs något krav på att förlusten skall vara normal för verksamheten innebär bestämmelsen formellt sett en utvidgning av avdragsrätten för förluster. Enligt förarbetena till bestämmelsen är det dock i praktiken fråga om en högst begränsad utvidgning (prop. 1996/97:154 s. 57).

När det gäller förluster av kontanta medel genom brott innebär bestämmelsen dock en klar utvidgning av avdragsrätten genom att sådana kostnader numera i princip blir avdragsgilla. För sådana förluster införs emellertid särskilda begränsningsregler och beviskrav.

Förluster av kontanta medel genom brott omfattas av avdragsrätten enligt 23 § 1 anvp. 4 st. KL. Det krävs dock, enligt uttryckligt stadgande i lagtexten, att den skattskyldige visar att förutsättningarna för avdrag föreligger. Om förlusten har uppkommit genom stöld eller rån, medges inte avdrag med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten (t.ex. normal dagskassa), såvida särskilda skäl inte föreligger. I förarbetena anges, att när det gäller förluster av kontanta medel genom brott bör på motsvarande sätt avdrag inte medges om förlusten har sin grund i brottslig gärning av verksamhetens ägare eller någon denne närstående (prop. 1996/97:154 s. 57).

12.15 Föreningsavgifter

Bestämmelsen i 20 § anv. p. 1 st. 1 KL 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 (RÅ82 1:13).

Avdragsgilla föreningsavgifter

Från regeln om att avdrag inte får göras för medlemsavgifter undantas avgifter till arbetsgivarorganisationer (20 § anv. p. 1 st. 2 KL). Endast den del som avser konfliktändamål är avdragsgill.

Rättspraxis

Förteckning över rättsfall avseende vägrade och medgivna avdrag för medlemsavgifter finns i SSTs rättsfallshäfte 1977 s. 79 f samt i GRS II, 7:e uppl s. 93 f.

12.16 Bilkostnader

12.16.1 Bil som utgör tillgång i näringsverksamheten

Det är nödvändigt att ta ställning till om bilen utgör tillgång i verksamheten eller inte. Frågan får avgöras med utgångspunkt i det allmänna stadgandet i 20 § KL (jfr prop. 1989/90:110 s. 591). Detta innebär att bilen skall vara anskaffad för näringsverksamheten för att den skall 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 värdeminskningssavdrag.

Bilförmån

När en egenföretagare eller handelsbolagsdelägare även för privat bruk disponerar en bil som bokförts i näringsverksamheten skall bilförmån redovisas som intäkt av näringsverksamhet.

12.16.2 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 värdeminskningssavdrag erhålls avdrag för erlagd hyra. I RÅ 1994 ref. 17 fann RR att en förhöjd första avgift för leasing av bil skulle periodiseras proportionellt över avtalstiden.

12.16.3 Privat bil som används i näringsverksamhet

Om en enskild näringsidkare eller handelsbolagsdelägare vid körning i och för näringsverksamheten använder egen bil, medges avdrag med 15 kr per mil. Bestämmelsen är tillämplig när den använda bilen inte utgjort tillgång i näringsverksamheten (23 § anv. p. 32 KL). Inga driftkostnader för bilen får ha belastat verksamheten. Den skattskyldige skall kunna visa underlaget för avdraget genom körjournal eller på annat lämpligt sätt.

Om en delägare i handelsbolag uttagsbeskattas för bilförmån och använder förmånsbilen för resor i näringsverksamheten har han rätt till avdrag för kostnad för dieselolja med 5 kr per mil och för annat drivmedel med 8 kr per mil förutsatt att handelsbolaget inte betalat kostnaden för drivmedel (23 § anv. p. 32 KL).

12.16.4 Resor till och från arbetsplatsen

En enskild näringsidkare eller handelsbolagsdelägare har rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt samma regler som gäller för löntagare (23 § 23 anv. p. 4 st. KL), se vidare avsnitt 4.4.2.1. Det betyder bl.a. att avdrag medges för resor mellan bostad och arbetsplats till den del kostnaden överstiger 7 000 kr. För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst.

12.17 Lokalkostnader

12.17.1 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.

12.17.2 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.

12.17.3 Lokal i privatbostad

Om en del av en privatbostad är särskilt inrättad för användning i näringsverksamhet gäller särskilda regler för avdragsberäkningen. Även om verksamhetslokal inte särskilt inrättats kan, under vissa förutsättningar, schablonavdrag medges.

12.17.4 Näringsverksamhet i särskilt inrättad del av bostad

Särskilt inrättad del

När en del av bostaden har inrättats särskilt för att kunna användas i näringsverksamheten medges avdrag för skälig del av bostadskostnaden samt för kostnader i övrigt som är omedelbart betingade av näringsverksamheten. Med särskilt inrättad del förstås att det utrymme som använts i näringsverksamheten, med hänsyn till läge, inredning eller användning, inte alls eller högst obetydligt kan utnyttjas som bostad (jfr specialmotiveringen till äldre 29 § anv. p. 11 KL, prop. 1984/85:93 s. 25). Kraven för avdragsrätt belyses av RÅ84 1:15.

De kostnader som får beaktas vid beräkning av avdraget för skälig andel av bostadskostnaden har angetts i 23 § anv.

**Hyres- 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
privatbostads-
fastighet**

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.

Privatbostad tillhörig annan än näringsidkaren

Såsom lagregeln i 23 § anv. p. 27 st. 1 KL är utformad gäller de där angivna avdragsreglerna endast när identitet råder mellan den som är näringsidkare och den som äger eller med hyresrätt innehar bostaden. Bedrivs i stället näringsverksamheten i en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostadsfastighet som tillhör annan, t. ex. näringsidkarens make, 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 och som inte erlägger hyra, torde få anses berättigad till samma avdrag som skulle ha tillkommit maken om denne bedrivit näringsverksamheten. Avdrag bör alltså även i sådant fall medges enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 27 st. 1 KL.

När hyra betalats från enskild firma kommer maken att beskattas för hyran som intäkt av kapital (3 § 3 mom. SIL). När det däremot gäller hyresersättning som företagsledare i fåmansföretag eller i fåmansägt handelsbolag eller denne närstående person uppbär från bolaget beskattas denna i inkomstslaget tjänst (32 § anv. p. 14 st. 5 KL, se vidare avsnitt 22.5). Mottagaren får i sin tur åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad han fått vidkänna för företagets utnyttjande.

12.17.5 Ej särskild inrättad del av bostad

Krav på 800 timmars arbete

Även om någon särskild del av privatbostad eller annan bostad inte inrättats för näringsverksamheten kan avdrag medges för kontors- eller lokalkostnader (23 § anv. p. 27 st. 2 KL). Förutsättningen är att minst 800 timmars arbete faktiskt utförts i bostaden för näringsverksamhetens räkning. Något krav på att arbetstimmar skall fördela sig jämnt över året har inte ställts upp. I timantalet får inräknas tillfälligt arbete som har nära samband med verksamheten men är att hänföra till tjänst. T.ex. kulturarbetare har inte så sällan denna situation.

Vid beräkning av antalet arbetstimmar medräknas arbete som utförts av den skattskyldiges barn endast om barnet uppnått 16 års ålder den 1 november året före taxeringsåret. Arbete som utförts av näringsidkarens make tillgodoräknas bara om makarna kan anses ha bedrivit näringsverksamheten gemensamt (jfr 52 § anv. 5 st. KL). Arbete som lika gärna kunde ha utförts i befintlig verksamhetslokal utanför den egna bostaden får inte tillgodoräknas. Detta följer av lagtextens krav att det med hänsyn till verksamhetens art skall ha varit motiverat att utföra arbetet i bostaden.

Avdragsbelopp

Avdrag medges per år med 2 000 kr om arbetet utförs i privatbostad på egen eller makes fastighet och med 4 000 kr i annat fall. Omfattar beskattningsåret annan tid än tolv månader jämkas såväl timantal som belopp.

12.18 Värdeminskning, inventarier

23 § anv. p. 12-14 och 16 KL
prop. 1989/90:110 s. 535-538, 668, SkU30
SOU 1989:34 s. 231-236

12.18.1 Bakgrund

I äldre skattelagstiftning medgavs inte avdrag för värdeminskning på inventarier i inkomstslaget rörelse. I stället tillämpades kontantmetoden. Vid kontantprincipen medges avdrag för hela ersättningskostnaden med en gång. 1910 infördes bestämmelser om rätt till avdrag för viss årlig värdeminskning. År 1928 tillkom regler om avdrag dels för värdeminskning av tidsbegränsade immateriella rättigheter, dels för substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar. År 1938 infördes fri avskrivningsrätt på inventarier för aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank. Avdrag vid taxeringen medgavs med samma belopp som i räkenskaperna.

Som komplement till den planenliga avskrivningen och som ersättning för den fria avskrivningen infördes räkenskapsenlig avskrivning 1955.

För goodwill förvärvat 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Köparen fick då dra av anskaffningskostnaden genom årliga värdeminskningssavdrag med i regel högst 10 % per år. Före 1952 beskattades försäljning av goodwill enligt realisationsvinstreglerna. År 1966 ändrades lagstiftningen på så sätt att patent, goodwill, hyresrätter och liknande immateriella rättigheter vid beskattningen jämfördes med inventarier.

Vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör som civilrättsligt betraktas som fast egendom fick genom lagstiftning 1969 skattemässigt skrivas av enligt inventarieregler. Dessutom infördes avskrivningsregler för markanläggningar.

Vid 1984 års taxering infördes restvärdemetoden för inkomstslaget rörelse. Då slopades också reglerna om planenlig avskrivning av inventarier.

I samband med 1990 års skattereform slopades avskrivningsrätten för prisfallsrisk på kontrakterade men inte levererade inventarier.

12.18.2 Inventariebegreppet

12.18.2.1 Allmänt

Maskiner och inventarier

Någon närmare definition av vad som avses med inventarier ges inte i KL. Av 23 § anv. p. 12 st. 1 KL framgår dock att med inventarietillgång avses sådan tillgång som är anskaffad för stadigvarande bruk även om den i och för sig är underkastad hastig förbrukning. De tillgångar som avses i lagrummet är enligt 13 § BFL att betrakta som anläggningstillgångar.

Gränsdragningsproblem

Avgränsningsproblem gentemot omsättningstillgångar och andra typer av anläggningstillgångar såsom byggnad och markanläggning kan uppstå. Om avgränsningen mot byggnad och markinventarier se avsnitt 6.4. För avgränsning mot omsättningstillgångar (lager) se nedan.

Anläggningsregister

I BFN U89:12 anges att alla anläggningstillgångar som innehas av ett företag skall införas i ett anläggningsregister. Enligt uttalandet bör anläggningsregistret innehålla uppgifter om tidpunkten för anskaffningen och anskaffningsvärdet för respektive tillgång. Dessutom bör gjorda av- och nedskrivningar antecknas i registret.

12.18.2.2 Inventarier eller lager?

Enligt 13 § BFL är tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten att betrakta som anläggningstillgångar. Övriga tillgångar

är omsättningstillgångar. Det är således avsikten med innehavet av tillgången som är avgörande för om den skall vara att anse som inventarium (anläggningstillgång) eller lager (omsättningstillgång).

Förnödenheter

Förnödenheter betraktas som lagertillgångar även om de inte är avsedda för omsättning i näringsverksamheten. I BFN U96:2 förtydligas vad som avses med förnödenheter. Förnödenheter är förbruknings- och förrådsartiklar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på ofta förekommande förnödenheter nämns bränsle, drivmedel, rengöringsmedel städmaterial m.m. Till förnödenheter räknas inte tillgångar av mer stadigvarande karaktär såsom reservmaskiner och specialverktyg. Sådana tillgångar utgör i stället anläggningstillgångar.

Reservdelar

En kategori av tillgångar som kan vara svår att bedöma är innehav av reservdelar. Av BFN U90:13 framgår att även reservdelar är att anse som inventarier om de är avsedda att stadigvarande brukas i verksamheten. Detta gäller oavsett om reservdelarna är avsedda att ingå i viss maskin eller kan inmonteras i olika maskiner.

12.18.3 Förutsättningar för avskrivningsrätt

I skattelagstiftningen finns ingen särskild bestämmelse som reglerar hos vem ett inventarium skall redovisas. Huvudregel är att den som är ägare till egendomen även har rätt till värdeminskningssavdrag.

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 dock gjorts vissa avsteg från dessa regler. Som exempel kan nämnas att man frångått de civilrättsliga reglerna som en förutsättning för avskrivning vid avbetalningsköp. Vid avbetalningsköp har värdeminskingsavdraget ansetts tillkomma köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten intill dess köpet är fullgjort (RÅ 1968 ref. 54). Ett annat exempel finns i RÅ 1956 ref. 5 där fråga var om rätten till avskrivning tillkom köparen eller säljaren vid lösöreköp. I målet behöll säljaren rätten till avskrivning, trots att köparen var att anse som ägare till den sålda egendomen. Den som använder inventarierna har alltså fått avdrag för värdeminskning i dessa mål. Regeringsrätten har i RÅ 1998 ref. 58 bedömt vissa äganderätsfrågor i samband med leasing och sale and leaseback. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte fått avskrivningsrätten mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Leverans

För att förvärvaren skall vara berättigad till värdeminskingsavdrag torde, förutom att förvärvaren är ägare till egendomen, krävas att inventarierna har levererats till denne (jfr RÅ 82 1:42). I rättsfallet RÅ78 Aa 149 fick avskrivning ske när leverans skett före årsskiftet, även om inte all inmontering hade skett. Leveransbegreppet för inventarietillgångar regleras inte närmare i lagtext. Viss vägledning kan erhållas från det leveransbegrepp för varulager som utarbetats i praxis (avsnitt 15.4). Denna uppfattning stöds av en kammarrättsdom (KRNSu 86-05-20 mål nr 5149-1982). I nämnda mål bedömdes frågan om hos vem inventarietillgångar skall redovisas utifrån samma kriterier som gäller för varulager. I samband med överlåtelse av varor har leveransbegreppet tolkats så att det för

fullgjord leverans fordras att köparen tagit fysisk befattning med tillgångarna, antingen själv eller genom tredje man eller självständig fraktförare (jfr RÅ 1987 ref. 45). Här kan också nämnas att innan leverans har skett kan köparen i vissa fall göra avskrivning enligt 24 § anv. p. 2 st. 5 KL (kontraktsavskrivning för konstaterat prisfall).

Egendom hos tredje man

Om köparen förvärvar inventarietillgångar som befinner sig hos tredje man kan rätten till avdrag för värdeminskning 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 skall innebära att köparen erhåller rätten till värdeminskningsavdrag får inte säljaren fortsättningsvis ha möjlighet att förfoga över den sålda egendomen.

Byggnadsinventarier

Rätten till avskrivning på byggnad vid inköp av färdiga byggnader övergår normalt på köparen i och med att köpekontraktet undertecknas, eller om senare tidpunkt avtalats, vid denna senare tidpunkt. Samma tidpunkt för äganderättsövergång bör gälla även sådana fastighetsdelar som skattemässigt behandlas som inventarier.

För byggnader medges avdrag för värdeminskning först i och med att byggnaden har färdigställts. Sådana byggnadsdelar som får skrivas av enligt de regler som gäller för inventarier torde dock skatterättsligt få skrivas av i och med att leverans skett (jfr BFN U90:13). Är byggnadstillbehör avsett både för byggnadens allmänna funktioner och för den industriella driften bör avskrivning av tillbehören av praktiska skäl påbörjas först i och med att fördelningen av hela avskrivningsunderlaget gjorts.

Hyra - Leasing

Frågan om hos vem en tillgång skall redovisas som ett inventarium har fått ökad betydelse genom den växande leasingmarknaden. Leasingavtalet kan vara konstruerat på så sätt att det kan vara svårt att avgöra om transaktionen innebär en hyra eller ett köp. Avgörande för frågan om köp eller hyra föreligger är i beskattningshänseende hyresavtalets verkliga innehåll. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan hyresavtalet i vissa fall vara att betrakta som ett avbetalningsköp. Kontrahenterna måste dock ha avsett att äganderätten till egendomen skall förvärfvas av hyrestagaren. Hyrestagaren erhåller i så fall värdeminskningssavdrag för inventariet. 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 vara att betrakta som ett köp. RR ansåg att det av avtalet och anläggningens karaktär framgick att vad parterna egentligen åsyftat vid avtalstillfället var att överlåta egendomen till hyrestagaren (jfr även rättsfallen RÅ 1967 Fi 44 och RN 53 4:5). Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet skall övergå i hyrestagarens ägo efter hyrestidens slut, skall inventariet betraktas som leasingföretagets egendom. Vissa äganderättsfrågor har prövats av Regeringsrätten i några leasingdomar RÅ 1998 ref 58. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna) inte fått avskrivningsrätten mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

12.18.4 Inventariet anskaffat för verksamheten?

Enligt den allmänna regeln i 20 § KL krävs att ett inventarium är anskaffat för verksamheten för att det skall kunna räknas in i avskrivningsunderlaget. Endast kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla.

Havskryssare

RR 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

Värdeminskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Anledningen torde ha 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, 1951 Fi 674 och 738, 1973 Fi 755 samt 1991 not. 113).

Fåmansföretag

För fåmansföretag gäller delvis särskilda regler för sådan egendom som anskaffats för företagsledarens privata bruk (avsnitt 22.4).

12.18.5 Hur beräknas avskrivningsunderlaget?

12.18.5.1 Huvudregeln

Köp, byte o.d.

Huvudregeln är att anskaffningsvärdet utgör avskrivningsunderlag (23 § anv. p. 13 st. 2 KL), dvs. det belopp på vilket avskrivningen skall beräknas. I anskaffningsvärdet inräknas, utöver kostnaden för själva inventariet, samtliga förvärvskostnader såsom tull, frakt, provisioner, etc.

Ränta

RR har uttalat att räntan är avdragsgill såsom ränta även om den ingår i avbetalningspriset vid avbetalningsköp. Därmed får avbetalningsränta anses som avdragsgill allteftersom den betalas och behöver alltså inte inräknas i avskrivningsunderlaget (RÅ 1968 ref. 54 och RN 1970 nr 3:4).

Egen tillverkning

För maskiner och inventarier, som anskaffas genom egen tillverkning, skall i avskrivningsunderlaget inräknas direkta och indirekta tillverkningskostnader. Ränta på eget kapital får däremot inte inräknas.

12.18.5.2 Nedsättning av avskrivningsunderlaget

Om avdrag medgetts för kontraktsnedskrivning eller för överpris (23 § anv. p. 13 st. 3 och 6 KL) skall motsvarande nedsättning ske av avskrivningsunderlaget. Detta gäller vid räkenskapsenlig avskrivning enligt både alternativ I och alternativ II.

Enligt 22 § anv. p. 9 st. 5 KL gäller följande för näringsbidrag som utgått till näringsidkare för hans näringsverksamhet.

Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, skall vid beräkning av värdeminskningssavdrag såsom anskaffningsvärde anses endast så stor del av utgiften som inte har täckts av bidraget. Är bidraget större än det skattemässiga restvärdet för tillgången utgör skillnaden skattepliktig intäkt. Återbetalas ett näringsbidrag, som har påverkat beräkningen av anskaffningsvärdet i nu avsett hänseende, får tillgångens avskrivningsunderlag ökas med vad som har återbetalats, dock med högst det belopp varmed beräkningen har påverkats.

12.18.5.3 Reparation av inventarier

Kostnader för reparation av maskiner och inventarier är avdragsgilla i näringsverksamheten (23 § anv. p. 1 KL). 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 bör kostnaden betraktas som en nyinvestering, dvs. som en inventarieanskaffning. I sådant fall skall de nedlagda kostnaderna tillföras inventariets avskrivningsunderlag.

Det finns ingen praxis som klargör gränsen mellan sådana åtgärder på inventarier som är att betrakta som reparation och sådana som i stället är att betrakta som nyinvestering. I viss mån kan man finna vägledning i de domar som gäller gränsdragningen mellan reparation och ny-, till-, eller ombyggnad av fastighet (avsnitt 6.4.3).

För redovisningen av reparationer av inventarier kan man finna vägledning i BFN U90:13. Uttalandet behandlar särskilt frågan om redovisning vid ianspråktagande av reservdelar, vilka redovisats som inventarier, för reparation.

12.18.5.4 Tillförda privata tillgångar

Privata tillgångar som överförts till verksamheten i en enskild firma anses anskaffade till marknadsvärde om avskattning sker (3 § 1 mom. 4 st. SIL). Detta gäller sådana tillgångar som kommer att utgöra omsättningstillgångar eller inventarier i näringsverksamheten. Sker inte avskattning behåller tillgången sitt ursprungliga anskaffningsvärde. Beträffande överföring genom arv eller gåva, se nedan, och beträffande överföring till annan företagsform se avsnitt 11.3 och 27.

Det kan ofta vara svårt att uppskatta

marknadsvärdet vid tiden för övergången. Utlåtande från opartisk värderingsman kan normalt godtas. När det gäller värdering av personbilar kan de prislistor som används inom bilhandeln tjäna som ledning vid bedömningen.

12.18.5.5 Arv och gåva

I de fall inventarier har förvärvats genom arv eller gåva skall, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde för inventarierna anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet (23 § anv. p. 13 st. 2 KL).

12.18.5.6 Skatteflyktsregel

I syfte att förhindra skatteflykt finns en regel för beräkning av anskaffningsvärdet när en tillgång förvärvats till överpris (23 § anv. p. 13 st. 2 KL).

12.18.6. Omedelbar avskrivning

12.18.6.1 Korttidsinventarier (treårsinventarier)

När inventariernas ekonomiska livslängd kan antas uppgå till högst tre år, får utgifterna för anskaffningen kostnadsföras i sin helhet redan under anskaffningsåret (23 § anv. p. 12 st. 1 KL).

Det ankommer i första hand på den skattskyldige att visa att undantagsregeln om direktavdrag är tillämplig. Dock kan kravet på bevisning inte ställas särskilt högt eftersom undantagsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret skall göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd (RÅ 1994 not. 132).

Praxis

Gränsdragningen mellan vanliga inventarier och korttidsinventarier har prövats i ett flertal fall utan att någon klar eller enhetlig praxis kan utläsas. Glas, porslin och linne i en hotellrörelse har ansetts vara korttidsinventarier. Däremot inte sängkläder, mattor och gardiner (jfr RÅ 1949 Fi 71 och RÅ 1969 Fi 1607). I målet RÅ 1960 Fi 1298 fick ett industriföretag inte omedelbart kostnadsföra anskaffning av kontorsstolar utan RR medgav endast avdrag för avskrivning. Frågan hur inventarier som inköpts begagnade skall bedömas torde inte ha prövats i rättspraxis. Enligt RSV skall dessa bedömas med utgångspunkt i köparens situation på samma sätt som i fråga om nya inventarier. Den återstående ekonomiska livslängden för köparen blir då avgörande för gränsdragningen.

Reservdelar

Även reservdelar kan vara korttidsinventarier. Bedömningen av en reservdels ekonomiska livslängd måste utföras vid anskaffningstidpunkten. Vad som innefattas i treårsperioden är oklart. I ett fall (RÅ 1994 ref. 78) inräknades även intrimningstid av maskinerna i treårsperioden. Praxis antyder även att avskrivning kan ske för tid då inventariet befunnit sig i näringsidkarens ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt (RÅ 1978 not. Aa 149).

Datorer

Tidningsföretags datorer att användas för annonsframställning har ansetts vara korttidsinventarier (RÅ 1995 ref. 96). Därvid har förhållandena i det enskilda fallet beaktats. Utredningen ansågs inte ge stöd för antagande att datorerna, med hänsyn till deras speciella användning, typiskt sett hade en livslängd om högst tre år.

12.18.6.2 Inventarier av mindre värde

Enligt 23 § anv. p. 12 st. 1 KL får även kostnaden för anskaffande av inventarier av mindre värde dras av omedelbart. RSV har lämnat rekommendationer för bedömningen av vad som skall anses utgöra inventarium av mindre värde. Av RSV:s rekommendationer (RSV Dt 1992:10) framgår bl.a. följande

"Som inventarium av mindre värde bör normalt räknas ett inventarium, vars anskaffningsvärde - exklusive mervärdesskatt - uppgår till högst 2 000 kr.

För större företag bör värdegränsen bestämmas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet och normalt inte överstiga 10 000 kr exklusive mervärdesskatt för varje enskilt inventarium. Med större företag avses framförallt industriföretag med stor investeringsverksamhet och med en årsomsättning som regelmässigt överstiger ca 200 milj kr eller med i genomsnitt minst ca 200 årsanställda. Det sammanlagda värdet av de inventarier som behandlas som inventarier av mindre värde bör dock inte överstiga 7 % av de sammanlagda årliga investeringarna i inventarier.

För anskaffningar bestående av flera inventarier bör prövningen enligt första eller andra stycket avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde, om inventarierna har ett naturligt samband. Motsvarande bör gälla anskaffning som kan anses vara ett led i en större inventarieinvestering".

Reservdelar

Även reservdelar kan kostnadsföras omedelbart om anskaffningsvärdet för den reservdel som är föremål för bedömning inte överstiger de värdegränser som angetts i rekommendationerna. Om reservdelen förvärvats i samband med förvärvet av den maskin eller de maskiner den är avsedd att ingå i bör dock förvärven ses som en enhet. Värdet av reservdelen bör därmed bestämmas med hänsyn tagen till de förvärvade tillgångarnas totala anskaffningsvärde.

12.18.7 Räenskapsenlig avskrivning

12.18.7.1 Vem får tillämpa räenskapsenlig avskrivning?

Skattskyldig har rätt till avdrag för räenskapsenlig värdeminskning av sina inventarier (23 § anv. p. 13 st. 1 KL) när

- a) den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut
- b) avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna
- c) tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde
- d) inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning samt
- e) om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret, det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestämts med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

Vid räenskapsenlig avskrivning kan det lägsta värde, som inventarierna får tas upp till, beräknas enligt två olika alternativ, I

och II.

12.18.7.2 Alternativ I (huvudregeln)

Avskrivning med 30 % på utgående bokfört värde får göras oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffas. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader skall avskrivningsprocenten i motsvarande mån jämkas. Om beskattningsåret exempelvis omfattar 18 månader kan avskrivningsprocenten beräknas till $18/12 \times 30$ eller 45 %. Är beskattningsåret 9 månader blir avskrivningsprocenten $9/12 \times 30$ eller 22,5 % (23 § anv. p. 13 st. 4 KL).

Som framgår av 23 § anv. p. 13 st. 5 KL skall avskrivningsunderlaget för inventarierna reduceras med belopp som erhålls vid försäljning av sådana inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång. På samma sätt behandlas en näringsidkares uttag av inventarier att användas utanför verksamheten. Angående inventariernas anskaffningsvärde (se avsnitt 12.18.5.1, jfr RÅ 1976 ref. 6).

Exempel

Inventarierna var i ett företag 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.

Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt alternativ I kan beräknas på följande sätt. $100\,000 + 125\,000 - 25\,000 = 200\,000$. $18/12 \times 30\% = 45\%$. Lägsta värde är 55 % eller 110 000 kr.

12.18.7.3 Alternativ II (kompletteringsregeln)

Alternativ II innebär att inventarierna skrivs

av med 20 % årligen. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader skall jämkning ske i motsvarande mån. Är beskattningsåret exempelvis 15 månader görs avskrivning med 15/12 av 20 % eller 25 % (23 § anv. p. 13 st. 7 KL).

När man bestämmer det lägsta värde som inventarierna får tas upp till utgår man från de totala anskaffningskostnaderna under de fyra senaste beskattningsåren för de inventarier som vid utgången av det aktuella beskattningsåret fortfarande finns kvar. Lägsta värde beräknas därefter till summan av 80 %, 60 %, 40 %, och 20 % av respektive beskattningsårs anskaffningar, under förutsättning att samtliga beskattningsår omfattar 12 månader.

Förhöjd avskrivning i vissa fall

Om skattskyldig kan visa att inventariernas verkliga värde även understiger beräkningen enligt alternativ II kan ytterligare avskrivning medges. Därigenom behöver inte tillgångarna tas upp till högre värde än det högsta värde som kan godtas enligt BFL och ABL (23 § anv. p. 13 st. 6 och 7 KL).

Exempel

Inventarierna var i ett företag 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 har alltid omfattat 12 månader.

Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt alternativ II kan beräknas på följande sätt.

1) Eftersom sista beskattningsåret omfattar 18 månader får nedskrivning göras med 30 % ($18/12 \times 20$). Procentsatserna för de olika beskattningsåren blir då 70, 50, 30 och 10.

2) Under beskattningsåret anskaffades inventarier för 125 000 kr.

3) Av de inventarier som anskaffades tredje året före beskattningsåret, 125 000 kr, har inventarier motsvarande ett inköpspris på 50 000 kr sålts under året. De kvarvarande inventariernas anskaffningsvärde är alltså 75 000 kr ($125\,000 - 50\,000$).

4) Det lägsta värde inventarierna får tas upp till enligt alternativ II är 132 500 kr ($0,7 \times 125\,000 + 0,5 \times 75\,000 + 0,1 \times 75\,000$).

12.18.7.4 Jämförelse mellan alternativ I och alternativ II

Avskrivning enligt alternativ I innebär att ett inventarium aldrig blir avskrivet i sin helhet. Inventariets restvärde närmar sig noll utan att någonsin nå ner till den, enligt nedanstående figur. Därför infördes även avskrivningsmetoden enligt alternativ II, som innebär en avskrivning med 20 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår. Det innebär att inventariet är helt avskrivet efter 5 beskattningsår om beskattningsåret omfattar 12 månader.

[Bild saknas]

Som framgår av figuren är avskrivningen enligt alternativ II större än enligt alternativ I redan efter ca 3,6 år.

Observera att alternativen I och II inte får användas på samma gång. Inventarierna får alltså skrivas av antingen enligt

alternativ I eller alternativ II.

12.18.7.5 Försäljning av inventarier under inköpsåret

De tillgångar som avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma beskattningsår som de anskaffats bokförs normalt inte på inventariekontot utan direkt på ett resultatkonto. Avdrag medges för hela anskaffningsvärdet av ett sådant inventarium. Ersättningen är skattepliktig intäkt av näringsverksamhet (23 § anv. p. 13 st. 8 KL).

12.18.7.6 Överavskrivning

Överavskrivning kan uppkomma på olika sätt exempelvis genom felräkning eller genom att tillgång har felaktigt behandlats som korttidsinventarium. Om sådana felaktigheter upptäcks måste man först kontrollera om överavskrivning verkligen har ägt rum. Om det felaktiga avdraget ryms inom avskrivningen enligt alternativ I och II skall någon justering av deklarationen inte göras (jfr. RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avskrivningen görs justering endast med det belopp som påverkat resultatet. Beloppet behandlas som tillkommande post i deklarationen. Beloppet avskrives sedan planmässigt på fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då avskrivningen gjordes (23 § anv. p. 13 st. 9 KL).

Exempel

Vid kontroll av en deklaration har framkommit att en näringsidkare av misstag bokfört inköp av en maskin för 28 000 kr på omkostnadskontot. Näringsidkaren, som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning, har i deklarationen lämnat följande uppgifter om avskrivningen på inventarierna (se figur 1 nästa sida).

Inventariernas och rättigheternas värde enligt balansräkningen utgjorde

101 500 kr.

Det omkostnadsförda beloppet tas med enligt de båda alternativen vid beräkning av överavskrivningens storlek.

Det lägsta riktiga värdet på inventarierna utgör 119 400 kr (se figur 2 nästa sida). Överavskrivningen kan då beräknas till 17 900 kr (119 400-101 500). Beloppet läggs till i deklarationen. Avdrag medges genom årlig avskrivning efter 20 % för helt år på fem år från och med året efter taxeringsåret.

Figur 1

Huvudregeln		Alternativregeln			
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

rest	145 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav =	27 000
70 % av restbeloppet	101 500			summa	97 000

Figur 2

Huvudregeln		Alternativregeln			
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
rest	173 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav =	27 000
70 % av restbeloppet	121 100			summa	119 400

12.18.7.7 För högt avskrivningsunderlag

Det avskrivna beloppet kan ha blivit för högt även genom att tillgångar felaktigt har behandlats som inventarier, t.ex. tillgångar som inte är avskrivningsbara eller tillgångar som skall hänföras till byggnad eller markanläggning i stället för till inventarier (RÅ 1962 Fi 1066).

Underlaget kan även ha blivit för högt genom att försäkringsersättning eller näringsbidrag felaktigt inte har minskat anskaffningsvärdet.

Fåmansföretag

Vidare kan avskrivningsunderlaget ha blivit för högt vid tillämpning av 32 § anv. p. 14 KL ifråga om utköp av egendom från fåmansföretag till underpris eller inköp till överpris. Även vid fåmansföretags anskaffning av näringsfrämmande inventarier kan underlaget ha blivit för högt.

Observera skillnaden mellan felaktigheter av detta slag och överavskrivningar. Kännetecknande för överavskrivningar är att den för stora avskrivningen avser tillgångar av inventariums karaktär. Den del av inventariets anskaffningskostnad som täcks av näringsbidrag får överhuvudtaget inte dras av. Avdrag av sådan del av anskaffningsvärdet kan därför inte utgöra överavskrivning. Har byggnad felaktigt skrivits av som inventarium är inte heller detta en överavskrivning.

Hur korrigeras felaktigheten?

Om bokslutet inte ändras uppkommer frågan med vilket belopp verksamhetens nettointäkt skall ökas. Skall den ökas med den felaktigt bokförda resp. ej bokförda postens bruttobelopp, dvs. med dess inverkan på avskrivningsunderlaget? Eller skall nettointäkten ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på den deklarerade nettointäkten, dvs. skall hänsyn tas till värdeminskningssavdraget?

Rättsfall

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räakenskapsenlig avskrivning. Avskrivningen gjordes på inventarier som ännu inte hade levererats. RR ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp, med vilket maskinerna obehörigen avskrivits.

RR tillämpade ett liknande synsätt i R77 1:70. Vissa tillgångar hade felaktigt hänförts till inventarier i stället för till byggnad. RR ändrade inte KR:s dom, vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigheten hade påverkat nettointäkten.

I RÅ 1962 Fi 1066 hade ett bolag bokfört på inventariekontot kostnader som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget hade inte utnyttjat sina avskrivningsmöjligheter fullt ut. Det korrigerade värdeminskningssavdraget rymdes inom högsta tillåtna värdeminskning. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto. RR avstod från att höja bolagets nettointäkt.

**Oredovisat
näringsbidrag
m.m.**

Som ovan anförts kan inventariekontot av skilda anledningar ha blivit för högt, vilket i sin tur medfört för hög avskrivning. Anledningen till detta kan ha varit t.ex.

- oredovisat näringsbidrag eller oredovisad försäkringsersättning
- utköp av inventarier ur fåmansföretag till underpris
- försäljning av inventarier till fåmansföretag till överpris
- fåmansföretags inköp av rörelsefrämmande inventarier

I RÅ85 1:84 var frågan om ett fåmansaktiebolag som till företagsledaren försålde en personbil till ett pris som med 8 000 kr understeg marknadspriset. RR ansåg att skillnaden mellan marknadspriset och försäljningspriset utgjorde skattepliktig intäkt för bolaget.

**Hela beloppet
påförs**

Mot bakgrund av utgången i detta rättsfall bör, i fall då för högt avskrivningsunderlag utnyttjats, av praktiska skäl, företags taxering ändras på följande sätt

1. Företags nettointäkt av näringsverksamhet höjs med *hela* det belopp som felaktigt har påverkat avskrivningsunderlaget. Vid t.ex. oredovisat näringsbidrag innebär detta att nettointäkten höjs med belopp motsvarande hela näringsbidraget. I fåmansföretagsfallet höjs nettointäkten med hela skillnaden mellan marknadsvärdet och utköps- resp. försäljningspriset. I fråga om det rörelsefrämmande inventariet höjs nettointäkten med hela anskaffningskostnaden.

2. Den skattskyldige bereds i samband härmed tillfälle att yrka att, i stället för en sådan höjning, värdeminskningssavdraget beräknas till det belopp som kunde ha godtagits om bokföringen på inventariekontot hade skett på ett riktigt sätt.

3. Härvid underrättas den skattskyldige om att en förutsättning för att ett sådant yrkande skall kunna bifallas är att räkenskaperna skall bringas att överensstämma med det skattemässiga restvärdet. En sådan överensstämmelse är ett villkor för att räkenskapsenlig avskrivning skall få tillämpas. Bokföringsåtgärden får dock av praktiska skäl anstå till nästa bokslut.

Exempel

Ett företag, som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning, har under beskattningsåret anskaffat inventarier för 40 000 kr, varav 10 000 kr finansierats med näringsbidrag. I avskrivningsunderlaget ingår emellertid felaktigt hela anskaffningsvärdet 40 000 kr. Avskrivning har gjorts enligt huvudregeln med 30 %.

Hur skall rättelse ske?

Den skattskyldiges nettointäkt höjs med 10 000 kr, han bereds möjlighet till yrkande enligt punkt 2 och underrättas enligt punkt 3 ovan.

12.18.8 Restvärdeavskrivning

Restvärdeavskrivning påminner om räkenskapsenlig avskrivning och kan ses som en förenklad variant av denna. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom att överensstämmelse inte behöver föreligga mellan det skattemässiga restvärdet och bokfört värde, att den högsta procentsatsen för avskrivning, beräknad på likartat sätt som enligt huvudregeln är 25 % i stället för 30 % samt att det inte finns någon motsvarighet till kompletteringsregeln (23 § anv. p. 14 KL).

Restvärdeavskrivningen innehåller, liksom reglerna om räkenskapsenlig avskrivning, en bestämmelse om att ytterligare avskrivning

får göras om den skattskyldige kan visa att tillgångarnas verkliga värde understiger det skattemässiga restvärdet. Avskrivning ned till verkligt värde berättigar således alltid till avdrag.

Det kan förekomma att ett företag är berett att betala ett särskilt högt pris för en tillgång för att kunna utnyttja den vid ett speciellt arbetstillfälle e.d. Enligt bestämmelserna för räknenskapsenlig avskrivning får sådant överpris dras av särskilt. Denna möjlighet finns även för företag som tillämpar restvärdeavskrivning.

12.18.9 Patenträtt, hyresrätt, goodwill o. d.

Patenträtt, hyresrätt, goodwill och liknande rättighet skall i avskrivningshänseende behandlas efter samma grunder som inventarier (23 § anv. p. 16 KL). Dock gäller inte reglerna för s.k. treårsinventarier enligt 23 § anv. p. 12 KL (jfr RÅ 1993 ref. 92). Det bör observeras att avdragsrätt inte föreligger för värdeminskning av goodwill som anskaffats före 1952. Om en skattskyldig driver handel med patent blir lagervärderingsreglerna i 24 § anv. p. 2 KL tillämpliga. I RÅ 1975 ref. 9 (RRK R75 1:23) har RR ansett att trafikrättighet avseende lastbil för en trafikförening (godslinje) utgöra en med goodwill likställd rättighet. Värdeminskningssavdrag fick alltså göras. Det påpekas att punkt 16 av anvisningarna till 23 § KL fått ny lydelse den 1 januari 1996 med anledning av den nya redovisningslagstiftningen. Uppdelningen i två kategorier av rättigheter - tidsbegränsade och icke tidsbegränsade - har slopats.

Bostadsrätt

Om en rörelse bedrivs i affärslokal som innehåller bostadsrätt anses bostadsrätten varken utgöra omsättningstillgång eller sådan anläggningstillgång som avses i 22 § anv. p. 1 st. 2 KL (inventarier, hyresrätt m.m.). Anledningen torde vara att bostadsrätten är en andel i en ekonomisk förening. Av detta följer att avdrag för årlig värdeminskning inte får ske för sådan tillgång (RÅ 1974 Aa 1299).

12.18.10 Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

Den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden förutsätter överensstämmelse mellan skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde. Därför finns särskilda regler i de fall då det vid tidpunkten för övergång till räkenskapsenlig avskrivning föreligger en skillnad mellan bokfört värde och skattemässigt restvärde (23 § anv. p. 13 st. 10 och 11 KL).

Exempel

En näringsidkare övergår till räkenskapsenlig avskrivning. Vid tidpunkten för övergången överstiger det skattemässiga restvärdet det bokförda värdet med 10 000 kr. Näringsidkaren erhåller efter övergången ett extra avdrag med 10 000 kr. Det extra avdraget får ske enligt värdeminskningsplan omfattande 5 år.

För lågt skattemässigt restvärde vid övergången

Överstiger det bokförda värdet på inventarierna vid tiden för övergången det skattemässiga restvärdet skall skillnaden tas upp till beskattning, antingen på en gång eller under tre år. Om inte skillnaden beskattades skulle avdrag medges två gånger för denna skillnad.

Exempel

En näringsidkare övergår till räkenskapsenlig avskrivning. Vid tidpunkten för övergången överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga restvärdet med 5 000 kr. 5 000 kr skall tas upp till beskattning antingen direkt, eller om den skattskyldige så önskar, fördelat med en tredjedel för beskattningsåret och en tredjedel för vart och ett av de två närmast följande åren.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 13 - Inkomstuppdelning mellan makar och lön till barn

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

20 § 2 st. 4 ledet samt anv. p. 2 KL
23 § anv. p. 30 KL
52 § anv. KL
prop. 1989/90:110 s. 603 och 604, SkU30
SOU 1989:2 s. 63-88

Sammanfattning

Det skattemässiga resultatet av en enskild firma kan under vissa förutsättningar fördelas mellan makar. Man skiljer mellan medhjälpfall och gemensam verksamhet.

Lön till barn under 16 år är inte avdragsgill kostnad i enskild näringsverksamhet.

13.1 Bakgrund

Genom lagstiftning 1976 infördes bestämmelser om inkomstuppdelning mellan makar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och av rörelse samt om ersättning till barn. Dessa regler har i viss mån ändrats i samband med 1991 års skattereform.

RSV har meddelat rekommendationer för tillämpning av bestämmelserna (RSV S 1995:24).

13.2 Grundläggande begrepp

Ej avdrag

En enskild näringsidkare kan anställa make och barn i verksamheten och avlöna dem för deras arbete. Avdrag får emellertid enligt 20 § 2 st. KL inte göras för kostnad för lön till den skattskyldiges make eller sambo som jämställs med make enligt 65 § KL eller barn som inte fyllt 16 år. Detta innebär att beloppet kommer att ingå i vinsten för näringsidkaren själv.

Makar som tillsammans deltagit i *enskild näringsverksamhet*, dvs. verksamhet avseende jordbruk och näringsfastighet som inte ingår i handelsbolag eller sådan rörelse som drivs i form av enskild firma, kan, oavsett vem av dem som äger fastigheten eller rörelsekapitalet etc, fördela resultatet av verksamheten sinsemellan enligt reglerna i anvisningen till 52 § KL.

Två fall

Reglerna för uppdelning av inkomsten är beroende av makarnas ställning i verksamheten. Man skiljer mellan två fall (52 § anv. 2 st. KL).

Medhjälpfall föreligger om den ena av makarna med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter kan anses ha en ledande ställning i verksamheten och den andra maken inte har en sådan ställning.

Gemensam verksamhet föreligger om båda makarna kan anses ha samma ställning i verksamheten. Detta innebär emellertid inte något krav på företagsledande

ställning för bägge makarna.

Gränsdragningen

I förarbetena till 1976 års lagstiftning gjorde departementschefen bl.a. följande uttalande i gränsdragningsfrågan (prop. 1975/76:77 s. 67 f).

"Sådan verksamhet som fordrar särskild utbildning eller kompetens bör normalt inte bereda större svårigheter. Har makarna i stort sett samma utbildning och deltar de i arbetet i lika mån finns det anledning att tillämpa reglerna för gemensam verksamhet. Är det däremot fråga om en verksamhet där krav på utbildning eller särskild kompetens inte direkt kan uppställas får ytterligare faktorer vägas in. Om två makar tillsammans driver ett jordbruk och är lika verksamma bör detta kunna bedömas som gemensam verksamhet, i synnerhet om de äger lika stor del av jordbruket och även har samma ekonomiska ansvar. Det nu sagda gäller även åtskilliga verksamheter i rörelseform där själva verksamheten som sådan utövas av båda makarna och samma förhållanden i övrigt föreligger som i det nyss nämnda exemplet. Däremot bör gemensam verksamhet i denna bemärkelse inte anses föreligga i alla de fall där en av makarna svarar för själva rörelseverksamheten som sådan (taxirörelse, byggnadsverksamhet, konsultverksamhet m.m.) under det att den andre maken svarar för t.ex. kontorsbetonade göromål, även om båda äger del i förvärvskällan".

Samma bedömning oavsett företagsform
Praxis

Vid 1991 års skattereform har föredragande statsrådet framhållit (prop. 1989/90:110 s. 604), att det ovan citerade uttalandet om gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall "är vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma". Uttalandet gjordes mot bakgrund av att företagsskattekommittén vid sin uppföljning funnit att strängare krav tycktes ha ställts för att anse båda makarna som företagsledare i ett fåmansföretag än för att anse en direktägd näringsverksamhet gemensamt bedriven. Försiktighet bör därför iakttas när det gäller företagsledarbegreppet i äldre praxis om inkomstuppdelning i fåmansföretag (inklusive fåmansägda handelsbolag). Vägledning bör främst sökas i den praxis som utvecklats beträffande direktägd näringsverksamhet. Se t.ex. RÅ83 1:69, där två makar ansetts gemensamt bedriva tomtrörelse oavsett att mannen varit lagfaren ägare till tomterna.

Äganderätten till förvärvskällan kan tillmätas viss betydelse vid gränsdragningen mellan medhjälpfall och gemensam verksamhet. Avgörande vid gränsdragningen bör dock i första hand vara om den ene av makarna på grund av utbildning, arbetsuppgifter och liknande förhållanden kan anses ha en ledande ställning i förhållande till den andra maken.

Förvärvskälle- begreppet

All inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person skall hänföras till en och samma förvärvskälla. Detta kan leda till att resultatet av den verksamhet som makarna bedrivit tillsammans kommer att ingå i en förvärvskälla som består av flera olika verksamheter. Makarnas respektive förvärvskällor kan därmed bli olika. Handelsbolag bildar en särskild förvärvskälla hos delägaren, som är skild från den som hans egen näringsverksamhet bildar.

Exempel

Antag att två makar tillsammans bedriver jordbruk. Den ene har därutöver en elbyrå och den andre en arkitektbyrå. De båda senare verksamheterna bedrivs under enskild firma. För den ene maken kommer då jordbruket och elbyrån att bilda en förvärvskälla. För den andre kommer jordbruket att bilda en förvärvskälla tillsammans med arkitektverksamheten.

Skillnad i beskattnings- konsekvenser

Skillnaderna i beskattningskonsekvenser mellan medhjälpfall och gemensam verksamhet är ofta förhållandevis obetydliga. Medhjälpfallens begränsning till marknadsmässig ersättning (se avsnitt 13.3) får vanligtvis betydelse endast om verksamheten är mycket lönsam eller om ordinarie timersättning för de båda makarnas arbetsinsatser är avsevärt olika. Den kan emellertid också få betydelse vid extraordinära intäkter.

Särskilt så länge obeskattade reserver skall återföras till beskattning (enligt ÅSurvL) kan frågan om gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall ha stor betydelse (se avsnitt 34.1). Konstruktionen av skatteskalen för förvärvsinkomster gör dock att makarna

inte alltid minskar sin gemensamma skatt genom att göra en inkomstuppdelning.

Systemet för underskottsavdrag påverkar inte möjligheterna till inkomstuppdelning. Underskotten rullas vidare från ett år till nästa och kan på så sätt ackumuleras. I medhjälparfallet får emellertid inkomstfördelning inte göras när årets skattemässiga resultat *exklusive* inrullat underskott är negativt.

Exempel

B är medhjälpande make till A. Verksamheten visar för år 1 ett underskott om 20 000 kr och för år 2 ett överskott om 10 000 kr exkl. rullat underskott.

Inkomstfördelning kan inte ske för år 1 eftersom underskott föreligger.

För år 2 kommer verksamheten att visa ett totalt underskott om 10 000 kr (rullat underskott 20 000 - årets överskott 10 000). Inkomstfördelning kan ske betr. årets överskott 10 000 kr t.ex. på så sätt att B redovisar 5 000 kr som inkomst och A ett totalt underskott att rulla vidare till nästa år med 15 000 kr.

13.3 Medhjälparfall

13.3.1 Allmänt

Överskott krävs för inkomstuppdelning

I medhjälparfallet kan inkomstuppdelning göras under förutsättning att näringsverksamheten ger överskott. Vid fördelningen i belopp är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande. Kopplingen till arbetsinsatsen motiveras av att en medhjälpande make har ungefär samma ställning som en utomstående som anställts i företaget och inte har det ansvar som följer av företagsledande arbetsuppgifter. Lagreglerna om inkomstuppdelning i medhjälparfallen finns i 52 § anv. 3 st. KL.

Arbetsinsats

Något krav på en minsta omfattning av medhjälpande makens arbetsinsats finns inte. Enligt departementschefens uttalande bör dock i regel inte beaktas telefonpassning och representation i bostaden. Jfr avsnitt 22.3.1.

Sjukpenning m.m.

Inkomstuppdelning får endast göras beträffande inkomster av själva verksamheten. Sålunda skall t.ex. sjukpenning beskattas hos den make som uppburit den.

Marknadsmässig ersättning

Marknadsmässig ersättning är vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Ersättningen kan i de flesta fall bestämmas med utgångspunkt i gällande kollektivavtal. Utbildning, branschfarenhet o.d. bör beaktas vid bedömning om ersättningen är marknadsmässig. Även andra bedömningsgrunder kan dock användas. Uppgift bör alltid lämnas i deklarationen efter vilka grunder ersättningen beräknats om den har överstigit 75 kr/tim (RSV S 1995:24).

Vid beräkning av marknadsmässig ersättning bör hänsyn också tas till reglerna om semesterersättning.

Överflyttning till företagsledaren

Om ersättningen till medhjälpande make överstiger vad som kan anses marknadsmässigt, skall överskjutande del beskattas hos den företagsledande maken.

Vid överflyttning av inkomst från medhjälpande make till företagsledande make bör hänsyn tas till de kostnader den medhjälpande maken haft som om kostnaderna hade varit den företagsledande makens egna.

Skälig ränta på insatt kapital

Har den medhjälpande maken även satsat kapital i verksamheten kan enligt 52 § anv. 4 st. KL ytterligare en del av inkomsten motsvarande skälig ränta som han kan ha uppburit på grund av sin äganderätt eller kapitalinsats hänföras till medhjälpande make.

13.3.2 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

Aktiv näringsverksamhet

Om den medhjälpande makens arbetsinsats i näringsverksamheten uppgår till ett timtal som motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, hänförs dennes inkomst av förvärvskällan normalt till aktiv näringsverksamhet (18 § KL och 11 kap. 3 § LAF, avsnitt 10.4.2.2). Detta gäller all inkomst och inte bara den inkomst som avser faktisk arbetsinsats samt sjukpenning etc, utan i förekommande fall också den del som avser skälig ränta på insatt kapital.

Jämknings-skäl

Skulle den medhjälpande makens arbetsinsats inte uppgå till sådant timantal bör kravet på en tredjedels årsarbetskraft kunna jämkas med stöd av specialmotiveringen till 18 § KL (prop. 1989/90:110 s. 646). Reglerna om inkomstuppdelning infördes bl.a. för att inlemma medhjälpande make i socialförsäkringssystemet. Detta syfte skulle i stor utsträckning förfelas om inte kravet på en tredjedels årsarbetskraft kan jämkas.

När den medhjälpande makens arbetsinsats inte motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, bör följande kunna vara vägledande vid gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet för den medhjälpande maken.

För medhjälpande make som inte äger del i förvärvskällan bör inkomsten hänföras till aktiv näringsverksamhet. Till medhjälpande make får i sådant fall inte hänföras större belopp än som motsvarar marknadsmässig ersättning för dennes faktiska arbetsinsats.

Arbetsersättning och ränta - samma förvärvskälla

För medhjälpande make som äger del i förvärvskällan blir bedömningen beroende av hur stor del av den medhjälpande makens inkomst av näringsverksamhet som avser ränta på satsat kapital och hur stor del som avser faktisk arbetsinsats. Avser den medhjälpande makens inkomst av förvärvskällan uteslutande eller så gott som uteslutande ränta på insatt kapital, bör hela inkomsten för den medhjälpande maken hänföras till passiv näringsverksamhet. Avser inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande marknadsmässig ersättning för den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats bör den hänföras till aktiv näringsverksamhet. Övriga fall av kombinerad arbets- och ränteinkomst bedöms var för sig med hänsyn till

omständigheterna. Det ligger därvid nära till hands att göra en likartad bedömning som för den företagsledande maken. Att både den beräknade ersättningen för arbetsinsatsen och den beräknade räntan skall hänföras till samma förvärvskälla följer av 52 § anv. 6 st. KL.

13.4 Gemensam verksamhet

Reglerna om inkomstuppdelning vid gemensam verksamhet finns i 52 § anv. 5 st. KL. Vardera maken skall taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom.

Bedömningen av om inkomsten skall hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet skall göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det i förutsättningarna att makarna har i stort sett samma ställning i näringsverksamheten. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna.

13.5 Hur sker fördelning?

Uppgiftsskyldigheten enligt LSK

När makar tillsammans deltagit i näringsverksamheten, behöver bara en av dem i sin självdeklaration lämna utförliga uppgifter om dess resultat och ställning m. m. Var och en måste dock i sin deklaration lämna uppgifter om arten och omfattningen av sitt arbete i verksamheten samt de övriga uppgifter som behövs för tillämpningen av 52 § anv. KL (2 kap. 19 § 5 st. LSK).

Utgångspunkt för inkomstfördelningen

Antingen det är fråga om medhjälpfall eller gemensam verksamhet är utgångspunkten för en eventuell inkomstfördelning mellan makarna densamma. Avgörande för om och hur inkomstfördelning får ske är i båda fallen resultatet *före* bl.a. avdrag för pensionsförsäkringspremie och avsättning för egenavgifter. Sjukpenning eller liknande ersättning som uppburits av makarna och som har sin grund i näringsverksamheten skall inte ingå i det gemensamt beräknade resultatet utan skall redovisas av respektive make.

Medhjälpfall, inkomstuppdelning vid över-skott

I medhjälpfall kan inkomstuppdelning göras endast vid positivt resultat. Det är endast resultatet av verksamheten under själva beskattningsåret som får fördelas. Avdrag får göras i förvärvskällan för underskott som uppkommit i samma förvärvskälla föregående år. Detta avdrag görs av varje person för sig. Den företagsledande makens eventuella underskott från tidigare år kommer därför inte att påverka möjligheterna till inkomstuppdelning. Den andel av det positiva resultatet som förs över till den medhjälpande maken får inte överstiga det marknadsmässiga värdet av dennes arbetsinsats samt skälig ränta på insatt kapital. Dessutom skall medhjälpande make som intäkt ta upp egen sjukpenning etc. Var och en av makarna gör avsättning för egenavgifter med utgångspunkt i den egna inkomsten. Om avsättningen skall avse fulla socialavgifter eller löneskatt, beror på om inkomsten är att hänföra till aktiv eller passiv näringsverksamhet (avsnitt 10.4.2.2).

Det belopp som förs över till den medhjälpande maken får inte leda till underskott för den andre maken. Inte heller får det öka ett underskott för den företagsledande maken. I medhjälpfallen

kan alltså inkomstuppdelning aldrig göras vid underskott. Bestämmelserna kan dock i vissa fall leda till att medhjälpande make redovisar högre inkomst av näringsverksamhet än den företagsledande maken.

**Gemensam verksamhet -
inkomstfördelning
oavsett resultat**

Vid gemensam verksamhet är makarnas möjligheter att fördela resultatet sinsemellan större än i medhjälparfallet. Även underskott kan, och skall normalt, fördelas mellan makarna. Grundprincipen är att vardera maken skall taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom. Sedan inkomsten fördelats gör var och en av makarna avdrag för avsättning för egenavgifter, som vid aktiv näringsverksamhet skall avse de socialavgifter som belöper på inkomsten om maken i fråga inte fyllt 65 år och vid passiv näringsverksamhet särskild löneskatt. Uppburen sjukpenning etc. redovisas av var och en.

13.6 Lön till barn

Enligt 20 § KL får avdrag inte göras för värdet av arbete som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av dennes barn som inte fyllt 16 år. För näringsverksamhet finns kompletterande bestämmelser i 23 § anv. p. 30 KL.

Barn och barns ålder

Barns ålder bedöms med hänsyn till förhållandena den 1 november året före taxeringsåret. Med barn avses också styvbarn och fosterbarn (65 § KL).

Avdragsförbud gäller för lön till näringsidkares barn som är under 16 år. Är barnet över 16 år är avdragsrätten begränsad till marknadsmässig ersättning. Detta gäller oavsett om barnet är hemmavarande eller inte. Begränsningen till marknadsmässig lön är även tillämplig på vuxna barn till näringsidkaren. Se avsnitt 20.3.7.2 och 22.3.1 angående motsvarande bestämmelser för fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag.

Marknadsmässig ersättning

Vad som utgör marknadsmässig ersättning kan i de flesta fall bestämmas med utgångspunkt i gällande kollektivavtal. Utbildning och erfarenhet m.m. bör också beaktas vid bedömningen.

I de fall barnet inte varit heltidsanställt i verksamheten är det lämpligt att barnets föräldrar fortlöpande antecknar barnets arbetstid och arbetsuppgifter för att de vid t.ex. förfrågan skall kunna visa att förutsättningar för avdragsrätt finns.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering Avsnitt 14 - Pensionskostnader

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

22 § anv. p. 15 KL
23 § anv. p. 20-21 KL
31 § anv. p. 1, p. 3 KL
46 § 2 mom. 1 st. 6) och 7), 2-4 st. och anv. p. 6-7 KL
Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse
prop. 1989/90:110 s. 589, 655 och 669, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 279 och 383, SkU10
prop. 1990/91:166 s. 56-63, 70-72, SkU29
prop. 1992/93:187
prop. 1994/95:203
prop. 1995/96:104
prop. 1995/96:168
prop. 1995/96:231, SkU4
prop. 1997/98:146, SkU27
prop. 1997/98:150
prop. 1997/98:151
prop. 1998/99:16, SkU4
prop. 1998/99:87
prop. 1999/2000:9
prop. 1999/2000:15

Sammanfattning

Den skatterättsliga definitionen av pension och tjänstepension anges i KL. Avdragsrätten regleras av både kvalitativa och kvantitativa regler.

Näringsidkare och handelsbolagsdelägare får avdrag för premier för egen pensionsförsäkring i förvärvskällan. I vissa fall kan avdrag medges i inkomstslaget kapital.

Näringsidkares kostnad för anställdas pension är skattemässigt avdragsgill vid utbetalning eller när reservering sker för framtida utbetalning.

Arbetsgivare kan också i vissa fall få avdrag för avsättning till personalstiftelse.

Under taxeringsåren 1998 t.o.m. 2000 gäller parallellt två olika regelsystem för avdragsrätt, vilka beskrivs nedan under avsnitten 14.1 och följande avsnitt respektive under avsnitt 14.9. Fr.o.m. 2001 års taxering gäller endast de nya bestämmelserna, vilka framgår av SFS 1998:328.

Disposition

Efter en allmän genomgång av begreppet pension i avsnitt 14.1 behandlas näringsidkares avdrag för egen pensionsförsäkring i näringsverksamhet i avsnitt 14.2. Reglerna om avdrag för pensionsförsäkringspremier som allmänt avdrag behandlas i avsnitt 14.3.3. I avsnitt 14.3 behandlas sedan vissa begrepp och allmänna förutsättningar för arbetsgivares avdragsrätt för pensionskostnader för anställda. De olika formerna för tryggnad av framtida pensionsutbetalningar behandlas därefter i avsnitt 14.4 pensionsförsäkring, 14.5 konto "Avsatt till pensioner" och 14.6 pensionsstiftelse. I avsnitt 14.7 behandlas direktopension och i 14.8 företagsförsäljningar. I 14.9 redogörs för nya avdragsregler som skall få tillämpas redan vid 1998 års taxering på skriftlig begäran och efter den skattskyldiges eget val. Fr.o.m. 2001 års taxering gäller endast de nya reglerna. I 14.10 behandlas slutligen personalstiftelser.

14.1 Allmänt

Folkpension, ATP

Personer som uppnår pensionsåldern, f.n. 65 år, får folkpension i form av ålderspension, oavsett om de varit yrkesverksamma eller inte. Vid sidan av denna pension uppbär de flesta även allmän tilläggspension (ATP). ATP utbetalas till den som varit anställd eller varit verksam som egen företagare. För full ATP krävs 30 intjänandeår med en inkomst av mer än ett basbelopp varav 15 år med minst 7,5 basbelopp. Detta beror på att det krävs minst ett basbelopp + 100 kr för att få ett intjänandeår och att pensionspoängen beräknas på ett genomsnitt av de 15 bästa poängåren. Maximal pensionspoäng utgör 6,5 (7,5 - 1). För den som har full ATP beräknas pensionen till $6,5 \times \text{det aktuella årets basbelopp} \times 60 \% \times 30/30$. ATP, liksom även folkpensionen, finansieras genom arbetsgivar- och egenavgifter.

Ytterligare pensionsförmåner t.ex. bostadstillägg

Folkpension och ATP ger, tillsammans med t.ex. bostadstillägg ett grundskydd för ålderdom och sjukdom. Dessutom har arbetsgivar- och arbetstagarorganisationer träffat överenskommelser genom kollektivavtal, vari ingår pensionsplaner, ITP- och STP-planen m.fl., om ytterligare pensionsförmåner för flertalet kategorier anställda. En av dessa överenskommelser, den s.k. ITP-planen har blivit allmänt antagen och normgivande för arbetsmarknaden i övrigt. ITP-planen omfattar ålderspension, sjukpension och familjepension samt vissa andra förmåner. Även kommunalt och statligt anställda har pensionsplaner eller pensionsreglementen, PA-KL, PA-KFS och PA-91, som i stort överensstämmer med ITP-planen. Dessa planer har i flertalet fall jämförts med allmän pensionsplan enligt KL:s bestämmelser. Flera pensionsplaner, som omförhandlas, övergår från att vara förmånsbaserade till att bli premiebaserade pensionsplaner som exempelvis SAF-LO-avtalet och premie- och förmånsbaserade planer som PFA 98 (tidigare PA-KL).

Därutöver kan en enskild person teckna frivilliga privata pensionsförsäkringar, eller delta i

individuellt pensionssparande (IPS) för att stärka sitt pensionsskydd för ålderdomen.

Nytt pensionssystem

Den 8 juni 1998 fattade Riksdagen beslut om att införa inkomstgrundad ålderspension, LIP, (1998:674-675 prop. 1997/98:151) och garantipension (1998:702, prop. 1997/98:152). Lagen om inkomstpension träder i kraft 1999-01-01 och lagen om garantipension träder i kraft 2001-01-01. Detta innebär att folkpensionen som i princip ersätts med garantipensionen upphör fr.o.m. 2001-01-01. Beslut om nya bestämmelser kommer även att tas avseende förtids- och efterlevandepension, som skall gälla fr.o.m. 2001-01-01.

Med inkomstgrundande ålderspension avses tilläggspension (ATP), inkomstpension och premiepension. ATP och inkomstpension intjänas tidigast från 1960 och premiepension intjänas tidigast från 1995. Till skillnad mot ATP är den nya inkomst- och premiepensionen avgiftsbaserad, varvid en avgift för varje försäkrad om 18,5 % av pensionsgrundande inkomst skall finansiera det nya pensionssystemet. Maximalt intjänandetak uppgår till 7,5 det förhöjda prisbasbeloppet och maximalt avgiftstak för år 1999 och 2000 utgör 8,06 det förhöjda prisbasbeloppet efter att hänsyn tagits till avdrag för allmän pensionsavgift. För närvarande betalar den försäkrade själv 6,95 % i debiterad allmän pensionsavgift och fr.o.m. år 2000 7 %.. Den nya pensionen intjänas normalt mellan 16 och 65 års ålder, men någon övre åldersgräns finns inte. Särskilda beräkningsregler gäller för pensionsgrundande inkomst vid plikttjänstgöring och barnår och skall under år 2000 beslutas också för studier. De försäkrade personerna inom pensionssystemet har indelats i tre åldersgrupper. Personer födda 1937 och tidigare omfattas endast av det gamla ATP-systemet och folkpensionen ersätts med garantipensionen fr.o.m år 2001. Personer födda 1938-1953 (s.k. mellangenerationen) omfattas av såväl ATP som inkomst- och premiepensionen och kommer att erhålla

pension enligt ett infasningssystem med ett kvotdelsförfarande. Förfarandet innebär att en person född 1938 erhåller 16/20-delar från ATP och 4/20-delar från inkomst- och premiepensionssystemet. Dock finns en särskild garantiregel som ger en person född 1938-1953 rätt till en pension lägst vad denne 1994-12-31 har tjänat in inom ATP-systemet. Personer födda 1954 eller senare omfattas endast av det nya inkomst- och pre-miepensionssystemet. Försäkringskassan och Premiepensionsmyndigheten (PPM) har under år 1999 tillhandahållit samtliga pensionsberättigade en broschyr som förklarar det nya pensionssystemet och gett en prognos över kommande pensionsutfall.

Skatterättslig lagstiftning

Avdragsrätten för premier för pensionsförsäkringar och för pensionsavsättningar begränsades avsevärt 1975 med verkan fr.o.m. 1977 års taxering. Ändringar har därefter skett flera gånger, bl.a. 1981 och 1995. Viktiga övergångsbestämmelser tillkom 1975. Även dessa har ändrats, senast 1980. 1975 års lagstiftning behandlar inte avdragsrätten för direktutbetalad pension. För sådan pensionsutbetalning finns i princip ingen begränsning i avdragsrätten (RSV/FB Dt 1983:11). Se avsnitt 14.8.

Under år 1998 beslutade Riksdagen om förenklad avdragsrätt för pensionskostnader (SFS 1998:328, prop. 1997/98:146, SFS 1998:1666 prop. 1998/99:16, SkU27). Den antagna ändringen av avdragsreglerna torde i de flesta fall innebära en stor förenkling och en liberalisering av avdragsrätten med slopande av vissa spärregler bland annat avseende fåmansföretag.

14.2 Avgifter för pensionsförsäkringar och individuellt pensionssparande avseende näringsidkare

Kvalitativa regler

De kvalitativa reglerna om vilka försäkringar som skattemässigt hänförs till pensionsförsäkring (P-försäkring) samt bestämmelser om individuellt pensionssparande (IPS) finns i 31 § anv. p. 1 och p. 3 KL (avsnitt 1.4.3.3).

Kvantitativa regler

De kvantitativa reglerna, dvs. reglerna om vilka beloppsgränser som gäller för avdragsrätten, har ändrats efter skattereformen. Detta är främst en följd av att fysiska personer och dödsbon som driver näringsverksamhet i enskild firma, enkelt bolag, partrederi eller handelsbolag samt europeisk ekonomisk intressegruppering, EEIG, fått rätt att göra avdrag i förvärvskällan för avgift för pensionsförsäkring och inbetalning till eget pensionssparkonto. Stadgande härom finns i 23 § anv. p. 21 KL, som hänvisar vidare till 46 § 2 mom. första stycket 6 och 7 och fjärde stycket KL, jämte punkt 6 första-fjärde och sjätte styckena samt punkt 7 anv. 46 § KL.

Näringsidkaren kan själv fritt välja fördelningen mellan de två olika pensionssparformerna inom den avdragsram som gäller för honom. Det bör noteras att för inbetalningar till pensionssparkonto kan avdrag medges endast för näringsidkarens egen räkning. Avdrag medges inte för inbetalningar avseende anställda.

Premier vid årsskifte

Utgift skall anses belöpa på det beskattningsår under vilket utgiften betalats (41 § KL). Denna kontantprincip avser pensionsförsäkringspremie som dras av som allmänt avdrag.

En premie anses betald den dag betalningen skett i försäkringsbolags kassa eller i post- eller bankkassa. En premie anses också betald den dag gireringsuppdrag belastat aktuellt girokonto eller då check eller annat betalningsmedel inkommit till försäkringsbolagets huvudkontor

(Sv. Livförs. bol. Skattenämnd 1986:4).
Betalning till försäkringsombud mot kvitto
likställs med betalning till huvudkontoret.
Däremot torde inte betalning likställas med en
inbetalning till klientkonto hos
försäkringsmäklare, om denne inte har en
teckningsfullmakt för försäkringsgivaren.

Bosättningskrav

P-försäkringsavgift och inbetalning på
pensionssparkonto är avdragsgill endast i den
mån den belöper på tid under vilken den
skattskyldige varit bosatt här i riket. Också
denna regel gäller oavsett om avgiften/
inbetalningen dras av i förvärvskälla eller som
allmänt avdrag.

Allmänt avdrag

Avdragsrätten under allmänna avdrag grundas
normalt på inkomsten av tjänst med bortseende
från vissa intäkter. Efter dispens kan en
utvidgad avdragsrätt erhållas (se vidare nedan
samt avsnitt 1.4.3.3).

Bokföringsmässig grund

Avdrag för P-försäkringspremie och inbetalning
på pensionssparkonto medges enligt
bokföringsmässiga grunder i
näringsverksamhet. Premien ska ha betalats
respektive inbetalningen till konto ska ha gjorts
senast vid den ordinarie tidpunkten för
avlämnande av deklaration eller senast
anståndsdagen. För premie eller inbetalning
som dras av som allmänt avdrag gäller numera
att betalningen måste ske före årsskiftet för att
avdrag skall medges. Både pensionsförsäkring
och pensionssparavtal skall vara tecknade under
beskattningsåret.

Näringsverksamhet

Avdragsrätten i näringsverksamhet är normalt knuten till inkomsten av aktiv näringsverksamhet. Angående dispens, se nedan.

Generell begränsning

Det finns en regel som begränsar det totala avdraget för P-försäkringspremier och inbetalning till pensionssparkonto. Avdraget får inte överstiga *summan av*

1. det avdragsberättigade underlaget i näringsverksamheten, se nedan

2. inkomst av tjänst med undantag för de intäkter som beskattas i tjänst enligt de särskilda reglerna för fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag (32 § 1 mom. 1 st. h) och i) KL) *och*

3. inkomst ombord samt skattepliktig dagpenning enligt SjäL

Summan av posterna 1 - 3 utgör beloppsgräns för det totala avdraget för P-försäkringspremier och inbetalningar till pensionssparkonto. De olika posterna utgör samtidigt grund för beräkning av vilket belopp som är avdragsgillt i förvärvskälla (posten 1) respektive under allmänna avdrag (posterna 2 och 3).

Avdragsunderlag

Underlaget för avdraget i förvärvskällan (posten 1 ovan) utgörs av inkomsten av aktiv näringsverksamhet före

- avdrag för egen P-försäkringspremie och inbetalning på pensionssparkonto,
- avdrag för SLP-E och
- avdrag för avsättning för årets egenavgifter.

Alla övriga intäkts- och avdragsposter, även räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsmedel, skall alltså påverka underlaget för avdrag i förvärvskällan.

Fr.o.m. 2000 års taxering utgörs inkomstunderlaget av inkomst av näringsverksamhet efter avsättningar för räntefördelning, expansionsmedel och periodiseringsfond (SFS 1998:334-336, prop. 1997/98:146).

När man bedömer avdragsrätten utgår man i sin helhet *antingen* från inkomsterna under beskattningsåret *eller*, om det är förmånligare, från inkomsterna under närmast föregående beskattningsår.

Flera aktiva förvärvskällor

Den som har inkomst av aktiv näringsverksamhet i flera förvärvskällor, t.ex. från handelsbolag och enskild firma samt EEIG, får inte dra av högre belopp än om inkomsterna varit hänförliga till samma förvärvskälla. Avdraget får fördelas mellan de aktiva förvärvskällorna på valfritt sätt.

Prisbasbeloppsregeln

Enligt en grundregel medges avdrag med ett halvt prisbasbelopp (p. 6-7 anv. 46 § KL). Se även avsnitt 1.4.3.3.

Vid 2000 års taxering utgör ett halvt prisbasbelopp 18 200 kr.

Den generella begränsningsregeln innebär att avdrag enligt prisbasbeloppsregeln inte kan medges med högre belopp än som motsvarar det avdragsberättigande inkomstunderlaget (summan av posterna 1-3 ovan).

Har den skattskyldige *enbart* inkomst av näringsverksamhet föreligger alltid rätt till avdrag i aktiv förvärvskälla med belopp som motsvarar det avdragsberättigande underlaget.

Proportionering av prisbasbe- loppsavdraget

Fr.o.m. 2000 års taxering (SFS 1998:683, prop 1997/87:150) föreligger valfrihet avseende fördelning av prisbasbeloppsavdraget mellan allmänt avdrag och näringsverksamhet.

Kompletterings- regler

Prisbasbeloppsregeln kompletteras med regler om avdrag som beräknas i procent av de avdragsberättigande inkomstunderlagen inom vissa ramar. Ramarna anges i lagtexten i prisbasbelopp. Se nedan.

Utöver avdrag enligt prisbasbeloppsregeln får enligt kompletteringsreglerna avdrag göras i aktiv näringsverksamhet med

- 25 % av det avdragsberättigande inkomstunderlaget i förvärvskällan till den del det inte överstiger 20 ggr prisbasbeloppet *samt*

- 20 % av samma underlag till den del det överstiger 20 men inte 40 prisbasbelopp.

Fr.o.m. 1998 års taxering får den skattskyldige, efter skriftlig begäran, tillämpa de nya avdragsbestämmelserna. Fr.o.m. 2001 års taxering gäller endast de nya bestämmelserna (SFS 1998:328 och 1666).

De nya reglerna innebär att avdrag medges med 35 % av inkomst av aktiv näringsverksamhet, beräknad enligt reglerna för avdragsunderlag ovan. Avdraget är maximerat till 10 prisbasbelopp.

Det finns också kompletteringsregler för beräkning av hur stort avdrag som kan medges under allmänna avdrag. Grunden för beräkningen är inkomsten av tjänst. Denna måste emellertid ibland delas upp. De tjänsteintäkter som beskattas enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna (32 § 1 mom. 1 st. h) och i) KL) berättigar inte till avdrag för P-försäkringspremie och eller inbetalning till

pensionssparkonto. Om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning är procentsatserna och ramarna högre än när pensionsrätt finns. Se vidare avsnitt 1.4.3.3.

Utbetalt avgångsvederlag anses förenat med pensionsrätt p.g.a. tidigare eller nuvarande anställning och berättigar inte till förhöjt avdrag.

Avdragsberäkning vid 2000 års taxering

Vid 2000 års taxering kan avdragsutrymmet beräknas på följande två sätt för skattskyldig som har inkomst av aktiv näringsverksamhet men saknar inkomst av tjänst.

Avdragsutrymme

I

Avdragsgrundande inkomst, kr		Avdragsutrymme, kr
	- 24 267	Hela inkomsten
24 267	- 728 000	18 200 ökat med 25 % av inkomsten
728 000	- 1 456 000	200 200 + 20 % av inkomsten över 728 000
1 456 000 -		345 800

Avdragsutrymme

II

Avdragsgrundande inkomst, kr		Avdragsutrymme, kr
	- 28 000	Hela inkomsten
28 000	- 1 040 000	18 200 ökat med 35 % av inkomsten
		dock maximalt avdrag 346 000 utöver 18 200

Det sammanlagda avdraget för P-försäkringsavgift och inbetalning till pensionsparkonto i förvärvskälla och som allmänt avdrag får inte överstiga avdragsutrymmet enligt den generella begränsningsregeln.

Exempel

A har under 1999 arbetat huvudsakligen i sitt jordbruk. Under ett par månader har han emellertid vikarierat på halvtid som lärare och tjänat 40 000 kr (med pensionsrätt i anställningen). I december 1999 betalar han avgift för egen P-försäkringspremie med

- a) 48 100 kr
- b) 40 000 kr
- c) 55 000 kr
- d) 13 000 kr

När A gör bokslutet för räkenskapsåret 1999 kommer han fram till ett överskott i jordbruket på 120 000 kr före avdrag för P-försäkringsavgift, före avsättning för särskild löneskatt på denna och före avsättning för egenavgifter (= avdragsunderlag för P-försäkringsavgift i näringsverksamhet). Avdragsunderlaget i tjänst är 40 000 kr. Det sammanlagda avdragsunderlaget blir alltså 160 000 kr.

Avdragsutrymme under allmänna avdrag om prisbasbeloppsavdraget yrkas här

Prisbasbeloppsregeln	18 200 kr
Kompletteringsreglerna	
(inkomsten av tjänst < 10 bb)	_____ 0 kr
<i>Summa</i>	
18 200 kr	

Avdragsutrymme i näringsverksamhet	
Prisbasbelopp	0 kr
Kompletteringsreglerna	
25 % x 120 000 (som är < 20 bb)	_____
30 000 kr	

<u>Summa</u>	30
000 kr	

Om A yrkar att de nya reglerna skall tillämpas kan avdraget i näringsverksamheten beräknas till $35 \% \times 120\,000 = 42\,000$ kr.

a) A får göra avdrag för hela den erlagda P-försäkringsavgiften, 48 100 kr.
Inkomsten av näringsverksamhet kan då beräknas på följande sätt

Avdragsgrundande underlag	
120 000 kr	
- P-försäkringsavgift	
48 100 kr	
- avdrag för beräknad särskild löneskatt på P-försäkringsavgiften	
$48\,100 \times 24,26 \%$	
	<u>11 669</u>
<u>kr</u>	
Återstår	60
231 kr	
- avsättning för egenavgifter	
$(25 \% \times 60\,231 =)$	<u>15</u>
<u>058 kr</u>	
<i>Inkomst av näringsverksamhet</i>	
45 173 kr	

b) Om A erlagt totalt 40 000 kr i P-försäkringsavgift får han göra avdrag med 40 000 kr i näringsverksamheten.

c) Om A erlagt totalt 55 000 kr får han göra avdrag med 48 200 kr i näringsverksamhet. Jfr svar a) ovan.
Återstående 6 800 kr kan eventuellt utnyttjas för avdrag närmast följande beskattningsår, se nedan angående förskjutning av avdrag.

d) Om A erlagt totalt 13 000 kr får han dra av hela premien i näringsverksamheten.

Underskott i förvärvskälla

Avdraget för pensionsavgifter i inkomstslaget näringsverksamhet kan i vissa fall medföra att underskott uppkommer i förvärvskällan. Det kan t.ex. inträffa om den skattskyldige har flera aktiva förvärvskällor och väljer att utnyttja hela avdragsutrymmet i en av dem eller då avdraget beräknas med ledning av föregående års inkomst.

Något hinder för det finns inte, så länge som de erlagda avgifterna ryms inom det belopp som är avdragsgillt både enligt begränsningsregeln och enligt prisbasbeloppsregeln med kompletteringsregler eller den nya huvudregeln. Bestämmelserna i 46 § anv.p. 6 st. 6 KL är nämligen *inte* tillämpliga på P-försäkringspremie och inbetalning på pensionssparkonto som dras av i förvärvskälla (23 § anv.p. 21 KL). De gäller endast för premie och inbetalning som dras av som allmänt avdrag. Uppkommer underskott av näringsverksamhet på grund av avdrag för P-försäkringspremie eller inbetalning till pensionssparkonto skall det behandlas enligt de vanliga reglerna för underskott av näringsverksamhet. Det är alltså avdragsgillt nästa beskattningsår i samma förvärvskälla. Underskottsrullningen fortsätter till dess att full kvittning uppnås eller till dess att förvärvskällan upphör.

Förskjutning

I den mån den erlagda P-försäkringspremien resp. gjorda inbetalningen inte ryms inom det avdragsgilla beloppet finns möjlighet att förskjuta avdraget ett år. Bestämmelserna om detta finns i 46 § anv. p. 6 st. 5 KL. De gäller både när avdraget görs i förvärvskälla och som allmänt avdrag.

Bestämmelserna innebär att P-försäkringspremier, och inbetalningar till pensionssparkonto eller del därav, som inte ryms inom avdragsgillt belopp får utnyttjas vid taxeringen för närmast följande beskattningsår. Vid den taxeringen skall emellertid avdrag i första hand medges för sådana premier och inbetalningar som avser det beskattningsåret.

Endast om avdragsutrymme finns kvar därefter får föregående års avgifter (eller del därav) dras av (jfr avsnitt 1.4.3.3).

Dispens

Om särskilda skäl föreligger kan skattemyndigheten efter ansökan besluta att högre avdrag skall medges än som följer av de vanliga reglerna (46 § anv. p. 6 st. 4 KL). I vissa sådana dispensfall kan inkomst av *passiv* näringsverksamhet få beaktas vid beräkning av det avdrag som skall medges i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avdrag för P-försäkringspremier och inbetalningar på pensionssparkonto i *förvärvskälla* kan emellertid efter dispens bli aktuellt inte bara i näringsverksamhet utan också i kapital. I dispensfallen kan nämligen sådana intäkter av tjänst och kapital som avser försäljning av aktier och andelar i fåmansföretag få medräknas i underlaget för premier resp. inbetalningar. Avdraget skall då i första hand göras som allmänt avdrag och i andra hand i inkomstslaget kapital. Även sådan intäkt av kapital som avser försäljning av andelar i fåmansägt handelsbolag kan beaktas i dispensfallen och grundar då rätt till avdrag i inkomstslaget kapital (se avsnitt 1.4.3.3).

Utländsk försäkring

För att en försäkring skattemässigt skall hänföras till P-försäkring vid 1997 års taxering och tidigare års taxeringar skall den vara meddelad i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Efter ansökan kan dock skattemyndigheten förklara att försäkring som meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse skall anses som P-försäkring (31 § anv. p. 1 st. 17 KL). Har sådan dispens meddelats kan försäkringen inte övergå till kapitalförsäkring igen. Dispensreglerna behandlas i avsnitt 1.4.3.3.

Fr.o.m. 1998 års taxering gäller att utländska pensionsförsäkringar i vissa fall skall anses som

pensionsförsäkringar utan att någon dispens behövs (SFS 1996:1240, prop. 1995/96:231, SkU4). Reglerna gäller för försäkringar tecknade fr.o.m. 1997-01-01. De nya bestämmelserna kan efter begäran av den skattskyldige tillämpas även på äldre försäkringar, dock tidigast fr.o.m. 1998 års taxering. I vissa fall gäller bestämmelserna även utländska tjänstepensionsanordningar och försäkringar från 1998 års taxering. Dispensbestämmelsen i 31 § anv. p. 1 st. 17 KL kommer även fortsättningsvis att tillämpas i vissa fall. Bestämmelserna behandlas ingående i Skattenytt 1997 nr 5 s. 289-299.

14.3 Arbetsgivares avdragsrätt för pensionskostnader för anställda

Under detta avsnitt redogörs för bestämmelser enligt 23 § anv. p. 20 b-e KL i dess äldre lydelse, som gäller t.o.m. 2000 års taxering. Vissa delar av avsnittet kommer dock att gälla även vid senare års taxeringar. De nya bestämmelserna i 23 § anv. p. 20 b-f KL kommenteras under avsnitt 14.10.

14.3.1 Uttryck och termer

Allmän pensionsplan

Med uttrycket allmän pensionsplan avses enligt civilrättsliga grunder enligt 4 § lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL, sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggnad av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkringen, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet är att anse såsom central arbetstagarorganisation.

En allmän pensionsplan innebär enligt Regeringsrätten (RÅ 1996 ref. 33) att det i planen skall finnas en garanti för att grunderna

är av kollektiv natur och att pensionsförmånerna skall vara preciserade.

Det skattemässiga begreppet allmän pensionsplan i 23 § anv. p. 20 e) första stycket bygger på det civilrättsliga begreppet och är sedan utvidgat med bl.a. rymns-inom-regeln, m. m (se avsnitt 14.3.3). Exempel på sådana allmänna pensionsplaner utgör exempelvis ITP-, Bank- och KTP-planen.

Premiebaserade pensionsplaner

Premiebaserade pensionsplaner såsom SAF-LO-avtalet PFA 98 (pensions- och försäkringsavtal) som ersätter PA-KL anses inte utgöra allmänna pensionsplaner enligt 23 § anv. p. 20 e KL. (Jfr dock avsnitt 14.9).

Riksdagstaket

Med riksdagstaket avses en begränsningsregel som av riksdagen bestämts utgöra förmånstaket för livsvarig ålderspension inom en allmän pensionsplan. Syftet med denna regel var att förhindra en automatisk ökning av en arbetsgivares pensionskostnader vid inkomsttaxeringen genom förändringar i allmänna pensionsplaner. För övriga förmåner gäller grundplanen.

Pensionsutfästelse

Med pensionsutfästelse avses en av arbetsgivaren gjord utfästelse till anställd eller tidigare anställd person eller efterlevande till sådana anställda och som omfattar ett löfte om t.ex. ålders-, sjuk- eller efterlevandepension (familjepension). Något civilrättsligt krav på hur en pensionsutfästelse skall vara utformad eller om den kan vara muntlig eller skriftlig finns inte.

Pensionslöfte

Med pensionslöfte avses de utfästelser om pensionsförmåner en arbetsgivare lämnar en anställd. Löftena kan indelas i *nya - gamla - äldre* löften, beroende på under vilken tidsperiod löftena lämnades och med hänsyn till vilka avdragsvillkor som då gällde.

Här avses med nya löften sådana löften som givits år 1976 eller senare. Gamla löften avser löften givna 1967-1975 och äldre löften avser löften givna före 1967. Särskilda övergångsbestämmelser gäller för löften givna under de olika tidsperioderna.

Oantastbart eller antastbart pensionslöfte

En utfästelse om pension innebär att den anställde fortlöpande (linjärt) intjänar en fordran på framtida pension. För att avdrag skall medges för att trygga upplupen del av utfästa pensioner till anställda, tidigare anställda eller efterlevande till anställda erfordras enligt TrL att utfästelsen är oantastbar dvs. att utfästelsen inte är förknippad med några villkor. Detta innebär att den anställde äger rätt till intjänad pension oavsett om han slutar sin anställning eller tar annan anställning före uppnådd pensionsålder. Den anställde skall i sådant fall erhålla ett fribrev av arbetsgivaren avseende hos denne intjänad pensionsrätt. Ett exempel på antastbara löften är garantipension och visstidspension, där pensionen är en bruttoförmån från vilken skall avräknas de inkomster den anställde kan komma att tjäna under pensionstiden.

Före TrL:s tillkomst förelåg enligt äldre rätt ingen avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för antastbara pensionslöften lämnade efter 1962-12-31.

Vid ikraftträdandet av TrL 1968-03-01 (1969 års taxering) medgavs enligt övergångsbestämmelser till denna lag och till KL dock att antastbara löften lämnade senast 1966-12-31 skulle medföra rätt till avdrag även framdeles. Dessa löften låstes dock beloppsmässigt till nominellt belopp jämte

inflationstillägg. En beräkning för sådan skuld skall ske per 1966-12-31. Inflationstillägg som utlöses efter detta datum beaktas inte (SOU 1965:41 s. 117).

Antastbara pensionslöften givna före 1961-12-13 är enligt p. 11 övergångsbestämmelserna till TrL alltså avdragsgilla. Jfr 1 § andra stycket TrL.

**Pensionsborgenär
eller pensions-
gäldenär**

Den som erhållit ett pensionslöfte (i regel den anställda) är pensionsborgenär dvs. den som innehar en fordran på pensionsrätt. Den som givit pensionslöftet är pensionsgäldenär (arbetsgivaren) dvs. den som står i skuld för pensionslöftet.

Destinatär

Destinatär är en person som kan komma att omfattas av pensionslöftet, t.ex. den anställda som erhållit löftet eller någon efterlevande till den anställda.

Fribrev

Med fribrev avses upplupen del av en intjänad, från arbetsgivare utfäst, ovillkorad pensionsförmån vid en viss tidpunkt och som skall utbetalas vid uppnådd pensionsålder. Endast ålders- (temporär eller livsvarig), familjepension och ITP-K är fribrevsgrundande.

Kapitalvärde

Vid en kapitalisering av ett fribrev uppstår pensionsförmånen kapitalvärde. Denna beräkning sker enligt försäkringstekniska grunder fastställda av finansinspektionen utifrån bestämmelser i TrL. Till hjälp vid sådan beräkning kan användas tabeller utfärdade av SPP Konsult AB 1982. Se exempel på tabeller sist i pensionsavsnittet. Även tidigare fastställda tabeller från 1964 och 1977 är alltså gällande vid beräkning av kapitalvärdet.

Nya grunder för kapitalisering har fastställts av Finansinspektionen (FFFS 1997:2), vilka trädde i kraft 1997-02-01 och gäller för kapitalvärdesberäkningar fr.o.m. 1997-12-31. Här kan SPP:s nya tabellverk år 1998 avseende FFFS 1997:2 användas. De äldre bestämmelserna får tillämpas t.o.m. 1999-12-31. Finansinspektionen har under år 1999 utgivit nya grunder FFFS 1998:26, som gäller fr. o.m. 2000-01-01. Något tabellverk för dessa grunder finns ännu inte utgivna.

Pensionsreserv

En arbetsgivares pensionsreserv består av kapitalvärdena för samtliga pensionsutfästelser som företaget lämnat. Begreppet pensionsreserv återfinns både i TrL och i KL och får i skatterättslig betydelse anses motsvara ett tak för avdragsrätt.

Oberoende och beroende anställd

Med beroende anställd avses skatterättsligt en anställd som själv eller tillsammans med närstående person har ett bestämmande inflytande, genom att äga aktier eller andelar som omfattar mer än 50 % av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget (prop. 1975/76:31 s. 143). Med närstående person avses de personer som anges i 32 § anv. p. 14, 13 st. KL.

Det motsvarande civilrättsliga begreppet bestämmande inflytande (5 § TrL) avser en person som själv eller tillsammans med

närstående personer äger mer än 50 % av samtliga aktier eller andelar i företaget (RÅ 1979 not. 1). Med närstående person avses de personer som finns uppräknade i 5 §, 2 st. TrL. Jfr 14.3.4 Övergångsregler.

Med oberoende anställd avses en anställd som saknar bestämmande inflytande genom aktie eller andelsinnehav (röstetal).

Huvuddelägare

Både i civilrättslig och skatterättslig praxis, förarbeten till lagstiftning och doktrin används ofta begreppet huvuddelägare för en person med ett bestämmande inflytande. Viktigt är då att notera de skillnader som föreligger mellan skatterätt och civilrätt avseende ifrågavarande begrepp.

Närståendebegreppet

I TrL:s 5 § finns det civilrättsliga närståendebegreppet, som t.o.m. 1976 års taxering gällde vid fastställandet av bestämmande inflytande avseende pensionsbestämmelserna i KL.

Närstående:

- föräldrar
- far- och morföräldrar
- make
- avkomling eller avkomlings make.

I 32 § anv. p. 14, 13 st. KL återfinns det närståendebegrepp, som i dag gäller för bedömningen om bestämmande inflytande föreligger, när det gäller pensionsavsättningar.

Närstående:

- föräldrar
- far- och morföräldrar
- make
- avkomling eller avkomlings make, med barn avses även styv- och fosterbarn
- syskon eller syskons make

- dödsbo i vilket huvuddelägare eller denne närstående personer är delägare i.

Temporär och livsvarig pension

Med temporär pension avses här en pension som utgår före ordinarie pensionsålder 65 år och avser en kortare period, dock tidigast från 55 års ålder. Observera att skillnad föreligger mellan begreppen förtida pension dvs. temporär pension och förtida uttag av ordinarie ålderspension.

Livsvarig pension utgår från ordinarie pensionsålder 65 år och under den anställdes livstid.

Pensionsmedförande lön

I den pensionsmedförande lönen inräknas den aktuella fasta nulönen, semesterersättning, naturaförmåner i form av kost och logi (beräknade enligt källskattetabell), provision, tantiem, ersättning för skiftarbete, förskjuten arbetstid, jourtjänst samt beredskapstjänst.

Däremot inräknas inte bilförmån eller andra förmåner, reseersättningar, traktamenten, övertidsersättningar och liknande ersättningar. Jämför vad som sägs i avsnitt 3.1 i ITP-avtalet.

Sjukpenning från försäkringskassan räknas inte in i pensionsmedförande lön, trots att denna kan utmynna ifrån tjänsteinkomsten. Jfr de nya reglerna i avsnitt 14.9.

Tjänstetid och tjänstetidsfaktor

Med tjänstetid avses den anställningstid som erfordras för att den anställda skall vara kvalificerad till fulla pensionsförmåner, i normalfallet 30 år enligt de flesta förekommande allmänna pensionsplaner. Pensionsgrundande tjänstetid inträder vanligen fr.o.m. 28 års ålder och till dess att pensionsålder inträder exempelvis 65 år. Utgår pension från 55 år kan aldrig full tjänstetid uppnås och fulla pensionsförmåner blir då 27/30 av pensionsbeloppet. Inom ITP-planen kan undantag medges från en sådan reduktion om den anställda har varit oavbrutet ansluten till planen fr.o.m. 28 års ålder till pensionsfallet vid 55 års ålder. Detta gäller dock inte vid tillämpning av ryms-inom-regeln. Jfr avsnitt 14.9.

Tjänstetiden kan efter avtal med arbetsgivaren avse både nuvarande och retroaktiv anställningstid hos arbetsgivaren eller förutvarande arbetsgivare. Ett villkor för avdragsrätt är dock att förutsättningarna för beräkning av tjänstetid anges i pensionsutfästelsen (RÅ 1991 ref. 84).

Även tjänstetid utomlands och tjänstetid för utländsk medborgare som anställts i Sverige vid tjänstgöring utomlands kan inräknas.

Första gången en arbetsgivare åberopar retroaktiv tjänstetid och intjänandetid för en anställd, bör arbetsgivaren lämna en redogörelse över arbetstagarens tidigare anställningar.

Tjänstetidsfaktorn uttrycker hur stor del av utlovade pensionsförmåner den anställda kan beräknas bli kvalificerad för, med hänsyn till pensionsålder och anställningstid.

Tillämpar inte arbetsgivaren allmän pensionsplan, kan TrL:s dispositiva hjälpregel användas, som innebär 40 års tjänstetid med linjärt intjänande. Denna regel används vanligen endast för pensionslöften givna senast 1975 till oberoende anställda. Se avsnitt om

övergångsbestämmelser 14.3.4.

Som tjänstetid räknas inte den tid som en person bedrivit näringsverksamhet i enskild firma, enkelt bolag, partrederi eller som delägare i handels- eller kommanditbolag samt EEIG.

Intjänandetid och intjänandetidsfaktor

Med intjänandetid avses den tid en anställd har på sig att tjäna in det givna pensionsloftet. Intjänandet sker linjärt, vilket innebär att alla anställningsår tills pensionstillfället inträder skall beaktas. Anställs en person vid 28 års ålder och skall erhålla pension vid 65 års ålder är intjänandetiden 37 år dvs. pensionen tjänas in med $1/37$ per år. Skulle pension utgå vid 55 års ålder blir intjänandetiden $1/27$ per år. Jfr avsnitt 14.9.

Intjänandetidsfaktor uttrycker hur stor del av utlovade pensionsförmåner den anställda har tjänat in med hänsyn till anställningstid.

Begreppet tryggnade

Med tryggnade avses att arbetsgivaren i förväg säkerställt utbetalningar av den anställdes framtida pension genom avsättning av medel.

En arbetsgivares pensionsutfästelser till anställda i näringsverksamhet tryggas i normalfallet på något av följande sätt:

1. Köp av pensionsförsäkring.
2. Avsättning till konto "Avsatt till pensioner" i balansräkningen kombinerat med kreditförsäkring eller motsvarande.
3. Avsättning till pensionsstiftelse med kontanter eller motsvarande realvärden.

En arbetsgivare kan också säkerställa sina pensionsutfästelser till anställda genom

inköp av kapitalförsäkring, som pantsätts som säkerhet för löfte om direktpension.

En arbetsgivare kan fritt välja trygghandform för de anställda och därvidlag också kombinera olika trygghandformer för en och samma anställd, om inte den av företaget tillämpade allmänna pensionsplanen föreskriver något annat.

Ytterligare former av säkerställande som kan förekomma är exempelvis bankgaranti, borgen och inteckningar i fastighet.

En arbetsgivare kan också utfästa pension till sina anställda utan att trygga pensionsutfästelser.

I samband med införandet av årsredovisningslagen (SFS 1995:1554), ÅRL, gjordes vissa följdändringar i TrL, varvid en ny paragraf, 8 a), infördes i TrL per 1996-01-01 (SFS 1995:1619). En arbetsgivare som omfattas av ÅRL och redovisar pensionsåtagande i balansräkningen skall i stället för att redovisa skuld på konto "Avsatt till pensioner" redovisa motsvarande belopp som delpost under rubriken "Avsättningar till pensioner eller liknande förpliktelser". Vad som sägs i 5 § andra stycket samt 7 och 8 §§ TrL om posten "Avsatt till pensioner" gäller även beträffande en sådan delpost.

I 4 kap. 16 § ÅRL under rubriken "Avsättningar" sägs, "Avsättningar skall göras för samtliga förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias".

I FAR:s rek. nr 4 "Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad"

punkten 1 och 2 behandlas vad som kan och bör skuldföras avseende ett företags pensionsåtagande. Under punkten 2 sägs, "Årsredovisningslagen eller bokföringslagen kräver icke att kapitalvärdet av pensionsåtaganden skall upptas som skuld i balansräkningen. Om så ej skett skall enligt årsredovisningslagen eller 19 § bokföringslagen de pensionsåtaganden som inte har upptagits bland skulderna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet tas upp som separat post bland ansvarsförbindelser. Det belopp som där skall tas upp skall utgöra den ej skuldförda delen av kapitalvärdet".

Vidare sägs i tredje stycket punkt 2 att, "Även om årsredovisningslagen eller bokföringslagen således tillåter redovisning av pensionsåtaganden bland ansvarsförbindelser, anser FAR det synnerligen önskvärt att alla pensionsåtaganden, som inte har täckning i realstiftelses förmögenhet eller i tecknad pensionsförsäkring, skuldföres".

FAR:s synsätt med avseende på redovisning av ett företags pensionsåtaganden såsom skuld under rubriken "Avsättning för pensioner eller liknande förpliktelser" får anses utgöra god redovisningssed.

Några övergångsbestämmelser till ÅRL finns inte avseende redovisning av pensionsavsättningar. Inte heller finns i FAR:s rekommendationer någon uppgift om regelns tillämpning övergångsvis.

Pensioner som utbetalas från bolaget utgör direktopension och utgör en avdragsgill personalkostnad. Se vidare avsnittet om direktopension.

Villkor för avdragsrätt

De villkor som skall vara uppfyllda för att avdrag skall kunna medges vid inkomsttaxeringen kallas kvalitativa regler (principer) och kvantitativa regler (beloppsramar).

De kvalitativa reglerna för tryggande enligt punkt 1-3 ovan är desamma.

14.3.2 Kvalitativa regler

Civilrättsligt

Civilrättsliga regler finns i tryggandelagen i fråga om konto "Avsatt till pensioner" och avsättning till pensionsstiftelser. När det gäller pensionsförsäkringar överensstämmer de civilrättsliga reglerna med de bestämmelser som finns i 31 § anv. p. 1 KL.

Kvalitativa bestämmelser om pensionsmedförande lön, pensionsgrundande tjänstetid och intjänandetid m.m. finns även i de allmänna pensionsplaner som en arbetsgivare är ansluten till och tillämpar.

Skatterättsligt

En första förutsättning för en arbetsgivares avdragsrätt för att trygga pensionsåtagande är att försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i 31 § anv. p. 1 KL. Detta framgår av 23 § anv. p. 20 e) 9 st. KL i dess äldre lydelse och 23 § anv. p. 20 b) KL i dess nya lydelse. De kvalitativa reglerna behandlas i avsnitt 1.4.3.3.

Utöver reglerna i KL finns vissa kvalitativa regler i TrL avseende konto "Avsatt till pensioner" och avsättning till pensionsstiftelse.

Även allmänna pensionsplaner och dess

regler utgör inom skatterätten till viss del både kvalitativa och kvantitativa regler. Av pensionsplanerna är ITP-planen (Industrins och handelns tilläggspension för tjänstemän) den allmänna pensionsplan som har blivit normgivande enligt rättspraxis (RÅ 1982 Aa 33, RSV FB Dt 1982:21, jfr RÅ 1996 ref. 33). Jfr dock avsnitt 14.9.

14.3.3 Kvantitativa regler - äldre regler

De kvalitativa reglerna i KL finns i 23 § anv. p. 20 b) - e). Punkterna 20 b) - d) anger olika tryggandealternativ vilka beskrivs särskilt i avsnitten 14.4-14.6. De kvantitativa bestämmelserna i punkten 20 e) kan indelas i tre regler, huvudregeln, ryms- inom-regeln och alternativregeln.

Huvudregel

Med huvudregeln avses allmän pensionsplan (23 § anv. 20 e), 1 st. KL). Vanligaste allmänna pensionsplaner som förekommer är ITP-, KTP- (Kooperationens tilläggspension), och BTP (Bankplanen). ITP-planen har genom rättspraxis m.m. kommit att bli den normgivande planen inom skatterätten.

Om en allmän pensionsplan träder i kraft stegvis, men arbetsgivaren har lämnat pensionsutfästelse om snabbare tillämpning av planen, föreligger ändå avdragsrätt för arbetsgivaren.

ITP-planen

Reglerna för ITP-planen finns i häften utgivna av SAF avseende avtal mellan SAF och PTK från den 1 januari 1994 samt i kommentarer till förtydligande text i ITP-planen 1991-10-14 angående alternativa pensionslösningar (s.k. 10-taggar).

Planen innehåller bl.a. regler om pensionsmedförande lön, tjänstetid, intjänandetid och pensionsförmåner samt trygghandformer för pensionsförmånerna.

Anslutning till ITP-planen kan tidigast ske fr.o.m. månaden efter 28 års ålder avseende ålders- och familjepension jämte ITP-K. För fullt intjänande enligt ITP-planen fordras minst 360 månader dvs. 30 tjänsteår. Följande pensionsförmåner kan utgå enligt planen.

Temporär pension mellan 55 och 60 år uppgår till 65 % på lönedelar upp till 7,5 basbelopp och även 65 % på lönedelar upp till 20 basbelopp. Därefter utgår 32,5 % på lönedelar från 20 basbelopp upp till 30 basbelopp, vilket utgör den högsta pensionsmedförande lönen enligt ITP-planen.

Livsvarig pension från 65 års ålder uppgår till 10 % på lönedelar upp till 7,5 basbelopp, 65 % på lönedelar mellan 7,5 och 20 basbelopp samt 32,5 % på lönedelar mellan 20 och 30 basbelopp.

Familjepension till efterlevande make s.k. grundbelopp utgår endast på lönedelar utöver 7,5 basbelopp och då med 32,5 % på lönedelar mellan 7,5 och 20 basbelopp samt 16,25 % på lönedelar mellan 20 och 30 basbelopp. Finns det efterlevande barn ökas grundbeloppet för familjepension med ett procentuellt tillägg för varje barn.

Dessutom utgår några mindre förmåner som komplettering till övriga pensionsförmåner i form av ITP-K

(Kompletteringspension) och ITP-G (Garantitilläggspension).

ITP-K är en kompletteringspension som kan utges som en temporär eller livsvarig ålderspension och som finansieras genom ett premiereservsystem, mellan 1,7 och 3,2 % av den anställdes pensionsmedförande lön och beroende på den anställdes ålder. Om ITP-K utges i form av livsvarig ålderspension kan den uppskattas till ca 2,5 % av lönen livsvarigt.

ITP-G avser att för löner upp till 7,5 basbelopp fylla ut ålderspensionen för anställd som inte får 10 % av lönen i grundpension på grund av för kort tjänstetid.

ITP-planens grundplan utan alternativa pensionslösningar utgör allmän pensionsplan (RÅ 1996 ref. 33).

10-taggar

Anställda med lön över tio basbelopp, s.k. 10-taggar, kan sluta ett avtal med arbetsgivaren om en alternativ pensionslösning för lönedelar över 7,5 basbelopp. En sådan pensionslösning kan avse såväl ålders- som familjepension samt ITP-K och innebär att respektive pensionsförmån kan utökas eller minskas beroende på vilken pensionslösning man väljer. Har en alternativ pensionslösning överenskommit mellan arbetsgivare och den anställda, skall detta avtal tillämpas så länge anställningen hos arbetsgivaren består.

Tryggande av pensionsförmåner enligt ITP-avtalet sker genom pensionsförsäkring i SPP eller vad avser ålderspension och ITP-K genom konto "Avsatt till pensioner" med kreditförsäkring genom FPG/PRI systemet. För de alternativa pensionslösningarna kan tryggande ske genom pensionsförsäkring, avsättning till konto "Avsatt till pensioner"

eller avsättning till pensionsstiftelse.

När utbetalning av pensioner enligt ITP-planen sker, utgår normalt ett inflationstillägg, vilket innebär att en del av återbäringsmedlen hos SPP fördelas till respektive försäkrad och dennes pension. Inflationstillägget bestäms för ett år i sänder.

Regeringsrätten har i dom 1996-05-15 (RÅ 1996 ref. 33) förklarat att en pensionsutfästelse enligt ITP-planen med alternativ pensionslösning, s.k. tiotaggarlösning, inte utgör allmän pensionsplan. Tillämpas denna pensionslösning kan endast alternativregeln i 23 § anv. p. 20 e) sjunde stycket tillämpas. Detta gäller både grundbeloppet 7,5 basbelopp och den "frilagda" premien. Denna avdragsregel kräver pensionsförsäkring som tryggandeform.

Regeringsrättens bedömning gäller således för alla allmänna pensionsplaner som innehåller alternativa pensionslösningar för s.k. 10-taggare.

Med allmän pensionsplan avses enligt 23 § anv. p. 20 e) första stycket KL även pensionsåtagande för pensionsförmåner som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att tryggande sker genom P-försäkring, pensionsstiftelse eller kreditförsäkring.

Ryms-inom-regeln

Ryms-inom-regeln är en rent skatterättslig regel som avser det fall att pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan inte föreligger. Avdragsrätt föreligger i sådant fall för preciserade pensionsåtaganden för pensionsförmåner som ryms inom vad som är sedvanligt (inom respektive bransch) enligt allmän pensionsplan. Man brukar säga att man citerar (härmar) en allmän pensionsplan.

Regeringsrätten har i dom RÅ 1982 Aa 33 avseende ett överklagat förhandsbesked (RSV FB Dt 1982:21) uttalat att ITP-planen får en normerande verkan för vad som ryms inom allmän pensionsplan (se även RÅ 1990 not. 453 och RÅ 1991 not. 484). I RÅ 1996 ref. 33 uttalade Regeringsrätten att endast ITP-planens grundplan utgör allmän pensionsplan.

Kommun- och Landstingsförbund, Svenska kyrkan och statliga företag

Med allmän pensionsplan likställs även de pensionsbestämmelser och pensionsreglementen eller andra pensionsåtaganden, för vilka Kommunförbund, Landstingsförbund, Svenska kyrkan, kommun eller staten tecknat borgen.

Riksdagstaket

Begränsningsregeln i 23 § anv. p. 20 e) andra stycket det s.k. riksdagstaket innebär att de allmänna pensionsplaner som fanns vid utgången av år 1977 godtas i avdragshänseende, oavsett vilka förmåner som då utgick enligt planen. För framtiden, både i fråga om nya pensionsplaner och förändringar i gamla planer, allt räknat fr.o.m. den 1 januari 1978, fordras för avdragsrätt för trygghandekostnader, att begränsningar i fråga om pensionsgrundande lön och ålderspension vid full tjänstetid föreligger. Den maximala pensionsmedförande lön som kan ligga till grund för en

pensionsutfästelse är 30 basbelopp. Den livsvariga ålderspensionen får inte överstiga 15 % på lönedelar upp till 7,5 basbelopp, 70 % på lönedelar mellan 7,5 - 20 basbelopp samt 40 % på lönedelar mellan 20 - 30 basbelopp.

Skillnaden mellan ITP-planens och begränsningsregelns procenttal är att i riksdagstaket har hänsyn tagits till ITP-K och ITP-G.

Inom ramen för lön upp t.o.m. 7,5 basbelopp får dock 15-procentgränsen genombrytas om den överstigande delen av ålderspensionen är avsedd att utgöra ersättning för ATP, t.ex. vid utlandstjänstgöring.

Vid tillämpning av alternativa pensionslösningar inom ITP-planen kan riksdagstaket komma att nås, för de anställda som har lön överstigande 10 basbelopp.

Det bör observeras, att riksdagstaket avser en begränsning av själva pensionsplanen och inte av ett enskilt löfte (RÅ 1991 not. 484).

Det förekommer att en arbetsgivare som inte är ansluten till en allmän pensionsplan yrkar avdrag för pensionsförmåner för en enskild anställd med de procentsatser som anges i riksdagstaket. KR i Göteborg har i dom 1984-02-01 (mål nr. 1982:1300) ansett att ITP-planens procenttal (huvudplanen) skulle tillämpas, trots att Ti hade accepterat tillägg med 2,5 % för ITP-K. RR medgav inte prövningstillstånd.

Däremot har RR i RÅ 1991 ref. 84 godtagit de beräkningar Ti gjort som underlag för beräkning av pensionsförmåner, vari ingår avsättning för ITP-K. Skäl för att medräkna ITP-K i beräkningarna för pensionsförmånerna är att denna förmån har särskilt utfästs av företaget.

För de pensionsförmåner som inte inbegrips i det s.k. riksdagstaket, torde förmånerna beräknas efter den tillämpade allmänna pensionsplanens huvudregel.

Mindre avvikelser

En arbetsgivare kan under vissa förutsättningar få avdrag för att trygga pensionsförmåner utöver allmän pensionsplan (23 § anv. p. 20 e), 6 st.). Sedan 1979 års taxering medges i princip inte avdrag för sådana merförmåner som utlovats efter utgången av 1977. Har arbetsgivare före utgången av år 1977 lämnat utfästelse om sådana smärre merförmåner till sina anställda får han dock med avdragsrätt för kostnaderna vid taxeringen lämna sådan utfästelse även till nyanställda.

För sådant avdrag fordras dock att merförmånerna tryggas med pensionsförsäkring och att merkostnaderna totalt sett är högst 8 % av kostnaderna enligt planen. Denna avdragsrätt tillkom med tanke på ett fåtal fall, när merförmåner av mindre värde utlovats före 1975 års lagstiftning.

Telekraftmålet

Frågan om hur en arbetsgivares pensionsskuld skall beräknas för en anställds förflutna tjänsteår med avseende på pensionsmedförande lön, har klarlagts genom RR:s dom i målet avseende Telekraft AB (RÅ 1984 1:89). Målet avsåg en stiftelseavsättning för att trygga pension till huvuddelägare. I domen fastslog RR att den faktiska aktuella nulönen kunde läggas till grund för pensionsberäkningarna även för förfluten tid, trots att löneuttagen tidigare varierat kraftigt och dessutom understigit nulönen vid beräkningstillfället. Att lönen tidigare är understigit nulönen ansågs vara betingat av behov av att konsolidera

bolaget. Jfr även RÅ 1989 ref. 59.

I RÅ 1987 not. 656 har RR i fråga om utgående direktpension för både huvuddelägare och dennes hustru tagit hänsyn till konsolideringsskäl, varvid pensionen har fått beräknas efter en citerad nulön, som överstigit den tidigare uttagna lönen.

Tidigare tryggade pensionsutfästelser

Vid en beräkning av avdrag för tryggande av pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan eller rymns-inom-regeln eller enligt pensionsåtaganden av Kommun- och Landstingsförbund, Svenska kyrkan, kommunala eller statligt företag för en anställd, skall avräkning ske för all sådan tjänstepension som tidigare utfästes och tryggats av arbetsgivare under anställningstid som inräknats i nuvarande åtagande (23 § anv. p. 20 e) 3 st. KL). Således skall avräkning ske för alla tryggade förmåner inklusive tilldelad återbäring oavsett om tidigare tryggande avser temporär, livsvarig eller efterlevandepension (KR i Jönköping dom 1997-06-18, mål nr 784-1995). Enligt RSV:s mening bör även allokerad (fördelad) återbäring på tidigare trygganden avräknas. Frågan om även sådan återbäring skall avräknas har ännu inte prövats i rättspraxis.

ATP-kompensation

Vid tillämpning av huvudregeln eller rymns-inom-regeln medges inte avdrag för ATP-kompensation vid förtida uttag av pension eller vid temporär pension (23 § anv. p. 20 e) fjärde stycket), om inte den allmänna pensionsplan arbetsgivaren är ansluten till eller tillämpar innehåller regler för detta. RR har i RÅ 1991 ref. 84 inte medgivit avdrag för ATP-kompensation, eftersom ITP-planen saknar sådana regler.

Delpension

I ett överklagat förhandsbesked förklarade RR i dom RÅ 1990 not. 453 att ryms-inom-regeln inte var tillämplig när fråga var om delpension till anställda mellan 60-65 år som hade en lön understigande 7,5 basbelopp, eftersom ITP-planen inte medgav en sådan förmån.

Kombination av huvudregel och ryms-inom-regel

RR har i RÅ 1989 ref. 12 ansett att kostnader för tryggnad av pensionsåtaganden, som innebar rätt till temporär pension före 65 år, var avdragsgilla enligt ryms-inom-regeln vid sidan av allmän pensionsplan, även om arbetsgivaren var ansluten till allmän pensionsplan och endast tidigare hade lämnat pensionsutfästelser avseende den livsvariga ålderspensionen. Förutsättning för utgången i målet var att sådan förmån som temporär pension kunde utgå enligt planen.

Pensionsålder

Lägsta pensionsålder enligt de kvalitativa reglerna i 31 § anv. p. 1 KL är 55 år. Om särskilda skäl föreligger kan skattemyndigheten medge dispens för lägre pensionsålder (31 § anv. p. 1, 4 st. KL).

För arbetstagare i ett aktiebolag eller ekonomisk förening, som har ett bestämmande inflytande, gäller som lägsta pensionsålder 60 år, om inte pensionsutfästelsen lämnats senast den 22 november 1976 (23 § anv. p. 20 e), 4 st. KL). Skattemyndigheten kan dock medge dispens för lägre pensionsålder genom beslut enligt 23 § anv. p. 20 e) 10 st.

Alternativregeln

Alternativregeln avser anställda som omfattas av allmän pensionsplan, som gör att avdragsrätt inte föreligger enligt 23 § anv. p. 20 e), 7 st. KL och för anställda som inte omfattas av allmän pensionsplan s.k. frikretsare, samt anställda vars arbetsgivare inte är anslutna till någon allmän pensionsplan genom kollektivavtal, hängavtal eller dylikt.

Med uttrycket frikretsare avses sådana tjänstemän som enligt ITP-avtalet har en befattningsnomenklatur högre än 2 eller som är företagare eller make till företagare och verksam i företaget.

Med företagare avses enligt ITP-avtalet samtliga näringsidkare med företag som inte utgör juridiska personer, samtliga delägare i handels- och kommanditbolag samt delägare i aktiebolag som innehar mer än en tredjedel av aktierna. Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (kommanditbolag) kan dock aldrig komma ifråga för avdrag enligt alternativregeln eftersom de inte är anställda. Avdrag för anställda delägare i fåmansföretag kan göras enligt alternativregeln om inte någon anslutning till allmän pensionsplan föreligger eller ryms inom-regeln används.

Syftet med alternativregeln var enligt lagens förarbeten bl.a. att ge delägare i familjebolag och fåmansbolag, där löneutvecklingen varierar mellan olika år, samma pensionsförmåner (en jämförelseschablon efter ITP-planens förmåner) som erhålls vid tillämpning av allmän pensionsplan.

Avdrag enligt alternativregeln medges med 35 % av lönedelar upp till 20 basbelopp och 25 % av lönedelar mellan 20 och 30 basbelopp. Underlaget för beräkningen utgörs särskilt för varje anställd av den pensionsmedförande lönen som företaget faktiskt har utbetalt under räkenskapsåret eller föregående

räkenskapsår. Det är således arbetsgivarens beskattningsår som styr premieavdraget och inte den anställdes. Enligt RSV:s uppfattning skall bilförmån inte ingå i underlaget.

Vid tjänstepensionsförsäkring enligt alternativregeln har pensionsåldern 55 år vanligen använts för både oberoende och beroende arbetstagare. Frågan om denna lägsta pensionsålder kan godtas för en huvudaktieägare har dock hittills inte ställts på sin spets, om de kvalitativa reglerna för en pensionsförsäkring i 31 § anv. p. 1, 4 st. tar över den stoppregeln i de kvantitativa reglerna i 23 § anv. p. 20 e), 7 st KL. Någon rättslig prövning har ännu ej skett av lägsta pensionsålder vid användandet av alternativregeln, varför rättsläget torde vara oklart.

Åtagande enligt denna avdragsregel kan endast tryggas genom pensionsförsäkring.

Nilfiskmålet

I RÅ 1988 ref. 161 har frågan om byte av tryggandeform, från huvudregeln till alternativregeln prövats. I målet hade företaget utfäst pension i överensstämmelse med allmän pensionsplan. Utfästelsen var inte begränsad i fråga om ytterligare avsättningar dvs. innehöll inte fribrevsförklaring. Företaget hade tidigare gjort avsättningar till en pensionsstiftelse, men tog under innevarande räkenskapsår en pensionsförsäkring enligt alternativregeln. RR vägrade avdrag under motivering att förutsättningarna för tillämpning av alternativregel, i nuvarande 23 § anv. p. 20 e), 7 st. KL, inte förelåg. Jfr RÅ 1981 Aa 80.

Någon rätt till avdrag för pensionsförsäkring enligt alternativregel föreligger inte om den anställda någon del av året omfattats av allmän pensionsplan.

Kaxholmsmålet

RR har i dom RÅ 1992 ref. 96 gjort den bedömningen att ett byte av trygghandform från huvudregeln till alternativregeln inte kan ske retroaktivt. I målet hade arbetsgivaren för en anställd tecknat pensionsförsäkring hos AMF enligt allmän pensionsplan (STP-planen) och dessutom tecknat ytterligare pensionsförsäkring för samme arbetstagare och avdrag gjordes för samtliga premier vid inkomsttaxeringen.

Arbetsgivaren avtalade med försäkringsgivaren AMF efter räkenskapsårets utgång, att annullera försäkringen enligt plan och yrkade avdrag för pensionsförsäkring enligt alternativregeln. Den återbetalda premien togs av arbetsgivaren upp som inkomst under det räkenskapsår återbetalningen gjordes. Detta förhållande tillmättes ingen betydelse för bedömning av avdragsrätten och beskattningsfrågan av RR. I och med att den anställda omfattades av allmän pensionsplan förelåg ingen avdragsrätt för försäkringspremier över plan.

Avtalspension

S.k. avtalspension kan förekomma vid omstruktureringar av företag. En åldersgrupp av anställda, vanligen mellan 60 och 65 år, brukar då bli föremål för förtida pensionering.

Avtalspensionen kan också omfatta det fallet att anställda som har STP-planen eller den nya avtalspensionsplanen mellan LO och SAF som pensionsplan, får sina pensionsförmåner i stället beräknade efter ITP-planen.

En avtalspension förutsätter att samtliga fackliga organisationer vid företaget har givit sitt samtycke till arbetsgivarens åtgärder och att den anställda accepterar

arbetsgivarens erbjudande om pension. Enstaka förtida pensionsavgångar, oavsett om dessa ensidigt utlovats av en arbetsgivare eller inte, torde inte vara någon avtalspension i denna bemärkelse. Ej heller kan en s.k. A-kassemodell accepteras som avtalspension, eftersom en sådan konstruktion innefattar ett senareläggande av pensionstillfället. En temporär nedsättning av tjänstetiden, till dess att en viss överenskommen pensionsålder uppnåtts, kan inte heller accepteras som avtalspension. En pensionslösning enligt alternativregeln såsom alternativ ITP (RÅ 1996 ref. 33) godtas inte såsom tryggnad för s.k. avtalspension.

En avtalspension i den betydelse beteckningen används här, anses inte följa någon allmän pensionsplan varken enligt trygghetens definition eller enligt den definition som skatterättsligt finns i 23 § anv. p. 20 e), 1 st. KL.

Pensionskostnader för s.k. avtalspensioner går utöver allmän pensionsplan och en dispens behövs för att kostnaderna skall bli avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Sådan dispens ges av skattemyndigheterna, varvid Riksskatteverket är besvärsinstans. Någon tidsgräns när dispens senast kan sökas finns inte.

I de fall den s.k. avtalspensionens förmåner ligger inom den tillämpade allmänna pensionsplanen krävs inte dispens, eftersom 23 § anv. p. 20 e) st. 4 KL då tillämpas.

Riksskatteverket har vid dispensprövning enligt 23 § anv. p. 20 e) 10 st. medgivit ett företag (Volvo AB) högre avdrag för tryggnad av pensionsutfästelser än vad som framgår av allmän pensionsplan med avseende på ATP-kompensation vid s.k. avtalspensioner.

ATP-kompensationen innebär att vid beräkning av pensionsförmåns storlek, skall hänsyn tas till vad den anställda skulle totalt ha erhållit i pension, dvs. folkpension och ATP med eventuella tillägg enligt gängse regler samt tjänstepension. Detta innebär att pensionsförmåns storlek av pensionsmedförande lön utgår med 75 % i stället för 65 % avseende den temporära pensionen. Den anställda får vid beräkning av pensionsförmånerna tillgodoräknas den pensionsmedförande lön och tjänstetid som om han kvarstått i tjänst intill 65 år dvs. ordinarie pensionsavgång. Denna beräkning omfattar dock inte någon kompensation för tjänste- och intjänandetid före pensionsfallet.

En avtalspension omfattar även förmåner såsom slutbetalning av ITP-premie och kan omfatta en komplettering av tjänstegruppliv och familjeskydd.

En särskild beräkning av pensionskostnaderna skall ske för varje anställd som erhåller s.k. avtalspension. Någon kvittning mellan olika anställdas kostnader över och under det uppkomna avdragstaket får inte ske. Ej heller får utjämning av pensionskostnader ske inom en koncern.

Avdragsrätt för s.k. avtalspension föreligger endast under förutsättning att dessa kostnader tryggats och att dispens har medgetts för kostnader utöver den tillämpade allmänna pensionsplanen. Detta gäller oavsett om kostnaderna bokförts i företaget i enlighet med god redovisningssed för avtalsåret eller inte.

Utomlandsanställda

En arbetstagare kan vara utsänd av sin svenska arbetsgivare för arbete utomlands i en filial eller liknande. Begreppet utsänd innebär att en arbetstagare, som omfattas av hemlandets lagstiftning, av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där utföra arbete för den utsändande arbetsgivarens räkning. Utsändningstiden kan variera mellan 12 och 36 månader enligt de konventioner Sverige slutit med ett tjugotal länder.

För en utsändning skall anses föreligga förutsätts att arbetsgivare och arbetstagare har kommit överens om tjänstgöringsort, särskild lön, bostad m.m. I annat fall kan fråga vara om en vanlig tjänsteresa, vilket inte innebär några förändringar av gällande anställningsförhållanden. Försäkringskassan utfärdar utsändningsintyg och sänder en kopia av detta till bland andra arbetstagaren, arbetsgivaren, försäkringsorgan i konventionslandet samt till skattemyndigheten.

Därutöver kan den anställda ha tagit anställning hos ett dotter- eller intressebolag i den koncern som arbetsgivaren ingår.

Arbetstagaren kan ha en anställning eller dubbla anställningar dvs. anställd både hos den svenska och den utländska arbetsgivaren.

Vid arbete utomlands gäller särskilda pensionsbestämmelser (om utlandsförsäkring m.m.) som framgår av respektive pensionsplan. Här beräknas också pensionsförmåner efter en särskild försäkringslön som kan skilja sig från den vanliga pensionsmedförande lönen enligt tillämpad pensionsplan.

När det gäller anställda i utlandstjänst

beror företagets avdragsrätt vid inkomsttaxeringen bland annat på var arbetstagaren är anställd och på vilka arbetsuppgifter denne haft samt för vilken arbetsgivare arbetsuppgifterna utförts.

Vid anställning utomlands skall företaget i Sverige kunna visa vilka arbetsuppgifter den anställde har utfört för det svenska företagets räkning, för att avdragsrätt skall föreligga.

Dessutom bör utredas om pensionskostnaderna har beräknats enligt gällande avtal och om avdragsrätt föreligger.

I det s.k. Astra-målet RÅ 1986 not. 250 medgavs en arbetsgivare rätt till avdrag för pensionskostnader som ATP, FPG, PRI, ITP, m.fl. för anställda chefspersoner i utländska dotterbolag. Personerna var svenskar, som var anställda hos det svenska moderbolaget och hade under viss tid haft tjänst och anställningsavtal med de utländska dotterbolagen. Bolaget anförde att personerna även utfört arbete åt moderbolaget vid sin tjänst hos de utländska dotterbolagen. KR medgav avdrag för pensionskostnader under motivering att det inte visats, att bolagets anförda skäl saknat relevans. RR ändrade inte KR:s domslut.

14.3.4 Övergångsregler

För pensionsutfästelser lämnade senast 1975-12-31 gällde TrL:s bestämmelser avseende tjänste- och intjänandetid även skatterättsligt. Eftersom TrL:s bestämmelser var dispositiva, kunde man bortse från kraven på tjänste- och intjänandetid, varvid pensionsförmåner kunde vara till fullo intjänade redan vid pensionsutfästelsens upprättande. Dessa regler har fortfarande intresse för gamla utfästelser lämnade senast 1975-12-31 till oberoende arbetstagare. För anställda med bestämmande inflytande (beroende

arbetstagare) fanns även då begränsningar i avdragsrätten och vid val av trygghandform.

Vid bedömning av vad som här kallas gamla löften dvs. löften från 1967 och t.o. m. 1975 bör beaktas skillnader i närståendebegreppet mellan TrL och KL, som avgör om en person genom sitt eget och närstående personer kan omfattas av begreppet bestämmande inflytande (huvuddelägare). Syskon och deläggande genom dödsbo inräknas inte i närståendekretsen, vilket de numera gör skatterättsligt.

Observera att enligt TrL, i motsats till kommunalskattelagen, föreligger ett bestämmande inflytande genom huvuddelägarskap endast så länge själva inflytandet består. Skatterättsligt gäller att om man en gång förvärvat bestämmande inflytande i ett företag så består detta för all framtid.

Exempel 1

Andersson, som ägde samtliga aktier i aktiebolaget A, var huvuddelägare vid utgången av år 1975. Under 1980 sålde han 51 % av aktierna till en anställd och utomstående person, Johansson. Trots förändringar i Anderssons aktieinnehav, varigenom han inte längre har ett bestämmande inflytande, betraktas han som huvuddelägare för all framtid när det gäller detta aktiebolag.

Exempel 2

Johansson var anställd hos Andersson i dennes helägda aktiebolag fram till 1980, då han köpte 51 % av aktierna i Anderssons aktiebolag. Fr.o.m. 1980 har nu Johansson bestämmande inflytande i

bolaget och räknas som huvuddelägare. År 1991 säljer Johansson sitt aktieinnehav till en annan anställd, Svensson, men arbetar kvar som vanligt. Trots att Johansson inte längre har ett bestämmande inflytande, betraktas Johansson som huvuddelägare för all framtid när det gäller detta bolag.

För pensionsutfästelser som lämnats skriftligen senast 1975-12-31 till oberoende arbetstagare föreligger avdragsrätt upp till kapitalvärdet av intjänad del av utfäst pension enligt 8 § ikraftträdandelagen (1975:1347) för en arbetsgivare, under förutsättning att avdrag för alternativregeln inte samtidigt sker.

RR har i en dom 1997-11-27, mål nr 1659-1994, ansett att avdragsrätten för gamla pensionsutfästelser, som utfärdats senast 1975-12-31 till oberoende arbetstagare, skall vid 1977 och senare års taxeringar bedömas efter förhållandena vid utfästelsetidpunkten och vid utgången av 1975. Ett förvärv av bestämmande inflytande som sker först efter utgången av år 1975 innebär inte att bestämmelserna i 8 § andra stycket ikraftträdandelagen skall tillämpas. Avdragsrätt föreligger i sådant fall alltjämt enligt äldre bestämmelser.

RR har i målet R 1985 1:30 gett avdrag för att trygga gamla s.k. basbeloppslöften (ett pensionslöfte uttryckt i basbelopp eller del i basbelopp) som lämnats före 1976 till två personer som inte var släkt och som ägde hälften var av aktierna i ett aktiebolag.

I RÅ 1985 1:33 har RR prövat avdragsrätten för gamla löften givna före 1975 för två delägare (icke huvuddelägare) och medgivit avdrag för en avsättning till pensionsstiftelse med kapitalvärdet av framtida utgående

pensionsförmåner, som skall utbetalas enligt reglerna i 31 § KL.

14.4

Tjänstepensionsförsäkringar

Denna tryggandeform innebär att företaget betalar hela premien under hela försäkringsavtalstiden för en pensionsförsäkring, som enligt försäkringsbrevet skall utgöra tjänstepensionsförsäkring, oavsett om arbetsgivaren eller den anställde står som försäkringens ägare (31 § anv. p. 1 KL). Äganderätten till försäkringen påverkar endast förfoganderätten och familjerättsliga konsekvenser och inte avdragsrätten inom skatterätten.

Även utländska pensionsförsäkringar kan utgöra tjänstepensionsförsäkringar i vissa fall och dessutom efter dispens av skattemyndigheten enligt 31 § anv. p. 1, 17 st KL.

Samtliga utgående pensionsförmåner kan tryggas genom en tjänstepensionsförsäkring.

För tjänstepensionsförsäkringar finns vanligen fyra försäkringsalternativ i form av SPP, AMF, individualförsäkringsbolag och SPV.

Huvudregeln

Tryggande av allmän pensionsplan kan ske genom en årlig försäkringspremie eller genom engångsbetald pensionsförsäkring, om inte planen eller KL föreskriver något annat tryggande. Se ITP-planens bestämmelser i avsnitt 14.3.

Avdrag för försäkringspremier medges högst med vad utfästa pensionsförmåner enligt den tillämpade allmänna pensionsplanen för den anställde kostar

att försäkra. Skulle utfästa pensionsförmåner överstiga det s.k. riksdagstaket medges inte någon del av plankostnaderna. Företaget är då hänvisat till att använda sig av alternativregeln.

Ryms-inom-regeln

Ryms-inom-regeln används i regel av dem som inte omfattas av någon allmän pensionsplan och i stället "citerar" en allmän pensionsplan eller de förmåner som kan utgå enligt planen. Regeln kan, som nämnts tidigare i avsnitt 14.3, användas som ett komplement till huvudregeln (RÅ 1989 ref. 12, RÅ 1989 not. 173). Härvidlag skall dock en kapitalvärdesberäkning ske för hela pensionsutfästelsen, varvid tidigare trygghanden och fribrev avräknas och resterande del kan tryggas genom ryms-inom-regeln.

Även ryms-inom-regeln kan tryggas genom pensionsförsäkring på samma sätt som för huvudregeln.

Alternativregeln

För anställda som inte omfattas av allmän pensionsplan enligt KL:s mening eller som omfattas av sådan plan, men avdragsrätt saknas för planen, kan medges avdrag för pensionsförsäkring enligt alternativregeln (23 § anv.p. 20 e), 7 st. KL). se avsnitt 14.3.

Alternativregeln tillämpas endast om den anställda hos arbetsgivaren inte omfattas av huvudregeln eller ryms-inom-regeln under någon del av året. Det spelar ingen roll om kostnader för huvudregeln eller ryms-inom-regeln har yrkats under räkenskapsåret.

Tryggande av åtagande enligt alternativregeln kan endast ske genom en tjänstepensionsförsäkring.

Alternativregeln utgör en kostnadsschablon, som inte kan hänföras till viss tidsperiod och således inte kan periodiseras. Här skall i de flesta fall kontantprincipen tillämpas i stället för bokföringsmässiga grunder. En förnyelsepremie för pensionsförsäkring enligt alternativregeln innebär inte att det föreligger ett bindande tvåpartsavtal om försäkring under det räkenskapsår då premiefakturan erhålls av företaget. I stället uppstår det ett bindande försäkringsavtal mellan försäkringsgivare och försäkringstagare den dag då försäkringstagaren accepterar försäkringsgivarens anbud i form av utsänd premiefaktura genom att betala. Det år försäkringspremien betalas och betalningen bokförs utgör premien en kostnad för företaget.

Sker ett maximalt användande av alternativregeln under många år, kommer pensionen att betydligt överstiga planpensionsnivån.

Om en anställd har flera arbetsgivare eller är huvuddelägare i flera aktiebolag, kan det förekomma att de olika arbetsgivarna jämsides med varann tillämpar huvudregeln, ryms-inom-regeln eller alternativregeln, för den enskilde anställda.

Förfarandet kan leda till att den anställda erhåller dubbelt pensionsskydd eller mera. Även den högsta pensionsgrundande lönen om 30 basbelopp kan komma att överskridas. Här bör en beräkning ske av den anställdes sammanlagda pensionsskydd vid avsättning hos de olika arbetsgivarna. Det ankommer på arbetsgivarna att göra utredning av den anställdes pensionsskydd.

I prop. 1976/77:48 sid. 64 anges att kostnaderna för alternativregeln är baserad på vad "kostnader för

pensionering enligt jämförbar allmän pensionsplan" (jämförelseschablon) skulle medföra för företaget. Detta torde innebära att avräkning av tidigare tryggnad skall ske oavsett hos vilken arbetsgivare detta har skett.

En arbetsgivare som tillämpar alternativregeln från årets ingång och under pågående räkenskapsår byter tryggnadsform till huvudregeln eller rymms-inom-regeln torde alternativregeln innebära att avdrag enligt huvudregeln eller rymms-inom-regeln inte får göras. Frågan har dock inte prövats i rättspraxis, varför rättsläget för närvarande är oklart.

För en arbetsgivare som tillämpar allmän pensionsplan och vars pensionsförsäkringspremier understiger de som skulle ha utgått om alternativregeln hade tillämpats, kan inte kompensera sig här för genom att yrka avdrag enligt alternativregeln (RÅ 1981 Aa 80).

Byte av tryggnad

Vid byte av tryggnad från alternativregel till huvudregeln eller rymms-inom-regeln skall fribrevsvärdena av pensionsförsäkringarna avräknas. Jfr avsnitt 14.3.3. Fördelade återbäringsmedel, som utgör en betydande del av den pension som kommer att utgå från försäkringsbolaget, bör enligt RSV:s mening avräknas. Frågan har ännu inte prövats i rättspraxis.

Om byte sker från huvudregeln eller rymms-inom-regeln till alternativregeln framgår inte av lagtext eller förarbeten om någon avräkning skall ske. Frågan har hittills inte prövats i rättspraxis.

Ett byte av tryggnadsform förutsätter att arbetsgivaren återkallar den tidigare pensionsutfästelsen eller sätter den på fribrev med den anställdes godkännande,

eftersom en pensionsutfästelse skall vara oantastbar för att vara avdragsgill. Premiefritt år, betalning av lägsta premie eller premiefrielse innebär inte att en pensionsförsäkring har satts på fribrev.

Om en arbetsgivare redan tryggt full planpension för en anställd kan alternativregeln inte användas. Detta innebär att en anställd som arbetar efter sin ordinarie pensioneringstidpunkt inte kan förstärka sitt pensionsskydd med en pensionsförsäkring enligt alternativregeln. Det innebär vidare att en pensionsförmån som tryggs av en pensionsstiftelse, vars tillgångar har genomgått en väsentlig förmögenhetsökning, kan omöjliggöra ett tryggande genom alternativregeln för den anställde.

Unit-linked-försäkringar

En unit-linked-försäkring (fondförsäkring) jämförs med en konventionell pensionsförsäkring enligt 31 § anv. p. 1 KL och kan även utgöra en tjänstepensionsförsäkring (prop. 1989/90:34). I 31 § anv. p. 1, 23 st. KL görs för unit-linked-försäkring undantag för vissa kvalitativa villkor, nämligen utgående pensionsbelopp under den första femårsperioden.

Ett tryggande genom unit-linked-försäkring innebär att försäkringsbolaget inte garanterar någon bestämd pensionsförmån och inte heller något utgående försäkringsbelopp. Således kan inte pensionsförmånernas storlek beräknas i förväg, eftersom utfästa pensioner och kommande pensionsutbetalningar är beroende av framtida värdepappersutveckling.

En unit-linked-försäkring är närmast jämförbar med en kostnadsschablon liknande en pensionsförsäkring enligt alternativregeln.

Någon bedömning av om pensionsförmåner rymms inom allmän pensionsplan eller om förmåner överstiger begränsningsregeln det s.k. riksdagstaket kan inte ske förrän första utbetalningen av pensionsförmåner sker.

En unit-linked-försäkring är en individuell premiebaserad försäkring som inte utgår efter kollektiva grunder med preciserade förmåner.

Regeringsrätten har i dom den 15 februari 2000, målnr 8177-1998 förklarat, att ett tryggnad av en pensionsutfästelse enligt allmän pensionsplan eller enligt vad som rymms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan kan ske genom tecknande av en unit linked-försäkring. Utgångspunkten för Regeringsrätten var att arbetsgivarens utfästelse utgjorde en garanti för att utfallande belopp var i överensstämmelse med den tillämpade allmänna pensionsplanen.

Dispensregel

Skattemyndigheten kan, om särskilda skäl föreligger, genom dispens besluta om avdrag för tryggnadskostnader utöver allmän pensionsplan (23 § anv.p.20 e) 10 st. KL). Även denna kostnad kan tryggas genom tjänstepensionsförsäkring.

Övergångsregler

Enligt 8 § 1 st. ikraftträdandelagen till 1975 års regler får en arbetsgivare i fråga om avdrag för tryggnad av pensionsutfästelser till annan än huvuddelägare tillämpa äldre bestämmelser, om pensionslöftet lämnats skriftligen senast 1975-12-31 samt avdrag inte samtidigt yrkas enligt alternativregeln. Detta innebär även obegränsad avdragsrätt för gamla tjänstepensionsförsäkringar som tecknats för andra än huvuddelägare, även om den

anställde enligt löfte senast 1975 samtidigt är ansluten till allmän pensionsplan.

Om huvuddelägare omfattas av allmän pensionsplan saknas avdragsrätt för gamla pensionsförsäkringar men avdrag medges på vanligt sätt för att trygga planpensionsförmåner. Om han inte omfattas av sådan plan gäller alternativregelns 35/25 procenttak för både gamla och nya försäkringar.

**Senaste dag för
inbetald försäkringspremie**

Inbetalning av första försäkringspremien eller av engångspremie för tjänstepensionsförsäkring är avdragsgill för räkenskapsåret;

- om bindande pensionsutfästelse lämnats av arbetsgivaren och mottagits av arbetstagaren under räkenskapsåret och
- om ansökan om försäkring ingetts till försäkringsföretaget och försäkringspremien erlagts, senast den ordinarie deklarationstidpunkt då arbetsgivaren skulle ha lämnat sin självdeklaration eller senast anståndsdagen och
- om utfästelsen är skriftlig och oantastbar samt avser preciserade pensionsförmåner.

Frågan om senaste dag för betalning av pensionsförsäkringspremie har varit föremål för prövning hos RR i ett antal domar, RÅ 1969 Fi. 794, RÅ 1974 A 117, RÅ 1977 ref. 41 (= 1977 1:14), RÅ 1980 1:4.

För förnyelsepremier enligt alternativregeln skall kontantprincipen tillämpas, trots att företagen stundtals väljer att periodisera dessa premier.

Premierna får nämligen anses utgöra en betalning för en pension som utgör en kostnadsschablon och som inte är hänförlig till viss tidsperiod.

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag utgör i regel inte tjänstepension, eftersom pensionssyfte saknas och ersättning ofta grundas på anställningsförhållanden och anställningstid. I många avtal om avgångsvederlag ges den anställda möjlighet att välja hur vederlaget skall betalas ut, t.ex. i form av lön och pensionsförsäkring. I och med att den anställda på något sätt har valfrihet dvs. belopp står till den anställdes disposition, utgör hela vederlaget lön, som emanerar från den tidigare innehavda tjänsten. Den tecknade pensionsförsäkringen utgör således lön och den anställda kan medges avdrag i form av allmänt avdrag enligt 46 § 2 mom. p. 6. KR Sundsvall 1993-05-28, mål nr 4533-1991.

Skattemyndigheten har här också möjlighet att ge dispens för förhöjt avdrag enligt 46 § anv. p. 6, 3 st. KL, om förutsättningar finns.

En ersättning som angetts såsom avgångsvederlag kan också i vissa fall vara av pensionsliknande karaktär. Jämför RÅ 1989 ref. 84.

14.5 Avsättning till konto "Avsatt till pensioner"

Möjligheter att trygga pensionsutfästelser genom konto "Avsatt till pensioner" tillkom genom tryggandelagen år 1967 som trädde i kraft 1968-03-01 och tillämpades första gången vid 1969 års taxering. Kontoavsättning kom att avlösa de s.k. fria pensionsstiftelserna eller reversstiftelserna och de befintliga PRI-stiftelserna. Bestämmelserna om

kontoavsättning finns i bl.a. 5 § TrL.

Enligt tryggandelagen får kontoavsättning göras endast om utfästelserna görs enligt allmän pensionsplan. Skatterättsligt har begreppet allmän pensionsplan en vidare innebörd än i TrL, genom att även pensionsförmåner som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan kan likställas med allmän pensionsplan.

Avsättning till konto "Avsatt till pensioner" kan göras i inkomstslaget näringsverksamhet oavsett företagsform. En förutsättning är dock numera att kreditförsäkring erhålls av försäkringsbolaget Pensionsgaranti, FPG.

Avdrag för avsättning till konto "Avsatt till pensioner" medges i takt med att pensionerna intjänas dvs. för varje räkenskapsårs upplupna pensionskostnader för anställda.

På konto "Avsatt till pensioner" kan numera tryggas temporär och livsvarig ålderspension samt ITP-K.

14.5.1 Kvalitativa regler

De kvalitativa reglerna för pensionsutfästelser i 31 § anv. p. 1 KL ligger även till grund för en avsättning till konto "Avsatt till pensioner". I 23 § anv. p. 20 d) föreskrivs att avsättning skall avse ett konto "Avsatt till pensioner" enligt TrL.

I TrL finns vissa civilrättsliga regler som gäller för kontoavsättning. Där anges bland annat att pensionsutfästelsen måste vara oantastbar såvitt utfästelsen inte har skett senast 1966-12-31 och pensionen har börjat utgå (1 §), att intjänandet av pensionen sker linjärt (2 §), att beräkning av kapitalvärde skall ske efter försäkringstekniska grunder (3 §), att

pensionsåtagandena skall följa allmän pensionsplan såsom den definieras i 4 § TrL (5 §) att aktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomisk förening och sparbank äger rätt att kontoföra upplupen del av pensionsutfästelse som inte omfattas av allmän pensionsplan (5 §) samt att avsättning för person som har bestämmande inflytande endast får ske enligt allmän pensionsplan.

Enligt övergångsbestämmelserna till TrL fick kvalificerade skattesubjekt som aktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag, ekonomiska föreningar och sparbanker övergångsvis även överföra gamla pensionsutfästelser som inte uppfyllde TrL:s krav, till konto "Avsatt till pensioner".

14.5.2 Kvantitativa regler

De kvantitativa reglerna för en kontoavsättning finns i 23 § anv. p. 20 d) och e) KL.

Huvudregeln och ryms-inom-regeln

Den skattemässiga avdragsrätten är begränsad till huvudregeln och ryms-inom-regeln m.m. som finns i 23 § anv. p. 20 e), 1 st. KL, utom i det fall fråga är om pensionslöften som skriftligen lämnats senast 1975-12-31 till oberoende arbetstagare.

I det fall arbetsgivaren inte är ansluten till någon allmän pensionsplan, får han använda ryms-inom-regeln genom att "citera" en allmän pensionsplan, vanligtvis ITP-planen som är normgivande i skatterätten.

Pensionsutfästelser lämnade efter 1975-12-31 skall vara skriftliga och är förenade med ett krav på kreditförsäkring, för att vara avdragsgilla.

Avsättning till konto sker i princip i takt

med att pensionsförmåner tjänas in. Utfästa pensionsförmåner tryggas genom att pensionskostnaden skuldförs på konto "Avsatt till pensioner" i räkenskaperna och kreditförsäkras.

Pensionskostnaden belastar rörelsens resultat med motsvarande kostnader. Den skuld som finns på kontot motsvaras av kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter samt i vissa fall tillkommande värdesäkringsmedel (s.k. överräntefonden inom ITP-planen prop. 1975/76:31 s. 134).

Pensionsskulden beräknas efter försäkringstekniska grunder fastställda av Finansinspektionen (3 § TrL). Detta framräknade värde motsvarar ungefär den engångspremie exklusive försäkringsföretagets administrationskostnader samt eventuella kostnader för försäkringsföretagets egen riskbedömning, som behövs för att trygga intjänat fribrevsvärde genom inköp av en pensionsförsäkring.

Ökning av kontot "Avsatt till pensioner" intill pensionsreserven är avdragsgill vid inkomstbeskattningen, om kontomedlen vid årets ingång understiger den beräknade pensionsreserven och om pensionsutfästelserna inte har tryggats på annat sätt.

Kreditförsäkring

Allmänna pensionsplaner kräver att pensionsutfästelserna skall tryggas. Konto "Avsatt till pensioner" är ett tryggandesätt och kräver i sin tur kreditförsäkring inom det s.k. FPG/PRI-systemet.

En förutsättning för att företaget skall få avdrag för gjord pensionsavsättning vid inkomstbeskattningen är, att pensionsåtagandet är kreditförsäkrat.

Det enda försäkringsbolag som för närvarande ger kreditförsäkring av pensionsutfästelser är Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt, FPG. Bolaget har som huvuduppgift att kreditförsäkra pensionsskulden för kontoförda ålderspensioner enligt ITP-planen. Årskostnaden för försäkringen var 0,2 % av pensionsskulden vid årets ingång exklusive avgift till PRI på 1,207 %. Försäkring beviljas i regel endast juridiska personer. Aktiebolag, handels- och kommanditbolag och ekonomiska föreningar är i praktiken de enda som kan kreditförsäkra en pensionsskuld.

Pensionsregistreringsinstitutet, PRI, har till uppgift att fortlöpande beräkna och registrera de anställdas pensionsförmåner och räkna ut arbetsgivarens pensionsskuld samt utbetala pensioner för arbetsgivarens räkning.

Med kreditförsäkring jämföras även de fall där staten eller kommunen eller andra institutioner har ställt borgen för kontoförda pensionskostnader när bolagisering har skett av statliga eller kommunala bolag.

Kostnader för kreditförsäkring torde jämföras med en kostnad för tryggnad av pension motsvarande en försäkringsavgift för pensionsförsäkring (jfr LR i Södermanlands län dom 1997-05-14 mål nr 2587-95). Däremot torde tekniska avgifter och PRI:s administrations- och driftkostnadsavgifter inte räknas som pensionskostnader.

Undantag

För skriftliga pensionslöften givna före 1976 till oberoende arbetstagare som inte avsåg allmän pensionsplan, krävdes inte kreditförsäkring enligt äldre gällande skatterätt. Enligt ikraftträdandelagens övergångsbestämmelser till 1975 års lagstiftning krävs inte heller nu någon kreditförsäkring för att avdragsrätt vid inkomstbeskattningen skall föreligga för dessa löften.

Huvuddelägare

För att en huvuddelägarers pensionsutfästelser skall kunna tryggas på konto "Avsatt till pensioner" erfordras en faktiskt anslutning till allmän pensionsplan (23 § anv. p. 20 d) KL och 5 § TrL). Dessutom krävs att pensionsutfästelserna skall vara skriftliga och kreditförsäkrade (RSV FB Dt 1985:28). Detta gäller oavsett om det är fråga om en pensionsutfästelse före 1976 eller efter. Finns inte en sådan anslutning får pensionsutfästelserna tryggas på annat sätt.

Nya och gamla regler för bestämmande inflytande

Före 1975 års lagstiftning var det civilrättsliga (TrL) och skatterättsliga (KL) begreppet bestämmande inflytande (huvuddelägare), som låg till grund för avdragsrätten avseende pensionskostnader vid inkomstbeskattningen lika.

För att bestämma en persons bestämmande inflytande (huvuddelägare) enligt TrL skall eget och närstående personers innehav av aktier i företaget läggas samman (5 § 2 st.TrL). I närståendekretsen ingår enligt tryggandelagen inte syskon. Därigenom kunde före 1976 pensionslöften till syskon ges med obegränsad avdragsrätt och kreditförsäkring erfordrades inte.

Enligt 1975 års lagstiftning fr.o.m. 1977 års taxering gäller KL:s begreppsdefinition avseende bestämmande inflytande, varvid syskon innefattas i begreppet närstående. Samma förutsättningar som för en huvuddelägare gäller nu för syskon oavsett när pensionslöften lämnades.

Detta innebär att tidigare kontoförd pensionsskuld kvarstår utan avtappningstvång på konto "Avsatt till pensioner", men att avsättningar fr.o.m. 1977 års taxering skall bedömas efter de nya avdragsbestämmelserna.

Kostnadsutjämn- ning

I en särskild lag (1978:188) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgift för kostnadsutjämnning enligt allmän pensionsplan, m.m. anges beträffande konto "Avsatt till pensioner", att avdragsrätt även föreligger för kostnader avseende utjämnning av pensionskostnader mellan arbetsgivare. Avdrag ges endast om den tillämpade allmänna pensionsplanen innehåller sådana regler, samt avgift till det organ som administrerar planen. I konsekvens härmed utgör tillgodoförda utjämningskostnader hos annan arbetsgivare skattepliktig intäkt hos denne.

14.5.3 Minskning av konto "Avsatt till pensioner"

När det finns disponibla pensionsmedel på kontot "Avsatt till pensioner" skall en avtappning av disponibla medel ske genom återföring under intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 22 § anv. p. 15 KL. Återföringen skall avse pensionsåtaganden under den särskilda underrubriken Avdragsgilla pensionsåtaganden, vilket avser de pensionsmedel som avsätts med avdragsrätt enligt nuvarande kvantitativa regler. Finns andra pensionsmedel på kontot skall dessa avtappas i särskild

ordning. Se övergångsregler nedan.

Återföring av disponibla pensionsmedel kan enligt bestämmelserna i 22 § anv. p. 15, 3 st. KL ske antingen genom huvudregeln eller genom alternativregeln, den s.k. tvångsavgiftsregeln. Arbetsgivaren har fri valrätt mellan reglerna.

Huvudregeln

Är den del som skall redovisas under särskild underrubrik Avdragsgilla pensionsåtaganden vid årets utgång mindre än motsvarande belopp vid årets ingång, skall beloppet redovisas som intäkt i näringsverksamheten, vilket i princip innebär att arbetsgivarens pensionsreserv har minskat. Om konto "Avsatt till pensioner" endast innehåller avsättningar enligt de kvantitativa reglerna i 23 § anv. p. 20 KL, skall hela skillnaden mellan kontobehållningen vid beskattningsårets ingång och utgång redovisas som intäkt i näringsverksamheten.

Alternativregeln

Finns disponibla pensionsmedel vid beskattningsårets utgång får arbetsgivaren tillämpa alternativregeln, s. k. tvångsavgift. Denna regel finns i 22 § anv. p. 15, 3 st. KL och innebär att som intäkt i näringsverksamheten tas upp lägst en summa av under beskattningsåret avdragsgill avsättning till pensionsstiftelse jämte avdragsgilla pensionsförsäkringspremier, vilka avser pensionsåtaganden under särskild underrubrik, samt 1/10 av disponibla pensionsmedel vid föregående beskattningsårs utgång.

Minskning får dock ske av konto "Avsatt till pensioner" under arbetsgivarens pensionsreserv, om denna har täckning i

pensionsstiftelsens förmögenhet. En arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet minskar posten "Avsatt till pensioner" i strid med TrL, kan dömas till böter.

Kvarstår avskattade medel på konto "Avsatt till pensioner", skall dessa medel inte tas med påföljande år vid beräkning av disponibla pensionsmedel.

Vid byte av tryggande under beskattningsåret skall inte pensionsförsäkringspremier för avlösta pensionsutfästelser på konto "Avsatt till pensioner" medräknas, när intäktsberäkning vid tvångsavgift sker. Här avses avlösen av beskattade kontoavsättningar och avlösen av löften givna före 1975-12-31, för vilka avdragsrätt inte föreligger enligt allmän pensionsplan eller rymms-inom-regeln.

Disponibla pensionsmedel

Med disponibla pensionsmedel avses skillnaden mellan redovisad skuld på konto "Avsatt till pensioner" vid beskattningsårets ingång jämte förmögenhet i pensionsstiftelse vid beskattningsårets utgång, som avser samma pensionsutfästelser som kontoavsättningen och arbetsgivarens pensionsreserv vid beskattningsårets utgång för pensionsåtaganden enligt de kvantitativa reglerna i 23 § anv. p. 20 e) KL. Därutöver skall avräknas det tryggande av ifrågavarande utfästelser som skett genom pensionsförsäkring, stiftelsemedel vid beskattningsårets utgång, för vilka avdrag inte har erhållit vid avsättningen till stiftelsen samt gamla och äldre löften, för vilka avdragsrätt inte föreligger enligt nuvarande kvantitativa regler.

Observera att vid denna beräkning av pensionsstiftelsens förmögenhet vid tillämpningen av de nuvarande

avtappningsreglerna skall bestämmelserna i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL tillämpas.

När det gäller äldre avtappningsregler gäller de värderingsregler som angivits i förarbetena till tryggandelagen. Se vidare under avsnitt pensionsstiftelser.

Disponibla pensionsmedel kan inte överstiga kontobehållningen vid beskattningsårets ingång avseende vad som redovisats under särskild underrubrik (22 § anv. p. 15, 5 st. KL).

Övergångsregler

I 8 §, 1 st. av lag (1975:1347) ikraftträdandelagen till 1975 års regler anges, att om det finns överskott p.g.a. avsättningar enligt äldre lagstiftning sker tvångsavgift enligt äldre regler. Skillnaden mellan nya och gamla avtappningsregler består dels i att avgiftning tidigare endast avsåg premier för engångsbetalda pensionsförsäkringar, dels att värdering av en pensionsstiftelses förmögenhet kunde ske enligt förarbetena till TrL i stället för enligt SFL.

Detta innebär, att om konto "Avgift till pensioner" omfattar både nya och gamla pensionslöften (inklusive äldre löften), skall två olika beräkningar ske vid avgiftning enligt alternativregeln. Återföring av kontomedel kan alltså ske både enligt nya och gamla avtappningsregler vid samma beskattningsår.

14.5.4 Övertagande av pensionsutfästelser m.m.

Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelser i samband med övertagande av näringsverksamhet (23 § TrL), räknas som intäkt av

näringsverksamhet (22 § anv. p. 15, 2 st.).

Skulle arbetsgivaren i stället ha utgivit vederlag, i samband med överlåtelse av näringsverksamhet och i samband därmed överlåtna pensionsutfästelser, räknas vederlaget som en kostnad i näringsverksamhet (prop. 1967:84 s. 51 och 53). Vid överlåtelsen blir hela kontobehållningen disponibla medel, som skall återföras till beskattning hos överlåtare.

Den arbetsgivare som övertagit pensionsutfästelserna får samtidigt med övertagandet göra avdrag för tryggnad av de "nya" utfästelserna enligt de kvantitativa reglerna i 23 § anv. p. 20 b) - e) KL. Jfr de nya reglerna i avsnitt 14.10.

Västerviksfallet

Pensionsutfästelser kan överlåtas även i andra fall än då överlåtelse av näringsverksamhet sker. Sådan överlåtelse faller utanför 23 § TrL. Överlåtelsen innebär även i detta fall att den överlåtande arbetsgivaren blir fri från ansvar för de överlåtna pensionsutfästelserna (RÅ Ref 30 II). Utbetald ersättning blir avdragsgill hos det överlåtande företaget under förutsättning dels att bolaget blir fritt från ansvar gentemot pensionsborgenärerna, dels att bolaget har skyldighet att återföra minskning av pensionsskulden till beskattning enligt 22 § anv. p. 15 KL. Det övertagande bolaget skall beskattas för erhållen ersättning om bolaget äger göra en avdragsgill kontoavsättning och pensionsborgenären blir anställd i övertagande bolag.

Upphör en arbetsgivare med sin verksamhet, räknas disponibla medel på konto "Avsatt till pensioner" som intäkt det beskattningsår då verksamheten upphörde. Går arbetsgivaren i likvidation

eller skiftas ett dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla medel på konto "Avsatt till pensioner" som intäkt för det beskattningsår då beslut om likvidation fattades eller då boskifte ägde rum (22 § anv. p. 15, 4 st.).

Ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

I 8 § lagen (1996:76) om inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek m.m. anges att tryggande på konto "Avsatt till pensioner" eller i en sådan delpost som avses i 8 a § TrL avseende oberoende arbetstagare får överföras från aktiebolag till annan företagsform i vissa situationer. Disponibla pensionsmedel skall återföras till beskattning under en period av högst fem år, dvs. övergångsåret och de fyra därpå följande åren. Fördelning av återfört belopp på de fem åren sker efter den skattskyldiges eget val. Om gjorda avsättningar på konto "Avsatt till pensioner" eller under rubrik "Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser" avser personer med bestämmande inflytande skall medlen återföras till beskattning, om inte dessa följer allmän pensionsplan och skall avföras med pensionsförsäkring. Även här gäller en femårsperiod för återföring av pensionsmedlen.

14.5.5 Fusion

För konto "Avsatt till pensioner" gäller (prop. 1967:84 s. 23) de särskilda föreskrifter om fusion som numera återfinns i 2 § 4 mom. SIL.

I förarbetena till fusionsbestämmelserna i prop. 1957:46 s. 21 sägs, att om moderbolag i samband med fusion övertar dotterbolagets pensionsförpliktelser, skall moderbolaget redovisa de av dotterbolaget gjorda kontoavsättningarna som intäkt i rörelsen (2 § 4 mom. 6 st.

SIL).

Moderbolaget äger rätt till avdrag med motsvarande belopp för tryggande av de övertagna utfästelserna. Detta innebär att även disponibla pensionsmedel kan anses utgöra avsättning för framtida kostnader, om moderbolaget inte har full täckning för sina egna pensionsutfästelser. Det övertagande bolaget kan använda de övertagna disponibla pensionsmedlen för att fylla ut sin brist avseende tryggad del av sin pensionsreserv. I annat fall skall avdrag för övertagna disponibla pensionsmedel inte godtas.

Avdragsrätten för avsättning till konto "Avsatt till pensioner" skall prövas vid utgången av det övertagande företags beskattningsår.

14.5.6 Utbetalning av pensioner

När destinatären uppnår pensionsåldern, vid ordinarie ålderspension 65 år, börjar pensionen utbetalas. Om pensionerna ingår i det s.k. FPG/PRI-systemet sker utbetalningen av PRI. De utbetalda pensionerna faktureras sedan arbetsgivaren, eftersom det är företaget som står för pensionskostnaden.

För pensionslöften lämnade före 1976 behövs inte kreditförsäkring. Arbetsgivaren kan därför själv verkställa utbetalningar av sådana pensioner.

De utbetalda pensionerna bokföres vanligen på pensioners konto, som utgör ett särskilt kostnadskonto. Motkontot utgörs av kassa-, bank- eller postgirokontot. Någon debitering av kontot "Avsatt till pensioner" skall inte ske för pensionsutbetalningarna. Uppstår det disponibla pensionsmedel på konto "Avsatt till pensioner" skall dock dessa avtappas enligt avtappningsreglerna i 22 § anv. p. 15.

14.5.7 Upplysningsplikt i deklARATIONEN

Enligt 2 kap. 23 § i lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall arbetsgivare som för beskattningsåret redovisar pensionsskuld under rubriken konto "Avsatt till pensioner" redovisa vad som avser avdragsgilla pensionsåtaganden enligt 23 § anv. p. 20 d) jämfört med p. 20 e) KL. Redovisningen skall avse förhållandena vid beskattningsårets ingång och utgång.

14.6 Avsättning till pensionsstiftelse

14.6.1 Vad är en pensionsstiftelse?

I stället för att trygga pensionsutfästelse genom pensionsförsäkring eller skuldföring på konto "Avsatt till pensioner" kan en arbetsgivares pensionskapital byggas upp genom att medel överförs till en stiftelse som bildats för tryggnad av pensioner.

Med pensionsstiftelse avses en av arbetsgivaren grundad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande.

Detta innebär att en pensionsstiftelse inte får bedriva näringsverksamhet (KR Stockholm 1992-11-24, målnr. 26-1991) och inte heller låna upp medel för att handla med värdepapper o.d. (RÅ 1980 2:72).

De pensionsförmåner som tryggas i en pensionsstiftelse är temporär och livsvarig ålderspension, ITP-K samt familjepension.

De civilrättsliga bestämmelserna om pensionsstiftelse finns i 9 -22 §§ TrL.

Till vem får utfästelse lämnas?

Alla arbetsgivare, oavsett företagsform, har rätt att bilda pensionsstiftelse. Utfästelse om pension får dock göras endast till arbetstagare. Det innebär att enskilda näringsidkare enligt TrL inte får göra utfästelser till sig själva. Samma regler gäller alltså som vid kontoavsättning.

14.6.2 Hur fungerar en pensionsstiftelse?

En pensionsstiftelse skall ha en styrelse med ledamöter, som till lika antal väljs av arbetsgivaren och arbetstagaren. Stiftelsen skall stå under tillsyn enligt 18 a och 32 §§ TrL, som hänvisar till bestämmelser i Stiftelselagen (1994:1220). Tillsynsmyndighet är länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sin hemvist. Årsredovisning med tillhörande handlingar skall inges till tillsynsmyndigheten för granskning senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Tryggar stiftelsen pensionsutfästelse till huvuddelägare enligt TrL:s definition för person med bestämmande inflytande skall tillsynsmyndigheten utse ordförande i styrelsen.

Fr.o.m. 1991-01-01 är en pensionsstiftelse enligt 7 § 3 mom. SIL frikallad från skattskyldighet för all inkomst.

Vem lämnar pensionsutfästelse?

Pensionsutfästelser lämnas av arbetsgivaren. Pensionsstiftelse får inte utfästa pension till anställda hos arbetsgivaren efter 1961-12-13. Lämnar en pensionsstiftelse ändå sådan utfästelse är denna ogiltig. Dock kan en pensionsstiftelse lämna en pensionsutfästelse till av stiftelsen anställd person, i egenskap av arbetsgivare.

En pensionsstiftelse är en pantstiftelse, vars uppgift är att trygga arbetsgivarens pensionsutfästelser. Stiftelsens styrelse skall se till att de av arbetsgivaren avsatta och inbetalda medlen förvaltas enligt TrL.

Kostnadsföring

För varje år den anställda tjänar in en del av sina pensionsförmåner ökar arbetsgivarens pensionsskuld och pensionsreserv med motsvarande belopp. Arbetsgivaren har rätt att under beskattningsåret göra avsättning till stiftelsen och i räkenskaperna kostnadsföra den upplupna delen av kapitaliserad pensionsskuld, som intjänats.

Förvaltningskostnader

Förvaltningskostnader i pensionsstiftelse består i normalfallet av tillsynsavgift, registerhållningsavgift, arvode till styrelseledamöter och revisorer, bokförings- och redovisningskostnader, kostnader för upprättande av årsredovisning, kapitalförvaltningskostnader, kostnader för vidareutbildning avseende förvaltning av pensionsstiftelser och tryggandelagen för styrelseledamöter och revisorer, likvidationskostnader, kostnader för kontakter med skattemyndighet och tillsynsmyndighet avseende pensionstiftelsen. Dessa kostnader skall belasta stiftelsens resultat.

Kostnader som skall belasta arbetsgivarens resultat består i normalfallet av kostnader för beräkning av arbetsgivarens pensionsreserv, upprättande och utfärdande av pensionsutfästelser, kostnader för pensionskonsultationer inkluderande revidering och simulering samt omräkning av arbetsgivarens pensionskostnad och pensionsreserv samt administrationskostnader vid pensionsutbetalningar.

Avdragsrätten

De kvantitativa reglerna för pensionsstiftelse finns i 23 § anv. p. 20 b) och e) KL. Avdragstaket utgörs i princip av allmän pensionsplan eller vad som framgår av rym-inom-regeln. Sker avsättning enligt rym-inom-regeln ligger bevisbördan på skattemyndigheterna vid kontroll av regelns tillämpning (RÅ 1985:83).

I RÅ 1977 ref. 61 har RR medgett ett bolag avdrag såsom personalkostnad för avsättning till en pensionsstiftelse, trots att stiftelsen inte var bildad vid beskattningsårets utgång. Stiftelsen bildades och medlen överfördes före bolagets ordinarie deklarationsdag.

Koncernavsättning

En pensionsstiftelse kan vara koncerngemensam för flera aktiebolag i koncernen, om koncernen innehåller endast svenska bolag. Enligt 11 § TrL kan en stiftelse enligt TrL endast innefatta aktiebolag såsom de definieras i ABL, och stiftelsen måste vara registrerad och ha sitt säte i Sverige. Reglerna för en koncerngemensam stiftelse är desamma som för en enskild stiftelse. Alltså kan inte ett svenskt moder- eller dotterföretag i en internationell koncern avsätta pensionsmedel med avdragsrätt till en

koncerngemensam pensionsstiftelse, eftersom stiftelsen inte utgör en stiftelse enligt TrL.

Citerad lön

Enligt 10 § TrL får en pensionsstiftelse inte trygga utfästelse om pension till huvuddelägare utöver vad som kan anses som sedvanligt för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter. Uttrycket "sedvanligt" avser här inte någon speciell bransch. Denna regel tillkom för att tillförsäkra en företagsledare i ett fåmansägt företag en korrekt pension, när konsolideringar m.m. i företaget reducerat utrymmet för löneuttag. Detta innebär att företaget vid utfästelse av pensionsförmån som skall tryggas av stiftelse kan använda "citerad" lön i stället för aktuell nulön som underlag för pensionsmedförande lön. Här har dock arbetsgivaren bevisbördan om riktigheten i "citerad" lön. RR har i dom RÅ 1989 ref. 59 gjort en restriktiv bedömning av regelns tillämpning.

I regel tryggar en pensionsstiftelse inte pensionslöften enligt allmän pensionsplan. Ex.vis ger ITP-planen endast rätt att trygga utfästa pensionsförmåner genom pensionsstiftelse under förutsättning att pensionsutfästelserna kreditförsäkras i FPG/PRI-systemet. Det finns dock pensionsplaner som tryggas genom pensionsstiftelse exempelvis Bank-planen.

Övergångsregler

Enligt 8 § ikraftträdandelagen föreligger obegränsad avdragsrätt för skriftliga pensionslöften som lämnats senast 1975-12-31 till oberoende arbetstagare.

Avsatta medel

En pensionsstiftelse utgör en realstiftelse i motsats till reversstiftelse som fanns tidigare. Detta innebär att avsättning av medel till stiftelsen måste ske genom överföring i form av kontanter, aktier, obligationer, fastighet e.d. dvs. reella tillgångar. Överföring av reverser eller andra liknande fordringar på arbetsgivaren är inte tillåtna.

Återlån - förbjudna lån

Arbetsgivaren har enligt 11 § TrL möjlighet att återlåna medel från pensionsstiftelsen om betryggande säkerhet lämnas eller medgivande sker av tillsynsmyndigheten.

När det gäller fåmansföretags rätt till lån skall bestämmelserna i 12 kap. 7 och 8 §§ samt 19 kap. 1 § ABL tillämpas för stiftelsens rätt att lämna lån och ställa säkerhet.

Genom att tillsynsmyndigheten utser ordförande i sådana stiftelser som tryggar pension åt huvuddelägare, får myndigheten möjlighet att kontrollera att 11 § TrL efterlevs.

Observera att bestämmelserna om förbjudna lån i 32 § anv. p. 15 gäller även för lån enligt 11 § TrL (RÅ 1986 ref. 154). Vid en kontroll av sådana lån bör skattemyndigheten inhämta yttrande från tillsynsmyndigheten.

Sista dag för inbetalning

För att avdrag för avsättning till pensionsstiftelse skall medges för visst beskattningsår, skall medlen ha överlämnats till stiftelsen senast den dag då företagets deklaration för beskattningsåret skall ha avlämnats (RN 1956 4:4) eller vid anstånd senast anståndsdagen.

14.6.3 Gottgörelse ur stiftelsens medel

När arbetsgivaren betalar ut pension eller har andra pensionskostnader får han, under vissa förutsättningar, ta ut medel (gottgöra sig) från stiftelsen. Stiftelsen får inte själv betala ut pension annat än i några speciella situationer (13 § TrL).

Enligt 14 § TrL får arbetsgivaren, i den mån hans kostnader avsett arbetstagare eller annan destinatar som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämmelse, gottgöra sig ur stiftelsens medel för

- vad som utbetalats i pension, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering, som exempelvis erlagda ATP-avgifter
- vissa engångsunderstöd
- vad som avsatts till skuldposten "Avsatt till pensioner" för att fullgöra bestämmelse enligt allmän pensionsplan.

Enligt 15 § TrL får gottgörelse enligt de två första strecksatserna ovan i princip utgå bara ur överskott på stiftelsens kapital. Gottgörelse enligt den första strecksatsen får dock utgå både ur överskott på stiftelsens kapital och ur årets avkastning på stiftelsens tillgångar, även om stiftelsen har underskott.

Gottgörelse skall i första hand utgå ur

medel, för vilka avdrag har erhållits vid inkomsttaxeringen, och i andra hand ur medel som är beskattade.

Arbetsgivarens gottgörelse får avse utgifter under det aktuella räkenskapsåret och utgifter under det närmast föregående räkenskapsåret.

I RÅ 1994 not. 389 har RR godtagit att en pensionsstiftelse kan lämna en gottgörelse för en pensionspost motsvarande en direktpension med belopp avseende hela den anställdes pensionsreserv, efter det att den anställda har av sagt sig pensionsutfästelsen hos arbetsgivaren. Pensionsstiftelsen tryggade endast denna pensionsutfästelse. Förfarandet ansågs inte strida mot TrL.

Gottgörelse för pensionspost som avser en tecknad unit-linked- försäkring bör inte godtas, eftersom denna typ av försäkring inte avlöser pensionslöften som givits enligt allmän pensionsplan eller enligt rym-inom-regeln. Se dock avsnitt 14.4 Köp av pensionsförsäkringar.

KRG har bl.a. i dom 1997-02-27 mål nr 10431-93 medgett gottgörelse för pensionspost, som avser en tecknad unit-linked-försäkring, vid likvidation av pensionsstiftelse. KR ansåg att särskilda förhållanden föreligger vid likvidation enligt 21 § TrL (jfr de nya avdragsreglerna avseende byte av tryggande och spärregler härför) samt de nya avdragsreglerna avseende byte av tryggandeform och därvid intagna spärregler.

Överskott på stiftelsens kapital

Överskott på stiftelsens kapital föreligger när stiftelsens tillgångar överstiger summan av

- den skuld som stiftelsen själv ådragit sig och
- kapitalvärdet av intjänad del av utfästa pensioner som tryggas genom stiftelsen.

Gottgörelse ur stiftelsens medel får i princip göras med högst så stort belopp att den kvarstående förmögenheten i stiftelsen motsvarar kapitalvärdet av intjänad del av de utfästa pensioner som tryggas av stiftelsen.

Förmögenhets- värdering

Värderingsprinciper för stiftelsens tillgångar har betydelse vid avdrag och vid gottgörelse.

Enligt förarbetena till 1967 års lagstiftning (prop. 1967:83 sid. 141-142) uttalade dep. chefen att stiftelsens tillgångar skulle värderas till ett försiktigt saluvärde, men överlät till praxis att bestämma reglerna. Härvid uttalades också att fast egendom skulle tas upp till det högsta av anskaffnings- och taxeringsvärdet samt att aktier skulle värderas till börsvärdet eller lägsta saluvärde under de två senaste åren. Huruvida denna regel får användas även vid kraftiga värdestegringar eller värdenedgångar har inte prövats i praxis utom ifråga om en pensionsstiftelses egen skattskyldighet, varvid "två-års-regeln" godtogs (RÅ 1986 ref. 149).

I 15 § TrL (fr.o.m. 1996-01-01) anges att en pensionsstiftelses förmögenhet skall värderas i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 6 § Stiftelselagen (1994:1220). Detta innebär att stiftelsens tillgångar

skall tas upp till marknadsvärdet med undantag för fastigheter och byggnader som tas upp till taxeringsvärdet om sådant finns.

Arbetsgivares bokföring

Företaget kan kostnadsföra utbetalda pensioner (direktpensioner) på särskilt pensionskonto eller över lönekontot eller annat lämpligt konto. Gottgörelse som arbetsgivaren erhåller från stiftelsen kan i bokföringen antingen krediteras ett särskilt pensionskonto eller lönekontot eller annat lämpligt kostnadskonto.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 1993-03-23 medgivit ett bolag avdrag för avlösen av årliga pensionsutbetalningar med ett engångsbelopp såsom en personalkostnad.

Skatteplikt för gottgörelse

Den gottgörelse som erhålls ur stiftelsens medel är skattepliktig när avdrag medgetts vid avsättningen till stiftelsen. Gottgörelse från stiftelse räknas däremot inte som intäkt till den del gottgörelsen utgått ur medel som avsatts till stiftelsen utan avdragsrätt (19 § 1 st. 29 ledet KL). Om det hos stiftelsen finns både beskattade medel, dvs. medel för vilka arbetsgivaren inte fått avdrag vid avsättningen och obeskattade medel, dvs. medel för vilka avdrag medgivits, anses gottgörelse i första hand utgå ur obeskattade medel så länge sådan finns. Om arbetsgivaren ursprungligen avsatt t. ex. 100 000 kronor och stiftelsen förmögenhet sedan ökat till 200 000 kronor genom att avkastning lagts till kapitalet, är all gottgörelse skattepliktig, även om den tas från avkastningen (22 § anv. p. 15, 1 st KL). All avkastning anses utgöra obeskattade medel.

Bostadsförmån

I RÅ 1990 ref. 15 ansåg RR att en huvuddelägare som åtnjöt en bostadsförmån i en fritidsfastighet från en till bolaget knuten pensionsstiftelse, skulle beskattas som inkomst av tjänst på grund av intressegemenskap mellan huvuddelägaren, bolaget och stiftelsen. Den ifrågavarande gottgörelsen, som minskade stiftelsens fastighetsinkomster, ansågs inte anses utgöra pension.

Upplysningsplikt i deklarationen

I 2 kap. 23 § LSK föreskrivs, att den som gjort avdrag för medel som avsatts till pensionsstiftelse, skall lämna uppgift om namn och organisationsnummer på stiftelsen.

14.7 Direktpension

Med uttrycket direktpension avses en av arbetsgivare gjord utbetalning av pension till en anställd, oberoende av om pensionsfrågorna har reglerats i enskild pensionsutfästelse eller kollektivavtal eller om förtida tryggnad av pensionsutfästelse har gjorts, för vilken avdrag yrkas vid inkomstbeskattningen.

Direktpension kan omfatta arbetstagare alla kategorier.

Vanligt förekommande slag av direktpension är sådan pension som går utöver de kvantitativa reglerna i 23 § anv. p. 20 KL. Pensionen utgår vanligen till personer med bestämmande inflytande eller deras närstående och till vissa anställda som på grund av sin tjänsteställning och befattning (s.k. frikretsare) inte omfattas av allmän pensionsplan samt till andra personer som en form av pension utöver föreliggande pensionsavtal.

Kvalitativa regler

När det gäller direktpension finns inga uttryckliga kvalitativa eller kvantitativa regler i KL eller SIL. Direktpension faller in under de allmänna bestämmelserna i 23 § KL om personalkostnader.

Trots att särskilda regler för direktpension saknas torde krävas att det föreligger ett pensioneringssyfte, varför utgångspunkten vid en bedömning av pensionssyftet bör vara de i 31 § anv. p. 1 KL angivna kvalitativa reglerna. Någon rättspraxis i detta avseende finns ännu inte.

Direktpension kan ges både före och efter 65 års ålder. En utgångspunkt vid bedömning beträffande arbetstagarens ålder och fråga om pension kan vara dispenspraxis enligt 31 § anv. p. 1, 44 st. och 46 § anv. p. 6, 3 st. KL. Jämför dock RÅ 1990 ref. 95.

Kvantitativa regler

En svårighet med direktpension är att avgöra om fråga är om pension, lön eller förtäckt utdelning.

Utgångspunkten för bedömningen av om direktpension föreligger eller inte, bör vara arbetstagarens ålder, arbetsinsats, pensionsskydd, pensionsmedförande lön, nuvarande och retroaktiv tjänstetid samt för huvuddelägare och liknande personer uttagen lön resp. konsolidering av företaget.

Tryggande av direktpension kan inte ske i förtid med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för arbetsgivaren. En utlovad direktpension garanteras arbetstagaren vanligtvis genom kapitalförsäkring, som pantförskrivs till säkerhet för pensionsborgenären. Andra sätt att garantera direktpension utgörs av inteckning i fastighet, borgen och dylikt.

Utbetalning

Utbetalning av direktpension sker först när pensionsåldern inträder och då inträder även avdragsrätten för arbetsgivaren. När en kapitalförsäkring tecknats som garanti för pensionen, sker först en utbetalning av försäkringsbeloppet till arbetsgivaren, som då får likvida medel för utbetalning av pensionen.

Pension eller lön

En fråga som ofta uppkommer är om en anställd kan uppbära pension och lön samtidigt, samt arbeta kvar i företaget eller i något av koncernens företag. Arbetar den anställda kvar i företaget med oförändrade arbetsuppgifter, även om lönen minskas, torde utbetalda belopp behandlas såsom lön och inte pension. Vid bedömningen bör hänsyn tas till förändring av arbetsuppgifter och ställning i företaget samt förändringar av arbetstid och lönevillkor.

Överlåtelse av kapitalförsäkring

En vanlig företeelse är att den pantsatta kapitalförsäkringen överlåts till den anställda, när dennes anställningen upphör i förtid, m.m. Denna överlåtelse medför då en beskattning som kontant lön, eftersom beloppet är känt till sin storlek och utgör ersättning för utfört arbete och i övrigt härrör från tjänsteförhållandet. I princip överlåter arbetsgivaren sin fordringsrätt på försäkringsbeloppet till den anställda. Vid ett sådant förhållande är det således inte fråga om någon utbetald direktpension (KR 1992-03-23, målnr. 6652-1990).

Huvuddelägare

Frågan om förtäckt utdelning eller inte vid utbetalning av direktpension har med avseende på pensionsbeloppets storlek prövats av RR i ett flertal äldre rättsfall: RÅ 1945 not. 600, RÅ 1954 not. 9, och not. 1529, RÅ 1963 not. 1140, RÅ 1966 not. 424, RÅ 1967 not. 1349. I samtliga fall har belopp utöver skälig pension blivit beskattade som förtäckt utdelning.

Här föreligger ytterst en bevisfråga om skäligheten av det såsom pension utbetalda beloppet.

I RÅ 1982 1:63 grundades utbetald pension till huvuddelägare tillika VD i företaget inte på aktuell lön utan på en citerad marknadsmässig lön, med hänsyn till återhållsamhet i löneuttagen p.g.a. företagets resultat och likviditet samt till VD:ens föreliggande pensionsskydd utöver folkpension och ATP. Utgående pension skulle regleras efter basbeloppets utveckling. RR ansåg att någon förtäckt utdelning inte förelåg med hänsyn till VD:s anställningstid, arbetsuppgifter och omständigheter i övrigt.

Frågan om periodiskt understöd var avdragsgillt, enligt äldre rätt före 1991-01-01, till den del utbetald direktpension inte kunde anses utgöra pension har prövats av RR i RÅ 1984 1:3 avseende förhandsbesked RSV FB Dt 1984:9. I målet medgav RR ett aktiebolag avdrag för periodiskt understöd enligt 46 § 2 mom. 1) KL (i dåvarande lydelse) för den del av utbetalt belopp som inte kunde anses utgöra pension. Här var emellertid också fråga om en fastighetsöverlåtelse till aktiebolaget av ett av företagsledaren ägt fastighetsbestånd som troligen påverkade utgången i målet med hänsyn till dåvarande beskattningsregler vid fastighetsöverlåtelser. I RR:s domskäl sägs att det utbetalda pensionsbeloppet " till ej oväsentlig del utgöra ersättning för de värden som ...genom

fastighetsöverlåtelsen ... tillfört bolaget."

RR har i en prövning av ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1987 not. 656, medgett avdrag för pension både till en f. d. företagsledare och dennes hustru för beräknade marknadsmässiga löner med hänsyn till konsolideringar och investeringar i företaget. Verksamheten i bolaget hade en betydande omfattning. VD:n hade rätt till ITP-pension på de löneuttag som hade gjorts under anställningen.

Idrottsmännens pensioner

För idrottsmän och deras pensionslösningar gäller samma regler för pensioner som för övriga anställda alternativt egenföretagare. Således gäller vad som sagts ovan om kriterier för pension och direktpension samt kontantprincipen.

För idrottsmän finns särskilda förhållanden som påverkar den skatterättsliga bedömningen. En fråga som uppkommer är hur anställningstiden skall beräknas. Skall den beräknas från idrottsutövandets början, från första ersättningen för idrottsutövande eller från den tidpunkt då anställning påbörjas på elitnivå med kontrakterad lön? En annan fråga är hur livsinkomsten skall beräknas för idrottsmän. Ytterligare en är hur gränsen mellan lön och pension skall dras. Hur skall frågan om valfrihet mellan lön och pension påverka bedömningen? I ett förhandsbesked från Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden RSV FB Dt 1985:22 har begreppet tillgängligt för lyftning och vilka ersättningar som påverkade pensionen varit föremål för prövning. Förutsättningarna i ansökan om förhandsbesked var bl.a. att ett spelarkontrakt var ingånget och upprättat före spelarårets ingång och det av kontraktet framgick ersättning och utfäst pension samt att pensionsutfästelse

lämnades på intjänad pension.
Förhandsbeskedet utmynnade i att
begreppet tillgängligt för lyftning skulle
tolkas utifrån 41 § anv. p. 4 KL.

Således får en bedömning göras i det
enskilda fallet avseende idrottsmännens
pensioner och avdragsrätt vid
inkomsttaxering samt beskattning av
idrottsmännen.

14.8 Pension vid företagsöverlåtelser

Säkrande av pension

Vid försäljning av ett företag kan
huvuddelägare och andra anställda få sina
pensionsförmåner säkerställda, om så inte
har skett tidigare, genom att
pensionsutfästelser utfärdas och anges i
köpekontraktet.

Om det i köpekontraktet vid en
företagsöverlåtelse finns angivet att
oantastbara pensionsutfästelser föreligger,
som gjorts innan köpeavtalets
dagtecknande, gäller utfästelserna som
pensionsgrundande pensionslöften enligt
RR:s dom RÅ 1978 not. 223.

Civilrättsliga och skatterättsliga krav på
pensionsutfästelserna skall dock vara
uppfyllda.

Avstående från pension

RR har i dom RÅ 1987 ref. 131 även
förklarat det möjligt att en säljare vid
företagsöverlåtelse kan avstå från tidigare
erhållna pensionsutfästelser och
härigenom öka försäljningslikviden för
aktierna i bolaget, som beskattas enligt
reglerna för realisationsvinstbeskattning i
inkomstslaget kapital.

Beräkning av kapitalvärde och pensionsreserv

Vid beräkning av kapitalvärde av en förmånsbaserad pensionsutfästelse och företagets pensionsreserv enligt försäkringstekniska grunder används bilagan till finansinspektionens författningssamling FFFS 1997:2. Dessa föreskrifter trädde i kraft 1997-02-01 och tillämpas första gången vid beräkningar per den 31 december 1997. Den tidigare lydelsen av bilagan (BFFS 1977:5) får på vissa villkor tillämpas till utgången av år 1999 (se ikraftträdandebestämmelserna i FFFS 1997:2).

I bilagan till den sistnämnda kungörelsen FFFS 1997:2 används två olika räntesatser beroende på om pensionsutfästelsen innehåller bestämmelser om värdesäkring eller indexuppräknings eller inte. När bestämmelser om värdesäkring eller index förekommer skall en räntesats på 4 procent användas, annars användes en räntesats på 3 procent. Därutöver finns tabeller, vari hänsyn tagits till en belastning av avkastningsskatt på pensionsmedel (AvP). SPP har utgivit tabeller för kapitalvärdesberäkning 1998, efter de grunder som fastställts av Finansinspektionen. Finansinspektionen har under 1999 kommit ut med nya grunder, FFFS 1998:26, för beräkning som gäller fr.o.m. 2000-01-01. Något tabellverk för dessa finns ännu inte tillgängligt.

Nedan redovisas några av de tabeller som återfinns i SPP:s tabellverk 1998 avseende FFFS 1997:2.

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 1997:2)

Män

Räntefot	3%
Avkastningsskatt	15%

Räntefot 3%

Avkastningsskatt 15%

Ännu ej aktuell ålders-/familjepension

Ålder i år	Pensionsålder							Ej aktuell familje- pension
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år	67 år	70 år	
25	10,656	8,137	7,220	6,782	5,978	5,191	4,084	4,308
26	10,876	8,305	7,369	6,922	6,101	5,298	4,168	4,391
27	11,101	8,476	7,522	7,065	6,227	5,408	4,254	4,476
28	11,330	8,652	7,677	7,211	6,356	5,520	4,342	4,561
29	11,565	8,831	7,836	7,360	6,488	5,634	4,432	4,647
30	11,805	9,014	7,999	7,513	6,623	5,751	4,524	4,733
31	12,050	9,202	8,165	7,669	6,760	5,870	4,618	4,819
32	12,301	9,393	8,335	7,829	6,901	5,993	4,714	4,906
33	12,558	9,589	8,509	7,992	7,045	6,118	4,813	4,993
34	12,821	9,790	8,687	8,160	7,192	6,246	4,913	5,080
35	13,090	9,995	8,870	8,331	7,343	6,377	5,016	5,166
36	13,365	10,205	9,056	8,506	7,498	6,511	5,122	5,253
37	13,647	10,421	9,247	8,685	7,656	6,648	5,230	5,338
38	13,936	10,641	9,443	8,869	7,818	6,789	5,341	5,423
39	14,232	10,867	9,644	9,058	7,984	6,933	5,454	5,507
40	14,536	11,099	9,849	9,251	8,155	7,081	5,571	5,591
41	14,847	11,337	10,061	9,449	8,329	7,233	5,690	5,672
42	15,167	11,582	10,277	9,653	8,509	7,389	5,813	5,753
43	15,496	11,833	10,500	9,862	8,693	7,549	5,939	5,831
44	15,834	12,091	10,729	10,077	8,883	7,714	6,068	5,908
45	16,182	12,356	10,965	10,299	9,078	7,883	6,201	5,982
46	16,540	12,630	11,207	10,527	9,279	8,058	6,339	6,053
47	16,909	12,912	11,458	10,762	9,486	8,237	6,480	6,122
48	17,290	13,202	11,716	11,004	9,700	8,423	6,626	6,187
49	17,683	13,503	11,982	11,254	9,920	8,614	6,777	6,249

Ännu ej aktuell ålders-/familjepension

[illegible]

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 1997:2)

Kvinnor

Räntefot 3%

Avkastningsskatt 15%

Ännu ej aktuell ålderspension, livsvarig

Ålder i år	Pensionsålder							Ej aktuell familje- pension
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år	67 år	70 år	
25	12,295	9,717	8,770	8,314	7,473	6,642	5,452	2,458
26	12,547	9,917	8,950	8,485	7,627	6,778	5,564	2,506
27	12,805	10,121	9,134	8,660	7,784	6,918	5,678	2,554
28	13,069	10,329	9,322	8,838	7,944	7,060	5,795	2,602
29	13,338	10,542	9,514	9,020	8,108	7,205	5,914	2,650
30	13,613	10,759	9,710	9,206	8,275	7,354	6,036	2,699
31	13,894	10,981	9,911	9,396	8,445	7,506	6,161	2,748
32	14,181	11,208	10,115	9,590	8,620	7,661	6,288	2,797
33	14,474	11,440	10,325	9,788	8,798	7,819	6,418	2,847
34	14,774	11,676	10,538	9,991	8,980	7,981	6,551	2,896
35	15,080	11,919	10,757	10,198	9,167	8,147	6,687	2,945
36	15,393	12,166	10,981	10,410	9,357	8,316	6,826	2,993
37	15,714	12,419	11,209	10,626	9,552	8,489	6,968	3,042
38	16,041	12,678	11,443	10,848	9,751	8,666	7,113	3,090
39	16,377	12,943	11,682	11,075	9,955	8,847	7,262	3,137
40	16,720	13,215	11,927	11,307	10,163	9,032	7,414	3,184
41	17,071	13,492	12,177	11,544	10,377	9,222	7,570	3,230
42	17,431	13,777	12,434	11,788	10,596	9,416	7,729	3,275
43	17,800	14,068	12,697	12,037	10,820	9,616	7,893	3,318
44	18,177	14,367	12,966	12,292	11,049	9,820	8,060	3,361
45	18,565	14,673	13,243	12,554	11,285	10,029	8,232	3,402
46	18,962	14,987	13,526	12,823	11,526	10,244	8,408	3,442
47	19,370	15,309	13,817	13,099	11,774	10,464	8,589	3,480
48	19,789	15,640	14,116	13,383	12,029	10,690	8,775	3,515
49	20,220	15,981	14,423	13,674	12,291	10,923	8,966	3,549

47	19,370	15,309	13,817	13,099	11,774	10,464	8,589	3,480
48	19,789	15,640	14,116	13,383	12,029	10,690	8,775	3,515
49	20,220	15,981	14,423	13,674	12,291	10,923	8,966	3,549

Ännu ej aktuell ålderspension, livsvarig

Ålder i år	Pensionsålder							Ej aktuell familje- pension
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år	67 år	70 år	
50	20,663	16,331	14,739	13,973	12,560	11,162	9,162	3,580
51	21,119	16,692	15,065	14,282	12,837	11,409	9,364	3,608
52	21,589	17,063	15,400	14,600	13,123	11,663	9,573	3,633
53	22,074	17,446	15,746	14,927	13,418	11,925	9,788	3,655
54	22,574	17,842	16,103	15,266	13,722	12,195	10,010	3,673
55		18,250	16,472	15,616	14,036	12,474	10,239	3,687
56		18,674	16,854	15,978	14,362	12,764	10,476	3,696
57		19,112	17,250	16,353	14,699	13,063	10,723	3,701
58		19,567	17,660	16,743	15,049	13,375	10,978	3,700
59		20,041	18,088	17,148	15,413	13,698	11,243	3,694
60			18,533	17,569	15,792	14,035	11,520	3,682
61			18,997	18,010	16,188	14,387	11,809	3,662
62				18,470	16,602	14,754	12,110	3,636
63					17,035	15,140	12,427	3,602
64					17,491	15,544	12,759	3,560
65						15,971	13,109	3,510
66						16,421	13,478	3,451
67							13,870	3,383
68							14,285	3,306
69							14,728	3,219

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 1997:2)

Män

Räntefot	4%
Avkastningsskatt	15%

Räntefot

4%

Avkastningsskatt 15%

Ännu ej aktuell ålders-/familjepension

Ålder i år	Pensionsålder							Ej aktuell familje- pension
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år	67 år	70 år	
25	7,030	5,192	4,546	4,241	3,691	3,162	2,436	2,598
26	7,245	5,351	4,685	4,371	3,804	3,259	2,511	2,673
27	7,467	5,515	4,829	4,505	3,920	3,359	2,587	2,750
28	7,696	5,684	4,977	4,643	4,041	3,462	2,667	2,828
29	7,932	5,858	5,130	4,786	4,165	3,568	2,749	2,908
30	8,176	6,038	5,287	4,933	4,293	3,678	2,833	2,989
31	8,427	6,224	5,450	5,085	4,425	3,791	2,920	3,071
32	8,687	6,416	5,618	5,241	4,561	3,907	3,010	3,155
33	8,955	6,613	5,791	5,403	4,701	4,028	3,103	3,239
34	9,231	6,818	5,970	5,570	4,847	4,152	3,199	3,325
35	9,517	7,029	6,154	5,742	4,997	4,281	3,298	3,411
36	9,812	7,247	6,345	5,920	5,152	4,413	3,400	3,498
37	10,117	7,472	6,542	6,104	5,312	4,551	3,506	3,586
38	10,432	7,704	6,746	6,294	5,477	4,692	3,615	3,675
39	10,758	7,945	6,957	6,491	5,648	4,839	3,728	3,764
40	11,095	8,194	7,175	6,694	5,825	4,990	3,844	3,853
41	11,443	8,451	7,400	6,904	6,008	5,147	3,965	3,942
42	11,804	8,718	7,633	7,122	6,197	5,309	4,090	4,031
43	12,178	8,994	7,875	7,347	6,393	5,477	4,220	4,120
44	12,565	9,280	8,125	7,581	6,597	5,652	4,354	4,208
45	12,966	9,576	8,385	7,823	6,807	5,832	4,493	4,296
46	13,382	9,883	8,654	8,074	7,026	6,019	4,637	4,382
47	13,815	10,203	8,933	8,335	7,253	6,214	4,787	4,467
48	14,264	10,534	9,224	8,606	7,489	6,416	4,943	4,550
49	14,731	10,879	9,526	8,887	7,734	6,626	5,104	4,632

Ännu ej aktuell ålders-/familjepension

[illegible]

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 1997:2)

Kvinnor

Räntefot 4%

Avkastningsskatt 15%

Ännu ej aktuell ålderspension, livsvarig

Ålder i år	Pensionsålder							Ej aktuell familje- pension
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år	67 år	70 år	
25	7,981	6,101	5,433	5,117	4,541	3,982	3,201	1,495
26	8,225	6,287	5,599	5,273	4,679	4,103	3,299	1,538
27	8,476	6,479	5,770	5,434	4,822	4,229	3,400	1,582
28	8,735	6,677	5,946	5,600	4,969	4,358	3,504	1,627
29	9,002	6,881	6,128	5,771	5,121	4,491	3,611	1,672
30	9,277	7,091	6,315	5,947	5,278	4,628	3,721	1,719
31	9,561	7,308	6,508	6,129	5,439	4,770	3,835	1,766
32	9,853	7,532	6,708	6,317	5,606	4,916	3,952	1,814
33	10,155	7,763	6,913	6,510	5,778	5,067	4,074	1,862
34	10,467	8,001	7,125	6,710	5,955	5,222	4,198	1,911
35	10,788	8,246	7,344	6,916	6,138	5,382	4,327	1,960
36	11,120	8,500	7,570	7,129	6,326	5,548	4,460	2,010
37	11,462	8,762	7,803	7,348	6,521	5,719	4,598	2,061
38	11,816	9,032	8,043	7,575	6,722	5,895	4,739	2,111
39	12,180	9,311	8,292	7,809	6,930	6,077	4,886	2,162
40	12,557	9,598	8,548	8,050	7,144	6,265	5,037	2,213
41	12,946	9,896	8,813	8,299	7,365	6,459	5,193	2,263
42	13,348	10,203	9,087	8,557	7,594	6,659	5,354	2,314
43	13,763	10,521	9,369	8,823	7,830	6,867	5,521	2,364
44	14,193	10,849	9,662	9,099	8,075	7,081	5,693	2,414
45	14,637	11,188	9,964	9,383	8,327	7,302	5,871	2,464
46	15,096	11,539	10,277	9,678	8,588	7,531	6,055	2,513
47	15,572	11,903	10,600	9,983	8,859	7,769	6,246	2,561
48	16,064	12,279	10,935	10,298	9,139	8,014	6,443	2,608
49	16,574	12,669	11,283	10,625	9,429	8,269	6,648	2,653

47	15,572	11,903	10,600	9,983	8,859	7,769	6,246	2,501
48	16,064	12,279	10,935	10,298	9,139	8,014	6,443	2,608
49	16,574	12,669	11,283	10,625	9,429	8,269	6,648	2,653

Ännu ej aktuell ålderspension, livsvarig								
Ålder	Pensionsålder							Ej aktuell familjepension
år	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år	67 år	70 år	
50	17,102	13,073	11,642	10,964	9,730	8,532	6,860	2,697
51	17,651	13,492	12,016	11,315	10,042	8,806	7,080	2,740
52	18,220	13,927	12,403	11,680	10,365	9,090	7,308	2,780
53	18,811	14,378	12,805	12,059	10,702	9,384	7,545	2,818
54	19,425	14,848	13,223	12,453	11,051	9,691	7,792	2,853
55		15,337	13,658	12,862	11,415	10,010	8,048	2,885
56		15,845	14,112	13,289	11,793	10,342	8,315	2,914
57		16,376	14,584	13,734	12,188	10,688	8,593	2,938
58		16,930	15,077	14,199	12,600	11,050	8,884	2,959
59		17,509	15,593	14,684	13,031	11,427	9,188	2,975
60			16,132	15,192	13,482	11,823	9,506	2,985
61			16,698	15,725	13,955	12,237	9,839	2,990
62				16,284	14,451	12,673	10,189	2,989
63					14,974	13,131	10,557	2,981
64					15,524	13,613	10,945	2,965
65						14,123	11,355	2,942
66						14,663	11,789	2,911
67							12,250	2,872
68							12,740	2,823
69							13,264	2,765

14.9 Nya förenklade avdragsregler

Sammanfattning

Riksdagen har under 1998 beslutat om förenklade regler om avdrag för pensionskostnader (SFS 1998:328 - 336, 1997/98:SkU27, prop. 1997/98:146). Reglerna berör både arbetsgivare, enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Även anställda som saknar avdragsrätt i anställningen omfattas.

Lagstiftningen trädde i kraft den 30 juni 1998 och har fått tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering. Fr.o.m. 2001 års taxering måste de nya bestämmelserna tillämpas. Vid 2000 års taxering kommer alltså två parallella avdragssystem att vara tillämpliga.

Ikraftträdandereglerna omfattar både brutna räkenskapsår och kalenderår. De äldre övergångsreglerna gäller fortfarande.

Efter denna lagstiftning har ytterligare ändringar gjorts av bestämmelserna (SFS 1998:1666, SkU 1998/99:4, prop. 1998/99:16). Även dessa ändringar, som omfattar byte av tryggandeform och överlåtelse av pensionsansvar mellan arbetsgivare samt avdrag för kollektiva pensionskostnader, kommenteras nedan. Bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. På yrkande av den skattskyldige kan bestämmelserna tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering.

De nya avdragsreglerna för arbetsgivare i 23 § anv.p. 20 b)-f) KL är indelade i en huvudregel och en kompletteringsregel och innebär att de kvantitativa reglerna har ändrats avsevärt. Utgångspunkten för rätt till avdrag för pensionskostnader för anställda är att det föreligger en anställning och att lön utgår. Spärreglerna för arbetstagare med bestämmande inflytande har utmönstrats ur lagstiftningen. Den nya huvudregeln gäller även utfästelser för anställda utan pensionsrätt i anställningen enligt 46 § anv. p. 6 tredje stycket b) KL.

I de nya avdragsreglerna har anknytningen till allmän pensionsplan slopats utom vad avser avdragsrätten för kostnadsutjämning. Jfr avsnitt 14.9.9 nedan.

I de kvalitativa reglerna i 31 § anv. p. 1 KL har införts en definition av vad som är allmän pensionsplan och vad som skatterättsligt jämföras med begreppet allmän pensionsplan. Detta har man gjort bland annat för att säkerställa att avgiftsbestämda planer innefattas i "ryms inom-begreppet allmän pensionsplan".

Utformningen av det nämnda lagrummet innebär att regeln har utvidgats. Förutom "ryms inom-fall", kommunala och statliga pensionsavtal omfattas även sådana avtal som ingår mellan arbetsgivare och en i MBL:s mening central arbetstagarorganisation. Exempel är SAF-LO-avtalet om den premiebaserade pensionsplanen och PFA 98 för kommuner m.fl.

Lagrummets utformning innebär nu att även ITP-planen med alternativa pensionslösningar, de s.k. tio-taggarlösningarna, omfattas i de pensionsplaner som jämföras med allmän pensionsplan och medför avdragsrätt vid inkomsttaxeringen.

Nya värderingsregler för pensionsstiftelser vad avser disponibla pensionsmedel och disponibelt avdragsutrymme har införts i 22 och 23 §§ KL. Även beräkningen av enskilda näringsidkares och handelsbolagsdelägares avdrag för pensionskostnader har förenklats.

Äldre regler

De äldre reglerna om avdrag för pensionskostnader i näringsverksamhet i 23 och 46 §§ KL gäller parallellt med de nya reglerna t.o.m. 2000 års taxering.

14.9.1 Allmänt om de nya reglerna

Vid den taxering som en arbetsgivare tillämpar de nya avdragsreglerna skall de tillämpas för samtliga arbetstagare hos den skattskyldige.

En arbetsgivare får växla mellan de äldre och nya reglerna mellan olika taxeringsår t. o.m. 2000 års taxering och använda de vid respektive års taxering fördelaktigaste reglerna. En förutsättning är dock att samtliga anställda skall varje år omfattas av samma regelsystem.

Förutsättningar för avdrag

För att avdrag ska medges krävs att pensionsutfästelsen har tryggats, liksom tidigare, genom tjänstepensionsförsäkring, avsättning i balansräkningen i kombination med kreditförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse. Dessutom krävs det för avdrag att arbetstagaren har varit anställd och fått pensionsgrundande ersättning från arbetsgivaren.

Årsredovisningslagen

Bestämmelserna om kontoavsättningar i balansräkning har ändrats i enlighet med terminologin i nya årsredovisningslagen (1995:1619), ÅRL, vilket medfört lagändring i 8 a) § TrL och avser de arbetsgivare som omfattas av ÅRL. Ändringen avser de räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 1997 och senare.

Enskild närings- verksamhet m.m.

Som en motsvarighet till de nya reglerna som gäller för arbetsgivares avdrag har ändrade regler införts i 46 § anvisningspunkt 6 tredje stycket a och b samt fjärde stycket KL. Den som bedriver näringsverksamhet i form av enskild näringsverksamhet, enkelt bolag, partrederi, handels- eller kommanditbolag samt EEIG har rätt att, utöver ett halvt basbelopp, göra avdrag med 35 % av inkomst av aktiv näringsverksamhet upp till ett belopp på högst 10 prisbasbelopp eller 364 000 kronor vid 1999 års taxering.

Vid beräkning av inkomst av aktiv näringsverksamhet har förenklingar genomförts så att inkomstunderlaget utgörs av inkomst av näringsverksamhet efter avsättning för räntefördelning, expansionsmedel och periodiseringsfond, men före avdrag för pensionskostnader, särskild löneskatt på pensionskostnader och avsättning för egenavgifter. Ändring har införts i de olika lagbestämmelserna som reglerar de uppräknade avsättningarna (SFS 1998:334-336). Bestämmelserna får tillämpas första gången vid 2000 års taxering.

Den som har både inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet får fr.o.m. 2000 års taxering fritt fördela avdraget på ett halvt basbelopp mellan allmänt avdrag och avdrag i näringsverksamheten (SFS 1998:683, prop. 1997/98:150).

Övrigt

Anställda som saknar pensionsrätt i anställning har också rätt att tillämpa den nya huvudregeln för avdrag 46 § anvisningspunkt 6 b). Med pensionsrätt i anställningen menas att den anställde har någon form av tjänstepension utöver folkpension och ATP eller utöver vad som utgår enligt det nya inkomst- och premiepensionssystemet.

Spärregler för anställda med bestämmande inflytande har slopats vad gäller avdrag när pensionsrätt i anställningen saknas samt vid dispensprövning avseende förhöjt avdrag enligt 46 § anv. punkt 6 fjärde stycket KL.

14.9.2 Huvudregel

Avdrag avseende arbetstagare medges med den faktiska pensionskostnaden, dock högst med 35 % av lönen. Avdraget får inte heller vara högre än tio prisbasbelopp. Avdraget som är en kostnadsschablon innefattar samtliga pensionskostnader för den anställde.

Ang. uttrycket "faktiska pensionskostnader", se nedan avsnitt 14.9.3.

Lön

Man får fritt välja att som grund för avdraget använda lönen under företagets beskattningsår eller lönen under det föregående beskattningsåret, oavsett beskattningsårets längd.

Med *lön* avses all pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal. Avtalet bör vara skriftligt. I lön ingår alla skattepliktiga löneförmåner, som ingår i det pensionsavtal som upprättats mellan arbetsgivare och arbetstagare. Utgångspunkten är den utbetalda lönen och andra förmåner. Detta innebär bl.a. att även en bilförmån får

räknas in i lönen om den är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet. Även avtalade ersättningar vid t.ex. tjänstledighet ingår i den pensionsgrundande ersättningen. I begreppet tjänstledighet får anses ingå sådana ledigheter som ingår i bestämmelser som finns reglerade i de allmänna pensionsplanerna såsom semester, studier, föräldraledighet, sjukdom och utlandstjänstgöring (försäkringslön) m.m. Sjuklön och annan ersättning från försäkringskassan inräknas inte i begreppet lön.

I propositionen har inte behandlats frågan om vilken avtalad lön som skall gälla när den anställda har haft olika lön under beskattningsåret t.ex. på grund av byte av anställning eller annan liknande omständighet. Enligt RSV:s uppfattning bör den avtalade pensionsgrundande aktuella lönen i varje anställning användas vid beräkning av pensionskostnader hos varje arbetsgivare. Detta innebär att man inte får beräkna pensionsavdraget efter den högsta lönen vid anställning under året eller föregående år eller den lön man har haft längst tid under ett beskattningsår. Ej heller får man använda sig av en förhöjd månadslön och uppräknas denna för helt år som underlag för beräkningen av pensionsavdrag, vid exempelvis en månads anställning under ett uppsägningsår.

Eftersom lönen under beskattningsåret eller året dessförinnan skall ligga till grund för avdraget kan en arbetsgivare inte medges avdrag för de personer som redan är pensionärer eller som har slutat sin anställning (s.k. fribrevsinnehavare). För avdrag krävs alltså anställning under avdragsåret. Jämför dock nedan under avsnitt 14.9.6. och 14.9.7.

Huvudregeln innebär för en arbetsgivare, att han inom ramen för ingånget kollektivavtal kan komplettera den anställdes pensionsskydd med avdragsrätt

inom avdragsutrymmet 10 prisbasbelopp. Basen för huvudregeln torde således utgöras av föreliggande kollektivavtal och dess pensionsplan om pensionsmedförande lön. Samtliga pensionsförmåner får anses ingå i det genom huvudregeln framräknade avdragsbeloppet.

I det fall en pensionsavgång äger rum exempelvis den 1 januari 2000 bör som underlag för huvudregeln få användas beskattningsåren 1998 eller 1999.

Bruttolöneavdrag

Vid en löneförhandling på lokal eller central avtalsnivå eller mellan arbetsgivare och anställd förekommer att ett avtal träffas om en sänkt kontantlön, s.k. bruttolöneavstående, i utbyte mot annan förmån, exempelvis tjänstepension. Ett exempel på ett sådant avtal är det s.k. Pappersavtalet 1998 avseende livsarbetstid (terminaltid) innehållande sparande av arbetstid i timbank, från vilken uttag sker genom ersättning i lön eller i ledighet respektive i tjänstepensionsförmån.

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 15 februari 1999 godtagit att nedsättning av lön s.k. bruttolöneavdrag kan ske i utbyte mot förmån av fri sjukvård. RSV har i en skrivelse 1998-02-09, dnr 9800-97/200, avseende bruttolöneavdrag i samband med av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning uttalat, att en omförhandling av bruttolön kan accepteras och att det är den lägre lönen som skall ligga till grund för beskattning.

Enligt den s.k. kontantprincipen (41 § 2 st. KL) skall intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår under vilket intäkten blivit tillgänglig för lyftning. Detta innebär vid omförhandlingar av löneförmåner att omförhandlingen måste ske innan den omförhandlade delen av löneförmånerna blivit tillgänglig för lyftning för att den nya

fördelningen av löneförmåner skall få läggas till grund för beskattningen. Kontantprincipen har prövats i bl.a. RÅ 1996 ref. 92. För närvarande är ett förhandsbesked föremål för Regeringsrättens prövning (SRN 1999-04-23).

Bonus

Även när det gäller anställningsförmåner i form av bonus, m.m. sker avtal mellan arbetsgivare och anställd om när förmånen skall vara tillgänglig för lyftning och i vilken förmånsform denna skall utgå, exempelvis lön eller som tjänstepension. Således uppkommer här samma frågor om kontantprincipens tillämpning och om tidpunkten för när ett avtal av byte mellan lön och pensionsförmån senast skall ha träffats för att kunna godtas skatterättsligt. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked (1999-04-23) ansett att bonus för en anställd inte var tillgänglig för lyftning under beskattningsåret efter intjänandeåret förrän bonusen var fastställd till sitt belopp och den av arbetsgivaren meddelade utbetalningstiden inföll. RSV har, med åberopande av RÅ 1998 ref. 92, överklagat SRN:s beslut. Om det finns en skriftlig överenskommelse mellan arbetsgivare och arbetstagare redan året före det år då ett visst belopp kan få lyftas och denna överenskommelse innebär att beloppet skall användas till något annat än kontant lön bör det kunna godtas vid inkomsttaxeringen att beloppet inte varit tillgängligt för lyftning (jfr RÅ 1998 not. 131).

Prisbasbelopp

Med prisbasbelopp avses det oreducerade prisbasbeloppet enligt 1 kapitlet 6 § första och andra styckena lagen (1962:381) om allmän försäkring. Prisbasbeloppet både för år 1998 och för 1999 är 36 400 kr. I allmänna pensionsplaner beräknas vissa pensionsförmåner inom grundplanen för pensionsmedförande lön upp till 7,5 prisbasbelopp utifrån det förhöjda prisbasbeloppet som utgör 37 100 kr 1998 och 37 200 kr 1999 (1 kap. 6 § AFL fjärde och femte styckena). Det i lagstiftningen preciserade prisbasbeloppet kan därför medföra ytterligare avdragsutrymme vid individuella pensionsavtal mellan arbetsgivare och arbetstagare.

14.9.3 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln får tillämpas endast om pensionskostnaden beror på

- ändring av pensionsavtaleller nytt pensionsavtal vid förtida avgång från anställning (s.k. avtalspension)
- otillräckligt tryggade pensionsutfästelser (s.k. köpa ikapp-fall).

Med uttrycket "otillräckligt tryggande" avses pensionsutfästelser/avtal som tidigare inte har tryggats fullt ut. Däremot innefattas inte i begreppet den under räkenskapsåret upplupna löpande pensionskostnaden. Något hinder föreligger däremot inte för att kunna tillämpa kompletteringsregeln under flera år, om arbetsgivaren inte helt kan köpa i kapp givna pensionslöften samma år. I dessa fall sker en ny avdragsberäkning för varje år. Observera att någon rullning av pensionsförmåner mellan intervallen före och efter 65 år för att skapa ytterligare avdragsutrymme inte är tillåten. Det är inte heller tillåtet att teckna en femårig pensionsförsäkring från 55 år, för en enligt

pensionslöfte beräknad pensionskostnad för en temporär pension mellan 55 - 65 år.

Även enligt denna regel får arbetsgivaren göra avdrag med högst den faktiska pensionskostnaden. Kostnaderna skall avse avtalad pension, vilket bl.a. innebär att den tidigare tillämpade s.k. A-kassemodellen nu får användas vid tillämpning av kompletteringsregeln. A-kassemodellen innebär att den p.g.a. arbetsbrist o.d. uppsagde utnyttjar en eller flera A-kasseperioder, varvid A-kasseersättning utgår, innan pensionsfallet. Detta innebär dessutom att någon anställning inte föreligger under A-kassetiden, varför kraven för en arbetsgivares avdrag för pensionskostnader inte är uppfyllda. Användningen av en sådan modell kommer framdeles att innebära att avdragsrätten beskärs genom reducering av tjänstetidsfaktorn med hänsyn till kravet på anställning och lön vid avgångstillfället. Kravet på anställning och lön avser det räkenskapsår under vilken den anställda slutar sin anställning.

Begreppen lön, anställning, basbelopp och faktiska pensionskostnader är desamma som i huvudregeln. Dock påverkas inte den pensionsgrundande lön som skall ligga till underlag för beräkning enligt kompletteringsregeln av beskattningsårets längd.

Kompletteringsregeln innebär inte någon fiktiv jämförelseschablon utan baseras på en verklig pensionsutfästelse som framgår av pensionsavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Således skall avdrag ske enligt varje tabellintervall jämfört med pensionsutfästelsen/avtalet, varvid någon jämförelse mellan avdragsmaximering enligt kompletteringsregeln inte medför ytterligare avdragsrätt. ITP-K egenpension i ITP-planen och motsvarande i andra pensionsplaner bör få hänföras till en livsvari pensionsförmån från 65 år. Slutbetalning inom ITP-planen skall ingå i

de beloppsbegränsningar som finns i kompletteringsregeln.

Vid avdragsberäkning för de s.k. tiotaggarna, dvs. de anställda som har ITP-planen med alternativ pensionslösning, torde hänsyn tas till en avdragsberäkning efter en skuggplan motsvarande den ordinarie ITP-planen (frilagd premie) och med hänsyn till tillkommande återbäring. Motsvarande torde gälla för andra pensionsplaner med alternativ pensionslösning.

Kostnaderna får vid 2000 års taxering inte överstiga ett belopp som svarar mot kostnaden för ålderspension enligt följande tabell. Detta gäller även om pensionslöften enligt kompletteringsregeln är förenade med en premiefrielseförsäkring.

Ålderspension i % av lön

Lön i kr	mellan 55 & 56 års ålder	fr.o.m 65 års ålder
- 273 000	80	20
273 001 - 728 000	70	70
728 001 - 1 092 000	40	40

Vid en kombination av huvud- och kompletteringsregel samma år skall en avräkning ske av vad som tryggats genom huvudregeln, eftersom huvudregeln innefattar samtliga pensionsförmåner inklusive efterlevande- och sjukpension. Avräkning kan exempelvis ske genom att en fullständig kapitalvärdesberäkning av pensionslöftena först görs, varefter hela avdragsbeloppet som yrkats enligt huvudregel sker mot det framräknade kapitalvärdet.

Vid bl.a. utlandstjänstgöring förekommer det att pensionsavtal medger kompensation

för bortfall av socialförsäkringsförmåner. Ett pensionsavtal som ger mer än 20 procent i första löneintervallet i tabellen ovan avseende den livsvariga pensionen från 65 år medför rätt till avdrag, om den högre avtalade pensionen utgör ersättning för tilläggspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (ATP-kompensation).

Bestämmelser saknas om rätt till kompensation för det nya inkomst- och premiepensionssystemet.

Efterlevandepension o.d.

Kostnaden för rena riskskyddskostnader, t. ex årets risk för dödsfall eller sjukdom, är i princip avdragsgill till sitt fulla belopp. Detta gäller också kostnaden för efterlevandepension. Om kostnaden överstiger vad som kan anses rimligt för efterlevandepension torde dock skattemyndigheten kunna vägra avdrag för viss del av kostnaderna (se prop. 1997/98:146 s. 68). Kostnader för efterlevande- och sjukpension räknas på en maximal pensionsgrundande lön på 30 prisbasbelopp. En efterlevandepension torde i vissa fall kunna tecknas separat utan att ålderspension tecknas, trots att kompletteringsregeln i grunden avser en ålderspension (Sv. Livförs.bol. Skattenämnd yttr. 2/1998).

Om pensionsförsäkring för efterlevande har tagits efter det att den anställda har avlidit är avdraget uttryckligen begränsat enligt ramarna för avdrag enligt kompletteringsregeln (23 § anv.p. 20 d) sjätte stycket KL). Avdraget beräknas på den avlidne anställdes senaste lön. Man får fritt välja att som underlag för avdragsberäkningen använda lönen för räkenskapsåret eller året före räkenskapsåret. I vissa undantagsfall synes även en lön baserad på tidigare år än räkenskapsåret eller året före detta kunna godkännas, exempelvis då den avlidne har varit långtidssjuk innan denne avled m.m.

Vid beräkning av maximal nivå för efterlevandepension skall hänsyn tas till befintlig efterlevandepension som redan är tryggad. En efterlevandepension skall vara tecknad på lägst 5 år enligt 31 § anv. p. 1 tionde stycket KL.

Faktiska pensionskostnaden

Med den faktiska pensionskostnaden menas

- vid tryggande med pensionsförsäkring: utläggerna för premierna
- vid tryggande genom avsättning i balansräkningen eller till pensionsstiftelse: det belopp som krävs och avsätts för att täcka pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser.

Formerna för tryggande av pensioner är desamma i de nya reglerna som i de gamla. De påverkas inte heller av om huvudregeln eller kompletteringsregeln används.

Fortfarande gäller att en pensionsutfästelse skall beaktas endast om den uppfyller de kvalitativa kraven i 31 § anv.p. 1 KL.

United linked-försäkring

Arbetsgivaren har rätt att välja slag av pensionsförsäkring även om det är fråga om en försäkring som inte är förmånsbestämd, exempelvis s.k. unit linked-försäkring.

Vid ett tryggande av ålderspension enligt de nya begränsningsreglerna i kompletteringsregeln kan arbetsgivaren välja tryggande genom en unit linked-försäkring (fondförsäkring). Arbetsgivaren får då avdrag med belopp som motsvarar kostnaden för en traditionell pensionsförsäkring. Av lagstiftningen

framgår inte huruvida denna kostnad skall avse en försäkring hos samma försäkringsföretag som fondförsäkringen är tecknad i. RSV anser, i likhet med Svenska Livförsäkringsbolagens Skattenämnd (yttr. 2/1988), att så bör vara fallet, dvs. jämförelsen skall avse kostnader i samma försäkringsföretag.

Intjänandetid

Avdragsrätt enligt kompletteringsregeln förutsätter full intjänandetid. Därmed menas full intjänandetid enligt pensionsavtalet, dock lägst 30 år, förutsatt att avtalet kräver fortsatt intjänande fram till den avtalade pensionstidpunkten. Om pensionsavtal anger annan tid för intjänande eller saknar bestämmelser om denna, avses med intjänandetid en sammanlagd tid av minst 30 år fram till den avtalade pensionstidpunkten.

Detta innebär att om en fysisk person bedriver enskild näringsverksamhet och ombildar verksamheten till aktiebolag, krävs också en intjänandetid på lägst 30 år. Någon retrospektiv beräkning av denna tid kan inte komma ifråga i dessa fall.

När intjänandetiden beräknas får både nuvarande och retroaktiv tjänstetid (tidigare tjänstetid hos annan arbetsgivare) inräknas.

Någon lägsta ålder för intjänande av pension nämns inte i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1997/98:146). Enligt RSV:s mening torde en lägsta ålder på 16 år kunna godtas, motsvarande den ålder från vilken pension intjänas enligt det reformerade pensionssystemet. Dock måste bestämmelser om intjänandetid vara intagna i pensionsutfästelsen eller pensionsavtalet.

14.9.4 Indexering

Pensionskostnader för s.k. indexering och värdesäkring av gjorda pensionsutfästelser har tidigare inte varit reglerade i kommunalskattelagen utan avdrag har skett utifrån tillämpade allmänna pensionsplaner.

I de nya reglerna har avdragsrätt införts för höjning av pensionsreserven genom grundränteuppräkning, indexering eller annan värdesäkring avseende tidigare med avdragsrätt tryggande pensionsutfästelser (23 § anv. p. 20 b) KL). Fråga är dock inte om något standardhöjande tillägg. Denna avdragsrätt innefattar även kostnader för pensionsutfästelser till tidigare anställda (fribrevsinnehavare och pensionärer), dvs. i detta fall finns inga krav på lön eller anställning. Avdraget medges oavsett om huvudregeln eller kompletteringsregeln tillämpas, dvs. att avdragsrätt föreligger utöver de enligt huvud- och kompletteringsreglerna yrkade avdraget och att fråga är om avdragsrätt för gamla pensionsutfästelser. Avdragsrätten begränsas till vad som stadgas i 23 § anv. p. 20 e) KL avseende pensionsreserven (prop. 1997/98:146 s. 78). Den nya regeln innebär vidare, kombinerad med en tillämpning av huvud- och kompletteringsregeln, att FPG/PRI-systemets avgifter för fribrevsinnehavare numera är avdragsgilla.

14.9.5 Begränsningar av avdragsrätt

I 23 § anv. p. 20 d) KL avseende tillämpning av kompletteringsregeln gäller, att vid yrkande av avdrag för pensionskostnader skall det totala värdet av tryggade pensionskostnader avräknas, antingen det skett under beskattningsåret eller tidigare. Detta gäller oavsett vilken arbetsgivare den anställda har eller har haft eller vilken avdragsregel som tillämpas av respektive arbetsgivare. Detta gäller även för kommunala och statliga pensionsförmåner (31 § anv. p. 1 sjätte stycket KL). Har en anställd flera

anställningar hos olika arbetsgivare samma beskattningsår, skall avräkning ske av vad samtliga arbetsgivare tryggar vid tillämpningen av kompletteringsregeln. Avdrag av tidigare tryggande skall ske oavsett om avdragsrätt har funnits eller erhållits för det tidigare tryggandet.

Avräkning sker separat för varje pensionsdel när det gäller tidigare tryggande för temporär ålderspension mellan 55 - 65 år och för livsvarig ålderspension efter 65 år. Eventuellt övertryggande av den temporära ålderspensionen avräknas inte mot den livsvariga ålderspensionen. Vid sammansatta tariffer skall värdet av efterlevandepension frånskiljas. Detta innebär en ändring av tidigare gällande rätt.

Någon ändring från gällande rätt vad gäller vilket värde tidigare tryggande skall avräknas är inte avsedd i de nya reglerna. Enligt RSV:s uppfattning torde avräkning ske av allokerad återbäring. Frågan om hur avräkning skall ske är dock fortfarande oprövad i rättspraxis.

Med allokerad återbäring avses den av försäkringsgivaren fördelade återbäring, utöver garanterad och tilldelad återbäring, som härrör från försäkringsrörelsens överskott. En sådan återbäring ingår med olika alternativ i de flesta försäkringsgivares informations- och försäljningsbroschyrer avseende kalkylerade utfall av olika pensionsförsäkringsalternativ.

Vid avräkning av tryggande av ålderspension genom unit linked-försäkring skall försäkringen tas upp till sitt fulla värde dvs. fondandelarnas hela noterade värde.

Avräkning torde ske per dagen för pensionsutfästelsens dagtecknande.

Vid avräkning av tidigare tryggande genom

försäkringar vid tillämpning av den s.k. alternativregel i 23 § anv. p. 20 e) sjunde stycket KL i dess äldre lydelse bör en aktuariell (försäkringsteknisk) beräkning ske av försäkringsbeloppets fördelning på temporär pension och livsvarig pension samt familjepension. Någon valfri fördelning är inte godtagbar.

Högst pensionsreserven

Vid tryggande genom avsättning i balansräkningen till konto Avsatt till pensioner eller posten Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser och genom avsättning till pensionsstiftelse är avdraget maximerat till ett belopp som svarar mot pensionsreserven för varje pensionsberättigad. Som utgångspunkt för beräkning av pensionsreserven skall ligga en med avdragsrätt tryggad pensionsutfästelse enligt de grunder som anges i det aktuella pensionsavtalet. Denna begränsning gäller även indexeringskostnader och dylikt för tidigare arbetstagare.

Vid beräkning enligt pensionsavtalets grunder skall ränteantagandena inte vara lägre än vad som framgår av Finansinspektionens grunder FFFS 1997:2 t. o.m. 1999 och 1998:26 fr.o.m. 2000. vilka utfärdas i enlighet med 3 § TrL (23 § anv. p. 20 e) första stycket KL). Detta innebär att de grunder som i dag tillämpas av olika försäkringsgivare numera är tillåtna framdeles utan begränsningar.

När det gäller avsättningar till en pensionsstiftelse begränsas avdragsutrymmet dels av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser, dels av pensionsstiftelsens förmögenhet. I de nya avdragsbestämmelserna finns numera lagreglerat hur stiftelsens förmögenhet skall värderas vid beräkning av kvarvarande avdragsutrymme. Förmögenheten skall i det nya systemet tas upp till 80 % av skillnaden mellan

stiftelsens tillgångar och finansiella skulder. Man får välja om värdetidpunkten skall vara beskattningsårets ingång eller utgång. Sättet att beräkna förmögenheten överensstämmer med sättet att beräkna det kapitalunderlag som ska användas när man för stiftelsen beräknar kapitalunderlaget enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. När detta underlag beräknas får man dock inte göra någon reducering till 80 % och beräkningstidpunkten skall alltid vara beskattningsårets ingång.

För tryggande genom avsättningar i balansräkning får avdrag ske med högst ökningen av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser enligt pensionsavtal.

Det bör observeras att tryggandelagens regler för avsättningar till konto i balansräkning och stiftelse fortfarande gäller. De nya skatterättsliga reglerna kan i vissa fall innebära vissa komplikationer med hänsyn till olikheter i utformningen av bestämmelserna i TrL respektive KL, som exempelvis beroende arbetstagares avsättningsmöjligheter, värdering av stiftelsens förmögenhet samt avsättningar enligt huvudregel m.m.

Genom de hänvisningar som görs i 23 § anv. p. 20 b till TrL inskränks avdragsrätten för avsättningar avseende arbetstagare med bestämmande inflytande i ett företag. Enligt bestämmelser i 5 § andra stycket TrL skall i fråga om kontoavsättning i balansräkningen hänsyn tas endast till utfästelser där det finns en faktisk anslutning till allmän pensionsplan. I fråga om pensionsstiftelse är motsvarande begränsning enligt 10 § TrL utfästelse som kan anses sedvanlig för en arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter.

14.9.6 Byte av tryggandeform

Vid byte av tryggandeform får

arbetsgivaren avdrag i enlighet med 23 § anv.p 20 f) KL, under förutsättning att kostnaderna för att trygga pensionsutfästelse tidigare har skett med avdragsrätt och förfarandet innebär att det tidigare tryggandet av utfästelsen upphör. En spärregel har införts vid byte av tryggandeform och denna innebär, om ett tidigare tryggande skett genom avsättning till pensionsstiftelse, att avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar den gottgörelse som erhålls från stiftelsen. Detta innebär att man skall beakta samma pensionsutfästelse som låg till grund för både det skattemässiga avdraget och för gottgörelsen, dvs. krona för krona-principen (prop. 1998/99:16 s. 16 och SkU 4 1998/99).

Byte av tryggandeform kan omfatta både anställda och anställda som har slutat sin anställning (fribrevsinnehavare) samt pensionärer.

Även ett byte av tryggandeform medför en ny avdragsprövning vid inkomsttaxeringen (prop. 1997/98:146 s. 70).

Huvuddelägare

Spärregler vad avser avdragsrätten för pensionskostnader för personer med bestämmande inflytande har slopats. Således har lägsta pensionsålder ändrats till 55 år för alla anställda oavsett inflytandet. Till följd härav har dispensbestämmelserna i 23 § anv.p. 20 e) tionde stycket KL utmönstrats i de nya avdragsbestämmelserna.

Vidare kan avlösen ske av avdragsgilla pensionsutfästelser vid upphörande av näringsverksamhet för både oberoende och beroende arbetstagare (23 § anvisningspunkt 20 f) andra stycket KL), dock inom de nya avdragsreglernas ramar.

14.9.7 Övertagande av pensionsansvar

Överföring av pensionsansvar mellan arbetsgivare regleras i 22 § anv. p. 15 och i 23 § anv.p.20 f) KL. Överföring kan ske i tre fall, dels i samband med överflyttning av näringsverksamhet, dels endast i samband med ny anställning, dels utan samband med vare sig överflyttning av näringsverksamhet eller anställning. I det förstnämnda fallet regleras överföringen med stöd av 23 § TrL och i det andra fallet enligt allmänna skatterättsliga principer och enligt rättspraxis RÅ 1997 ref 30 II (det s.k. Västerviks-fallet). Det tredje fallet avser den situation som framgår av prop. 1998/99:16, vilken innebär att överlåtelse av pensionsansvar skall kunna ske oavsett att en anställd slutat sin anställning hos den överlåtande arbetsgivaren och inte tar någon ny anställning hos den övertagande arbetsgivaren eller att överlåtelser avser pensionärer. Dock skall överlåtelse av pensionsansvar alltid ha den verkan, efter pensionsborgenärens godkännande av ett gäldenärsbyte, att pensionsutfästelsen har samma rättsverkan för den anställde oavsett överlåtelser.

All ersättning som en arbetsgivare betalar till en annan arbetsgivare för övertagande av pensionsansvar utgör en intäkt för den övertagande arbetsgivaren (23 § anv.p.20 f) KL) och en avdragsgill kostnad för den överlåtande arbetsgivaren (22 § anv. p. 15 KL).

14.9.8 Disponibla pensionsmedel

Vid beräkning av disponibla pensionsmedel avseende konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar till pensioner eller liknande förpliktelser skall lämnat vederlag för överlåtna pensionsansvar medräknas vid intäktsföringen.

Nya regler för beräkning av en pensionsstiftelses förmögenhet har införts vad avser beräkning av disponibla pensionsmedel. Stiftelseförmögenheten,

som tidigare beräknades efter förmögenhetsskattelagen, skall nu värderas enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL. Med värdet av en pensionsstiftelses förmögenhet avses här 80 % av kapitalunderlaget vid beskattningsårets utgång enligt AvPL. Denna värderingsregel tar hänsyn till fluktuationerna på aktiemarknaden och innebär ett visst mått av konsolidering av pensionsstiftelsen.

Likvidation

Reglerna om hur disponibla pensionsmedel skall behandlas vid likvidation är oförändrade och finns numera i 22 § anv.p. 15 näst sista stycket KL. De får anses innefatta även de fall när en arbetsgivare går i konkurs.

14.9.9 Kostnadsutjämning

Reglerna om kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan som tidigare funnits i lagen (1978:188) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgift för kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan m.m. har förts över till 22 § anv. p. 15 sista stycket och i 23 § anv.p. 20 f andra stycket KL. Bestämmelserna hänvisar i fråga om beteckningen allmän pensionsplan till de nya bestämmelserna i 31 § anv.p. 1 sjätte stycket KL. Detta innebär att de planer som omnämns i 31 § anv.p. 1 utöver allmän pensionsplan nu omfattas av kostnadsutjämningen, t.ex. kommunala och statliga pensionsavtal, PFA-98, PA-91 samt andra pensionsavtal som träffats mellan arbetsgivare och sådan organisation som enligt MBL utgör en central arbetstagarorganisation, t.ex. LO-SAF-avtalet om den premiebaserade pensionsplanen.

14.9.10 Gottgörelse

Reglerna om gottgörelse från

pensionsstiftelse och personalstiftelse har inte ändrats och skall fortfarande tillämpas med turordningsregler som följer av 19 § 28 och 29 ledet KL, dvs. när det gäller pensionsstiftelse skall gottgörelse i första hand avse obeskattade medel och när det gäller personalstiftelser beskattade medel i första hand. All avkastning ur pensions- eller personalstiftelse är att anse som obeskattade medel (prop. 1967:84 sid. 51).

14.9.11 Dispensregler

Bestämmelserna om dispens i 23 § anv.p. 20 e) tionde stycket KL har utmönstrats, eftersom särregler för beroende arbetstagare, dvs. person med bestämmande inflytande avseende lägsta pensionsålder, och om avlösen av pensionsutfästelser vid upphörande av näringsverksamhet har slopats och begränsningsregler för ålderspension före och efter 65 år har införts.

Någon dispensmöjlighet avseende pensionskostnader finns således inte längre.

Lägg märke till att det vid s.k. avtalspension inte går att teckna pensionsförsäkringar på kortare tid än fem år, om inte pensionen skall upphöra när den anställde fyller 65 år, dvs. T 1 - T 4 försäkringar (31 § anv. p. 1 femte stycket KL). Detta innebär att en anställd inte kan få en s.k. avtalspension vid pensionsålder högre än 61 år och 11 månader, under förutsättning att pensionsförsäkringen skall upphöra vid 65 års ålder. Vid senare pensionsålder skall en pensionsförsäkring vara tecknad på fem år. Härvidlag bör noteras, att en s.k. avtalspension innebär att fråga är om två olika pensionsavtal, vilket således ger detta utfall.

De dispensansökningar som kommit in till SKM före riksdagens beslut den 29 maj 1998 bedöms efter det äldre regelsystemet, under förutsättning att den sökande inte yrkar att nya regler skall tillämpas för

inkomståret 1997 och framdeles.
Tillämpningen av de nya avdragsreglerna förutsätter att alla anställda hos den sökande omfattas av dem.

14.10 Personalstiftelser

14.10.1 Allmänt

Civilrättslig lagstiftning

I 1 kapitlet 1 § andra stycket Stiftelselagen (1994:1220, SL), som trädde i kraft den 1 januari 1996, sägs att för personalstiftelser gäller endast lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., (TrL). Denna lag trädde i kraft den 1 mars 1968 och ersatte lagen den 18 juni 1937 (nr 521) om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser. Lagstiftningen innehöll ett flertal övergångsbestämmelser som fortfarande i vissa stycken alltjämt är gällande bl.a. för äldre pensions- och personalstiftelser.

Den nya stiftelselagen innebär således ingen förändring mot vad som gällt för pensions- och personalstiftelser vid 1995 och tidigare års taxeringar. Genom stiftelselagen upphävs dock tillsynslagen från 1996-01-01 enligt 2 § Lag om införande av stiftelselagen (1994:1221).

Företagsanknuten stiftelse

Begreppet företagsanknuten stiftelse är ett samlingsbegrepp för pensions- och personalstiftelser, vilka bägge regleras i TrL. Vinstandelsstiftelser och familjestiftelser omfattas inte av begreppet företagsanknuten stiftelse i TrL:s mening.

En personalstiftelse är enligt TrL *en av arbetsgivaren bildad stiftelse* (27 § TrL, jfr RÅ 1984 1:72:I), vars ändamål är att till anställda och efterlevande främja annan välfärd än pension, lön eller annan förmån

(exempelvis bostadsförmån) som arbetsgivaren enligt anställningsavtal/ tjänsteavtal eller i övrigt är skyldig att utge.

Vid bildande av en stiftelse krävs en rättshandling, vanligen ett styrelsebeslut eller ett på ordinarie bolagsstämma fattat beslut, som innebär en förmögenhetsöverföring av real egendom som bildar en självständig förmögenhet och som skall tjäna ett bestämt ändamål.

Därutöver krävs val av en från stiftaren skild styrelse, vars ledamöter enligt TrL skall väljas till lika antal av arbetsgivare/ förvaltare och de arbetstagare (destinatärer) som omfattas av stiftelsens ändamål. Stiftelseförordnandet är i princip oåterkalleligt.

Realstiftelse

En personalstiftelse måste vara en realstiftelse (28 § TrL). Detta innebär att avsättning måste ske genom att kontanter, värdepapper (aktier, obligationer, m.m), fastighet eller jämförliga tillgångar överlämnas till stiftelsen (prop. 1967:83).

Införsäljning av fastighet kan göras av det företag som bildat stiftelsen, under förutsättning att köpet utgör ett led i stiftelsens fullföljande av ändamålet och att köpet sker till ett marknadsmässigt pris (RÅ 1963 Ju not. 34).

Återlån

En personalstiftelse får inte ha fordran mot arbetsgivaren, dvs. till skillnad från vad som gäller för pensionsstiftelser *kan återlån inte ske* (jfr RÅ 1986 not. 904), inte ens mot ställd säkerhet. Förekommer ett sådant avtal om fordran, är detta ogiltigt. Beträffande äldre personalstiftelser och fordran som uppkommit före TrL:s tillkomst, se p. 6 av övergångsbestämmelserna till TrL.

I övrigt blir låneförbudsreglerna i 11 § TrL (jfr 32 § anv. p. 15 KL och 12 kap. 7 § ABL) tillämpliga. Prövning av låneförbudsreglerna i 11 § TrL sker av skattemyndigheten (33 § TrL).

Tillsyn

I 31 § TrL sägs att anmälningsplikt alltid föreligger för personalstiftelser och att sådan stiftelse inte undantas från tillsyn. Stiftelsens styrelse skall alltid göra en sådan anmälan inom sex månader från det att styrelsen mottagit sitt uppdrag. Tillsynen är obligatorisk.

Tillsynsmyndighet är länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sin hemvist (31 § TrL). Om stiftelsen är gemensam för flera arbetsgivare står stiftelsen i regel under tillsyn av den länsstyrelse i det län där den arbetsgivare som bildat stiftelsen har sin hemvist.

Tillsynslagen upphörde att gälla den 31 december 1995, varefter bestämmelserna ingår i 32 § TrL samt 9 kap. Stiftelselagen (1994:1220).

Bokförings- skyldighet

I 17a § TrL har införts bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen avseende pensions- och personalstiftelser (30 §) för räkenskapsår påbörjade fr.o.m. 1996-01-01. Detta innebär att BFN:s rekommendationer, uttalanden och cirkulär och god redovisningssed gäller även för personalstiftelser i tillämpliga delar. För brutna räkenskapsår påbörjade före 1996-01-01 gäller äldre bestämmelser. Se föregående års handledning. Detta innebär att BFN:s rekommendationer, uttalanden och cirkulär och god redovisningssed gäller även för personalstiftelser i tillämpliga delar.

Kravet på räkenskaper för en personalstiftelse framgår också av 4 kap. 1 § LSK vari sägs att en personalstiftelse som är deklarationsskyldig också är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

14.10.2 Avsättning till personalstiftelse

Avdragsrätten för bidrag till personalstiftelse är reglerad i 23 § anv. p. 20a KL. En förutsättning för rätt till avdrag är att personalstiftelsen är att anse som en personalstiftelse enligt TrL.

Någon begränsning av avdragsrätten för medel som avsätts till en personalstiftelse föreligger inte enligt 23 § anv. p. 20 a) 1 st. KL. Enligt detta lagrum får arbetsgivare avdrag för medel, som avsätts till personalstiftelse enligt TrL. I RÅ 1995 ref. 37 ansågs en som personalstiftelse betecknad stiftelse inte uppfylla det krav som ställs i 27 § TrL att stiftelsens ändamål skall vara att främja personalens välfärd. Trots detta ansåg RR att arbetsgivaren var berättigad till avdrag för avsättning till personalstiftelse enligt tryggandelagen. RR påpekade att stiftelsens stadgar hade fastställts av Länsstyrelsen och stod under

dess tillsyn. Det ankommer således på tillsynsmyndigheten, länsstyrelsen, att bevaka att en personalstiftelse i sin verksamhet uppfyller TrL:s krav.

Däremot finns det en begränsning för fåmansföretag enligt andra stycket i nyss nämnda anvisningspunkt (se avsnitt 22.3.4).

Det finns inte heller något hinder för avsättning till en personalstiftelse genom engångsavsättningar för inköp av fastighet, mark, byggnad, markanläggningar, byggnads- eller markinventarier och andra inventarier. Detta kan sägas innebära för företaget en direktavskrivning av en tillgång som i företaget endast skulle ha medfört årliga värdeminskningssavdrag (SOU 1948:22). I gengäld förlorar företaget äganderätten till egendomen.

Avdragsrätten för företaget påverkas inte heller av den anställdes eller dennes efterlevandes skattskyldighet för förmånerna från stiftelsen, eller av tolkningen av begreppet välfärd.

Följande krav kan uppställas för att en avsättning skall vara avdragsgill enligt KL

- personalstiftelsen är bildad i enlighet med TrL vad avser ändamål, styrelse m.m. (RÅ 1965 Ju not. 36),
- avsatta medel överlämnas till stiftelsen senast deklarations- eller anståndsdagen.

Ändamål

Personalstiftelse skall enligt TrL (27 §) vara grundad av arbetsgivaren och ha till ändamål att främja arbetstagares eller dennes efterlevandes välfärd (RÅ 1983 1:9), vilket inbegriper även nytta och trevnad för personalen. Enligt förarbetena till TrL och KL (prop. 1967:83 och 84) ansågs denna lydelse ersätta det i tidigare lagtext (KL) intagna villkoret för avdragsrätt, nämligen att stiftelsens ändamål för de avsatta medlen var av sådan beskaffenhet, att arbetsgivaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv bestritt kostnaden (RÅ 1958 not. 1381). Ändringen får anses som redaktionell och avsåg inte någon ändring i sak.

Om avsatta medel huvudsakligen skall komma företagsledaren eller honom närstående till godo föreligger inte en stiftelse i TrL:s mening (R75 1:18, RÅ 1984 1:72:II, RÅ 1987 not. 188).

Ändamålet med stiftelsen får inte vara att bereda förmåner åt allmänheten. Om stiftelsen till exempel innehar en fritidsanläggning måste anläggningen huvudsakligen komma de anställda till del (SOU 1965:41 sid. 232, RÅ 1968 ref. 46, R75 1:18, RÅ 1987 not. 188).

Av prop. 1967:83 s. 177 framgår att typiska ändamål för en personalstiftelse är att

- anskaffa tomtmark för kommande stiftelseändamål (SOU 1954:19)
- lämna bidrag till simhall (bad- och tvättinrättningar) för personalens fromma (RÅ 1945 not. 236)
- anlägga idrottsplats (RÅ 1949 not. 575)
- inrätta semesterhem, samlings- och

fritidslokaler (fritidsfastigheter, daghem, m.m., RÅ 1946 not. 135, RÅ 1949 not. 925)

- lämna studie- och utbildningsstipendier

- lämna resestipendier

- lämna understöd till olika fritidsaktiviteter exempelvis tennis, bandy, skytte, musik.

En personalstiftelse som kan betecknas som en understödsstiftelse kan lämna

- understöd vid sjukdom

- arbetslöshetsunderstöd

- hjälp vid olycksfall

- kontantunderstöd vid anställds inträde i pensionsåldern

- begravningshjälp

- hjälp vid anskaffning av bostäder.

Förbjudna ändamål

En personalstiftelse får inte lämna sådan förmån som eljest utgår på grund av tjänst enligt anställningsavtal. Om en stiftelse utger till exempel bil-, kost- eller bostadsförmån eller främjar verksamhet med anknytning till arbetsgivarens näringsverksamhet eller om stiftelsen lämnar bidrag till internutbildning eller annan utbildning med anknytning till företagets verksamhetsområde är det inte fråga om personalfrämjande åtgärder eller kostnader i TrL:s mening utan om företagets normala rörelsekostnader.

Eftersom det är tillsynsmyndighetens uppgift att bevaka att personalstiftelserna

uppfyller TrL:s krav, kan kontakt tas med länsstyrelsen för utredning av stiftelsens verksamhet och status.

En personalstiftelse får inte inneha aktier i det bolag som bildat stiftelsen eller aktier i bolag i samma koncern utan tillsynsmyndighetens godkännande.

Därutöver ingår inte heller följande verksamhet i begreppet välfärd:

- utlåning av pengar till personal
- bidrag till ekonomiska eller ideella föreningar (RÅ 1962 ref. 17)
- bidrag till vila och miljöombyte för fåtal anställda (RÅ 1986 Ju not. 47)
- tillhandahållande av bostäder för anställda (jfr p. 7 överg. best. TrL)
- jaktarrende (RÅ 1969 Ju not. 55)
- anläggande av kyrka (RÅ 1975 1:18)

Eftersom skattemyndigheterna inte äger rätt att göra en särskild prövning av TrL:s välfärdsbegrepp enligt p. 20 a) anv. 23 § KL) när stiftelsen omfattas av TrL:s bestämmelser och står under tillsyn av länsstyrelsen, bör kontakt tas med tillsynsmyndigheten avseende en prövning av de ej tillåtna ändamålen.

Underlåtenhet att använda medel

Har en stiftelse under längre tid inte använt sina medel för att främja ändamålet torde den inte vara en personalstiftelse i TrL:s mening. Begreppet längre tid finns inte definierat i lagtext eller förarbeten och inte heller i rättspraxis.

Avdrag bör inte ges för ytterligare avsättningar till en sådan stiftelse (RÅ 1967 not. 941), varför kontakt bör tas med tillsynsmyndigheten för en bedömning av stiftelsens status.

Gemensam stiftelse

TrL uppställer inte något hinder mot att en stiftelse är gemensam för två eller flera arbetsgivare inom samma koncern (RÅ 1978 1;51, SRN 1986-10-28). Dock torde varje i koncernen ingående bolag vara tvunget att avsätta lika mycket per anställd, för att stiftelsen skall kunna vara gemensam (jfr RÅ 1987 not. 188). Dessutom skall en separat redovisning ske för varje bolag avseende avsättningar och destinatärer.

Även två helt skilda arbetsgivare kan ha en gemensam personalstiftelse, samförvaltning, under samma förutsättningar som ovan nämnts avseende koncernbolag.

Viss grupp anställda

Arbetsgivaren kan i stiftelseurkunden förordna att stiftelsen skall omfatta endast viss grupp av anställda eller efterlevande (27 § TrL, jfr RÅ 1981 1:68). De som omfattas av stiftelsens ändamål utgör stiftelsens destinatärer.

Fåmansföretag

Fr.o.m. 1976 års lagstiftning (prop. 1975/76:79) för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag finns för dessa företag särskilda krav uppställda för att en avsättning skall vara avdragsgill. Därvid gäller enligt 23 § anv. p. 20 a) 2 st. KL att företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Skattemyndigheten kan efter ansökan medge dispens om särskilda skäl föreligger. Detta dispensbeslut kan överklagas hos RSV, vars beslut inte kan överklagas (jfr RÅ 1986 not. 374). Se vidare avsnitt 22.3.4.

14.10.3 Gottgörelse ur personalstiftelse

Alla medel som lämnar en personalstiftelse är i princip skattepliktiga, oavsett om de gör det som gottgörelse till arbetsgivaren eller direkt till den anställda som förmån.

En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter som faller inom ramen för stiftelsens ändamål (29 § TrL). Sådan gottgörelse är skattepliktig intäkt enligt 22 § anv. p. 15 st. 1 KL.

Gottgörelse är inte skattepliktig intäkt till den del den utgår ur medel som avsatts till stiftelsen utan att arbetsgivaren fått avdrag för denna avsättning (KR 1992-04-08, målnr. 4562-1989). Finns sådana beskattade medel i stiftelsen anses gottgörelse i första hand ske från dessa medel (19 § 1 st. 28 ledet KL).

Har en personalstiftelse medel kvar sedan arbetsgivaren gottgjort sig äger stiftelsen själv förfoga över dessa medel genom utbetalning inom stiftelseändamålet.

Hela förmögenheten och inte endast avkastningen på förmögenheten står till förfogande för gottgörelse och skall användas för sitt ändamål. Avsikten är att en personalstiftelse inte skall kunna användas för att bygga upp ett mera

långsiktigt aktieinnehav. Undantag bör emellertid göras för de fall stiftelsen äger fast egendom som används för arbetstagarens välfärd, till exempel ett semesterhem.

Den del av stiftelsens förmögenhet som är placerad i sådan egendom kan inte mot stiftelsens vilja få nyttjas för gottgörelse. Stiftelsen kan också behålla tillräckliga medel för underhåll och skötsel av sådan egendom under de närmaste åren (29 § TrL).

Arbetsgivares gottgörelse får avse utgifter under det aktuella eller under det närmast föregående räkenskapsåret (30 § jämfört med 15 § TrL).

Likvidation

Vid en likvidation av en personalstiftelse skall en realisation av stiftelsens tillgångar ske, varefter stiftelsen reglerar egna skulder. Därefter skall stiftelsens medel användas för att främja destinatärernas välfärd (30 § TrL). Begreppet välfärd har här en mer vidsträckt betydelse än i 27 § TrL.

Med välfärd avses här även lön, pension m. m. I praktiken fördelas medlen vanligen mellan destinatärerna. Observera att ingenting hindrar att en kvarvarande destinatär tilldelas medlen oavsett om denne är huvudaktieägare eller ej.

Stiftelsens styrelse skall upprätta ett förslag till fördelning av stiftelsens medel i den aktuella destinatärskretsen och underrätta fördelningslistan till tillsynsmyndigheten för yttrande.

De förmåner en destinatär får vid en likvidation utgör normalt skattepliktig inkomst av tjänst.

14.10.4 Stiftelsens inkomstbeskattning

En personalstiftelse enligt TrL är obegränsat skattskyldig enligt 6 § 1 mom. b) SIL, om inte stiftelsen har som uteslutande ändamål att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall (understödsstiftelse) eller har ett sådant ändamål att den kan anses ha ett kvalificerat allmännyttigt ändamål.

En understödsstiftelse är enligt 7 § 4 mom. SIL endast skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet. En stiftelse med ett kvalificerat allmännyttigt ändamål är enligt 7 § 6 mom. SIL skattskyldig endast för näringsverksamhet som hänför sig till fastighet och rörelse.

Den allmänna verksamheten i en personalstiftelse bedrivs i regel inte med något vinstsyfte och kan därför inte anses såsom rörelse. Vid denna bedömning får tidigare praxis anses gälla (RÅ 1972 fi not. 1064, 1174). Däremot skall näringsverksamheten i övrigt beskattas.

Äger stiftelsen en fastighet utgör denna i stiftelsens hand en näringsfastighet enligt 5 § KL. Samtliga intäkter och kostnader hänförliga till fastigheten inklusive kostnadstäckningsbidrag från stiftarföretaget skall redovisas i förvärvskällan. Kostnadstäckningsbidraget får anses utgöra ett vederlag från arbetsgivaren för de anställdas nyttjande av stiftelsens fastighet (LR 1992-09-24, målnr. S 1571-91, LR 1999-05-27, målnr. 821-97).

Genom att man i lagen om statlig inkomstskatt hänvisar till reglerna i bl.a. 21-24 §§ KL uppkommer även uttagsbeskattning för stiftelsen vid uthyrning av lägenhet eller fastighet till lägre pris än marknadsvärde åt stiftelsens destinatärer (KR i Jönköping, dom 1995-03-21, målnr 59-1993, KR i Gbg dom 1996-01-09, målnr 8562-63-1994).

Härvid bör dock observeras reglerna i 7 § 7 mom. SIL avseende fastighet med specialbyggnad och vissa andra fastigheter. Ägare av de i lagrummet aktuella fastigheterna kan frikallas från skattskyldighet för fastighetsinkomst, i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egen användning (RÅ 1991 ref. 36) som gör att byggnaden vid fastighetstaxeringen skall indelas i specialbyggnad m.m. (KR i Göteborg, dom 1994-07-04, Mål nr 4668-1993).

Exempel: En personalstiftelse driver en bad-, sport- och idrottsanläggning på sin fastighet med specialbyggnader, som består av mark och en byggnad i tre plan och som till helt eller till huvudsaklig del används av stiftarföretagets personal. I plan tre bedriver stiftelsen även konferensverksamhet som riktar sig mot utomstående företag.

Enligt 7 § 7 mom. första stycket SIL är intäkt av bad-, sport- och idrottsanläggning sådan verksamhet som utgör grund för indelning av byggnaden i specialbyggnad och således är frikallad från skattskyldighet. Detta innebär att inkomsten av fastigheten kommer att bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten skall därför proportioneras vid blandad användning.

Efter det att stiftelsens skattskyldighet för olika verksamheter fastställts och beräknats, till exempel näringsverksamhet och kapital, kan en kvittning av överskott och underskott av de olika inkomstkällorna ske inom den enda förvärvskälla som numera finns i en personalstiftelse.

Förvaltningskostnader

Kostnader för stiftelsens egen förvaltning, såsom bokföring, revision, upprättande av årsredovisningshandlingar, arvode till styrelsens ledamöter m.m. utgör stiftelsens egna kostnader och är inte en avdragsgill kostnad hos stiftaren. Jfr KR 1998-12-22, målnr. 4330-4331-1997 avseende vinstandelsstiftelser och förvaltningskostnader.

14.10.5 Stiftelsens förmögenhetsbeskattning

En stiftelse som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt är också obegränsat skattskyldig till förmögenhetsskatt 6 § första st. p. 5 och 3 st. SFL. Utgör stiftelsen en personalstiftelse enligt 7 § 4 mom. SIL är stiftelsen befriad från förmögenhetsskatt enligt 6 § p. 5 st. 2 SFL.

14.10.6 Förmånstagares beskattning

Förmåner som utges till arbetstagare från personalstiftelse anknuten till visst företag anses som ett utflöde ur tjänsten hos företaget och utgör beskattningsbar inkomst av tjänst hos arbetstagaren. Detta gäller oavsett slag av personalstiftelse och oavsett om förmånen tillhandahålls i Sverige eller utomlands, (SOU 1937:13, RÅ 1978 Aa 143, 1987 ref. 81).

Ett undantag härifrån utgör sådana personalvårdsförmåner som anges i punkt 3 b) av anv. till 32 §, t.ex. enklare idrottsaktiviteter utövade i anläggning tillhörande stiftelsen. Förmåner från stiftelsen av sådant slag att dessa inryms i 19 § KL, exempelvis stipendier, kan medföra att någon beskattning av destinatären inte skall ske.

Förmånstagaren skall erlagga preliminärskatt enligt 3 kap. 3 § UBL för erhållna förmåner.

14.10.7 Arbetsgivaravgifter / särskild löneskatt

En personalstiftelse är skyldig att erlægga arbetsgivaravgifter/särskild löneskatt på alla förmåner utom de som enligt KL är skattefria (32 § anv. p. 3 b KL).

14.10.8 Kontrolluppgift / preliminärskatt

Personalstiftelsen skall redovisa värdet av utgivna förmåner till destinatärerna på kontrolluppgift (3 kap. 4 § LSK) och därvid redovisa innehållen preliminärskatt (39 § UBL).

14.10.9 Särskild löneskatt på pensionskostnader

Beträffande särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel hänvisas till bestämmelserna i avsnitten 33.1 och 33.2.

14.10.10 Mervärdesskatt

Allmänna momsregler tillämpas för personalstiftelser.

Ett företag som avsatt medel till en personalstiftelse, skall medges avdrag i sin momsredovisning för ingående skatt på personalstiftelsens förvärv om fakturorna utställts på företaget (RÅ 1978 1:51). Har fakturorna däremot utställts i personalstiftelsens namn är momsen inte avdragsgill för företaget (RSV FB Im 1986:7).

14.10.11 Upplyningsplikt i deklarationen

Av 2 kap. 23 § 2 st. LSK framgår, att arbetsgivare som har gjort avsättning till personalstiftelse enligt 23 § anv. p. 20 a) KL skall lämna uppgifter om stiftelsens namn och organisationsnummer.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 25 - Byte av företagsform

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Sammanfattning

Byte av företagsform aktualiserar ett antal skattefrågor, t.ex. om uttagsbeskattning skall ske vid överföringar av tillgångar samt vilka möjligheter det finns att utan beskattningskonsekvenser föra över fonder och reserveringar till det nya företaget. Vid ombildning till handelsbolag uppkommer också frågan om hur det justerade ingångsvärdet påverkas. Gåvoskattefrågor behandlas inte.

25.1 Ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag

Näringsidkare kan ombilda sin enskilda firma till annan företagsform. Detta kan göras för att bredda ägandet i företaget, t.ex. genom att företagaren tar in en eller flera delägare i verksamheten, eller för att han bedömer att en annan företagsform ger bättre tillgång till kapital eller är fördelaktig från risksynpunkt.

Nedan behandlas skattekonsekvenser vid ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag.

Om näringsidkaren övergår till att bedriva verksamheten i enkelt bolag sker ingen ombildning, eftersom detta endast innebär att två personer samarbetar. Några särskilda skattemässiga effekter uppkommer därför inte.

25.1.1 Överföring av tillgångar

En enskild firma kan ombildas till aktiebolag genom apportbildning. Betalningen för aktierna görs då med de tillskjutna tillgångarna efter avdrag för de överförda skulderna. Den enskilda firmans tillgångar och skulder överförs vanligen till bokförda värden. En förutsättning för att detta skall kunna göras utan att uttagsbeskattning utlöses är att överföringen uppfyller de krav härför, som ställs upp i UPL, se vidare avsnitt 27 (22 § 1 a anv. p 6 st KL). Om tillgångarna i det övertagande företags balansräkning tas upp till högre värde än de redovisats till i den enskilda firmans sista balansräkning beskattas skillnaden i den enskilda firman (RÅ 1939 ref. 17).

Samma tillvägagångssätt får tillämpas när egendom tillskjuts vid bildandet av ett handelsbolag.

Ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag genom att tillgångarna i den enskilda firman lämnas som apportegendom betraktas som uttag ur den enskilda firman av tillgångarna som sedan tillskjuts handelsbolaget eller aktiebolaget. De eventuella skulder som handelsbolaget eller aktiebolaget övertar är att betrakta som vederlag för de förvärvade tillgångarna. Ombildningen kan också göras på så sätt att aktiebolaget bildas genom en kontantemission, och att det nybildade aktiebolaget sedan på vanligt sätt förvärvar den enskilda firmans tillgångar mot vederlag, dels i form av att betalningsansvar för skulder övertas och dels genom kontant betalning.

När ägare tar ut tillgångar ur en verksamhet utan vederlag eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat aktualiseras uttagsbeskattning. En allmän redogörelse för frågor kring uttagsbeskattning lämnas i avsnitt 11.3.

25.1.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

Skulder och skuldreserveringar

Skulderna övertas vid företagsombildningar i regel som vederlag för tillgångarna. Om skulderna har tagits upp och beräknats i enlighet med särskilda skatteregler resp. god redovisningssed torde de få överföras till bokförda värden utan att några skattekonsekvenser uppkommer.

Skulder som är relativt osäkra till sina belopp beräknas ibland som avsättningar (4 § 16 § ÅRL). Sådana avsättningar skiljer sig från skulder i graden av säkerhet. Bl.a. beloppsbestämningen är osäkrare för avsättningar än för skulder. Det kan finnas skäl att närmare granska sådana avsättningar i samband med företagsombildningar. Detta eftersom en för högt beräknad skuld/avsättning hos överlåtaren också innebär att beskattningen förs över.

Pensionsåtaganden

Egna pensionskostnader

En fysisk person som driver enskild näringsverksamhet har rätt att göra avdrag i näringsverksamheten för egna pensionskostnader i form av försäkringspremier för privat pensionsförsäkring och för inbetalning på eget pensionssparkonto inom det individuella pensionssparandet (23 § anv. p. 21 KL).

Pensionskostnader för anställda

I enskild näringsverksamhet kan en anställds pensionsutfästelse tryggas, förutom genom köp av tjänstepensionsförsäkring, genom avsättning till konto Avsatt till pensioner och genom avsättning till pensionsstiftelse i enlighet med lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse, TrL. Dessa båda senare trygghandformer är emellertid inte vanligt förekommande i enskild näringsverksamhet.

När näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan kan bestämmelserna i TrL, i första hand 23-25 §§, bli tillämpliga.

Om kontoavsättning använts som trygghandform i den enskilda firman kan, under förutsättning att kreditförsäkring meddelats av Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, en överföring ske samtidigt av näringsverksamheten och pensionsutfästelserna (jfr RÅ 1997 ref. 30 I och II).

Om en sådan överföring görs erlägger egenföretagaren genom den enskilda firman en ersättning för den upplupna pensionsskulden avseende de anställda till den nya arbetsgivaren, dvs. handelsbolaget eller aktiebolaget. Utbetald ersättning är avdragsgill i den enskilda näringsverksamheten enligt de allmänna bestämmelserna i 23 § KL om avdragsrätt för kostnader för intäkternas förvärvande. Handelsbolaget eller aktiebolaget, som övertar pensionsutfästelserna, har rätt att trygga de övertagna utfästelserna och tar upp vederlaget som intäkt enligt 22 § anv. p. 15 KL.

Om de pensionsutfästelser som tryggats på konto Avsatt till pensioner inte överlåts på ovan angivet sätt skall de utfästa pensionsåtagandena avlösas genom pensionsförsäkring. Härvid skall samtliga medel på konto Avsatt till pensioner

återföras till beskattning det räkenskapsår ombildningen sker (22 § anv. p. 15 KL). I anslutning härtill kommer eventuella disponibla medel på konto Avsatt till pensioner utöver upplupna pensionsrätter att tas upp till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

När den enskilda firman tryggar sina pensionsåtaganden genom avsättning till en pensionsstiftelse avgör länsstyrelsen i egenskap av tillsynsmyndighet om och på vilka villkor stiftelsen skall föras över på handelsbolaget eller aktiebolaget. Förutsättning är också här att även pensionsutfästelserna förs över (24 § TrL). I annat fall gäller 19 § TrL, dvs. bestämmelserna om tvångslikvidation av pensionsstiftelsen. (Om det görs en sådan likvidation av stiftelsen kommer ett eventuellt överskott i stiftelsen efter avräkning för stiftelsens egna skulder och skatter samt avräkning av de anställdas intjänade och upplupna pensionsrätter att gå till välgörande eller allmännyttiga ändamål som tillsynsmyndigheten bestämmer. Detta innebär i och för sig inte någon skattemässig konsekvens för den enskilda firman.)

Överföring av pensionsansvar mellan arbetsgivare kan också ske utan samband med överflyttning av näringsverksamhet (se RÅ 1997 ref. 30 II). I sådana fall får den överlåtande arbetsgivaren avdrag om pensionsutfästelserna har kunnat sättas av med avdragsrätt och den övertagande arbetsgivaren erhåller en skattepliktig intäkt och har rätt att göra en avdragsgill avsättning för motsvarande pensionskostnader. Dessutom krävs att pensionsborgenären blir anställd hos denna arbetsgivare (jfr avsnitt 14.5.4).

Nya förenklade avdragsregler

Nya avdragsbestämmelser för arbetsgivares pensionsavdrag har införts fr. o.m. 2001 års taxering (SFS 1998:328 och 1998:1666, prop. 1997/98:146 och 1998/99:16) med en möjlighet att få tillämpa reglerna redan fr.o.m. 1998 års taxering. En tillämpning av de nya reglerna kräver en skriftlig begäran och att reglerna tillämpas för samtliga anställda vid företaget.

Vid tillämpning av de nya reglerna kan utöver de båda ovan redovisade alternativen för överföring av pensionsansvar, med eller utan samband med överföring av näringsverksamhet, ett ytterligare alternativ tillämpas (jfr avsnitt 14.9.7).

Enligt dessa regler kan nämligen en överföring av pensionsansvar ske oavsett om pensionsborgenären slutat sin anställning hos den överlåtande arbetsgivaren och inte tar någon ny anställning (fribrevsinnehavare) eller att överlåtelsen avser pensionär. Dock har överlåtelsen av pensionsansvar - efter pensionsborgenärens godkännande av gäldenärsbytet -alltid samma rättsverkan för den anställda eller fribrevshavaren oavsett överlåtelsen.

All ersättning som en arbetsgivare betalar till en annan arbetsgivare för övertagande av pensionsansvar utgör enligt de nya reglerna en intäkt för den övertagande arbetsgivaren (23 § anv. p. 20 f KL) och en avdragsgill kostnad för den överlåtande arbetsgivaren (22 § anv. p. 15 KL).

Särskild löneskatt

I 2 § p. e) och i) lagen om särskild löneskatt på pensionsmedel (SLPL) regleras vad som gäller när pensionsutfästelser överlåts mellan olika arbetsgivare. Bestämmelserna reglerar överföringen och syftar till att särskild löneskatt endast skall påföras den arbetsgivare som lämnat pensionsutfästelsen till den anställde.

I ombildningsfall kan ett underskott enligt 2 § p. j) SLPL vid beräkning av beskattningsunderlaget inte överföras till det "nya" företaget.

Avkastningsskatt

Enligt 2 § p. 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) är sådan arbetsgivare skattskyldig för avkastningsskatt som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner eller motsvarande belopp som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser.

Avdrag för sådan skatt kan inte överföras vid ombildning av enskild firma till annan företagsform.

25.1.3 Överföring av fonder och obeskattade reserver

Periodiseringsfonder

Periodiseringsfond skall som huvudregel omedelbart återföras till beskattning när den skattskyldige upphör att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till. I 6 § PFL finns emellertid regler som medger att sådana fonder får övertas vid vissa ombildningar.

till HB

Överföring av verksamheten i enskild näringsverksamhet till handelsbolag är inte en sådan ombildning som enligt 6 § PFL medför att fonden får övertas av det mottagande företaget. Den kan därför inte överföras.

Om ombildningen innebär att den skattskyldige upphör att bedriva verksamheten i den ursprungliga förvärvskällan skall periodiseringsfond återföras till beskattning.

till AB

Vid överföring av näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget överta periodiseringsfond. Detta gäller under förutsättning att överföring av tillgångar till aktiebolaget kan ske utan att uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1 a och 1 b KL utlöses, se avsnitt 25.1.1. Vidare skall, såvida det inte är fråga om apportemission, den fysiske personen skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget skall, utom vid apportemission, göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. Övertagna periodiseringsfonder behandlas hos aktiebolaget på samma sätt som om avsättningarna ursprungligen gjorts i detta. Se vidare avsnitt 18.

Ersättningsfonder

Om hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan har överlåtits skall, enligt 9 § 1 st. 2 ErFL, ersättningsfond återföras till beskattning. Det finns inte någon möjlighet för det mottagande företaget att överta ersättningsfond tillsammans med verksamheten.

Vid återföring skall ett tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt. Sådant tillägg

påförs dock inte om det finns synnerliga skäl häremot. Se vidare avsnitt 15.5.

Skogskonto

Enligt skogskontolagen (1954:142) kan en fysisk person och dödsbo på vissa i lagen preciserade villkor få uppskov med beskattningen av intäkt av näringsverksamhet avseende skogsbruk för medel som sätts in på ett särskilt bankkonto (skogskonto eller skogsskadekonto).

En överlåtelse av fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva utlöser inte beskattning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto. Om överlåtelsen däremot sker på annat sätt, t.ex. genom arv, och avser den väsentligaste delen av den förvärvskälla i vilken insättningen på skogskonto eller skogsskadekonto gjorts, skall medel på kontot genast återföras till beskattning.

Som framgår av vad ovan redovisats är det således i regel möjligt för den fysiska personen att behålla skogskontot eller skogsskadekontot vid en företagsombildning. Det är däremot inte möjligt att föra över kontot till det nya företaget.

Skatteutjämningsreserv

Möjligheten att göra avsättningar till skatteutjämningsreserv (surv) har avskaffats fr.o.m. 1995 års taxering. Survavsättningar från 1994 års taxering återförs emellertid till beskattning i viss lägsta takt fram t.o.m. 2001 års taxering, eller om taxering inte sker detta år, vid 2002 års taxering, se vidare avsnitt 34.1.

Som huvudregel gäller, att återstående skattepliktig del av survavsättningen omedelbart skall återföras till beskattning

om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet (11 § ÅsurvL). Det finns dock undantag från denna regel.

till handelsbolag

Lagtexten anger inte något undantag för fall där verksamheten förs över från enskild firma till handelsbolag. Om näringsverksamheten i den enskilda firman upphört genom överföringen av tillgångar och skulder skall således hela den återstående skattepliktiga survavsättningen återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten (4 § ÅSurvL).

till AB

Enligt 12 § ÅSurvL gäller, med undantag från vad ovan angetts, följande. Om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt reglerna i 22 § anv. p. 1 a eller 1 b KL, får återföringen till beskattning av den skattepliktiga delen av surven fullföljas i bolaget som om det varit bolagets egen avsättning.

En annan förutsättning är att den fysiska personen skall ha gjort ett tillskott till aktiebolaget motsvarande överförd surv. Tillskottet får inte vara förenat med villkor om återbetalning (prop. 1997/98:157 s. 17). Bolaget har valrätt mellan att redovisa surven som obeskattad reserv eller som fritt eget kapital och skuld för latent skatt (samma prop. s. 13 och 17 samt BFN U 95:2).

Ett tillskott behöver dock inte göras om överföringen gjorts genom en apportemission (1997/98:SkU30 s. 8). I detta fall måste bolaget göra avsättning till överkursfond samt för latent skatt med erforderligt belopp (ABL 2 kap. 12 a § och

4 kap. 13 a § samt ovan nämnda prop. s. 16 och 17).

Tillskottet skall inte beaktas vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

Om överföringen gjorts genom en apportemission skall anskaffningsvärdet för aktierna minskas med ett belopp motsvarande överförd surv minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på surven.

Allmän investeringsreserv

En fysisk person som redovisade inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse hade rätt att göra avsättningar enligt den numera upphävida lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv (LAIR). Denna tillämpades senast vid 1991 års taxering, och då för de beskattningsår som avslutades före den 30 april 1990 (SFS 1990:685). Den allmänna investeringsreserven skall enligt 11 § första stycket b) LAIR tas i anspråk senast sju år efter utgången av det år inbetalning gjordes på s.k. investeringskonto. Banken skall därefter betala ut kvarstående del av insatt belopp sedan sjuårsperioden gått till ända. Återföring till beskattning av sådana avsättningar kommer att kunna göras senast vid 2000 års taxering.

Enligt 11 § 1 st. d) LAIR skall allmän investeringsreserv återföras till beskattning om hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla vari avsättningen till investeringsreserv gjorts har överlåtits under beskattningsåret eller om verksamheten har upphört. En överlåtelse av förvärvskällan anses ha skett om en enskild firma ombildas till handelsbolag eller aktiebolag. Någon möjlighet att överföra fonden finns inte.

25.1.4 Expansionsmedel

För att undvika inlåsnings effekter och för att underlätta byten av företagsform finns särskilda regler för överföring av expansionsmedel från enskild näringsverksamhet till handelsbolag och till aktiebolag i 11 resp. 12 § Expml.

Om allmänna regler, se avsnitt 17.8.

Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

Byte av förvärvskälla

Av 11 § framgår att en fysisk person eller ett dödsbo i vissa fall kan flytta expansionsmedel från en enskild näringsverksamhet till en handelsbolagsandel.

Samtliga reelltillgångar

En förutsättning är att samtliga reelltillgångar i verksamheten överläts till handelsbolaget. Detta innebär enligt RSV:s mening att hela förvärvskällan måste överlätas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera.

Till eget handelsbolag

En annan förutsättning är att överlåtaren innehade eller genom överlåtelsen kom att inneha en andel i handelsbolaget. Expansionsmedlen kan således inte överföras till ett handelsbolag där överlåtaren inte är eller blir delägare. Det finns å andra sidan inget krav på att den ägda andelen skall ha viss storlek eller att den skall vara relaterad till tillskottet, utan den kan i princip vara hur liten som helst.

Skriftlig förklaring

Vidare skall överlåtaren lämna en skriftlig förklaring av innebörd att han för över expansionsmedlen från den enskilda näringsverksamheten till andelen i handelsbolaget.

Överföringen beskattas inte

Överföringen av expansionsmedel föranleder ingen beskattning i vara sig den enskilda näringsverksamheten eller för handelsbolaget.

Om delägaren tidigare hade en post expansionsmedel för handelsbolaget kommer denna att läggas samman med den överförda posten under förutsättning att de ingår i samma förvärvskälla.

Avskattning i handelsbolaget

När expansionsmedlen återförs skall inkomstbeskattning ske i handelsbolagets förvärvskälla. Den tidigare erlagda expansionsmedelsskatten återfås.

Ingångsvärdet på andelen påverkas

Ingångsvärdet för andelen i handelsbolaget skall efter överföring- en minskas med 72 % av det överförda beloppet, se 28 § 8 st. SIL och avsnitt 21.3. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsmedel (minus expansionsmedelsskatten) inte påverkade ingångsvärdet vid avsättningen. En korrigering måste därför göras vid överlåtelsen.

Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Byte av företagsform

Av 12 § framgår att en fysisk person eller ett dödsbo kan överlåta expensionsmedel till ett aktiebolag.

Samtliga reallgångar

En förutsättning är att samtliga reallgångar i verksamheten överlåts till aktiebolaget. Se ovan vid överföring till handelsbolag. Med verksamheten avses hela näringsverksamheten, dvs. hela förvärvskällan, se prop. 1993/94:50 s. 319.

Till eget aktiebolag

En annan förutsättning är att överlåtaren ägde eller genom överlåtelsen kom att äga aktier i bolaget. Inte heller här finns något krav på hur stor andel av aktiebolaget han skall äga.

Skriftlig förklaring

Även i detta fall skall överlåtaren lämna en skriftlig förklaring.

Beskattat kapital i bolaget

Innebörden av förklaringen skall vara, att han önskar att expensionsmedlen skall ersättas av beskattat kapital i aktiebolaget. Aktiebolaget kan ju inte ha någon expensionsmedelspost.

Eftersom posten expensionsmedel inkluderar den inbetalda expensionsmedelsskatten på 28 %, kommer 72 % av expensionsmedlen att tas upp som beskattat kapital i bolaget efter överlåtelsen.

Kapital motsvarande 72 % av expansionsmedlen skall tillskjutas

Ytterligare en förutsättning för att expansionsmedlen inte skall skattas av är att överlåtarens skjutit till kapital till bolaget motsvarande den post av beskattat kapital som aktiebolaget tar upp. Återstående 28 % har betalats in i expansionsmedelsskatt och kommer efter överföringen att motsvara bolagsskatten på det överförda beskattade kapitalet.

Vid apportemission gäller att något tillskott inte behöver göras.

Ingen återbetalning

Eftersom aktiebolag inte kan ha expansionsmedel kommer någon återbetalning av expansionsmedelsskatt inte att ske.

Anskaffningsvärde för aktierna

Om tillskott till bolaget krävts och sådant inte gjort eller gjorts med för litet belopp, skall mellanskillnaden inte öka anskaffningsvärdet för aktierna.

Vid apportemission gäller att anskaffningsvärdet för aktierna skall minskas med ett belopp motsvarande de överförda expansionsmedlen.

25.1.5 Underlag för räntefördelning

Räntefördelning görs av enskilda näringsidkare och delägare, som är fysisk person eller dödsbo, i handelsbolag. Däremot görs inte räntefördelning av aktiebolag m.fl.

till handelsbolag

Om en enskild firma ombildas till handelsbolag med fysisk person som delägare skall man efter ombildningen fastställa ett underlag för framtida räntefördelning.

För delägare i handelsbolag utgår man från det justerade ingångsvärdet när man beräknar fördelningsunderlaget (se vidare avsnitt 16.8). Detta värde är inte kopplat till fördelningsunderlaget i den enskilda firman. Sparat utrymme eller övergångsposten kan därför inte föras över till handelsbolaget. Däremot skall en räntefördelning göras sista året i den enskilda firman. Om räkenskapsåret avkortas jämkas underlaget för räntefördelning.

till aktiebolag

Ombildning av enskild firma till aktiebolagsform innebär att man går från en årlig ränteberäkning på ett fördelningsunderlag till att inte göra en sådan beräkning. Räntefördelning kan göras i den enskilda firman för sista året, men om räkenskapsåret förkortats skall underlaget jämkas, se vidare kap. 16. Eventuellt sparutrymme liksom övergångsposten kan, av naturliga skäl, inte föras över till aktiebolaget utan försvinner när den enskilda firman upphör.

25.1.6 Underskott

Ett underskott av näringsverksamhet i enskild firma är knutet dels till en viss förvärvskälla dels till den skattskyldige personligen. Det får därför inte flyttas över till annan förvärvskälla eller till annan skattskyldig. En enskild näringsidkare kan därför inte ta med sig ett underskott från sin enskilda firma till ett handelsbolag eller aktiebolag. I stället aktualiseras avdrag för slutligt underskott i den enskilda näringsverksamheten när denna upphört, se vidare avsnitt 10.4.3.

Det kan dock nämnas att möjligheterna till avdrag för underskott från en avslutad verksamhet i princip inte föreligger när tillgångar tagits ut ur förvärvskällan till underpris utan att uttagsbeskattning skett (3 § 13 mom. 1 st. SIL). Enligt RSV:s mening skall dock underskottet bara reduceras med det belopp som inte tagits upp till beskattning, se vidare avsnitt 10.4.3.3.

Det torde inte heller vara möjligt att få avdrag för fiktiva förluster genom att sätta försäljningspriset under såväl det skattemässiga restvärdet som marknadsvärdet (RÅ 1984 Aa 104).

25.2 Ombildning av handelsbolag till enskild firma

Fysiska personer, som är delägare i handelsbolag, kan överföra verksamheten till individuellt ägda enskilda näringsverksamheter. Det förekommer också att ett handelsbolag måste upplösas t.ex. till följd av att någon delägare träder ut ur bolaget, varefter det bara återstår en ägare, se vidare avsnitt 20.2.7.

Nedanstående redogörelse tar enbart sikte på fysiska personers ombildning av handelsbolag till enskild firma. Härmed inbegrips också att delägarna kommer att fortsätta sitt samarbete genom ett enkelt bolag.

25.2.1 Överföring av tillgångar

Ombildning av ett handelsbolag till enskilda firmor betraktas som ett uttag av tillgångar ur handelsbolaget och som ett tillskott till den enskilda firman. Frågor om uttagsbeskattning aktualiseras vid sådana överföringar. Se vidare avsnitt 11.3. Det kan dock påpekas att vissa tillgångar byter skattemässig karaktär vid här aktuella ombildningar. Aktier, obligationer, andelar i handelsbolag och lånefordringar utan

samband med näringsverksamheten beskattas inte i enskild näringsverksamhet för fysiska personer (såvida det inte rör sig om omsättningstillgångar).

En avyttring av t.ex. aktier i handelsbolaget beskattas som inkomst av näringsverksamhet, medan en avyttring efter ombildningen kommer att beskattas som inkomst av kapital hos den fysiske personen utom när det rör sig om omsättningstillgångar. En reavinst på aktierna efter ombildningen kommer med andra ord att beskattas lindrigare hos den fysiske personen privat än om avyttringen gjorts av handelsbolaget. En förutsättning för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (19 § UPL), se vidare avsnitt 27.6.5.2. Detta torde dock inte påverka möjligheten att överföra näringsverksamheten i övrigt utan uttagsbeskattning.

Om handelsbolaget efter överföringen av inkråmet likvideras kommer en reavinstbeskattning av andelarna i fråga, se vidare kapitel 21.

25.2.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

Samma regler som redovisats i avsnitt 25.1.2 gäller.

25.2.3 Överföring av fonder, obeskattade reserver m.m.

Periodiseringsfonder

Som huvudregel gäller, att periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning när handelsbolaget har upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till (5 § PFL).

Med undantag från ovanstående gäller dock följande. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tilldelas reelltillgångar i samband med skifte vid upplösning av handelsbolag och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning får periodiseringsfond övertas av delägaren. Ett sådant övertagande innebär att delägarers periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till hans enskilda näringsverksamhet (6 § PFL). Se vidare kapitel 18.

Ersättningsfonder

Samma regler som redovisats under avsnitt 25.1.3 gäller.

Skatteutjämningsreserv

Enligt 11 § Åsurl skall återstående skattepliktig del av survavsättningen omedelbart återföras till beskattning om handelsbolaget har upphört att bedriva verksamheten i förvärvskällan. Det finns inget undantag som medger överflyttning av avsättningen från handelsbolaget till den enskilda firman.

Allmän investeringsreserv

En fysisk person, som redovisade inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, hade rätt att t.o.m. beskattningsår som avslutades före den 30 april 1990 göra avsättning till allmän investeringsreserv. I fråga om handelsbolag beräknades avdraget för bolaget. Enligt lagen (1990:685) om upphävande av allmän investeringsreserv jämfört med 11 § LAIR skall sådan reserv tas i anspråk senast sju år efter utgången av det år inbetalning gjordes på s.k. investeringskonto. Banken skall därefter betala ut kvarstående del av insatt belopp sedan sjuårsperioden gått till ända.

Vidare gäller enligt samma lagrum, att allmän investeringsreserv skall återföras till beskattning om hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla där avsättningen till investeringsreserv gjorts har överlåtits under beskattningsåret eller om verksamheten har upphört. Om handelsbolaget ombildas till enskilda firmor får detta anses innebära en överlåtelse av förvärvskällan. Någon möjlighet till överföring av reserven finns inte.

25.2.4 Expansionsmedel

En redogörelse för allmänna regler om expansionsmedel lämnas i avsnitt 17.

Byte av förvärvskälla

Av 14 § ExmL framgår att överförande av expansionsmedel kan komma i fråga vid utskiftning från handelsbolag.

Upplösning av bolaget

Utskiftning måste ha skett i samband med att bolaget upplösts.

Utskiftning av reallgångar

En förutsättning är att reallgångar skiftats ut på delägarna.

Ej uttagsbeskattning

Situationen måste dock vara sådan att utskiftningen inte utlöser uttagsbeskattning (se vidare avsnitt 11.3).

Skriftlig förklaring

Delägaren skall lämna en skriftlig förklaring att han överför expansionsmedlen till enskild näringsverksamhet.

Ingångsvärdet på andelen påverkas

Ingångsvärdet för andelen i handelsbolaget skall efter överföring- en ökas med 72 % av det överförda beloppet, se 28 § 8 st. SIL och avsnitt 21.3.1. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsmedel minus expansionsmedelsskatten satte ner ingångsvärdet vid avsättningen. En korrigering måste därför göras vid överföringen.

25.2.5 Underlag för räntefördelning

Fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag skall göra räntefördelning för sista året. I den utsträckning räkenskapsåret har avkortats skall underlaget för räntefördelning jämkas.

Det går däremot inte att föra över underlaget för räntefördelning, sparutrymme eller den s.k. övergångsposten till den enskilda firman. Detta beror på att underlaget för räntefördelningen beräknas på helt olika sätt för delägare i handelsbolag (justerat ingångsvärde på andelen) och enskilda näringsidkare (nettokapitalet i verksamheten).

Däremot får ett "nytt" underlag för räntefördelning beräknas i den enskilda firman enligt de allmänna reglerna om räntefördelning. Utgångspunkten för dessa regler är kapitalet i verksamheten vid årets ingång. Om det sedan tidigare pågår en verksamhet i den enskilda firman kommer överföringen av verksamheten från handelsbolaget inte att påverka underlaget för räntefördelning det beskattningsår överföringen görs utan

först det närmast följande beskattningsåret. Om verksamheten i den enskilda firman däremot inleds genom överföringen kommer underlaget för årets räntefördelning att inkludera de tillgångar och skulder som förts över från handelsbolaget, eftersom räntefördelningen, enligt

RSV:s mening, för nystartade företag görs på ingående balansen vid starten.

25.2.6 Underskott

Delägare i handelsbolag får inte avdrag för slutligt underskott. Detta innebär, att det justerade ingångsvärdet på andelen inte sänks med underskottet. Avdrag medges således i praktiken vid reavinstbeskattningen i stället. Man kan säga, att det sker en tyst kvittning.

Eftersom det inte finns något undantag för det fall att egendom tagits ut ur förvärvskällan utan uttagsbeskattning, så kommer en tyst kvittning även att ske i dessa fall (se vidare avsnitt 21.3.1).

25.3 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

Delägarna i ett handelsbolag kan, t.ex. ur risksynpunkt, finna det attraktivt att överföra verksamheten till ett aktiebolag.

Detta kan i princip göras på två olika sätt. Det ena är genom överlåtelse av inkråmet i handelsbolaget till ett aktiebolag, och det andra genom att avyttra andelarna i handelsbolaget till ett aktiebolag.

Om andelarna tillskjuts som apportegendom räknas detta som en avyttring av andelarna och aktualiserar i princip reavinstbeskattning av ägarna, se kapitel 21. Om nämnda överlåtelse görs vederlagsfritt eller till ett pris som

understiger marknadsvärdet eller omkostnadsbeloppet aktualiseras en tillämpning av reglerna i 3 § 1 h mom. SIL, se vidare kapitel 26.

Om samtliga delägare tillskjuter sina andelar i handelsbolaget till aktiebolaget måste detta inom viss tid skaffa en delägare i handelsbolaget för att slippa träda i likvidation, se vidare avsnitt 20.2.7.

25.3.1 Överföring av tillgångar

När tillgångar tas ut ur handelsbolaget aktualiseras uttagsbeskattning av delägarna i handelsbolaget (22 § 1 a anv. p. 3 st KL). Se vidare avsnitt 11.3.2.1.

Om handelsbolaget efter överföringen likvideras aktualiseras en reavinstbeskattning av delägarna, se vidare kapitel 21.

25.3.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

Samma regler som redovisats i avsnitt 24.1.2 gäller.

25.3.3 Överföring av fonder, obeskattade reserver m.m.

Periodiseringsfonder

Som huvudregel gäller att periodiseringsfond omedelbart skall återföras till beskattning när handelsbolaget upphört att bedriva verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till. Enligt 6 § PFL gäller dock, med undantag från ovanstående huvudprincip, följande. Om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1 a eller 1 b KL får aktiebolaget ta över befintliga periodiseringsfonder. Vidare skall, såvida det inte är fråga om

apportemission, handelsbolaget skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond. Aktiebolaget skall, utom vid apportemission, göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. Aktiebolaget anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering då delägaren medgetts avdrag. Se vidare kapitel 18.

Ersättningsfonder

Enligt 9 § ErFL skall ersättningsfond återföras till beskattning om "hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört..." Det finns ingen möjlighet att föra över fonden till aktiebolaget.

Skatteutjämningsreserv

Om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1 a eller 1 b KL får reserven enligt 12 § ÅsurvL överföras till aktiebolaget. Upplösningen av avsättningen får sedan ske som om den ursprungligen gjorts av aktiebolaget.

En annan förutsättning är att handelsbolaget skall ha gjort ett tillskott till aktiebolaget motsvarande överförd surv. Tillskottet får inte vara förenat med villkor om återbetalning (prop. 1997/98:157 s. 17). Aktiebolaget har valrätt mellan att redovisa surven som obeskattad reserv eller som fritt eget kapital med avsättning för skuld för latent skatt (samma prop. s. 13 och 17 samt BFN U 95:2).

Ett tillskott behöver dock inte göras om överföringen gjorts genom en apportemission (1997/98 SkU30 s. 8). I detta fall måste aktiebolaget göra avsättning till överkursfond samt för latent

skatt med erforderligt belopp (ABL 2 kap. 12 a § och 4 kap. 13 a § samt ovannämnda prop. s. 16 och 17).

Tillskottet skall inte beaktas vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

Om överföringen gjorts genom en apportemission skall anskaffningsvärdet för aktierna minskas med ett belopp motsvarande överförd surv minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på surven.

Allmän investeringsreserv

Samma regler som angetts under avsnitt 25.2.3 ovan gäller.

25.3.4 Expansionsmedel

Om inkråmet överförs från handelsbolaget till aktiebolaget kan expansionsmedel inte överflyttas från handelsbolaget till aktiebolaget.

Däremot kan en ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan beskattning av minskning av expansionsmedel ske om företagsombildningen genomförs i två steg. Först upplöses handelsbolaget enligt 14 § ExpnL. Därefter överlåts tillgångarna till aktiebolaget enligt 12 §. I ett sådant fall skall reavinstbeskattning av andelarna i handelsbolaget ske.

25.3.5 Underlag för räntefördelning

Fysiska personer och dödsbon, som är delägare i handelsbolag, skall göra räntefördelning för sista året. Om räkenskapsåret har avkortats skall underlaget för räntefördelning jämkas.

Räntefördelning förekommer inte i

aktiebolag. Underlaget kan därför inte föras över från handelsbolaget.

25.3.6 Underskott

Vad som redovisats under avsnitt 25.2.6 gäller.

25.4 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild firma eller handelsbolag

Om ägaren eller ägarna till ett aktiebolag vill övergå till att bedriva bolagets verksamhet som enskild näringsverksamhet eller handelsbolag kan aktiebolagets inkråm föras över till det "nya" företaget.

Bolagets beskattning

Utagsbeskattning

Ett aktiebolag uttagsbeskattas i princip i samband med att verksamheten i bolaget upphör (22 § 1 a anv. p. 8 st. KL). Under förutsättning att de villkor som uppställs i UPL uppfylls underlåts dock uttagsbeskattning. Nämnda regler gör det i praktiken möjligt att göra en överföring av inkråmet till en enskild firma eller ett handelsbolag utan uttagsbeskattning. En närmare redogörelse för nämnda regler lämnas i kapitel 27.

Återföring av fonder m.m.

Utöver uttagsbeskattning aktualiseras även andra skattekonsekvenser när verksamheten i ett aktiebolag upphör. Periodiseringsfond skall enligt 5 § 1 PFL omedelbart återföras till beskattning när bolaget har upphört att bedriva näringsverksamhet. Motsvarande gäller i fråga om ersättningsfonder (9 § ErFL) och skatteutjämningsreserver (11 § ÅsurvL).

Pensionsskuld

Bestämmelserna är de samma som vid ombildning av en enskild näringsverksamhet till handelsbolag eller aktiebolag. Se avsnitt 25.1.2.

För en huvuddelägare och dennes närstående innebär en ombildning från aktiebolag till enskild firma att ett pensionslöfte som tryggats på konto avsatt till pensioner genom faktisk anslutning till allmän pensionsplan måste avlösas med en pensionsförsäkring, eftersom huvuddelägare övergår till att bli egenföretagare och därför inte kan trygga sina pensionsutfästelser i enskild näringsverksamhet på annat sätt än genom privat pensionsförsäkring eller genom insättning på pensionssparkonto inom det individuella pensionssparandet. Om disponibla pensionsmedel finns blir dessa för huvuddelägare återförda till beskattning på en gång och inte genom avtappningsregeln i 22 § anv. p. 15 KL. Om löften om direktpension finns skall dessa avlösas av aktiebolaget upp till intjänat fribrevsvärde. Något ytterligare intjänande kommer inte att ske.

Särskild löneskatt

En överlåtelse av pensionsutfästelser kommer i normalfallet inte att innebära några skattekonsekvenser för det överlåtande eller det övertagande företaget. Det bör dock uppmärksammas att posten som anges i 2 § p. h) SLPL normalt inte kommer att ökas för det övertagande företaget då det är bokförd skuld vid beskattningsårets ingång som skall medräknas.

Varje arbetsgivare utgör eget skattesubjekt vad avser bestämmelserna i SLPL. Underskott vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § p. j) SLPL kan därför inte överföras eller överlåtas till den arbetsgivare som övertar

pensionsutfästelser.

Avkastningsskatt

En överföring av pensionsutfästelser medför inte att det övertagande företaget skall anses ha en skuld vid beskattningsårets ingång på konto Avsatt till pensioner motsvarande de övertagna utfästelserna. Avkastningsskatt skall således normalt inte betalas för övertagandeåret. Avdragsgill avkastningsskatt kan inte heller överföras till det övertagande företaget.

Aktieägarnas beskattning

Om UPL tillämpas medför en överlåtelse till underpris inga direkta beskattningstransaktioner för aktieägarna. Den enskilda firman eller handelsbolaget övertar de skattemässiga värdena från aktiebolaget för överförda tillgångar såvida inte ett högre pris använts. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet skall dock uttagsbeskattning ske upp till nämnda belopp (14 § UPL), och utdelningsbeskattning sker med samma belopp. Detta belopp får sedan öka anskaffningsvärdet för tillgångarna. Se vidare kapitel 27.

Om aktiebolaget herefter likvideras gäller vad som redovisas i avsnitt 19.4.3.

25.4.1 Inkomstbeskattning med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Alla aktiebolag, som bildas efter 1994, måste ha minst 100 000 kr i aktiekapital. För befintliga bolag, som har ett lägre aktiekapital, gäller att de senast före utgången av år 1998 måste anmäla beslut om den nödvändiga ökningen av aktiekapitalet till PRV. Bolaget kommer annars att avföras ur aktiebolagsregistret

(punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lag [1994:802] om ändring i ABL [1975:1385]). Ursprungligen gällde att anmälan om ökning av aktiekapitalet skulle ha skett före utgången av år 1997. För att underlätta för aktiebolag med aktiekapital understigande 100 000 kr att öka aktiekapitalet genom vinstmedel har riksdagen under hösten förlängt tidsfristen med ett år (SFS 1997:976). Genom avregistreringen anses bolaget upplöst. Upplösningen sker således utan likvidation.

Ett aktiebolag, som har ett registrerat aktiekapital som understiger 100 000 kr, kan också avregistreras om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1998 (p. 5 av ovan angiven övergångsbestämmelse till ändring i ABL). PRV, som är registreringsmyndighet, skall genast kungöra detta i Post- och Inrikes Tidningar.

Tidigast en månad därefter får bolaget avföras ur aktiebolagsregistret.

När aktiebolag har avförts ur registret svarar aktieägarna samt styrelseledamöterna och verkställande direktören solidariskt för bolagets förpliktelser. Bolagets tillgångar och skulder övergår till aktieägarna. De inträder vidare i bolagets ställe som part i de avtal som bolaget har slutit med tredje man.

En upplösning av aktiebolaget enligt p. 5 och 6 av övergångsbestämmelserna medför skatterättsliga konsekvenser för både aktiebolaget och ägarna. Vilka skattekonsekvenser som uppkommer beror på om "avvecklingslagen" är tillämplig eller inte.

25.4.2 Skatteregler för aktiebolag med aktiekapital understigande 100 000 kr när "avvecklingslagen" är tillämplig

Lag (1996:761) om inkomstskatteregler m.
m. med anledning av ändrade
bestämmelser om aktiekapitalets storlek
("avvecklingslagen", AvL)

Lag om ändring i lagen (1996:761) om
inkomstskatteregler m.m.

med anledning av ändrade bestämmelser
om aktiekapitalets storlek

1995/96:SkU27
Prop. 1995/96:168
Prop. 1996/97:154

25.4.2.1 När ett avregistrerat aktiebolags verksamhet drivs vidare

För att underlätta för ägarna till ett
aktiebolag att efter avregistrering enligt
övergångsbestämmelserna till ABL driva
verksamheten i bolaget vidare i annan
företagsform finns särskilda regler.
Reglerna finns i ovan angivna lag, AvL.

Utgångspunkterna för reglerna är att
näringsverksamheten skall kunna drivas
vidare utan omedelbara
skattekonsekvenser. Syftet är inte att ge
någon definitiv skattelättnad utan reglerna
är närmast uppskovsregler. Detta
åstadkoms genom att övertagaren som
fortsätter verksamheten får överta
obeskattade reserver m.m utan att
uttagsbeskattning e.d. utlöses. Någon
skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust
skall inte anses uppkomma vid
avregistreringen av aktiebolaget.

Kontinuitet

Reglerna bygger på kontinuitet mellan det avregistrerade aktiebolaget och övertagaren. Som huvudregel gäller därför, att tillgångar som skall ingå i övertagarens näringsverksamhet skall tas upp till samma värden som gällde i aktiebolaget.

Kontinuitetsprincipen bryts dock för sådana tillgångar som inte kan ingå i övertagarens näringsverksamhet. Aktiebolaget kommer att uttagsbeskattas för sådan egendom om marknadsvärdet överstiger det skattemässiga värdet. Detta gäller exempelvis för aktier och andra värdepapper som inte kan ingå i näringsverksamhet i enskild firma eller enkelt bolag. En fastighet, som genom ombildningen byter karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet (enligt 5 § KL) kan inte heller ingå i näringsverksamhet. Sådana fastigheter ger inte upphov till uttagsbeskattning, men de behandlas på ett särskilt sätt, se nedan.

25.4.2.2 Vilka aktiebolag omfattas av "avvecklingslagen"?

Avregistrering

AvL är, under vissa förutsättningar, tillämplig på aktiebolag som enligt övergångsbestämmelserna i ABL avregistrerats under tiden 1 juli 1996 - 31 december 1998. Av 2 § AvL framgår att bestämmelserna i nämnda lag skall tillämpas om i lagen angivna förutsättningar är uppfyllda. Någon valfrihet i fråga om tillämpning av lagen föreligger därför inte. Det kan dock påpekas att lagen inte blir tillämplig om aktieägaren avyttrar en aktie före avregistreringen.

"Avvecklingslagen" är inte tillämplig om aktiebolaget avregistrerats före ingången av år 1996.

25.4.2.3 Krav för att "avvecklingslagen" skall tillämpas

Vem kan ta över?

Enligt 2 § AvL tillämpas lagen när verksamheten i ett aktiebolag tas över av

- en fysisk person
- delägare i enkelt bolag
- ett dödsbo
- ett handelsbolag
- en ekonomisk förening eller
- ett aktiebolag

under följande fyra förutsättningar, vilka *samtliga* skall vara uppfyllda.

1. Näringsverksamhet av viss omfattning

Krav på närings- verksamhet

Aktiebolaget skall sedan ingången av år 1995 i mer än obetydlig omfattning bedriva näringsverksamhet i form av rörelse, jordbruk eller fastighetsförvaltning. Vilande bolag eller bolag som uteslutande sysslar med kapitalförvaltning omfattas således inte av lagen.

Kravet på att verksamheten skall vara mer än obetydlig innebär ett krav på reell affärsverksamhet, dvs. att det skall vara fråga om en igångvarande verksamhet. Enbart förekomsten av oreglerade kundfordringar o.d. medför därför inte att lagen blir tillämplig (prop. 1995/96:168 s. 31). Det förhållandet att bolaget innehåller medel från en tidigare bedriven verksamhet är med andra ord inte tillräckligt för att reell affärsverksamhet skall anses föreligga.

Om ett aktiebolag utan egen verksamhet äger del i ett rörelsedrivande handelsbolag kan aktiebolaget sannolikt anses som

rörelsedrivande. Det kan emellertid påpekas, att om aktiebolaget ägs av en fysisk person eller ett dödsbo kan dock inte andelen i handelsbolaget efter avregistreringen av aktiebolaget ingå i enskild näringsverksamhet. Av 3 § AvL framgår att aktiebolaget kommer att uttagsbeskattas för eventuell skillnad mellan marknadsvärde och skattemässigt värde på andelen, och övertagaren utdelningsbeskattas.

2. Övertagaren fortsätter bedriva näringsverksamhet

Krav på fortsatt verksamhet

Övertagaren skall ha tagit över aktiebolagets hela verksamhet och bedriva denna minst t.o.m. utgången av det år övertagaren skall redovisa den övertagna verksamheten första gången.

Om bolagets verksamhet upphörde den 31 december 1998 genom tvångsmässig avregistrering anses övertagarens verksamhet påbörjad den 1 januari 1999, varför bedömningen av om verksamheten fortfarande bedrivs skall göras vid utgången av år 1999 (prop. 1995/96:168 s. 16).

Om övertagaren tar över verksamheten i ett nystartat företag under den senare delen av ett kalenderår, torde det stå denne fritt att förlänga räkenskapsåret t.o.m. utgången av nästa kalenderår. Räkenskapsåret får dock högst omfatta 18 månader. I ett sådant fall krävs det att övertagaren fortsätter näringsverksamheten hela det förlängda räkenskapsåret.

Det betonas i förarbetena att eventuella försök från den skattskyldiges sida att komma i åtnjutande av skatteförmåner motverkas av skattflyktslagen (prop. 1995/96:168 s. 16 och s. 18 f).

3. Upprättad balansräkning

Balansräkning

En balansräkning skall upprättas i aktiebolaget med anledning av övertagandet. Denna behövs för att säkerställa att övertagaren som sina ingående värden tar upp tillgångar och skulder m.m. till de värden som motsvarar aktiebolagets utgående värden.

Det kan påpekas att aktiebolaget naturligtvis är skattskyldigt för sina inkomster fram till avregistreringen.

4. Ägaridentitet

Ägaridentitet

Det skall råda strikt ägaridentitet mellan aktiebolaget och övertagaren. Detta innebär, att samma personer som direkt eller indirekt ägde aktierna vid utgången av år 1995 skall äga den övertagna verksamheten i samma proportioner som man ägt bolaget. Ägaridentiteten skall således upprätthållas vid en jämförelse mellan två tillfällen, nämligen vid utgången av år 1995 respektive vid övertagandetillfället. Hur ägarsituationen har varit mellan dessa två tidpunkter torde sakna betydelse.

Aktiebolag med endast en ägare kan tas över av en fysisk person, ett dödsbo, en ekonomisk förening eller ett aktiebolag.

Ett aktiebolag med flera delägare kan bara tas över av delägare i ett enkelt bolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening. När verksamheten tas över av enkla bolag eller handelsbolag skall delägarnas kapitalandelar i den övertagna verksamheten motsvara deras respektive andelar av det upplösta aktiebolagets kapital.

Om den fördelning som sker av det övertagande handelsbolagets inkomster avviker från den tidigare ägarrelationen, kan inkomstfördelningen frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring (prop. 1995/96:168 s. 17).

Undantag

Kravet på ägaridentitet upprätthålls inte strikt i samtliga fall. Skillnader som beror på arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död godtas (2 § 2 st. AvL).

När ett aktiebolag ägs av två eller flera fysiska personer kan verksamheten tas över av ett handelsbolag. Övertagandet av verksamheten sker genom att ägarna bildar ett handelsbolag, innan avregistreringen av aktiebolaget och i samband härmed tillskjuter aktierna till handelsbolaget. Vid den senare avregistreringen av aktiebolaget kommer dess tillgångar att tillfalla det nybildade handelsbolaget (prop. 1995/96:168 s. 19). Övertagaren skall, enligt 2 § AvL, direkt eller indirekt, ha ägt aktierna vid utgången av år 1995. Övertagaren, dvs. handelsbolaget, har inte i det beskrivna förfarandet ägt aktierna vid nämnda tidpunkt. Då förarbetena anvisar förfarandet får, då handelsbolag övertar verksamheten, kravet på strikt ägaridentitet antas avse de personer som indirekt övertar verksamheten (jfr 4 § AvL). Se även avsnitt 25.4.2.4 Övertagarens beskattning

25.4.2.4 Övertagarens beskattning

Aktiebolagets beskattning

Undantag från uttagsbeskattning

Huvudregel

Som huvudregel gäller ett generellt undantag från den uttagsbeskattning som enligt 22 § anv. p. 1a och 1b KL normalt skall göras när tillgångar tas ut ur aktiebolaget. Utagsbeskattning skall underlåtas, om tillgångarna efter övertagandet ingår i övertagarens näringsverksamhet (3 § AvL). Denna regel bygger på att det utgående värdet på aktiebolagets tillgångar skall tas upp till samma värde hos övertagaren, den s.k. kontinuitetsprincipen.

Kontinuitetsprincipen innefattar kravet på att tillgångarna skall ingå i övertagarens näringsverksamhet. Från detta krav finns emellertid ett undantag som gäller fastigheter och bostadsrätter, som vid övertagandet skiftar karaktär till privatbostad. Utagsbeskattning skall inte ske för nämnd egendom som byter karaktär.

När uttagsbeskattning underlåts enligt AvL skall beskattning inte heller ske enligt fåmansreglerna i 32 § anv. p. 14 KL om köp och försäljning av egendom till pris som avviker från marknadspriset (3 § 3 st. AvL).

Andra tillgångar än fastigheter och bostadsrätter som definitionsmässigt inte kan ingå i övertagarens näringsverksamhet skall däremot föranleda uttagsbeskattning hos aktiebolaget om marknadsvärdet överstiger det skattemässiga restvärdet. Detta gäller t.ex. aktier och andra värdepapper som inte kan ingå i näringsverksamhet i enskild firma eller enkelt bolag. Enligt 3 § 2 st. AvL skall dessutom övertagaren i sådana fall ta upp marknadsvärdet av egendomen som utdelningsinkomst.

Detta innebär, att de särskilda reglerna om beskattning av kapitalinkomster från fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL kan vara

tillämpliga, se vidare avsnitt 22.8.

Fastigheter som övertas

En fastighet eller en bostadsrätt kan enligt 5 § KL genom övertagandet skifta karaktär till privatbostadsfastighet resp. privatbostad. Det gäller t.ex. en enfamiljsvilla som till övervägande del används för aktieägares privata bruk. En sådan villa hänförs för näringsidkare som är fysisk person till inkomstslaget kapital. Trots att den inte kan ingå i näringsverksamheten i den enskilda firman, skall någon uttagsbeskattning inte ske av aktiebolaget. Inte heller kommer någon beskattning enligt de s.k. stoppreglerna för fåmansföretag i 32 § anv. p. 14 KL i fråga.

Återläggning i AB

Om en fastighet eller bostadsrätt byter karaktär till privatbostadsfastighet respektive privatbostad i samband med övertagandet skall, enligt 5 § 1 st. AvL, reglerna om återläggning i 22 § anv. p. 4 och 5 KL tillämpas. Detta innebär, att medgivna värdeminskningssavdrag och avdrag för utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll skall återföras till beskattning i aktiebolaget (se avsnitten 6.5.3).

Övertagarens beskattning

Vinst eller förlust

Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår att avyttring av ett finansiellt instrument anses föreligga om företaget som gett ut instrumentet upplöses genom avregistrering efter den 4 april 1995 enligt p. 5 och 6 av övergångsbestämmelserna till ABL. Till följd härav har i 4 § 1 st. AvL intagits en bestämmelse om att skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust inte skall anses uppkomma när ett aktiebolag avregistreras enligt nämnda övergångsregler. Detta gäller också när tillskott av aktier sker till handelsbolag eller ekonomisk förening som övertar verksamheten. Det kan påpekas att bestämmelserna i 4 § 1 st. AvL endast gäller om förutsättningarna för AvL:s tillämplighet är uppfyllda, se avsnitt 25.4.2.3.

Genom användande av begreppen "vinst" respektive "förlust" i 4 § 1 st. AvL har klarlagts att även aktiebolag vars aktier utgör omsättningstillgångar skall kunna avvecklas utan vinstbeskattning (prop. 1996/97:154 s. 51 f och s. 59).

Tidpunkt

Enligt p. 6 av övergångsbestämmelserna till ABL skall bolag vars aktiekapital inte uppgick till 100 000 kr vid utgången av 1998 ha avregistrerats. Även om PRV avregistrerade aktiebolaget först några dagar in på år 1999 har avregistreringen skett per den 31 december 1998. Enligt RSV:s uppfattning skall bolaget därför

anses upplöst per den 31 december 1998 och aktierna anses avyttrade samma dag.

Anskaffningsvärde

För att kontinuiteten i reavinstbeskattningen skall upprätthållas vid försäljning av övertagna tillgångar, som inte föranlett uttagsbeskattning hos aktiebolaget, skall aktiebolagets anskaffningstid samt anskaffnings- och förbättringskostnader användas när övertagaren beräknar skattepliktig reavinst. Detta har i lagtexten uttryckts som att aktiebolaget och övertagaren skall anses utgöra en skattskyldig när frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust bedöms (4 § 2 st. AvL).

Anskaffningsvärde för övertagen fastighet / bostadsrätt

Vad som sagts i föregående stycke gäller även vid övertagarens avyttring av fastighet eller bostadsrätt. Övertagaren tar således över aktiebolagets omkostnadsbelopp för fastigheten eller bostadsrätten.

Särskilda regler gäller för reavinstberäkning vid en avyttring av fastighet eller bostadsrätt som vid avregistreringen av aktiebolaget bytt karaktär till privatbostadsfastighet respektive privatbostad (5 § 2 st. AvL). Se ovan om aktiebolagets beskattning. Avsikten med reglerna är att förhindra att en värdeökning av en sådan fastighet eller bostadsrätt under aktiebolagets innehavstid undgår beskattning vid en framtida avyttring.

Reglerna har konstruerats så att aktiebolagets anskaffningsvärde för fastigheten/bostadsrätten reduceras på visst sätt. Med anskaffningsvärde torde avses det skattemässiga anskaffningsvärdet.

En sådan reduktion av anskaffningsvärdet skall dock göras endast i fall där marknadsvärdet på fastigheten vid övergången överstiger bolagets

anskaffningsvärde (5 § 3 st. AvL).

**Fastighet / bostads-
rätt som utgjort
anläggningstill-
gång**

För en fastighet eller bostadsrätt som utgjort anläggningstillgång hos aktiebolaget skall vid beräkningen av reavinst bolagets anskaffningsvärde reduceras med 0,8 gånger skillnaden mellan marknadsvärdet vid övergången och aktiebolagets anskaffningsvärde.

Det marknadsvärde som avses är, för fastighet, *antingen* en schablonmässig beräkning till 133 % av taxeringsvärdet vid tidpunkten för övertagandet *eller* det faktiska marknadsvärdet, förutsatt att detta kan visas med värderingsintyg eller liknande.

För bostadsrätter beräknas marknadsvärdet till 150 % av bostadsrättens andel i föreningens *eller* bolagets behållna förmögenhet, beräknad med utgångspunkt i taxeringsvärdet för 1994 och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som har avslutats närmast före ingången av år 1994. Det är också möjligt att använda det faktiska marknadspriset för bostadsrätter, om detta kan visas.

Exempel

Följande exempel visar att beskattningen av den vinst som uppkommit i aktiebolaget blir densamma oavsett om fastigheten finns som en näringsfastighet i ett handelsbolag eller som privatbostad i enskild näringsverksamhet.

AB A äger en villafastighet, vars anskaffningsvärde är 200 000 kr. Villan används som bostad för aktieägaren, och den kommer att utnyttjas på samma sätt även i

fortsättningen. AB A höjer inte aktiekapitalet till 100 000 kr. I stället tar ägarna/ägaren över verksamheten i egenskap av a) delägare i handelsbolag eller b) enskild näringsidkare. Fastigheten skiftar i fall b) karaktär till privatbostad. Vid denna tidpunkt har fastigheten stigit i värde till 280 000 kr, dvs. med 80 000 kr. Fastigheten avyttras senare för 865 000 kr.

a) Handelsbolaget säljer fastigheten för 865 000 kr. Reavinsten uppgår till 665 000 kr ($865\,000 - 200\,000$). Denna beskattas med 199 500 kr ($0,30 \times 665\,000$). Den andel av denna värdestegring som har uppkommit under aktiebolagets livstid är 80 000 kr, och den skatt som härrör från denna värdestegring uppgår till 24 000 kr.

b) Ägaren säljer privatbostaden för 865 000 kr. Anskaffningsvärdet reduceras med 0,80 x (marknadsvärdet vid överföringen, 280 000 kr - aktiebolagets anskaffningsvärde, 200 000 kr) = 64 000 kr. Avdragsgill anskaffningskostnad utgör därefter 136 000 kr ($200\,000 - 64\,000$). Skatten blir $(865\,000 - 136\,000) \times 0,50$ (skattepliktig del) $\times 0,30 = 109\,350$ kr. Av denna skatt kommer 21 600 kr $(280\,000 - 136\,000) \times 0,50 \times 0,30$ från värdeökningen under aktiebolagets innehavstid.

Fastighet som utgjort omsättningstillgång

När fastigheten eller bostadsrätten utgjort lagertillgång hos aktiebolaget skall anskaffningsvärdet, när fastigheten byter karaktär till privatbostad, bestämmas utifrån det bokförda värdet i aktiebolaget. Detta skall reduceras med 2,307 gånger skillnaden mellan marknadsvärdet och det bokförda värdet vid övergången (5 § 2 st. AvL). Marknadsvärdet bestäms på samma sätt som för anläggningsfastighet respektive bostadsrätt.

Vid en sådan beräkning skulle det kunna inträffa att omkostnadsbeloppet blir negativt. AvL innehåller ingen bestämmelse om att ett negativt omkostnadsbelopp skall beaktas, jfr 28 § SIL. I avsaknad av sådan bestämmelse torde regeln vara att förstå så att omkostnadsbeloppet kan reduceras till 0 kr men inte till ett negativt värde.

Lån på fastigheten

Om aktiebolaget har lån hänförliga till fastigheten när denna övergår till privatbostad torde dessa lån få anses följa med fastigheten och hänföras till inkomstslaget kapital, varför ägaren skall göra avdraget för räntekostnader upplupna efter övertagandet i inkomstslaget kapital.

25.4.2.5 Värdering av tillgångar och skulder

Reglerna om värdering av tillgångar och skulder bygger på att kontinuitet upprätthålls mellan aktiebolaget och övertagaren.

Lager, fordringar och liknande

Lager m.m

Hos övertagaren skall lager, fordringar och liknande tillgångar tas upp till belopp som motsvarar de utgående värdena i den balansräkning som aktiebolaget skall upprätta vid övertagandet. Värde av lager skall dock jämkas om i lagret ingår en fastighet som vid övertagandet ändrat karaktär till privatbostad.

*Andra tillgångar***Inventarier m.m.**

Beträffande byggnad, markanläggning, inventarium, patenträtt eller tillgång av goodwills natur gäller att aktiebolaget och övertagaren vid beräkning av värdeminskningssavdrag och vad som återstår oavskrivet skall ses som en skattskyldig. Övertagaren övertar med andra ord såväl avskrivningsunderlag som anskaffningstidpunkt.

*Framtida utgifter***Framtida utgifter**

Har aktiebolaget medgetts avdrag för framtida utgifter och har övertagaren tagit över betalningsansvaret för dessa skall övertagaren som intäkt ta upp de medgivna avdragen. Kan övertagaren vid utgången av beskattningsåret sedan visa att kostnader för framtida utgifter föreligger får avsättning göras med utgångspunkt i de förhållanden som gäller då.

Aktier i fastighetsförvaltande bolag

Aktier

Enligt reglerna i 21 § anv. p. 4 KL om byggmästarsmitta är aktier i fastighetsförvaltande bolag, som ägs av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, omsättningstillgång hos den skattskyldige om bolaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare eller närstående till denne, eller om intressegemenskap föreligger. Fastigheterna i förvaltningsbolaget är däremot anläggningstillgångar. Se även avsnitt 24.3.

När ett fastighetsförvaltande aktiebolag upplöses genom avregistrering byter fastigheten skattemässig karaktär från anläggningstillgång till omsättningstillgång om övertagaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. För att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen infördes en värderingsregel, 7 § 4 st. AvL. Sådana fastigheter skall hos övertagaren tas upp till aktiebolagets anskaffningsvärde. Värdet skall emellertid jämkas om aktierna vid tillämpning av lagervärderingsregeln i 24 § anv. p. 2 KL tagits upp till lägre belopp än anskaffningsvärdet. Om värdenedgången är hänförlig till annat än fastigheterna skall någon jämkning inte ske. Regeln har ändrats då den i sin tidigare lydelse kunde leda till felaktiga beskattningsresultat i en del situationer (prop. 1996/97:154 s. 51).

Skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader

Intäkter och kostnader

Skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader skall övertagaren redovisa som om de varit hänförliga till aktiebolaget. Det kan till exempel vara fråga om betalning av en kundfordran som tidigare skrivits ner i aktiebolaget och som inflyter efter det att aktiebolaget avregistrerats.

Pensionsåtaganden

Pensionsskuld

Om aktiebolaget i sin balansräkning redovisar pensionsskuld eller avsättning under rubriken Avsatt till pensioner eller i en sådan delpost som avses i 8 a § TrL, får dessa pensionsreserveringar föras över till den nya verksamheten i den mån de avser utfästelser till andra än företagsledaren eller denne närstående och utfästelserna är knutna till allmän pensionsplan. Pensionsskuld kan således överföras endast i den utsträckning som anges i 5 och 23 §§ TrL.

Om det på rubricerat konto avsatta beloppet överstiger kapitalvärdet på de överförda utfästelserna skall övertagaren återföra skillnaden, dvs. disponibla pensionsmedel, till beskattning under det år då verksamheten tas över. För en närmare definition av begreppet disponibla pensionsmedel, se avsnitt 14.5.3.

För att mildra de likviditetssvårigheter som kan uppkomma härvidlag får återföringen delas upp på högst fem år, dvs. övergångsåret och de fyra därpå följande. Fördelning får ske så som den skattskyldige önskar.

Avkastningsskatt och löneskatt

Avkastningsskatt och löneskatt

Vid tillämpningen av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLPL) anses aktiebolaget och övertagaren utgöra en skattskyldig. Det innebär beträffande underlaget för avkastningsskatten att övertagaren skall beräkna sitt skatteunderlag med utgångspunkt från aktiebolagets utgående pensionsskuld och därefter jämka sitt underlag med hänsyn till beskattningsårets längd. När det gäller löneskatteunderlag innebär regeln att beräkningen kan komma att medföra ett negativt underlag. Avsikten är att det skall vara möjligt för övertagaren att ta över det negativa löneskatteunderlaget från aktiebolaget.

25.4.2.6 Reserveringar m.m.

Ersättningsfond och periodiseringsfond

Fonder

Har aktiebolaget gjort avsättning enligt ErFL eller enligt PFL får en sådan fond övertas (10 § AvL). De övertagna fonderna skall behandlas på samma sätt som om avsättningarna redan från början hade gjorts av övertagaren. De skall därmed anses avsatta under det år avsättningen har skett hos aktiebolaget.

När det gäller handelsbolag skall avsättningen enligt 2 § 3 st. PFL göras på delägar nivå. I det fallet skall därför fonden anses avsatt hos delägarna och fördelas mellan dem i förhållande till andelstalen i handelsbolaget (prop. 1995/96:168 s. 37).

Skatteutjämningsreserv

SURV

Vid tillämpning av ÅSurvL anses aktiebolaget och övertagaren som ett företag (15 § AvL). Detta innebär att reserven skall återföras hos övertagaren enligt de regler som skulle ha gällt för aktiebolaget.

Räntefördelning

Räntefördelning

Fördelningsunderlaget bestäms enligt 2 § RFL med utgångspunkt i förhållandena vid utgången av närmast föregående beskattningsår. När räntefördelningsunderlaget fastställs första gången för övertagaren skall aktiebolagets utgående värden användas (13 § AvL).

Det är övertagaren som skall ta över aktiebolagets utgående värden. När ett handelsbolag är övertagare av verksamheten skall emellertid räntefördelning inte ske hos handelsbolaget utan hos delägarna. Regeln om att aktiebolagets utgående värden skall användas vid beräkning av räntefördelningsunderlag torde inte vara tillämplig för delägare i handelsbolag, eftersom det inte är delägarna som är övertagare av verksamheten. Fördelningsunderlaget beräknas i stället med utgångspunkt i respektive delägars justerade ingångsvärde. Se vidare nedan beträffande ingångsvärde i handelsbolag.

Expansionsmedel

Expansionsmedel

Expansionsmedel i enskild näringsverksamhet (eller för delägare i handelsbolag) motsvaras av aktiebolagets fria egna kapital. Sådant kapital är i bolaget beskattat med 28 % och kan fonderas och användas vid ett senare tillfälle för expansion av verksamheten. För att behålla kontinuiteten i beskattningen finns därför regler om att aktiebolagets kapital, där första ledet i dubbelbeskattningen utlösts, skall anses utgöra i samma första led beskattat kapital (= expansionsmedel) hos övertagaren. Expansionsmedel är beskattade med 28 %. Någon skattemässig fördel av att ombilda aktiebolaget till enskild firma eller handelsbolag uppkommer därmed inte.

Tekniskt har detta lösts så att övertagaren, vid en tänkt taxering hos denne för det beskattningsår som skulle föregått övertagarens första, skall anses ha expansionsmedel motsvarande 138,89 % av ett belopp som utgörs av aktiebolagets egna kapital minskat med tillskjutet kapital. Beräkningen bör enligt RSV:s mening ske utifrån aktiebolagets utgående balans så att även årets vinst omvandlas till expansionsmedel. Aktiebolagets egna kapital skall minskas med det bokförda värdet på uttagsbeskattad egendom (14 § AvL). Detta innebär att merbeskattning undviks genom att uttagsbeskattat belopp inte ingår i övertagarens expansionsmedel, prop. 1996/97:154 s. 59.

Exempel

Den balanserade vinsten i ett aktiebolag uppgår till 100 000 kr. Detta motsvaras av en vinst i aktiebolaget före skatt om avrundat 139 000 kr. Vinsten är således förstaledsbeskattad med avrundat 39 000 kr (28 % x 139 000 kr). Övertagarens expansionsmedel skall anses uppgå till 139 000 kr vid

övertagandetidpunkten.

Expansionsmedelsskatten på 139 000 kr skall anses ha uppgått till avrundat 39 000 kr ($28 \% \times 139\,000$ kr) vilket motsvarar den erlagda bolagsskatten.

Talet 138,89 fås fram om man dividerar en vinst om 100 kr med 72 % (vinsten efter skatt 100 kr är ju 72 % av vinsten före skatt).

Tillskjutet kapital

Tillskjutet kapital är aktiekapital och skall inte ingå i expansionsmedel eftersom det ingår i reavinstberäkningen. På fondemitterat kapital, som visserligen ingår i aktiekapitalet, beräknas däremot expansionsmedel eftersom det inte motsvaras av något tillskjutet kapital utan har genererats av bolaget självt. Det är egentligen endast ovillkorade tillskott som räknas som en del av det tillskjutna kapitalet. I prop. 1995/96:168 s. 26 har emellertid uttalats att även villkorade aktieägartillskott bör räknas som en del av det tillskjutna kapitalet vid beräkningen av expansionsmedel för övertagaren. Denne skulle annars bli beskattad för tillskottet vid en minskning av expansionsmedlen vilket skulle stå i strid med den skatterättsliga behandlingen av villkorliga aktieägartillskott.

Om anskaffningsvärdet för aktierna, beräknat enligt 27 § 2 mom. SIL, överstiger det tillskjutna beloppet skall det egna kapitalet i stället minskas med anskaffningsvärdet. Detta kan inträffa om aktierna sålts under bolagets bestånd. I expansionsmedel skall då inte ingå ett belopp motsvarande aktiernas anskaffningskostnad eftersom denna ingår i reavinstberäkningen. Det egna framräknade kapitalet kan bli negativt när det minskas på detta sätt. Expansionsmedel anses då inte föreligga.

Handelsbolag och enkelt bolag

För delägare i handelsbolag eller enkelt bolag sker beräkningen av dennes expensionsmedel på motsvarande sätt beträffande delägarres respektive del av kapitalet i aktiebolaget.

Underskott

Med vissa begränsningar, i 11 § AvL, får övertagaren ta över aktiebolagets rätt till avdrag enligt lagen (1993:663) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). Övertas verksamheten av ett handelsbolag eller ett enkelt bolag fördelas underskottet på varje delägare efter vad som svarar mot dennes ägarandel i aktiebolaget (prop. 1995/96:168 s. 73). Möjligheter för övertagaren att tillgodogöra sig aktiebolagets outnyttjade reaförluster på kapitalplaceringsaktier m.m. behandlas nedan under rubriken "Begränsningar för övertagaren".

Begränsningar

Ägarförändring

Har aktiebolaget genomgått en ägarförändring inom fem år före det beskattningsår då övertagandet sker har övertagaren rätt till avdrag för gamla underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter ägarförändringen. Med ägarförändring avses sådana förändringar av det bestämmande inflytandet över ett företag som anges i 4 eller 5 §§ LAU. Med gamla underskott menas underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ägarförändringen ägde rum, 3 § sista stycket LAU. Se även avsnitt 19.1.4.

Denna femåriga karenstid gäller för följande tre olika situationer:

1. Övertagaren är ett annat aktiebolag eller en ekonomisk förening. Begränsningen träffar då även gamla underskott som uppkommit i det övertagande bolagets egen verksamhet (prop. 1995/96:168 s. 38). Det kan sägas att aktiebolagets och övertagarens underskott sammansmälter till ett underskott. Övertagarens gamla underskott kan således komma att bli avdragsgillt vid en senare tidpunkt än vad som annars skulle varit fallet.

2. Övertagaren vid tiden för övertagandet även bedriver annan verksamhet. Denna begränsning träffar fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet, liksom delägare i enkla bolag. Firmans egna eventuellt kvarstående underskott från tidigare verksamhet berörs inte eftersom vad som ovan definierats som gammalt underskott inte kan finnas i enskild näringsverksamhet.

3. Övertagaren är ett handelsbolag som helt eller delvis ägs av ett aktiebolag, en ekonomisk förening, ett bankaktiebolag, en sparbank eller ett utländskt bolag.

Ägarförändring före 1994

Enligt förarbetena till AvL har begreppen ägarförändring och gammalt underskott samma betydelse som i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). Denna lag trädde i kraft den 1 januari 1994 och tillämpades första gången vid 1995 års taxering. Detta torde innebära att ägarförändringar som inträffat före den 1 januari 1994 inte omfattas av begränsningen enligt ovan, eftersom något gammalt underskott från tiden före detta datum inte kan finnas.

Begränsningar för övertagaren

Kvittning mot tjänst

I vissa fall kan enligt 46 § 1 mom. KL underskott av nystartad verksamhet kvittas mot inkomst av tjänst. För att denna regel skall kunna tillämpas krävs att den skattskyldige inte någon gång under de fem år som föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet. Dessutom skall verksamheten ha startats efter utgången av 1995. Ett övertagande av aktiebolagets verksamhet torde innebära att en likartad verksamhet anses ha bedrivits tidigare. I förtydligande syfte har i 11 § 3 st. AvL tagits in en uttrycklig bestämmelse om att en fysisk person inte medges avdrag för underskott i den övertagna verksamheten mot inkomst av tjänst enligt 46 § 1 mom. KL.

Realisationsförlust

Aktiebolagets avdragsrätt för underskott som hänför sig till reaförluster på kapitalplacersaktier och liknande tillgångar enligt 27 § 1 mom. SIL är begränsad enligt 2 § 14 mom. SIL, den s. k. fällan. Sådana förluster hos aktiebolaget får kvittas endast mot vinst vid avyttring av motsvarande tillgångar. I konsekvens härmed får underskott som avses i 2 § 14 mom. SIL tas över av aktiebolag och handelsbolag. För handelsbolagets del är dock avdragsrätten för reaförluster begränsad till 70 % i enlighet med bestämmelserna i 23 § anv. p. 33 KL. Enskilda näringsidkare eller fysiska personer som är delägare i enkla bolag får däremot inte ta över underskott som hänför sig till den s.k. fällan utan ett sådant underskott faller bort.

Ingångsvärde handelsbolag

Handelsbolag

Har ett handelsbolag som övertar verksamheten erhållit aktierna från delägare, skall tillskottet vid beräkning av delägarrens justerade ingångsvärde enligt 28 § SIL bestämmas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 27 § 2 mom. SIL för de tillskjutna aktierna (12 § AvL). Detta innebär att ingångsvärdet för andelen ökas med ett belopp som motsvarar delägarrens skattemässiga anskaffningsvärde på de tillskjutna aktierna. Beträffande vidare behandling av ingångsvärde i handelsbolag se avsnitt 21.3.

25.5 Ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag

Ekonomiska föreningar är för sin kapitalförsörjning främst hänvisade till medlemsinsatser och till de vinster som kan genereras i verksamheten. Vissa begränsade möjligheter finns att anskaffa riskkapital - utöver vinstkonsolidering och medlemsinsatser - genom förlagsinsatser. Det är fråga om särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna egna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital. Vid föreningens upplösning ger förlagsinsatserna rätt till betalning före medlemsinsatserna men efter alla borgenärer. Förlagsinsatser kan även tecknas av andra än medlemmar.

De begränsade möjligheterna till kapitalförsörjning gör den ekonomiska föreningen mindre lämpad som associationsform för mer kapitalkrävande verksamheter. För en verksamhet som en gång startades som ekonomisk förening kan en expansion med krav på ökade investeringar innebära ett behov av att övergå till aktiebolagsform för att förbättra möjligheterna att skaffa riskkapital.

Det har därför ansetts motiverat att göra

det möjligt att en ekonomisk förening under vissa förutsättningar skall kunna ombildas till aktiebolag utan några omedelbara skattemässiga konsekvenser. Reglerna om sådana ombildningar finns i 22 § anv. p. 1 a 5 st. KL samt 3 § 8 mom. 3 st. SIL.

Reglerna (och vad som sägs nedan) omfattar inte sådana ekonomiska föreningar som utgör fåmansföretag enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL.

Utgångspunkten för att bytet av företagsform skall kunna genomföras utan omedelbara skattemässiga konsekvenser är att föreningen överför tillgångar och skulder till ett aktiebolag, varefter föreningen upplöses och aktierna skiftas ut till medlemmarna i den ekonomiska föreningen. Detta förutsätter att föreningen äger samtliga aktier i bolaget och att samtliga aktier skiftas ut. Det krävs också, att värdet av den egendom, som skiftas ut i annan form än aktier, inte överstiger fem procent av det nominella värdet på aktierna. Om de utskiftade aktierna utgör lager hos mottagaren skall denne som intäkt ta upp värdet, bestämt enligt 24 § anv. p. 2 1 och 7 st. KL. De utskiftade aktierna övertar anskaffningsvärdet för andelarna i föreningen. Genom ett uttryckligt undantag i 22 § anv. p. 1 a 5 st. KL undantas aktier som skiftas ut enligt på ovan angivna sätt från huvudregeln om uttagsbeskattning. I den mån andra tillgångar än aktier och kontanter skiftas ut gäller den allmänna regeln om uttagsbeskattning under förutsättning att marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet (jfr prop. 1992/93:131 s. 36).

Vid ombildning till aktiebolag av en ekonomisk förening, som uppfyller de krav som enligt ovan ställs för att någon omedelbar skatteeffekt inte skall utlösas av själva ombildningen, gäller vidare att

ersättningsfond, periodiseringsfond resp. avsättning till skatteutjämningsreserv (surv) i den ekonomiska föreningen får övertas av aktiebolaget (9 § 6 st. ErFL, 7 § PFL resp. 13 § ÅsurvL). Vidare skall föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett och samma företag när det gäller i vilken utsträckning underskott från tidigare beskattningsår är avdragsgilla (12 § LAU).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 26 - Tillskott av egendom till bolag

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Ny regel

Fr.o.m. den 1 januari 1999 har en särskild regel införts i 3 § 1 h mom. SIL för det fall då egendom som reavinstbeskattas i kapital överlåts till eget bolag som tillskott eller till ett pris som understiger både marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet. Beskattning skall då ske som om egendomen avyttrats för sitt skattemässiga omkostnadsbelopp.

Fysiska personer, dödsbon

Bestämmelsen gäller för fysiska personer och personer, dödsbon. Det innebär att den blir tillämplig både då personen ifråga själv överlåtit egendom och då vederbörande är delägare i ett handelsbolag som gjort överlåtelsen och den avser egendom som skall beskattas i inkomstslaget kapital, dvs. i praktiken fastigheter och bostadsrätter.

Lagtexten omfattar för handelsbolag endast de fall då överlåtelse sker till ett bolag ägt av handelsbolaget. Det är tveksamt om den kan tillämpas i de fall överlåtelse sker till ett bolag som ägs av någon av delägarna i handelsbolaget.

Om aktiebolag e.d. överlåtit egendom utan vederlag till annat bolag kan uttagsbeskattning komma ifråga i stället. Detsamma gäller om en fysisk person överlåtit egendom som ingår i en näringsverksamhet.

Avyttring för omkostnadsbe- loppet

Vid överlåtelse av reavinstbeskattad egendom
till

eget bolag

- utan vederlag eller

- till ett pris som understiger både
marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet
för den, skall egendomen anses ha
avyttrats mot en ersättning som
motsvarar omkostnadsbeloppet.

Det innebär att om överlåtelsen skett mot en
ersättning som motsvarar marknadsvärdet
skall vanlig reavinstbeskattning ske och dessa
särskilda bestämmelser blir inte tillämpliga.
Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot en
ersättning som understiger

marknadsvärdet, men som motsvarar
omkostnadsbeloppet för egendomen.

Tillgång

Bestämmelsen avser egendom som avses i 25-31
§§ SIL, dvs. i praktiken all reavinstbeskattad
egendom som t.ex. fastigheter, bostadsrätter,
aktier o.d., andelar i handelsbolag, fordringar i
svensk och utländsk valuta samt annan lös
egendom.

Till eget bolag

Bestämmelsen gäller bara vid överlåtelse till bolag i
vilket överlåtaren eller närstående till honom direkt
eller indirekt äger aktie. Den är således tillämplig
både då bolaget är helägt och då det ägs
tillsammans med andra personer eller då
närstående äger hela eller delar av bolaget.

Med närstående avses föräldrar, far- och
morföräldrar, make, avkomling, inkl. styvbarn och
fosterbarn, avkomlings make samt dödsbo vari den
skattskyldige eller någon av nämnda personer är
delägare.

I de fall överlåtelsen innebär att egendomsöverföring sker till någon annan kan gåvobeskattnings komma ifråga vid sidan om inkomstbeskattnings.

**Ek. för.,
handelsbolag**

Bestämmelserna tillämpas också vid överlåtelse till svensk ekonomisk förening och svenskt handelsbolag där man äger andelar. Här nedan används ordet andel som beteckning för sådana andelar eller aktier.

**Ej
vederlag**

Bestämmelsen gäller bl.a. om överlåtelsen skett utan vederlag. Egendomen skall då anses avyttrad för dess omkostnadsbelopp. Detta innebär att överlåtaren får avdrag för hela sin anskaffningskostnad för den överlåtna egendomen. Någon vinst att beskatta uppkommer inte.

Samtidigt läggs ett motsvarande belopp till omkostnadsbeloppet för andelarna. Detta innebär i praktiken att omkostnadsbeloppet för den tillskjutna egendomen överförs till andelarna i bolaget. Avdrag kommer således att kunna göras i framtiden vid reavinstbeskattnings av andelarna.

Exempel 1:

En person äger reavinstbeskattad egendom med omkostnadsbeloppet 50 och samtliga aktier i ett aktiebolag med anskaffningskostnaden 100. Den reavinstbeskattade egendomen tillskjuts aktiebolaget utan ersättning från bolaget.

Personen reavinstbeskattas för $50 - 50 = 0$ kr och omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget ökar till 150.

Lågt vederlag

Om överlåtelsen sker mot ett vederlag som understiger omkostnadsbeloppet (och marknadsvärdet) för den överlåtna egendomen skall avyttring också anses ha skett för ett värde motsvarande omkostnadsbeloppet. Avdrag medges således även i detta fall för hela anskaffningskostnaden för den överlåtna egendomen.

I detta fall ökas omkostnadsbeloppet för andelarna med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för den överlåtna egendomen och dess omkostnadsbelopp, dvs. med den del av omkostnadsbeloppet som man inte fått betalt för vid överlåtelsen.

Exempel 2:

Om aktiebolaget i ovanstående fall lämnar ersättning för överlåtelsen med 10 blir situationen följande.

Personen beskattas för en reavinst på $50 - 50 = 0$ kr. Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 40 ($100 + (50 - 10) = 140$).

Detta innebär att den del av omkostnadsbeloppet för den överlåtna egendomen som överstiger vederlaget förs över till aktierna i bolaget.

Förlustfallen

Om marknadsvärdet på egendomen understiger omkostnadsbeloppet skall egendomen i stället anses avyttrad för marknadsvärdet, vilket innebär att avdrag för reaförlusten kommer ifråga.

Även i detta fall höjs omkostnadsbeloppet för andelarna i bolaget på motsvarande sätt.

Exempel 3:

Den överlåtna egendomen har ett omkostnadsbelopp på 50 och aktierna ett på 100. Marknadsvärdet på den överlåtna egendomen är 25. Inget vederlag lämnas.

Personen reavinstbeskattas för $25 - 50 = -25$, dvs. får avdrag för reaförlust med 25.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 25 till 125. (25 har ju redan dragits av som reaförlust).

Om vederlag utgått skall endast mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen läggas till.

Exempel 4:

Marknadsvärdet på överlåten egendom är 25 och ersättning har utgått med 10.

Personen reavinstbeskattas för $25 - 50 = -25$.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med $25 - 10 = 15$ till 115. (För återstående belopp har antingen vederlag eller avdrag för reaförlust erhållits).

Fastighet

Vid överlåtelse av fastighet skall omkostnadsbeloppet för fastigheten sättas ned med medgivna avdrag för värdeminskning på byggnad eller markanläggning, skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt avskrivning i samband med ianspråktagande av ersättningsfond av byggnad eller markanläggning. Kostnader för värdehöjande reparationer får inte räknas med och skall inte återföras till beskattning.

Motsvarande bestämmelser finns för det fallet att en bostadsrätt överlåts.

I bolaget

I aktiebolaget utgörs anskaffningsvärdet för den erhållna egendomen av det värde som den ansetts avyttrad för, dvs. antingen omkostnadsbeloppet, eller, om detta är lägre, marknadsvärdet på den erhållna egendomen. Det innebär att i exempel 1 och 2 är anskaffningsvärdet 50 (omkostnadsbeloppet) samt i exempel 3 och 4, 25 (marknadsvärdet).

Utländsk juridisk person

Vid överlåtelse av reavinstbeskattad tillgång till

underpris till egen eller närståendes utländska juridiska person skall beskattning ske som om avyttring skett till marknadsvärdet.

Detsamma gäller, beträffande överlåtelser efter den 19 mars 1999, även vid överlåtelse till svenskt aktiebolag som ägs direkt eller indirekt av en sådan utländsk juridisk person.

Se närmare om dessa regler i Handledning för internationell beskattning 1999, avsnitt 3.1.5.5. , s. 160-161.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 27 - Underprislagen

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1998:1600) om beskattningen vid
överlåtelser till underpris ("underprislagen"),
UPL
22 § anvp. 1a och 1b KL
Prop 1998/99:15 s. 117-163 och 270-275, SkU
5
SOU 1998:1 s. 133-181 och 293-297
Prop. 1998/99:113

27.1 Allmänt

Enligt tidigare regler skulle uttag av tillgång eller tjänst ur en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller överlåtelser till pris under marknadsvärdet från denna som huvudregel föranleda uttagsbeskattning (22 § anv.p.1, 4 och 5 st KL). Enligt samma regler skulle dock uttagsbeskattning underlåtas om det förelåg *särskilda skäl* mot uttagsbeskattning. Vad gäller tjänster skulle uttagsbeskattning inte ske om värdet var ringa. Det bildades en mer eller mindre klar praxis rörande vad som var särskilda skäl i samband med omstruktureringar, men det förelåg ändå en betydande osäkerhet om vad som skulle gälla i enskilda fall. I syfte att öka förutsebarheten för när uttagsbeskattning skall ske respektive underlåtas vid omstruktureringar, har bestämmelsen om att sådan beskattning kan underlåtas vid särskilda skäl tagits bort ur lagtexten. I stället har de nya bestämmelserna för när uttagsbeskattning kan

underlåtas tagits in i en ny lag, lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris ("underprislagen"), UPL. De nya bestämmelserna innebär i praktiken att utrymmet för att göra omstruktureringar utan uttagsbeskattning har ökat.

De gamla reglerna om uttagsbeskattning har med vissa ändringar och tillägg förts över till 22 § anv. p. 1a och 1b KL. Samtidigt har ändring gjorts i 32 § anv.p. 14 st 4 KL, som innebär att de så kallade stoppreglerna via förvärv till underpris inte är tillämpliga när uttagsbeskattning skall underlåtas enligt UPL.

27.2 Överväganden som ligger bakom lagen

Tidigare praxis

Tidigare praxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtas vid omstruktureringar byggde på att

1. det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtare och förvärvare,
2. överlåtelserna skulle vara ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen,
3. överlåtelserna fick inte direkt eller indirekt medföra någon otillbörlig skatteförmån,
4. skattemässiga omsättningstillgångar fick inte till följd av överlåtelserna skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar och
5. tillgångar fick inte föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn till den enkelbeskattade.

Även fortsättningsvis är huvudregeln att uttagsbeskattning skall ske vid underprisöverlåtelser. I UPL anges konkret under vilka förutsättningar

uttagsbeskattning kan underlätas. Lagen har konstruerats utifrån tanken att sådana överlåtelser inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån, medan de övriga ovan angivna kraven inte har ansetts nödvändiga att upprätthålla. Med begreppet "otillbörlig skatteförmån" torde i sammanhanget allmänt sett förstås en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekterna strider mot grunderna för andra regler (jfr prop. 1998/99:15 s. 139). En redogörelse för tidigare praxis rörande uttagsbeskattning samt för de överväganden som ligger bakom konstruktionen av UPL finns i nämnda prop. s. 117-163.

Ingen särskild skatteflyktsregel

Någon specifik skatteflyktsregel för att fånga upp inte förutsedda otillbörliga skatteförmåner har inte införts. Företagsskatteutredningen angav att det självfallet inte kan uteslutas att den praktiska tillämpningen kommer att ge oförutsedda exempel på förfaranden som medför inte önskade skatteförmåner. Enligt utredningens uppfattning skulle en taxering som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som täcks av UPL inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Utredningen ansåg därför att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte skulle vara tillämplig på sådana förfaranden.

Med anledning av kritik mot nämnda ståndpunkt vid remissbehandlingen uttryckte regeringen förståelse för farhågor om att metoden öppnar för kringgåendekonstruktioner på ett sätt som en mer allmän regel inte gör. Regeringen avvisade dock tanken på att införa en särskild skatteflyktsregel i UPL. Följande slogs i prop. 1998/99:15 s. 147.

"En allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning skall ske om överlåtelsen skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån innebär dock att osäkerheten om behandlingen av en underprisöverlåtelse består. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att en sådan bestämmelse inte bör införas. Däremot har utredningen enligt regeringens mening uttalat sig väl kategoriskt i frågan om tillämpligheten av den allmänna skatteflyktslagen. En taxering som faller inom ramen för denna diskussion, kan visserligen *normalt* strida mot lagstiftningens syfte. Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig".

Skatteflyktslagen

I samband med utskottsbehandlingen hemställdes i en motion om ett klargörande av att skatteflyktslagen skall kunna tillämpas på förfaranden som omfattas av UPL. Skatteutskottet konstaterade att det enligt propositionen redan får anses ha gjorts klart att skatteflyktslagen även i fortsättningen skall kunna tillämpas på underprisöverlåtelser (SkU 1998/99:5 s. 9).

27.3 Tillämpningsområdet

UPL reglerar ett antal situationer i vilka överlåtelse av en tillgång i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet kan göras utan uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1a 1 st KL. Lagen omfattar däremot inte överlåtelser av tjänster.

Som en illustration till när och hur UPL tillämpas respektive inte tillämpas redovisas nedan fyra exempel med följande förutsättningar. Exempelen bygger på att A överlåter egendom till B.

Exempel

Exempel markn.värde skattem.v fsg-pris

1	200	100	100
2	200	100	150
3	200	100	50
4	100	200	50

Exempel 1

Under förutsättning att villkoren i UPL för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllda och vederlaget överensstämmer med eller understiger tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats för det skattemässiga värdet. Förvärvaren anses i sådana fall ha anskaffat tillgången för samma belopp (1 § UPL). I exemplet uttagsbeskattas A inte. Någon vinst eller förlust uppkommer inte heller hos A ($100 - 100$). B:s anskaffningsvärde blir 100 (= skattemässigt värde hos A).

Exempel 2

Under förutsättning att UPL är tillämplig och vederlaget överstiger det skattemässiga värdet, men understiger det marknadsmässiga, blir skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet beskattat. Anskaffningsvärdet för förvärvaren kommer att överensstämma med vederlaget. A beskattas således för den del av vederlaget som överstiger det skattemässiga värdet ($150 - 100 =$) 50 men uttagsbeskattas inte och B:s anskaffningskostnad blir 150 (=vederlaget).

Exempel 3

Förutsättningarna i UPL för att underlåta uttagsbeskattning antas vara uppfyllda. I fall då vederlag utgått med ett belopp som är lägre än egendomens skattemässiga värde skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.

Tillgången anses i sådana fall förvärvat för samma belopp (1 § 2 st. UPL). A uttagsbeskattas emellertid upp till det skattemässiga värdet, dvs. med 50 (100-50). Eftersom avyttringen medfört en förlust på $(100-50=)$ 50 kvittas denna mot det beskattade beloppet, varvid någon reell beskattning inte sker hos A. Tillgångarna anses anskaffade av B för 100. (= A:s skattemässiga värde).

Exempel 4

I fall då marknadsvärdet av den överlåtna tillgången överensstämmer med eller understiger det skattemässiga värdet skall UPL inte tillämpas (2 § p 3 UPL) oavsett om övriga villkor i UPL för att underlåta uttagsbeskattning föreligger.

UPL är således inte tillämplig. A skall uttagsbeskattas p.g.a. att försäljningspriset understiger marknadsvärdet. Detta innebär att beskattning sker som om tillgången avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Utagsbeskattning sker med $(100-50=)$ 50.

Skillnadsbeloppet mellan redovisad förlust $(200-50=)$ 150 och det uttagsbeskattade beloppet 50, dvs. 100, utgör A:s förlust på transaktionen. Huruvida denna förlust är direkt avdragsgill får bedömas enligt vanliga regler. Om UPL hade varit tillämplig i detta fall hade överlåtaren beskattats med ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet (1 § 2 st. UPL).

A skulle i så fall ha beskattats för en intäkt om 200, varvid den verkliga förlust A fått vidkännas i praktiken inte skulle bli avdragsgill. Genom att uttagsbeskattningsreglerna i stället skall tillämpas blir A beskattat för en intäkt motsvarande marknadsvärdet, dvs. 100. Den värdenedgång som skett i A:s hand realiseras då även skattemässigt.

Det saknas uttrycklig lagreglering om vad B:s anskaffningskostnad blir när uttagsbeskattning av A ägt rum. Enligt RSV:s uppfattning bör B:s anskaffningskostnad vara 50, dvs. överensstämma med vederlaget. (jfr prop. 1998/99:15 s. 167f och s. 405f.) Se vidare avsnitt 11.3.8.

Förtäckt lön

I vissa situationer kan en underprisöverlåtelse av en tillgång etc. från ett företag till en fysisk person, eller dennes företag, avse ersättning för utfört arbete, avgångsvederlag eller liknande. Till den del mervärdet (skillnaden mellan marknadsvärde och köpeskilling) kan antas vara ersättning för utfört arbete eller liknande, har marknadsmässig ersättning i form av utfört arbete m.m. lämnats och UPL är enligt RSV:s uppfattning inte tillämplig.

27.4 Vissa definitioner som används i UPL

I 4-6 §§ UPL anges vissa definitioner på vilka lagtexten bygger. De visar samtidigt vilka företagsformer som kan omfattas av UPL.

Fysisk person

Med *fysisk person* avses fysisk person (oavsett om denne är svensk eller utländsk) samt svenskt dödsbo (4 §).

Med *företag* avses (5 §)

Företag

1. svenskt aktiebolag
2. svensk ekonomisk förening
3. svensk sparbank
4. svensk stiftelse
5. svensk ideell förening
6. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag
7. utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL.

Utländskt bolag

För att en utländsk juridisk person som är hemmahörande i någon av de uppräknade avtalsstaterna i 16 § 2 mom. SIL skall anses som utländskt bolag krävs att personen är skattskyldig till inkomstskatt i avtalslandet, vilket innebär att delägarbeskattade handelsbolag inte omfattas av definitionen av utländskt bolag. UPL är inte tillämplig vid överlåtelse till eller från ett utländskt skadeförsäkringsföretag (5 § 2 st. UPL).

Investmentföretag m.m.

Investmentföretag räknas vid tillämpningen av UPL inte som företag. Anledningen är att sådana företags skattefrihet för reavinster på aktier skulle kunna medföra en inte avsedd skatteförmån om aktier överförts till underpris till ett investmentföretag från t. ex. ett dotterföretag utan att uttagsbeskattning sker. Inte heller omfattas häradsallmänningar (s.k. besparingsskog) och samfällighetsföreningar.

Äkta bostadsföretag

För bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, s.k. äkta bostadsföretag, beräknas den skattepliktiga inkomsten schablonmässigt enligt 2 § 7 mom. SIL. Av denna anledning har inte heller sådana företag tagits med bland de företagsformer på vilka UPL kan tillämpas.

Kooperativ ek. för.

Trots att kooperativa ekonomiska föreningar i praktiken endast är enkelbeskattade behandlas de på samma sätt som aktiebolag i UPL. Det har bedömts att det knappast föreligger någon risk för otillbörliga skatteförmåner för dem och att det därför saknas skäl för särbehandling av dem (prop. 1998/99:15 s. 157).

Såväl önskemålet om en enhetlig skattelagstiftning som neutralitetsskäl ligger till grund för att UPL:s regler i viss uträkning är tillämpliga även på stiftelser och ideella föreningar (se prop. 1998/99:15 s. 157f).

Handelsbolag

Med *handelsbolag* avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare (6 § UPL). Handelsbolag som ägs av andra handelsbolag omfattas således inte av lagen.

Andel

Med *andel* avses aktie eller annan andel i sådana företag som anges i 5 § 1 st 1, 2 eller 7 punkten UPL.

Tillgång

En tillgång skall anses ingå i näringsverksamhet om ersättning eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet (8 § UPL).

Skattemässigt värde

Begreppet *skattemässigt värde* har i 9 § UPL definierats så att en avyttring för ett vederlag som motsvarar detta värde inte påverkar överlåtarens skattemässiga resultat.

För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar utgörs det skattemässiga värdet av det utgående skattemässiga värdet föregående beskattningsår. För tillgångar som anskaffats under det aktuella beskattningsåret överensstämmer det skattemässiga värdet med anskaffningsvärdet. Vid värdering av en lagerfastighet skall reducering ske med värdeminskningssavdrag som medgetts vid beskattningen, även om sådant avdrag inte gjorts i räkenskaperna.

För sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust vid en avyttring beräknas enligt reavinstreglerna (25-31 §§ SIL) utgörs det skattemässiga värdet av omkostnadsbeloppet. Nämnade belopp för fastigheter beräknas med reducering för medgivna värdeminskningssavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer. För andel i handelsbolag med negativt justerat ingångsvärde skall vederlaget ökas med ett belopp som motsvarar det negativa värdet enligt 28 § SIL (omkostnadsbelopp = 0) även om avyttringen skett till underpris och uttagsbeskattning underlåtes (prop. 1998/99:15 s. 271).

Exempel

A överlåter en andel i HB Z till B utan vederlag. A:s justerade ingångsvärde

uppgår till - 200. UPL antages vara tillämplig. Omkostnadsbeloppet blir 0. A blir beskattad för beloppet 200, motsvarande det negativa värdet. Uttagsbeskattning underlåtes. För B är andelens anskaffningsvärde 0.

För inventarier samt aktiverade forsknings- och utvecklingskostnader och liknande tillgångar utgörs det skattemässiga värdet av anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

Har delar av ett inventariebestånd överlåtits kan det vara svårt att klarlägga det skattemässiga värdet på enskilda tillgångar. Enligt 10 § UPL skall i sådana fall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet. Vid tillämpning av nämnda skälighetsregel kan interna avskrivningsplaner komma till användning (prop. 1998/99:15 s. 272).

27.5 Egendom som kan överlåtas

Verksamhetsgren

I 1 § UPL anges att lagen kan bli tillämplig när tillgång som ingår i näringsverksamhet överlåts till pris understigande marknadsvärdet. Av 12 § UPL framgår indirekt att även en verksamhetsgren kan överlåtas. Med verksamhetsgren avses sådan del av rörelsen som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Prövningen skall ske utifrån mottagarens situation (prop. 1998/99:15 s. 138).

**Kontanta medel
m.m.**

Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av sådan egendom kan dock hänföras till rörelse om medlen eller värdepapperen innehas som ett led i rörelsen. En prövning måste således ske om medlen etc. är direkt hänförliga till den del av rörelsen som överförs, eller om fråga egentligen är om ren överföring av kapital eller värdepapper. I det senare fallet är inte UPL tillämplig.

**Näringsbetingade
andelar
Utländska dotter-
bolag**

Innehav av andelar i ett företag kan betraktas som en sådan verksamhet eller verksamhetsgren som kan överföras enligt UPL om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget, 12 § 2 st. UPL. Begreppet näringsbetingade andelar har här samma betydelse som i 7 § 8 mom. 3 st. SIL, vilket bl.a. synes innebära att ett innehav av aktier i ett utländskt företag inte kan utgöra ett näringsbetingat innehav enligt UPL. Överlåtelse av sådana andelar torde således inte kunna utgöra en underprisöverlåtelse enligt UPL.

Ideell andel

Även en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren kan överlåtas med stöd av reglerna i UPL. Vad som innefattas i detta är något oklart. Enligt RSV:s mening torde man kunna godta överlåtelser av andelar i t.ex. fastigheter och rörelsegrenar under förutsättning att den mottagna ideella andelen i sig är lämplig att ligga till grund för att driva näringsverksamhet. Denna prövning får göras från mottagarens situation.

**27.6 Villkor för undantag från
uttagsbeskattning**

Det finns ett antal krav som samtliga måste uppfyllas för att UPL skall medge undantag från uttagsbeskattning. De reglerar

- vem som kan vara överlåtare respektive förvärvare
- skattskyldighet för förvärvaren,
- särskilda krav när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare,
- särskilda krav när förvärvaren har underskott och
- villkor avseende kvalificerade andelar, dvs. 3:12-aktier m.m.

27.6.1 Överlåtare och förvärvare (18 § UPL)

UPL medger att underprisöverlåtelser kan göras utan uttagsbeskattning i ett antal olika fall. Det nya regelverket är inte begränsat till överlåtelser mellan aktiebolag utan även exempelvis överlåtelser till och från enskild näringsverksamhet omfattas. En ideell förening eller en stiftelse kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. I fråga om ideella föreningar kan underprisöverlåtelser göras även mellan föreningarna under förutsättning att den förvärvande ideella föreningen är skattskyldig för all sin verksamhet. Vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) för dock en stiftelse vara förvärvare av aktierna i bankaktiebolaget (se prop. 1999/2000:9 s. 72f).

27.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person

Mellan fysiska personer

Förvärvaren skall vara

a. En fysisk person.

UPL omfattar underprisöverlåtelser mellan fysiska personer. Med fysiska personer jämföras svenskt dödsbo (4 § UPL).

b. Ett företag, med undantag för svensk stiftelse och svensk ideell förening.

Kvalificerade andelar

Beträffande svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och utländskt bolag krävs att samtliga andelar är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL (26 § 3 st. UPL). Detta innebär, att kapitalinkomster över en viss nivå som huvudregel kommer att helt eller delvis beskattas som inkomst av tjänst. När sådan beskattning i inkomstlagen tjänst inte skall göras på grund av att den s.k. utomstående regeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig anses andelarna inte kvalificerade vid tillämpning av UPL (26 § 4 st.). Se vidare avsnitt 27.6.5.

27.6.1.2 Överlåtare är ett företag

Ut ur den dubbelbeskattade sektorn

Förvärvaren skall vara

a. En fysisk person.

Det går numera att göra en underprisöverlåtelse från t.ex. ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning, eftersom det tidigare i praxis uppställda kravet på att tillgångarna inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn inte upprätthålls i UPL. Ändringen motiveras med att skattebelastningen på en inkomst i ett

aktiebolag och i en enskild
näringsverksamhet

numera totalt sett ansetts vara ungefär
densamma (prop. 1998/99:15 s. 152).

Ej krav på ägar- samband

En annan nyhet är att det i tidigare praxis uppställda kravet på ett starkt ägarsamband mellan det överlåtande företaget och förvärvaren inte upprätthålls i UPL. Det är därför numera möjligt att föra över tillgångar i form av t.ex. verksamhetsgrenar till underpris från t.ex. ett aktiebolag till av aktieägarens barn bedriven näringsverksamhet utan att någon inkomstbeskattning utlöses. En annan sak är att en sådan underprisöverlåtelse med benefikt inslag kan aktualisera gåvobeskattning (prop. 1998/99:15 s. 129). Genom uttryckligt stadgande i 32 § anv.p. 14 st. 4 KL är stoppreglerna vid förvärv till underpris från fåmansföretag inte tillämpliga, om uttagsbeskattning underlåts med stöd av UPL.

Vad ovan sagts gäller även om andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade (27 § UPL).

b. Ett företag, dock inte en svensk stiftelse (se ovan avsnitt 27.6.1 om undantag beträffande banker).

Kvalificerade andelar

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad krävs för att ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag skall kunna vara förvärvare att andelarna i det förvärvande bolaget skall vara kvalificerade med minst samma andel av samtliga andelar som i det överlåtande företaget (27 § UPL), se vidare avsnitt 27.6.5.

Ideell förening

För att en ideell förening skall omfattas av möjligheten att förvärva egendom till underpris krävs både att den är skattskyldig för all sin verksamhet och att förvärvet görs från en annan ideell förening (18 § 2 st. UPL). Den senare kan däremot mycket väl vara begränsat skattskyldig.

Handelsbolag

c. Ett handelsbolag.

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad kan endast svenska handelsbolag med enbart företag som delägare vara förvärvare (27 § 2 st. UPL). Vidare krävs att minst samma andel i vart och ett av de deläggande företagen skall vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget (27 § 4 st. UPL).

27.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag

Förvärvaren skall vara

a. En fysisk person.

UPL medger att uttagsbeskattning underlåts vid överlåtelse av egendom från ett handelsbolag med fysisk person som ägare till en fysisk person (28 § UPL). Utagsbeskattning kan även underlåtas i

fall där överlåtaren är ett handelsbolag med enbart företag som delägare och även i det fallet att någon andel i företaget är kvalificerad (29 § UPL).

b. Ett företag, dock inte svensk stiftelse eller en svensk ideell förening (18 § UPL).

Kvalificerade andelar

Om minst en av handelsbolagets delägare är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade (28 § 3 st. UPL).

Om alla delägare i handelsbolaget är företag och någon andel i ett eller flera av företagen är kvalificerad krävs att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget skall vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett deläggande företag i det överlåtande handelsbolaget (29 § 3 st. UPL).

c. Ett handelsbolag

Mellan HB

I prop. 1998/99:15 s. 156 har angetts att uttagsbeskattning inte kan underlåtas vid överlåtelse till underpris mellan två handelsbolag. Detta har motiverats med att komplexiteten i UPL i annat fall skulle ha ökat i betydande grad. Nämnad information lämnas i anslutning till ett exempel där överlåtaren är ett handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare och där viss andel av aktierna i dessa är kvalificerade. Uttalandet torde med andra ord endast avse fall där aktierna hos vissa av delägarna till det handelsbolag som överlåter egendom till underpris är kvalificerade.

Uttalandet bör däremot inte uppfattas som att lagstiftaren menat att det skulle

föreligga ett generellt hinder mot överlåtelser till underpris mellan två handelsbolag i fall där ingen aktie i de aktiebolag som äger överlåtande handelsbolag är kvalificerad. Det kan påpekas att 18 § UPL säger att "Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag". UPL tillåter med andra ord en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning mellan två handelsbolag när överlåtande handelsbolag enbart ägs av företag och ingen andel i dessa företag är kvalificerad.

27.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren (19 § UPL)

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, och att inkomsten (av hela eller del av verksamheten) inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal. Villkoret om skattskyldighet gäller både svenska och utländska rättssubjekt. Av villkoret följer att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelser och den s.k. armlängdsregeln i 43 § 1 mom. KL. Sistnämnda regel gäller bara om den som tillförts inkomsten (värdeöverföringen) inte är skattskyldig för denna i Sverige. Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller villkoret för samtliga delägare i handelsbolaget.

Tillgång vid tillämpning av UPL

Näringsfastighet

En tillgång anses vid tillämpningen av UPL som tillgång i näringsverksamhet om ersättning eller reavinst vid en avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet (8 § UPL). En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas allmänt som en tillgång i näringsverksamhet, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Reavinst vid avyttring av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, såvida fastigheten inte utgör omsättningstillgång. Vid tillämpning av UPL anses ett sådant fastighetsinnehav inte utgöra tillgång i näringsverksamheten (jfr också prop. 1998/99:15 s. 271). Det är därför inte möjligt att överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning om fastigheten inte erhåller karaktär av omsättningstillgång hos den fysiske personen.

I UPL uppställs inte något krav på att den som till underpris förvärvat en verksamhet eller verksamhetsgren skall bedriva verksamheten under viss minsta tid efter övertagandet för att UPL:s regler skall gälla.

27.6.3 Koncernbidragsrätt saknas (20 § UPL)

Skattelagstiftningen erbjuder möjligheten att genom koncernbidrag kvitta underskott i ett företag mot överskott i ett annat. Reglerna, som finns i 2 § 3 mom. SIL, ställer upp ett antal villkor för att avdrag för ett sådant bidrag skall godtas. Reglerna innebär i huvudsak att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan företag i en koncern med helägda dotterbolag. Det förutsätts bl.a. att sådant koncernförhållande rått mellan företagen under hela beskattningsåret (se vidare avsnitt 19.6).

En förutsättning för att underlåta

uttagsbeskattning vid överlåtelse till underpris av enstaka tillgång är att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget under beskattningsåret. Om denna förutsättning brister kan uttagsbeskattning underlåtas endast i fall då det är fråga om överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren (se vidare prop. 1998/99:15 s.138). Även en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren kan överlåtas utan uttagsbeskattning.

Om överlåtelsen avser "överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren" faller emellertid kravet på koncernbidragsrätt bort (20 § UPL). Vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget kan emellertid överlåtelsen avse enstaka tillgång utan att uttagsbeskattning skall ske. Skälet till detta är att ett deläggande företags andel i handelsbolags resultat och resultatet av företagets egen verksamhet ingår i samma förvärvskälla och därför kan kvittas mot varandra (jfr prop. 1998/99:15 s. 274). Bestämmelserna innebär att om t. ex. en fysisk person utgör part i en underprisöverlåtelse så kommer uttagsbeskattning alltid att utlösas om endast enstaka tillgångar överlåts.

Verksamhetsgren

Det kan i många situationer vara svårt att avgöra vad som avses med *verksamhetsgren*. Enligt 12 § UPL avses med verksamhetsgren "sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse". I prop. 1998/99:15 s. 138 har följande angetts i syfte att förtydliga begreppet "verksamhetsgren":

"... i fråga om ett rederi med flera fartyg (kan) verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även

ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt".

Något krav på viss minsta storlek för att en verksamhetsgren skall anses föreligga har således inte uppställts. Kravet på att verksamhetsgrenen lämpar sig för att avskiljas görs utifrån förvärvarens synpunkt (prop. 1998/99:15 s. 138).

Rörelse

Kontanta medel och värdepapper

Med *rörelse* avses enligt 12 § UPL "annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper". I samma paragraf anges också att "Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepapperen innehas som ett led i rörelsen". Enligt RSV:s uppfattning torde härmed avses endast del av överlåtande företags kontanta medel och liknande som är direkt hänförligt till den överlåtna verksamhetsgrenen. RSV tolkar bestämmelsen så att andra överföringar av kontanta medel än vad som nu sagts inte omfattas av UPL.

27.6.4 Underskott hos förvärvaren (21-25 §§ UPL)

En överlåtelse av egendom till underpris kan leda till en resultatutjämnning om förvärvaren är i en underskottsposition. Om denne realiserar övervärdet i den överlåtna egendomen kan nämligen intäkten kvittas mot underskottet.

Otillbörlig skatteförmån

I lagstiftningsarbetet har man ansett att en underlåten uttagsbeskattning i sådana fall skulle medföra att förvärvaren erhåller en otillbörlig skatteförmån, eftersom detta skulle strida mot grunderna för lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, LAU (prop. 1998/99:15 s. 141). För att förhindra sådana skatteförmåner innehåller UPL bestämmelser (21-24 §§), som innebär att uttagsbeskattning som huvudregel inte kan underlåtas om förvärvaren har rätt till avdrag för underskott från tidigare beskattningsår. Överlåtaren kommer därför i fall som dessa att uttagsbeskattas. I fall där öppen resultatutjämning skulle kunna åstadkommas genom koncernbidrag har det däremot inte bedömts som om någon otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppnås om uttagsbeskattning underlåts.

Avstående från underskott

För att förhindra att även ett obetydligt underskott hos förvärvaren medför att en underprisöverlåtelse blir så kostsam att genomföra att den i praktiken omöjliggörs, har huvudregeln om att uttagsbeskattning skall ske i sådana fall kompletterats med en "ventil" i 25 § UPL. Enligt denna undantas från uttagsbeskattning det fallet att förvärvaren - fysisk person eller företag - avstår från att utnyttja underskottet. Det saknas dock regler om i vilken form eller vid vilken tidpunkt ett sådant avstående skall göras. Det saknas också uttryckliga regler för det fallet att den som avstått från ett underskott senare ändrar sig.

Olika regler gäller beroende på vem som är förvärvare.

27.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person (21 § UPL)

Om förvärvaren är en fysisk person får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha

uppkommit underskott i den förvärvskälla hos honom som förvärvet avser. Om så skulle vara fallet sker uttagsbeskattning hos överlåtaren. Uttagsbeskattning kan inte heller underlåtas när förvärvaren har rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. KL (dvs. sådant underskott av nystartad näringsverksamhet eller av viss konstnärlig verksamhet som under vissa förutsättningar får kvittas mot annan förvärvsinkomst). Som ovan angetts kan uttagsbeskattning dock underlåtas om förvärvaren avstår från att utnyttja underskottet.

27.6.4.2 Förvärvaren är ett företag (22 § UPL)

En underprisöverlåtelse kan som tidigare nämnts medföra en resultatutjämnning mellan överlåtande och förvärvande företag. Grunderna för reglerna om koncernbidrag har ansetts tala för att kvittning av detta slag bör medges endast i sådana fall då resultatutjämnning kan ske genom koncernbidrag (prop. 1998/99:15 s. 140).

Enligt 22 § 1 st. UPL är det som huvudregel inte möjligt att göra en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning om det för förvärvaren har uppkommit underskott för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelserna sker. Detsamma gäller också om underskottet i stället uppkommit hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker.

Koncernbidrags- rätt föreligger

Undantag från detta gäller dock om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (22 § 2 st. UPL). I sådana fall skapas ju inte någon ytterligare möjlighet till förlustutjämning genom överlåtelsen. Sist nämnda regel har emellertid en inskränkning. Den består i att det för att undantaget skall tillämpas krävs att koncernbidragsspärren i 8 § LAU (som hindrar att koncernbidrag ges med avdragsrätt i vissa fall under viss tid efter ett ägarbyte) inte är tillämplig.

Bestämmelserna i 22 § 2 st. UPL illustreras i nedanstående exempel (se prop. 1998/99:15 s. 274 och prop. 1998/99:113 s. 22 f).

Exempel

Ett moderbolag, M, har ett dotterbolag, A som i sin tur har ett dotterbolag B. Egendom har överlåtits till underpris från B till A. Under det beskattningsår, då överlåtelsen gjordes, hade M rätt till avdrag för underskott.

Fall 1. Koncernen har bestått under längre tid, varför koncernbidragsspärren i 8 § LAU inte är tillämplig på underskottet hos M. Bestämmelsen i 22 § UPL skall därför inte tillämpas. Någon uttagsbeskattning utlöses med andra ord inte.

Fall 2. A har förvärvat B under beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Underskottet i M härrör

från tid före förvärvet. M har således omfattats av en ägarförändring enligt 4 § 2 st. LAU. Underskottet utgör gammalt underskott enligt 3 § 4 st. LAU. Enligt 8 § LAU är koncernbidragsspärren tillämplig på underskottet om A lämnar koncernbidrag till M och koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag som A erhållit från B. Bestämmelserna i 22 § 2 st. UPL hindrar i detta fall att vederlaget vid underprisöverlåtelsen godtas, dvs. B uttagsbeskattas.

Exempel

Antag att ett företag, A, förvärvar B, som har ett gammalt underskott. B har sedan tidigare dotterbolaget C. Eftersom B är ett förlustföretag som omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 8 § LAU kan inte A med avdragsrätt lämna koncernbidrag till B. Regleringen innebär vidare att B inte heller kan ta emot koncernbidrag från C utan att avdragsbegränsningen för underskott i LAU blir tillämplig. Det är inte heller möjligt att slussa koncernbidrag från C till A. Om inte bestämmelsen i 22 § 2 st. UPL fanns skulle en sådan slussning i praktiken kunna ske genom att A till C överlät en tillgång till underpris och C realiserade tillgången och lämnade ett belopp motsvarande vinsten till B i form av ett koncernbidrag.

Däremot kan underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning ske i följande situation.

Exempel

Ett aktiebolag, A, har två dotterföretag, B och C. C har omfattats av en ägarförändring och har ett gammalt underskott. A gör en underprisöverlåtelse till B. Om inte regleringen i 22 § 2 st. sista meningen UPL förelåg skulle A uttagsbeskattas eftersom avdragsbegränsningen i 8 § LAU för C gäller om koncernbidrag slussas till C via B. Lagstiftaren har ansett det omotiverat att begränsa tillämpningen av UPL i denna situation.

Som ovan angetts skall man bortse från ett underskott om det företag som det är fråga om avstår från att utnyttja underskottet. Hindret mot att underlåta uttagsbeskattning på grund av underskottet faller då bort.

27.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag (23 § UPL)

Uttagsbeskattning skall inte underlåtas om det hos någon delägare som är fysisk person har uppkommit underskott under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker i den förvärvskälla som förvärvet avser. Uttagsbeskattning kan inte heller underlåtas om någon av delägarna har rätt till avdrag för sådant underskott som avses i 46 § 1 mom. KL.

Uttagsbeskattning skall inte heller underlåtas om det hos delägare, som är företag, under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har uppkommit underskott i förvärvskälla hos delägaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Det får inte heller ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos ett företag som delägaren kan lämna avdragsgillt koncernbidrag till under överlåtelseåret (23 § 3 st. UPL). Om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker med avdragsrätt har kunnat lämna koncernbidrag till varje delägare i det

förvärvade handelsbolaget som har underskott, skall dock inte uttagsbeskattning ske (23 § 4 st. UPL).

Uttagsbeskattning skall inte göras om överlåtelsen sker från deläggande företag till handelsbolag, eftersom det då är fråga om överlåtelse inom den egna förvärvskällan.

Lagtextens ordalydelse synes medge att även delägare i handelsbolag kan avsäga sig rätten till underskott i handelsbolaget (25 § UPL jämfört med 23 §). I ett sådant fall är RSV:s uppfattning att samtliga delägare i handelsbolaget som har rätt till avdrag för underskott måste avsäga sig denna rätt för att UPL skall vara tillämplig.

27.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

(26-31 §§)

Villkoren för att underlåta uttagsbeskattning har utformats så att det inte skall vara möjligt att kringgå reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Det är exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag till ett företag vars aktier inte omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

Definition av andel

Med andel avses i UPL aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller sådant utländskt bolag som avses i 16 § 2 mom. SIL. Villkoren i UPL om att andelar skall vara kvalificerade avser därför inte det fallet att förvärvaren är en stiftelse, ideell förening, sparbank eller försäkringsbolag (7 § UPL).

Enligt 26 § 4 st. UPL skall en andel inte anses kvalificerad vid tillämpningen av UPL om reglerna om tjänstebeskattnings av

utdelning och reavinst enligt 3 § 12 b mom. SIL inte skall tillämpas på grund av 3 § 12 e mom. (dvs. den s.k. utomstående regeln) samma lag. Eftersom bestämmelsen kommer i den första av de paragrafer som behandlar villkor i UPL avseende kvalificerade andelar m.m. torde avsikten vara att den skall gälla även 27 - 30 §§ UPL. Även syftet med regeln talar enligt RSV:s uppfattning för en sådan tolkning. Bestämmelsens placering i 26 § UPL gör det emellertid möjligt att läsa den som att den avser endast den situation som avses i nämnda paragraf, dvs. vad som gäller när en fysisk person är överlåtare. RSV:s uppfattning är således att 26 § 4 st. UPL bör anses omfatta även de situationer som anges i 27 - 30 §§ UPL.

27.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag

Villkor för ombildning av enskild firma till aktiebolag

I tidigare praxis har det accepterats att inkråmet i en enskild firma förts över till ett av den skattskyldige helägt aktiebolag till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning. Även fortsättningsvis kommer överföring av enskild firma till företag att kunna göras utan uttagsbeskattning. Ett villkor för detta är dock att samtliga andelar i företaget är, eller under samma beskattningsår kommer att bli, kvalificerade enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL i förvärvarens hand (26 § UPL).

I motsats till vad som gällt i tidigare praxis ger de nya reglerna möjlighet att utan uttagsbeskattning från t.ex. ett aktiebolag överlåta egendom till enskild näringsverksamhet (27 § UPL). Detta gäller även om andelarna i företaget från vilket överlåtelsen görs är kvalificerade. Sådana överföringar kan för övrigt göras även till annan än till ägaren av aktiebolaget, t.ex. till dennes barn. Om transaktionen innehåller benefika inslag kan dock en gåvobeskattning aktualiseras.

Det förutsätts dock att inte underpriset är förtäckt lön eller liknande. Om UPL är tillämplig skall inte stoppreglerna i 32 § anv. p. 14 KL tillämpas.

27.6.5.2 Underprisöverlåtelser mellan ett handelsbolag och en fysisk person eller ett företag

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid en överlåtelse från ett handelsbolag med fysisk person som delägare till ett företag krävs det att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade. Har handelsbolaget enbart företag som delägare och någon fysisk person äger kvalificerade andelar i delägarföretag gäller följande. Det krävs att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget är kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett något av de företag som är delägare i det överlåtande handelsbolaget (28 och 29 §§ UPL).

Underprisöverlåtelser mellan handelsbolag som ägs av företag där ingen andel är kvalificerad i det överlåtande företaget kan emellertid ske till handelsbolag med såväl fysisk person som företag som ägare utan uttagsbeskattning.

Det är också möjligt att utan uttagsbeskattning göra underprisöverlåtelser från ett företag till ett handelsbolag. Är någon eller några andelar i företaget kvalificerade måste minst samma andel av andelarna i vart och ett av handelsbolagets deläggande företag vara kvalificerade (27 § UPL). UPL ger däremot ingen möjlighet att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelse av tillgång från en fysisk person till ett handelsbolag (26 § UPL). Däremot kan tillgång överlåtas till underpris i motsatt riktning (28 § UPL).

27.6.5.3 Underprisöverlåtelser mellan företag

27.6.5.3.1 Underprisöverlåtelser från företag där någon andel är kvalificerad till ett företag

Om andelarna i överlåtande företag är kvalificerade skall enligt 27 § UPL andelarna i förvärvande företag också vara kvalificerade för att uttagsbeskattning inte skall ske.

Antag att två fysiker, A och B, äger hälften vardera av andelarna i de bägge bolagen AB X och AB Y. A och B är aktiva i AB X. Deras andelar är därmed kvalificerade enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Om AB X överlåter en tillgång till underpris till AB Y krävs för överlåten uttagsbeskattning att samtliga andelar i AB Y är kvalificerade.

Är endast viss andel av samtliga andelar i överlåtande företag kvalificerad gäller enligt 27 § tredje stycket UPL att minst samma andel av samtliga andelar i förvärvande företag skall vara kvalificerad.

Antag - under i övrigt samma förutsättningar som i exemplet ovan - att fysikern A nu äger 75 % av samtliga andelar i AB X och att fysikern B äger resterande andelar. Antag vidare att endast A är aktiv i AB X. 75 % av samtliga andelar i AB X är således kvalificerade genom A:s innehav. Om AB X överlåter sina tillgångar till underpris till AB Y krävs att minst 75 % av samtliga andelar i AB Y är kvalificerade. Är inte kravet på kvalificerat andelsinnehav i AB Y uppfyllt utlöser transaktionen uttagsbeskattning.

Något mer komplicerat kan förhållandet bli när även indirekt innehav är avgörande för hur stor andel som måste vara kvalificerad. Ett exempel hämtat från förarbetena kan åskådliggöra förhållandet (prop. 1998/99:15 s. 144).

De fysiska personerna F, G och H äger andelar i AB A, AB B, och AB C på sätt som anges i figuren. F är aktiv i AB A och AB B. G är aktiv i AB B och i AB C. F:s och G:s andelar är kvalificerade enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Hälften av andelarna i AB A är kvalificerade genom F:s direkta innehav. H är inte aktiv i något av bolagen. Hälften av andelarna i AB C är kvalificerade genom G:s direkta innehav. Även G:s indirekta innehav i AB A genom AB C är avgörande för hur stor del av andelarna i AB A som är kvalificerade. G:s kvalificerade innehav i AB A anses vara $(50 \% \times 50 \% =) 25 \%$ av bolagets andelar. Detta innebär att $(50 \% + 25 \% =) 75 \%$ av AB A:s samtliga andelar anses vara kvalificerade.

Om AB A överlåter egendom till underpris till AB B förutsätter underlåten uttagsbeskattning att 75 procent av samtliga andelar i AB B är kvalificerade. Detta förhållande kan uppnås antingen genom att F och G tillsammans eller F och H tillsammans har andelar i AB B som är - eller under samma år blir - kvalificerade.

Såsom reglerna i 27 och 30 §§ UPL är utformade omfattas även den situationen att t.ex. ett börsbolag gör en underprisöverlåtelse till ett annat börsbolag och några av aktierna i det överlåtande företaget innehas av ett fåmansföretag där ägarens aktier är kvalificerade. I en sådan situation måste, enligt lagtexten, även aktierna i det förvärvade bolaget vara kvalificerade till minst samma andel som i överlåtande bolag.

Ett eller flera takbelopp?

Reglerna i 3 § 12 mom. SIL innehåller en takregel avseende beskattning av reavinst som intäkt av tjänst. Som sådan intäkt tas - för varje företag - upp högst ett belopp som för den skattskyldige och närstående till honom under beskattningsåret och de fem beskattningsår som närmast föregått detta sammanlagt uppgår till 100 basbelopp. En konsekvens av UPL:s utformning är att det numera är möjligt för en skattskyldig fysisk person som bedriver verksamhet i flera fåmansföretag att genom överlåtelser av egendom till underpris samla övervärden i ett bolag och få tillämpa ett takbelopp. Det har nämligen inte ansetts strida mot grunderna för reglerna i 3 § 12 mom. SIL att överföra övervärden till ett annat fåmansföretag utan uttagsbeskattning (prop. 1998/99:15 s. 145).

27.6.5.3.2 Underprisöverlåtelser från företag, där någon andel är kvalificerad, till handelsbolag

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas i detta fall krävs att delägarna i förvärvande handelsbolag är företag.

Om överlåtelse sker från företag till handelsbolag och är någon andel i företaget kvalificerad gäller vidare följande enligt 27 § UPL för underlåten uttagsbeskattning. Minst samma andel av andelarna i vart och ett av de i handelsbolaget delägande företagen skall vara - eller under samma år bli - kvalificerad som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Uttagsbeskattning skall ske om tillgångar överlåts till underpris från ett företag vars delägare omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL till ett handelsbolag med delägare som är fysiska personer (prop. 1998/99:15 s. 154).

27.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m.

Tidpunkter

Villkoret att andelar i mottagande företag skall vara kvalificerade skall anses vara uppfyllt även i de fall andelarna först efter överlåtelsen, men under året för denna, blir kvalificerade i handen på den person som ägde andelarna vid tidpunkten för överlåtelsen (31 § UPL). Detta kan uppnås t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i det förvärvande företags verksamhet. Lämnas utdelning på andelarna efter överlåtelsen men under året för denna, skall andelarna vara kvalificerade vid tidpunkten för utdelningen.

Indirekt ägande

Kravet på kvalificerade andelar gäller även vid indirekt ägande (30 § UPL). Bestämmelsen har ansetts erforderlig på grund av att reglerna i 3 § 12 mom. SIL tar sikte endast på aktier och andelar som ägs direkt av en fysisk person.

Hur ett indirekt innehav påverkar klassificeringen åskådliggörs genom ett exempel hämtat från förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 275)

Andelskapitalet i ett aktiebolag, AB D, är fördelade på 100 andelar. 30 andelar ägs av en passiv delägare, P 1, och 70 av ett moderbolag, AB M. Av de totalt 100 andelarna i AB M ägs 80 av aktiva delägare A och 20 av passiva, P 2.

Eftersom även AB M:s indirekta innehav i AB D skall påverka bedömningen av i vilken utsträckning det föreligger kvalificerat innehav i AB D anses ($0.8 \times 70 =$) 56 andelar av AB M:s samtliga andelar i AB D vara kvalificerade.

Lättnadsberättigade andelar

UPL medger alltså inte att tillgångar utan uttagsbeskattning förs över från ett fåmansföretag vars andelar omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL till ett företag vars andelar inte omfattas av dessa regler. Däremot saknar UPL regler beträffande överföring av egendom till underpris från ett företag, vars andelar inte berättigar till lättnad på kapitalinkomster enligt 3 § 1a-1g mom. SIL, till ett företag vars andelar berättigar till sådan lättnad. Det beror på att risken för inte önskvärda skatteförmåner i sådana fall har bedömts som obetydlig (prop. 1998/99:15 s. 146).

27.7 Om uttagsbeskattning inte sker

Av 14 och 15 §§ UPL följer att direkta och indirekta ägare till företag som är parter i en underprisöverlåtelse, som inte medför uttagsbeskattning, undgår beskattningskonsekvenser. I prop. 1998/99:15 s. 172 har följande exempel använts för att illustrera lagreglerna.

Två aktiebolag, A och B, helägs av den fysiska personen F. En tillgång eller verksamhetsgren överläts till underpris från A till B. UPL är tillämplig, och dess villkor för att uttagsbeskattning skall underlåtas antages vara uppfyllda. Av 14 och 15 §§ nämnda lag följer att F inte skall utdelningsbeskattas för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och köpeskillingen (skillnadsbeloppet) samt att omkostnadsbeloppet för aktierna i B inte skall ökas med skillnadsbeloppet.

Överföring mellan AB - utdelningsbeskattning?

Fråga uppkommer då vad som gäller i samma situation, men då överlåtelsen mellan AB A och AB B sker till ett vederlag understigande det skattemässiga värdet. Skall F utdelningsbeskattas för skillnadsbeloppet och skall hans anskaffningskostnad för andelarna i AB B ökas med motsvarande belopp?

För utdelningsbeskattning av F talar en motsatsvis tolkning av 14 § 1 st. UPL. Där sägs att om uttagsbeskattning inte skett, skall inte heller utdelningsbeskattning av ägaren ske. Man skulle då kunna läsa 14 § 1 st. UPL motsatsvis som att förutsättningar för utdelningsbeskattning föreligger. I förarbetena (s. 172) sägs bl.a. att det i 14 och 15 §§ UPL finns en indirekt reglering på så sätt att man motsatsvis kan utläsa, att när uttagsbeskattning sker skall också utdelningsbeskattning ske och omkostnadsbeloppet ökas. I nämnda prop. s. 150 (jfr s. 126 f) sägs att värdeöverföringen vid underprisöverlåtelse mellan två bolag inte skall behandlas som en förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i bolaget. Detta bör, säger man, "inte gälla till den del överlåtelsen skett för ett pris under det skattemässiga värdet, eftersom skillnadsbeloppet beskattas hos överlåtaren". Förarbetsuttalandena är dock inte helt entydiga (se t.ex. s. 272).

Mot att utdelningsbeskatta F talar att man i 14 § 2 st. UPL endast behandlar det fallet att förvärvaren är en fysisk person. Det fallet att tillgång till underpris förs över mellan två bolag ägda av en fysisk person regleras inte i lagrummet. Med den uttryckliga reglering som finns i UPL kan man ifrågasätta om tidigare praxis - vilken innebär den nu har, se RÅ 1992 ref. 56 och jämför häremot RÅ 1996 not. 117 - har någon relevans längre i detta avseende. Om tidigare praxis genom UPL skall anses överspelad återstår i detta avseende bara UPL:s regelverk och en

bokstavstolkning av UPL leder till att man inte kan utdelningsbeskatt F (och inte heller höja F:s anskaffningsvärde på hans aktier i AB B).

Vad som också skulle kunna anföras som ett ytterligare skäl mot utdelningsbeskattning av F är om man skulle uppfatta 22 § anv. p. 1 a KL som innehållande en legaldefinition på vad som utgör uttagsbeskattning, dvs. att uttagsbeskattning är när uttag ur näringsverksamheten beskattas till marknadsvärdet. Med denna uppfattning, som inte är självklar, är det ingen uttagsbeskattningssituation som avses i 1 § 2 st. UPL och uttalandet om den indirekta regleringen i form av en motsatsvis tolkning av 14-15 §§ UPL som anges i förarbetena (s. 172) skulle då enbart gälla uttagsbeskattning när denna sker enligt bestämmelserna i KL och inte när beskattning sker upp till det skattemässiga värdet enligt bestämmelserna i UPL (se dock häremot prop. 1998/99:15 s. 150).

Sammanfattningsvis är rättsläget oklart. Lagtexten talar närmast mot att utdelningsbeskatta F, medan vissa förarbetsuttalanden och en motsatsvis tolkning av ordalydelsen i 14 § 1 st. UPL ger visst stöd för utdelningsbeskattning av F. Enligt RSV:s uppfattning får mer anses tala mot en utdelningsbeskattning av F än att en sådan beskattning skall ske.

Uttag - tillskott

Om tillgång däremot förvärvas från en *andelsägare i företaget* (t.ex. från moderbolaget) utan vederlag eller mot vederlag som understiger tillgångens skattemässiga värde kommer, enligt 15 § 2 st. UPL, dennes anskaffningskostnad för aktierna i det förvärvande företaget att ökas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen. Skillnadsbeloppet behandlas m.a.o. som ett tillskott. En sådan transaktion medför också att överlåtaren uttagsbeskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen enligt 1 § 2 st. UPL. Transaktionen behandlas därmed på samma sätt som om andelsägaren först tillskjuter ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången och därefter säljer tillgången till företaget till det skattemässiga värdet (prop. 1998/99:15 s. 273).

Utdelningsbeskattning av fysisk person

Ett undantag från huvudregeln att utdelningsbeskattning inte skall ske av den som direkt eller indirekt äger andel i överlåtande företag har införts i 14 § 2 st. UPL. Om tillgång överlåtits till en fysisk person utan ersättning skall personen - om denne äger andelar i företaget - utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Bestämmelsen har införts för att motverka skatteplanering. Eftersom anskaffningsvärdet för den överlåtna egendomen hos förvärvaren utgörs av det skattemässiga värdet skulle avsaknaden av en sådan bestämmelse kunna ha gett en fysisk person möjlighet att ta ut den överlåtna tillgången utan utdelningsbeskattning av värdet upp till det skattemässiga värdet. Andra ledet av dubbelbeskattningen skulle därigenom ha kunnat kringgå (prop. 1998/99:15 s. 272). Utgår ersättning som är lägre än det skattemässiga värdet skall

utdelningsbeskattning ske av skillnadsbeloppet. Av 14 § 3 st. UPL framgår att dessa regler även gäller för fysiska personer som är delägare i handelsbolag i de fall detta förvärvat tillgång utan vederlag eller för ett vederlag som understiger det skattemässiga restvärdet från direkt eller indirekt ägt företag.

Återläggning av värdeminsknings- avdrag

Värdeminskningsavdrag återlägges inte genom uttagsbeskattning. Detta får anses följa av att *återläggning* inte innebär att vederlag eller vinst tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Detta gäller enligt 17 § UPL även när lagerfastighet överlåts. Inte heller s.k. värdehöjande reparationer återläggs om uttagsbeskattning underlåts (16 § UPL). Anskaffningsvärdet för förvärvaren blir då i motsvarande mån lägre (prop. 1998/99:15 s. 173).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 28 - Fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Fr.o.m. den 1 januari 1999 har reglerna om sådana företagsombildningar som anges i rubriken samlats i en särskild lag. Den heter lag (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser ("fusionslagen"), FUL.

Nedan lämnas en separat redogörelse för de tre ombildningar som anges i lagen.

28.1 Fusion

1-19 §§ lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser ("fusionslagen"), FUL
2 § 1 mom. 4 och 10 st. SIL
bet. 1998/99:SkU5 s. 17
prop. 1998/99:15 s. 211-229, 285-290
SOU 1998:1 s. 217-237, 300-306

28.1.1 Vad innebär fusion?

Fusion innebär att ett företag t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening går upp i ett annat företag. Det ena företaget övertar då det andra företags tillgångar och skulder utan mellanliggande likvidation. Fusionsförfarandet är föremål för omfattande rättslig reglering. För aktiebolag reglerar ABL tre olika fusionsformer.

Absorption

Den första avser fusion mellan två från varandra oberoende aktiebolag och innebär att det ena bolaget absorberas av det andra (14 kap. 1 § 2 st. 1 p. ABL). Denna fusionsform har funnits i svensk rätt sedan 1944 men har av bl.a. skatteskäl hittills nästan aldrig tillämpats.

Kombination

Den andra fusionsformen innebär att två eller flera överlåtande bolag förenas genom att bilda ett nytt aktiebolag, som övertar deras tillgångar och skulder mot aktierna i det övertagande bolaget (14 kap. 1 § 2 st. 2 p. ABL).

14:22-fusion

Den tredje fusionsformen är ett specialfall av fusion genom absorption och omfattar fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag i vilket moderbolaget äger samtliga aktier. Detta slag av fusion är det normala förfarandet för samgående mellan svenska aktiebolag. Genom bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av minoritetsaktier i dotterbolag, dvs. när moderbolaget äger mer än 9/10 av aktierna, utökas möjligheterna att tillämpa denna fusionsform.

Vid fusionen skall ett fusionsavtal upprättas. Det övertagna bolaget skall anses upplöst och dess tillgångar och skulder övertagna av det övertagande bolaget när beslut om tillstånd till fusionen registerats hos PRV.

Fusion kan också äga rum mellan andra slag av företag, t.ex. ekonomiska föreningar. Det finns särskilda regler om fusioner för ekonomiska föreningar i EFL.

28.1.2 Fusion med helägt dotterbolag m. m.

Civilrättsligt innehåller genomförandet av en fusion enligt 14 kap. 22 § ABL bl.a. följande moment:

1. En fusionsplan upprättas. Planen skall för vart och ett av bolagen ange bl.a.

a. firma, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen skall ha sitt säte,

b. den planerade tidpunkten för dotterbolagets upplösning,

c. vilka rättigheter i moderbolaget som skall tillkomma innehavare av skuldebrev och andra värdepapper med särskilda rättigheter i dotterbolaget eller vilka åtgärder som i övrigt skall vidtas till förmån för de nämnda innehavarna.

I fusionsplanen skall det vidare lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömandet av fusionens lämplighet för bolagen.

2. Fusionsplanen skall granskas av de auktoriserade eller godkända revisorerna i moder- och dotterbolaget. Revisorerna skall för vart och ett av bolagen lämna skriftligt yttrande över sin granskning. I yttrandet skall revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte skall få sina fordringar betalda.

3. Inom en månad från upprättandet av fusionsplanen skall moderbolaget ge in planen med därtill fogade yttranden till PRV för registrering. Om ägare till minst fem procent av samtliga aktier i moderbolaget begär det, skall fusionsplanen underställas bolagsstämman i detta bolag.

4. Om fusionsplanen inte skall underställas bolagsstämman i moderbolaget eller planen har godkänts av stämman är vart och ett av

bolagen skyldigt att skriftligen underrätta sina kända borgenärer om planen.

5. Tidigast en och senast två månader efter det att uppgift om fusionsplanens registrering har kungjorts skall moderbolaget hos PRV ansöka om tillstånd att verkställa planen.

Till ansökan skall fogas

a) en kopia av fusionsplanen

b) intyg från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att bolagens kända borgenärer underrättats.

6. PRV skall i regel kalla bolagets borgenärer för att dessa skall beredas tillfälle att bestrida ansökan.

7. När PRV har registrerat beslutet om tillstånd att verkställa fusionsplanen är dotterbolaget upplöst.

28.1.3 Skatterättsligt

Allmänt

Som nämnts inledningsvis har fusionslagen (FUL) trätt i kraft den 1 januari 1999. Den ersätter tidigare skatteregler om fusioner. En sådan reglering om vad som gällde vid fusioner mellan svenska företag fanns tidigare i 2 § 4 mom. SIL. När det gällde aktiebolag var dessa regler tillämpliga endast i fråga om fusion mellan moderaktiebolag och helägt dotterbolag. Skatteregler om internationella fusioner fanns i lagen (1994:1618) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL).

FUL innebär att det införts nya regler som omfattar såväl svenska som internationella fusioner. Regleringen bygger på samma

lagstiftningsteknik som låg till grund för IGOL. Den grundläggande tanken med de nya reglerna är, liksom i de tidigare reglerna, att fusioner inte skall utlösa någon beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det skall med andra ord råda en skattemässig kontinuitet mellan de båda företagen.

Genom den definition av begreppet "fusion" som har tagits in i FUL omfattar den nya regleringen, såvitt gäller aktiebolag, inte bara fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag enligt 14 kap. 22 § ABL utan även fusion genom absorption och kombination enligt 14 kap. 1 § ABL.

Bestämmelserna i FUL är obligatoriska.

28.1.4 Vissa definitioner m.m.

Med **fusion** avses, enligt 4 § FUL, en ombildning som uppfyller följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser övertas av ett annat företag.
2. Det överlåtande eller de överlåtande företagen upplöses utan likvidation.

En fusion anses genomförd när det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen har upplösts (6 § FUL). Det kan nämnas att det i fråga om fusion genom absorption och kombination enligt 14 kap. 1 § ABL gäller, att det överlåtande bolaget är upplöst när anmälan om fusionen har registrerats av PRV (14 kap. 20 § ABL).

SRN har den 24 november 1999 i ett (inte överklagat) förhandsbesked prövat om det var möjligt för ett dotterbolag att överta sitt moderbolag genom fusion (s.k. omvänd fusion) utan att någon omedelbar

inkomstbeskattning uppkom. Ett moderbolag ägde samtliga aktier i ett dotterbolag (DB) som i sin tur ägde samtliga aktier i sitt dotterbolag (DDB). Vid en fusion där ett moderbolag går upp i ett dotterbolag kan det, på grund av förbudet mot förvärv av egna aktier i 7 kap. 2 § ABL, sättas i fråga om moderbolagets "samtliga" tillgångar övertas av dotterbolaget. SRN utgick i sitt förhandsbesked från den förutsättningen i ansökan att ifrågavarande fusion är en sådan fusion som avses i 14 kap. 1 § ABL och att den är möjlig att genomföra utan att den strider mot bestämmelser i ABL. SRN ansåg därvid att bestämmelserna i 4 § FUL inte kan ses som ett krav på att övertagande bolag skall behålla övertagna tillgångar. Även om dotterbolagets innehav av de egna aktierna är ytterst kortvarigt vid en fusion av ifrågavarande slag, fann SRN att fusionen uppfyllde de i 4 § FUL uppställda villkoren. Med hänsyn härtill samt till att övriga nödvändiga förutsättningar enligt FUL ansågs uppfyllda fann SRN att fusionen inte skulle medföra någon omedelbar inkomstbeskattning av de inblandade bolagen.

De **företag** som omfattas av reglerna i fusionslagen är, enligt 2 §:

1. Svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och svenska sparbanker.
2. Sådana utländska företag som anges i 16 § 2 mom. SIL.
3. Utländska företag som är hemmahörande i ett EG-land och som omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (EG:s fusionsdirektiv 90/434/EEG, detta finns som bilaga i prop. 1994/95:52).

Som företag räknas däremot inte utländska skadeförsäkringsföretag.

Om det överlåtande företaget är ett

bostadsaktiebolag eller en bostadsförening är fusionsreglerna tillämpliga endast om det övertagande företaget är en sådan bostadsrättsförening som avses i 2 § 7 mom. SIL, dvs. ett s.k. äkta bostadsföretag (10 § FUL).

28.1.5 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

För att det grundläggande kravet på kontinuitet i beskattningen skall kunna upprätthållas ställer FUL upp ett antal krav, som samtliga måste uppfyllas för att fusionen inte skall föranleda någon omedelbar beskattning.

Det överlåtande företaget

En förutsättning för att svensk beskattning inte skall omedelbart aktualiseras vid en fusion är att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen har varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning (9 § 1 FUL).

Det övertagande företaget

Det övertagande företaget skall omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett dubbelbeskattningsavtal (9 § 2 FUL).

Det övertagande företags nationalitet påverkar inte reglernas tillämplighet. Avgörande för tillämpningen av dessa är, att den överlåtna verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige och att inkomsten inte är undantagen från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal. I praktiken torde dock bestämmelserna i FUL

komma att tillämpas så gott som uteslutande på fusioner mellan svenska företag. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga om t.ex. två danska företag fusioneras och en verksamhetsgren såväl före som efter fusionen bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Vid fusion mellan två svenska företag kan kontinuitet medges även för verksamhet som bedrivs utomlands, under förutsättning att inkomsten från verksamheten hos det övertagande företaget inte är undantagen från beskattning i Sverige genom dubbelbeskattningsavtal.

Fusionsvederlag

Om det övertagande företaget inte äger samtliga andelar i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen, skall fusionsvederlaget betalas till andelsägarna i det överlåtande företaget eller de överlåtande företagen (andra delägare än det övertagande företaget), 9 § 4 FUL.

Räkenskapsår för den överlåtna verksamheten

Enligt 2 § 1 mom. 4 st. SIL utgörs beskattningsåret för det övertagande företaget, såvitt avser den övertagna verksamheten, av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. För att FUL skall vara tillämplig får beskattningsåret för den överlåtna verksamheten inte genom fusionen komma att överstiga 18 månader (9 § 3 FUL).

Exempel

Det överlåtande företaget har kalenderår som räkenskapsår, och det övertagande företags räkenskapsår är 1 juli - 30 juni. Fusionen sker den 1 oktober.

Beskattningsåret för den överlåtna

verksamheten blir tiden 1 januari - 30 juni följande år. Räkenskapsåret blir med andra ord 18 månader.

Om det övertagande företaget i stället hade haft räkenskapsår 1 september - 31 augusti skulle beskattningsåret för den överlåtna verksamheten ha blivit 20 månader och därmed för långt för att undantag från omedelbar beskattning med stöd av FUL skall kunna vara möjligt.

28.1.6 Innebörden av undantaget från omedelbar beskattning

Det överlåtande företaget beskattas inte för inkomst under det beskattningsår som avslutas genom fusionen. I stället träder det övertagande företaget helt in i det överlåtande företags skattemässiga situation (11 § FUL) bortsett från några särskilt reglerade undantag. Detta innebär bl.a. att det övertagande företaget skall anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. Inkomsten hos det övertagande företaget för det beskattningsår då fusionen äger rum beräknas därför med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Det övertagande företaget kommer - såvitt avser den övertagna verksamheten - att ha ett räkenskapsår som utgörs av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget (2 § 1 mom. 4 st. SIL).

Övertagandet från det överlåtande företaget anses ha skett retroaktivt. Retroaktiviteten innebär bl.a. att underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under innevarande beskattningsår kan utjämnas mot överskott hos det övertagande företaget. Beträffande gamla underskott, se avsnitt x.1.7.

Kontinuiteten innebär också, att den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lagertillgångar eller reavinsttillgångar) hos det överlåtande företaget bibehålls hos det övertagande företaget.

SRN har i ett förhandsbesked den 7 juni 1999 ansett att man vid inkomstbeskattningen av ett investmentföretag som genom fusion med ett helägt dotterbolag tagit över dettas aktieportfölj skulle ta hänsyn till reavinst eller reaförlust vid investmentföretagets avyttring av sådana aktier. Härvid skall, enligt förhandsbeskedet, vinsten eller förlusten beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gäller för dotterbolaget vid tidpunkten för fusionen. Förhandsbeskedet har i denna del överklagats av sökanden.

Byggnadsrörelse m.m.

Kontinuitetsregeln i FUL har företrädare framför reglerna i 21 § anvp. 4 KL om att fastigheter som anskaffas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter skall anses utgöra omsättningstillgångar.

Exempel

Ett byggnadsrörelsedrivande aktiebolag (A) har ett fastighetsförvaltande dotterbolag (B). Aktierna i B utgör lagertillgångar hos A. B:s fastigheter utgör anläggningstillgångar.

Om B fusioneras med A kommer aktierna som utgör lagertillgångar att utslockna. De fastigheter som övertas av A kommer hos A att bibehålla karaktären av anläggningstillgångar. Lagertillgångar i form av aktier kommer med andra ord att ersättas av reavinstbeskattade tillgångar i form

av fastigheter.

En annan konsekvens av att fusionslagens regler om kontinuitet i här aktuellt avseende har företrädde framför andra allmänna bestämmelser i KL eller SIL är, att om ett fastighetsförvaltande företag efter en fusion kommer att inneha en omsättningsfastighet, anses det inte på grund härav bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (prop. 1998/99:15 s. 219).

Vidare innebär kontinuiteten att övertagande i princip sker av rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och outnyttjade avdrag för reaförluster enligt 2 § 14 mom. 1 st. SIL (den s.k. aktiefållan). Det finns dock vissa inskränkningar, såväl vad gäller belopp som tidsmässigt, när det gäller att ta över gamla underskott. Det finns också en begränsning för fåmansföretag, när det gäller rätten att ta över "fållanförluster". Se avsnitt x.1.7.

Kontinuiteten innebär dessutom, att övertagande sker av uppskov enligt KÖL och enligt andelsbyteslagen och att rätt till avdrag föreligger för sådana kvarvarande underskott hos kommanditdelägare och vissa andra delägare i handelsbolag som regleras i 18 § KL och hos delägare i vissa utländska juridiska personer (s.k. CFC-bolag) vars beskattning regleras i 2 § 15 mom. SIL.

Räkenskapsenlig avskrivning

En förutsättning för rätt till avdrag för räkenskapsenlig avskrivning enligt 23 § 13 anvp. 1 st. KL är att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp värdet av övertagna inventarier högre än det värde som gällde för det överlåtande företaget behöver detta emellertid inte innebära att företaget går miste om rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Ett behållande av nämnda rätt förutsätter att skillnaden i värdena tas upp som intäkt

under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för det beskattningsåret och vart och ett av två närmast följande beskattningsåren (12 § FUL).

Värdeminskningssavdrag får uppgå till högst 30 % för år räknat. Det innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företags räkenskapsår kommer olika avdragssatser att gälla för de olika verksamheterna. Detta gäller dock endast vid det första bokslutet efter fusionen. I exempel 1 ovan kommer den högsta tillåtna avskrivningsprocenten för den överlåtna verksamheten att vara 45 % och för den gamla verksamheten 30 %.

Lagervärdering

Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett högre värde än det som gäller i beskattningshänseende för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget, enligt allmänna regler, ta upp skillnaden som intäkt. Detta gäller även beträffande lagerfastigheter (prop. 1998/99:15 s. 224).

28.1.7 Underskott

I LAU finns det regler som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla från beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret (gammalt underskott) begränsas i vissa situationer där företaget varit föremål för ägarförändringar. En allmän redogörelse för LAU lämnas i avsnitt

I LAU finns en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Till fusionsreglerna har överförts dels beloppsspärren, dels regler i syfte att förhindra att fusion används för att kringgå koncernbidragsspärren. Sist nämnda regler kan kallas för fusionsspärren

Beloppsspärr

Om det uppkommit underskott i förvärvskälla hos det överlåtande företaget beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs tillämpas, med vissa undantag (se nedan), beloppsspärren i 7 § LAU (13 § FUL). Den allmänna beloppsspärren i 7 § 1 st. LAU utgår från den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget. Som kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget vid fusioner får inte bara fusionsvederlaget räknas med utan även utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget (13 § 1 st. FUL). Till den del beloppsspärren blir tillämplig faller rätten till det gamla underskottet bort definitivt.

Undantag från ovanstående gäller;

1. Om det övertagande företaget före fusionen hade ett sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 4 § 3 st. LAU tillämpas inte beloppsspärren (13 § 3 st. FUL).
2. Beloppsspärren tillämpas inte heller vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen om medlemsbanker (13 § 2 st. FUL).

Fusionsspärr

För att inte *koncernbidragsspärren* i LAU skall kunna kringgå genom fusion finns det ytterligare en spärr, "fusionsspärren". Genom denna får det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomförs (14 § FUL). Begränsningen gäller gammalt underskott hos såväl det överlåtande som det övertagande företaget. Nämda tidsmässiga inskränkning i rätten att utnyttja underskott gäller dock inte vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL mellan sådana ekonomiska föreningar som är kooperativa enligt 2 § 8 mom. SIL.

Med *gammalt underskott* avses, enligt 14 § FUL, sådant underskott av näringsverksamhet hos

1. det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs, eller

2. det övertagande företaget som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår för den sedan tidigare bedrivna verksamheten då fusionen genomförs.

Fusionsspärren gäller inte om koncernbidrag med skatterättslig verkan hade kunnat lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget före fusionen (15 § FUL). Var emellertid i ett sådant fall koncernbidragsspärren tillämplig på ett av företagen, har det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte hade genomförts (16 § FUL).

Gamla reaförluster

Som tidigare nämnts innebär kontinuiteten i FUL:s regler att det övertagande företaget tar över det överlåtande företags rätt till avdrag för kvarstående reaförluster enligt 2 § 14 mom. 1 st. SIL (den s.k aktiefållan) om förutsättningarna i övrigt att behandla fusionen enligt kontinuitetsreglerna i FUL föreligger. Ett undantag härifrån föreligger dock. Om det övertagande företaget var ett fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då fusionen genomfördes, eller om det överlåtande företaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår som avslutades genom fusionen, krävs att det övertagande företaget ägde mer än 90 % av andelarna i det överlåtande företaget (17 § FUL).

28.1.8 Kostnader i samband med fusion

Överlåtande och övertagande företag medges avdrag för kostnader i samband med sådan fusion som anges i 4 § FUL (2 § 16 mom. 1 st. SIL).

28.1.9 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget

Aktiebolag och utländska företag

Vid andra fusioner än sådana där ett helägt dotterföretag går upp i moderföretag erhåller andelsägaren i det överlåtande företaget fusionsvederlag. Andelarna i det överlåtande företaget utslocknar när företaget upplöses genom fusionen. Av 24 § 2 mom. 1 st. 3p. och 7 st. SIL framgår att vid fusioner enligt FUL anses andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget ha avyttrat sina andelar i det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget medför fusionen därför ingen beskattning. Om det övertagande företaget redan före fusionen innehar andelar i det överlåtande företaget

och dessa utgör lagertillgångar, anses andelarna enligt 2 § 1 mom. 10 st. SIL avyttrade för det skattemässiga värdet. Intäkten kommer då att neutraliseras av ett lika stort avdrag (jfr prop. 1998/99:15 s. 296).

För andra andelsägare som i vederlag för de utslocknade andelarna erhåller andelar i det övertagande företaget är fusionen likvärdig med ett andelsbyte eller en koncernintern andelsöverlåtelse. Om andelsägaren yrkar det kan reglerna om andelsbyten tillämpas (2 § andelsbyteslagen). Reglerna i andelsbyteslagen kan vara tillämpliga oberoende av om andelarna i det överlåtande företaget utgjort sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust skall beräknas enligt reavinstreglerna eller om de utgjort lagertillgångar.

Om förutsättningarna för uppskov enligt reglerna för koncerninterna andelsöverlåtelser föreligger skall dessa regler tillämpas i stället för reglerna om andelsbyten (3 § 2 andelsbyteslagen). Detta gäller även om uppskov enligt KÖL inte yrkats. Någon valfrihet mellan att använda andelsbyteslagen och KÖL föreligger därför inte (bet. 1998/99:SkU5 s. 21).

Ekonomiska föreningar

Vid absorption och kombination mellan ekonomiska föreningar beskattas inte andelsägarna i den överlåtande föreningen, såvida inte fusionsvederlaget avser även annat än föreningsandelar. Kontinuiteten upprätthålls genom att anskaffningskostnaden för andelarna i den överlåtande föreningen förs över på andelarna i den övertagande föreningen (3 § 8 mom. 4 st. SIL).

28.1.10 Ikraftträdande m.m.

FUL trädde i kraft den 1 januari 1999. I fråga om fusioner tillämpas lagen på

förfaranden som genomförs den dagen eller senare. Även de ändringar i SIL som berör fusioner trädde i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas på omständigheter (t.ex. fusioner) som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet. Har en sådan fusion som avses i den numera upphävda bestämmelsen i 2 § 4 mom. 1 st. SIL genomförts före utgången av år 1998, tillämpas äldre bestämmelser i momentet även efter ikraftträdandet (SFS 1998:1607, ikraftträdandebestämmelserna p. 2). En redogörelse för dessa regler lämnas i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering Del 2 s. 1377 ff.

IGOL upphörde att gälla vid utgången av 1998, men lagen skall även därefter tillämpas på internationella fusioner som genomförts före den 1 januari 1999 (lagen [1998:1618] om upphävande av lagen [1994:1854] om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG). En redogörelse för IGOL lämnas i Handledning för internationell beskattning 1999 s. 147 ff.

28.2 Fissioner

1-3 §§ 5-6 §§ och 18-19 §§ FUL
prop. 1998/99:15 s. 229-232 och 289-290
SOU 1998:1 s. 234-237

I svensk associationsrätt saknas regler om delning av företag, fission. Sedan tidigare har det, till följd av EG:s fusionsdirektiv, funnits skatteregler om internationella fissioner i IGOL. Dessa regler har dock saknat praktisk betydelse.

Med ikraftträdande fr.o.m. den 1 januari 1999 har införts en reglering av såväl svenska som internationella fissioner i fusionslagen. Regleringen innebär i korthet att det överlåtande företaget inte beskattas.

Det eller de övertagande företagen träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Eftersom det saknas civilrättsliga regler om fissioner, saknar reglerna i fusionslagen om beskattning av fissioner för närvarande praktisk betydelse (möjligen kan reglerna aktualiseras för utländskt företag med filial i Sverige). Reglerna behandlas därför inte vidare här.

28.3 Verksamhetsöverlåtelser

1-3 §§, 8 § och
20-30 §§ FUL
Bet. 1998/99:SkU5 s. 17
prop. 1998/99:15 s. 233-237, 286, 290-291
SOU 1998:1 s. 239-243, 300, 304-306

Allmänt

Vid överlåtelse av en *verksamhet* eller en *verksamhetsgren* mot ett vederlag som utgörs av andelar i det köpande företaget kan under vissa förutsättningar medges undantag från omedelbar beskattning. Det köpande företaget träder därvid i princip in i det säljande företags skattemässiga situation. Det säljande företaget anses ha anskaffat vederlagsandelarna till ett värde som motsvarar skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de tillgångar och förpliktelser som överlåts.

I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) fanns bestämmelser om internationella verksamhetsöverlåtelser. Dessa regler har, med vissa ändringar, gjorts generellt tillämpliga och tagits i en ny lag som trädde i kraft den 1 januari 1999. Den nya lagen heter lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser ("fusionslagen"),

FUL.

Bestämmelserna i FUL om verksamhetsöverlåtelser är frivilliga. De tillämpas först om både det säljande och det köpande företaget yrkar det.

28.3.1 Definitioner och villkor

Med *verksamhetsöverlåtelse* avses, enligt 8 § FUL, en ombildning som uppfyller följande villkor:

1. Ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren skall avyttras till ett annat företag.
2. Marknadsmässig ersättning skall lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Med *verksamhetsgren* avses en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (8 § 2 st. FUL). Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren. Om enbart andelar överlåts aktualiseras i stället reglerna för andelsbyten eller koncerninterna andelsöverlåtelser (prop. 1998/99:15 s. 287). Om den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen däremot innehåller andelar tillsammans med annan egendom kan reglerna om verksamhetsöverlåtelser i princip tillämpas. Begreppet verksamhetsgren finns också i underprislagen. En närmare redogörelse för nämnda begrepp lämnas under avsnitt 27.6.3. Det är osäkert i vilken utsträckning en ideell andel av en verksamhet kan vara en sådan verksamhetsgren som avses i 8 § FUL. Till skillnad mot 20 § UPL anges inte ideell andel i 8 § FUL.

Företag som omfattas av reglerna

De företag som omfattas av reglerna om verksamhetsöverlåtelser är svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker, sådana utländska företag som avses i 16 § 2 mom. SIL samt utländska företag som är hemmahörande i ett EG-land och som omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (EG:s fusionsdirektiv 90/434/EEG, detta finns som bilaga i prop. 1994/95:52). Utländskt skadeförsäkringsföretag omfattas inte av reglerna. Kretsen företag som omfattas av bestämmelserna är med andra ord den samma som för reglerna om fusioner, med undantag för att bostadsförening, bostadsaktiebolag eller investmentföretag inte omfattas av reglerna om verksamhetsöverlåtelser (2 § FUL).

28.3.2 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller följande (20 § FUL):

Ersättnings storlek

Ersättningen skall överstiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna värderade enligt 9 § UPL. Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser är därför bara tillämpliga i vinstfall.

Om det i stället är så att marknadsmässigt vederlag lämnats men det likväl totalt sett uppkommer en förlust, tillämpas allmänna regler. Vid verksamhetsöverlåtelse bedöms hela verksamheten. Allmänna regler innebär att varje tillgång måste anses avyttrad för visst pris. Detta kan innebära vinst beträffande vissa tillgångar och förlust beträffande andra.

I prop. 1998/99:15 s. 290 anges, med ändring av vad som sagts i den lagrådsremiss som föregick propositionen,

att om vederlaget understiger marknadsvärdet av de överlåtna tillgångarna, föreligger en sammansatt transaktion, dvs. till den del vederlaget motsvarar de överlåtna tillgångarna är det en verksamhetsöverlåtelse och i övrigt en underprisöverlåtelse som skall prövas mot reglerna i UPL (se även aa. s. 286, se dock häremot a.a. s. 248). Det är dock oklart om uttalandet har täckning i lagtexten i 8 § FUL.

Skattskyldighet i Sverige

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller vidare, att *det säljande företaget* omedelbart före överlåtelsen skall ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte heller ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Det köpande företaget skall omedelbart efter överlåtelsen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal.

Yrkande

Undantag från omedelbar beskattning medges endast om *både* det säljande och det köpande företaget yrkar det (20 § 2 st. FUL).

28.3.3 Innebörden av undantaget från omedelbar beskattning

Som nämnts inledningsvis skall det köpande företaget i princip överta det säljande företags skattemässiga situation. Detta uppnås genom bestämmelser, som reglerar till vilka värden det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna samt vilka

skattemässiga värden det köpande företaget skall anses ha på de tillgångar som förvärvats genom verksamhetsöverlåtelsen.

**Lager,
inventarier
m.m.**

När det gäller lager, inventarier och liknande tillgångar erhålls kontinuitet genom att det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna för deras skattemässiga värden (21 § FUL), och det köpande företaget anses ha anskaffat dem för samma värden (25 § 1 st. FUL). Detta innebär att ersättningen inte skall tas upp som intäkt hos det säljande företaget.

Det kan förekomma att överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar på vilka reglerna om värdeminskningssavdrag i 23 § anvp. 12-14 KL är tillämpliga endast utgjort en del av det säljande företagets hela bestånd av sådan egendom. I sådana fall skall emellertid "en skälig del av hela det skattemässiga värdet" för dessa tas upp som intäkt hos säljaren (21 § FUL). Enligt uttalande i förarbetena till lagstiftningen kan i sådana fall interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. Som en annan möjlighet anges att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången (prop. 1998/99:15 s. 290).

Om inventarier eller andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i 23 § anvp. 12-14 KL tillämpliga tas upp till högre värde i det köpande företagets räkenskaper än det skattemässiga värdet hos säljaren, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då verksamhetsöverlåtelsen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren (29 § FUL).

Om det köpande företaget i sin redovisning tar upp lager eller andra omsättningstillgångar till ett högre värde än värdet hos det säljande företaget, skall det köpande företaget ta upp skillnaden som intäkt (prop. 1998/99:15 s. 234).

Reavinsttillgångar

För tillgångar på vilka reglerna i 25-31 §§ SIL är tillämpliga, dvs. sådan egendom där vinstberäkning vid en avyttring skall göras enligt reglerna för realisationsvinst, tillämpas en annan teknik. Beträffande sådana tillgångar gäller att det säljande företaget inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av verksamhetsöverlåtelsen (22 § FUL). Det köpande företaget träder in i det säljande företags skattemässiga situation (25 § 2 st. FUL).

Kontinuiteten i skattehänseende upprätthålls vidare genom en bestämmelse som reglerar vad som gäller när en fastighet, en bostadsrätt i en sådan bostadsrättsförening som avses i 2 § 7 mom. SIL ("äka bostadsförening") eller aktie/andel i äkta bostadsföretag ingår i verksamhetsöverlåtelsen. Det köpande företaget anses i ett sådant fall ha gjort de värdeminskningssavdrag och liknande avdrag som gjorts av det vid verksamhetsöverlåtelsen säljande företaget. Dessa avdrag skall därför inte återföras till beskattning av det säljande företaget i samband med verksamhetsöverlåtelsen (23 § FUL). Det samma gäller för sådana avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparationer som annars, enligt 22 § anvp. 5 1-2 st. KL, skulle återföras till beskattning vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt m. m.

Fonder m.m.

Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och avsättningar till skatteutjämningsreserv ("surv") hos det säljande företaget får övertas av det köpande företaget om båda företagen yrkar det. I sådana fall träder det köpande företaget in i det säljande företags skattesituation (26 § FUL).

Om verksamhetsöverlåtelsen inte omfattar samtliga tillgångar hos det säljande företaget får endast så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder övertas som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och det de skattemässiga värdena på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsöverlåtelsen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 9 § UPL (se vidare avsnitt 27.4). Skatteutjämningsreserv får däremot inte övertas i ett sådant fall (26 § FUL).

Framtida utgifter

Reserveringar för framtida utgifter skall övertas till den del de är hänförliga till det som överlåts (27 § FUL).

Underskott

Det köpande företaget får inte överta rätt till vare sig avdrag för underskott i förvärvskälla eller avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. SIL, den s.k. aktiefållan (28 § FUL).

Någon begränsning vad gäller underskott hos förvärvaren, så som är fallet vid överlåtelse enligt UPL eller för s.k. gammalt underskott, som gäller vid vissa fusioner, föreligger inte.

28.3.4 Anskaffningsvärde på vederlagsandelarna

De andelar det säljande företaget får i

ersättning skall anses anskaffade för nettovärdet av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna enligt 9 § UPL (se vidare avsnitt 27.4) och de värden på förpliktelserna som gäller vid beskattningen (24 § FUL).

28.3.5 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m. m.

Om den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen innehåller andelar föreligger, såvitt gäller andelarna, ett andelsbyte. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna i FUL om verksamhetsöverlåtelser gäller inte andelsbyteslagen (3 § 1 st. andelsbyteslagen).

En verksamhetsöverlåtelse kan också innebära en avyttring som utgör en koncernintern överlåtelse. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt FUL:s regler om verksamhetsöverlåtelser tillämpas endast dessa regler och inte KÖL (5 § 2 KÖL).

28.3.6 Ikraftträdande m.m.

FUL trädde i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas på verksamhetsöverlåtelser som görs den dagen eller senare.

IGOL upphörde att gälla vid utgången av 1998 men skall även därefter tillämpas på internationella verksamhetsöverlåtelser före den 1 januari 1999 (lagen [1998:1618] om upphävande av lagen [1994:1854] om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 29 - Andelsöverlåtelse inom koncerner

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner (koncernöverlåtelselagen eller KÖL)
Bet. 1998/99:SkU5 s. 17
Prop. 1998/99:15 s. 201-210, 281-285, 295
SOU 1998:1 s. 249-253, 311
Lag (1999:646) om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner
Bet. 1998/99:SkU23
Prop. 1998/99:113

Sammanfattning

I kapitlet behandlas reglerna om uppskov med beskattning av reavinst vid avyttring av "näringsbetingade" andelar inom en koncern. Vidare behandlas hur det skattemässiga anskaffningsvärdet skall beräknas hos det övertagande företaget.

Vid avyttring av "näringsbetingade" andelar inom en koncern skall reavinsten beräknas enligt allmänna regler och fastställas vid taxeringen för avyttringsåret. Om uppskov yrkas och medges skall det säljande företaget beskattas för vinsten först när vissa omständigheter inträffar. Beskattning skall bl. a. ske när den överlåtna andelen upphör att existera eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget.

29.1 Allmänt

För att inte reavinstbeskattningen vid avyttring av aktier och andelar skall få en hämmande inverkan på hur företagen organiserar sin verksamhet, har alltsedan den eviga reavinstbeskattningen infördes 1966 särskilda regler gällt. Dessa har medgett befrielse eller uppskov med reavinstbeskattningen när aktier eller andelar som har ett visst samband med den verksamhet som bedrivs inom koncernen flyttas inom denna. Reglerna har justerats ett antal gånger, bl.a. för att förhindra kringgående av dem.

Från och med den 1 januari 1999 gäller KÖL. Lagen tillämpas på avyttringar som görs från och med detta datum. Den nya tekniken tillämpas dock redan beträffande koncerninterna avyttringar som genomförts fr. o.m. den 21 januari 1998, se avsnitt 29.7. Äldre regler som tillämpats på avyttringar före detta datum har betydelse för vilket skattemässigt anskaffningsvärde det övertagande företaget har på de övertagna aktierna eller andelarna. Äldre regler som har betydelse för beräkningen av det skattemässiga anskaffningsvärdet redovisas nedan under avsnitt 29.6.2. I övrigt hänvisas beträffande dessa äldre regler till handledningen för 1999 års taxering, avsnitt 19.11.2.

29.2 Ny teknik

Tidigare regler, som fanns i 2 § 4 mom. 10 st. SIL, var utformade efter kontinuitetsprincipen. Det säljande företaget beskattades inte för reavinsten. När andelen såldes vidare av det köpande företaget beräknades i stället reavinsten eller reaförlusten som om det säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig. De gamla reglerna medförde problem bl.a. på grund av att skatteuppskovet inte kunde tas upp till beskattning om det köpande företaget upphörde att tillhöra koncernen. För att förhindra att bestämmelserna utnyttjas för

skatteundandragande har de nya reglerna utformats efter en ny teknik.

Reglerna i KÖL innebär att reavinsten beräknas enligt allmänna regler och fastställs vid taxeringen för det år då avyttringen skett, men att det säljande företaget efter yrkande medges uppskov med beskattningen tills vissa omständigheter inträffar. Beskattning skall bl. a. ske om den överlåtna andelen upphör att existera eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget, se vidare avsnitt 29.4. Med den nya tekniken saknar det betydelse om andelarna hos det köpande företaget blir omsättningstillgångar. Vidare saknar det betydelse om överlåtelsen görs till en utländsk juridisk person. KÖL omfattar därför även sådana överlåtelser. Den tidigare dispensregeln i 2 § 4a mom. SIL, som innebar att befrielse från beskattning av reavinst i vissa fall kunde medges, har tagits bort.

Ett exempel visar skillnaden i tekniken.

Exempel

A säljer år 1 aktierna i sitt dotterbolag B till sitt systerbolag C för 500. A:s anskaffningsvärde för aktierna var 100. År 5 säljer C aktierna externt för 800.

Gamla reglerna

År 1

Ingen beskattningskonsekvens

KÖL

Reavinsten fastställs till $(500 - 100 =) 400$
A medges uppskov

År 5

C beskattades för $(800 - 100 =) 700$

A beskattas för 400
C beskattas för $(800 - 500 =) 300$

29.3 Förutsättningar för uppskov

I 1 § KÖL stadgas följande.

"Avyttrar en juridisk person (*det säljande företaget*) till en annan juridisk person inom samma koncern (*det köpande företaget*) en andel (*den överlåtna andelen*) i ett företag (*det överlåtna företaget*) med realisationsvinst och är villkoren i denna lag uppfyllda, medges efter yrkande uppskov med beskattningen av realisationsvinsten.....

Är säljaren ett handelsbolag, medges varje delägare efter yrkande uppskov med beskattningen om villkoren i denna lag är uppfyllda."

Juridisk person

Någon definition av vilka juridiska personer som kan vara säljande eller köpande företag har inte införts. Därmed kan alla juridiska personer som kan ingå i en koncern vara säljande och köpande företag. Detta gäller bl.a. svenska juridiska personer såsom aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag men även motsvarande utländska juridiska personer. Som ett villkor för uppskov gäller dock att moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbanks eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, mer om detta nedan (7 § 1 st. 1. KÖL).

Handelsbolag

Att KÖL omfattar överlåtelser till och från handelsbolag, vare sig handelsbolaget ägs av fysiska eller juridiska personer, framgår även indirekt av regleringen i 22 § anv. p. 1 st. 3 sista meningen KL som hänvisar till KÖL (prop. 1998/99:15 s. 205 och 292).

Koncern

Med *koncern* avses de svenska civilrättsliga koncernbegreppen i 1 kap. 5 § ABL, 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § Sparbankslagen (1987:619) och 1 kap. 9 § Försäkringsrörelselagen (1982:713). Har uppskov med beskattningen medgetts med stöd av diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal (se nedan) skall dock med koncern avses även utländska motsvarigheter, 7 § 2 st. KÖL (prop. 1998/99:15 s. 206 och 282).

Andel

Med *andel* avses aktie eller annan andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person (3 § KÖL).

Reavinst

Uppskovsmöjligheten gäller endast reavinst. Vid avyttring av lagerandelar kan uppskov medges enligt andelsbyteslagen. Att en andel som beskattas enligt reavinstreglerna skattemässigt skiftar karaktär och blir lagerandel hos det köpande företaget saknar betydelse.

Koncerninterna andelsöverlåtelser kan utgöra en underprisöverlåtelse för vilken uttagsbeskattning kan underlåtas enligt underprislagen. Sker uttagsbeskattning vid avyttring av andel som inte är lagertillgång skall dock det uttagsbeskattade beloppet i detta sammanhang anses som *reavinst*. Uppskov kan därför medges enligt KÖL för det uttagsbeskattade beloppet. Som reavinst anses också belopp som vid icke yrkesmässig avyttring av andel skall tas upp som intäkt enligt 43 § 1 mom. KL. Uppskov kan därför medges även för ett sådant belopp (2 § KÖL).

Moderbolaget i koncernen

Moderbolaget i koncernen skall, som tidigare sagts, vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (7 § 1 st. 1. KÖL). Övriga koncernföretag behöver inte vara svenska. Det förhållandet att ett moderföretag i en företagsgrupp är utländskt hindrar inte att lagen är tillämplig vid överlåtelser inom en undergrupp som utgör en svensk koncern om moderföretaget är ett sådant svenskt företag som anges i 7 § 1 st. 1. KÖL. Om moderföretaget i en koncern är hemmahörande i ett land med vilket Sverige har slutit dubbelbeskattningsavtal som innehåller ett diskrimineringsförbud kan KÖL vara tillämplig trots att moderbolaget inte är svenskt (prop.1998/99:15, s. 282, RÅ 1987 ref. 158).

Annan koncern

Det säljande företaget får inte ingå i annan koncern än den i vilken det köpande företaget ingår (7 § 1 st. 2. KÖL).

"Näringsbetingad" andel

Det säljande företaget skall tillsammans med andra företag i koncernen vid tidpunkten för avyttringen äga andelar i det överlåtna företaget med ett röstetal motsvarande minst 25 %. Alternativt skall det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av det säljande företaget eller av ett annat företag i koncernen (7 § 1 st. 3. KÖL). Begreppet "näringsbetingad" andel finns inte i lagtexten utan används här endast som en samlingsbeteckning. Villkoren i 7 § 1 st. 3. KÖL är något annorlunda än de som anges i reglerna om skattefri utdelning i 7 § 8 mom. 3 st. SIL. För att KÖL skall kunna tillämpas är det tillräckligt att säljaren, tillsammans med andra företag i koncernen, äger andelar motsvarande nödvändigt röstetal. Vidare ingår utländsk juridisk person i definitionen på andel (3 § KÖL).

Exempel

Uppskov enligt KÖL kan inte medges om moderbolaget i koncernen är en utländsk juridisk person. Därmed kan uppskov enligt KÖL inte medges vid överföringar mellan AB X-koncernen och AB Y-koncernen. Uppskov vid sådana överföringar kan i stället eventuellt medges med tillämpning av bestämmelse om förbud mot diskriminering i ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Uppskov enligt KÖL kan däremot medges vid överföringar inom AB X-koncernen och AB Y-koncernen. Inom AB Y-koncernen kan AB Y:s innehav i Z överföras till DB 4 och DB 4 kan överföras till Z. Inom AB X-koncernen kan innehav i Z, DB 1, DB 2 och DB 3 överföras. AB X-koncernen består av AB X, DB 2 och DB 3. Något uppskov enligt KÖL vid överföring till bolag utanför AB X-koncernen kan inte medges.

Fusion

Vid tillämpning av KÖL skall i samband med fusion och fission det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtande företaget som inte redan ägs av det övertagande företaget (4 § KÖL). Vid en fusion eller fission förvärvar det övertagande företaget inte i egentlig mening andelarna i det överlåtande företaget. Bestämmelsen har införts för att KÖL vid fusioner skall kunna tillämpas vid beskattningen av andelsägarna (andra än det övertagande företaget) i det överlåtande företaget.

Verksamhetsöverlåtelse

Vid fusion och fission är KÖL inte tillämplig beträffande de andelar som det överlåtande företaget innehar om undantag från omedelbar beskattning medges enligt fusionslagen (5 § 1. KÖL). Lagen är inte heller tillämplig beträffande andelar som överlåts vid en verksamhetsöverlåtelse om undantag från omedelbar beskattning medges enligt fusionslagen (5 § 2. KÖL).

Uppskov efter yrkande

Uppskov medges endast efter yrkande. Är det säljande företaget ett handelsbolag medges uppskov på delägarnivå och varje delägare som önskar uppskov skall yrka detta (1 § 2 st. KÖL). Det är de delägare i handelsbolaget som är skattskyldiga för reavinsten som skall yrka uppskov. Om en andel överlåts under året är det normalt den som är delägare i handelsbolaget vid årets slut som är skattskyldig för hela sin andel i handelsbolagets vinst, men det kan i vissa fall vara den som överlåter andelen i handelsbolaget, se avsnitt 20.3.7.1. Enligt RSV:s bedömning ligger uppskovet kvar hos den delägare som yrkat och medgetts uppskov även om denne senare överlåter sin andel i handelsbolaget inom koncernen.

Om det säljande handelsbolaget ägs av ett annat handelsbolag är det delägarna i det senare bolaget som kan medges uppskov. Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag, är det delägarna i "det översta bolaget" som kan medges uppskov (6 § KÖL).

29.4 När beskattas vinsten?

Enligt huvudregeln i 8 § KÖL och av 10 § KÖL framgår att vinsten skall tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att

1. den överlåtna andelen inte längre existerar, eller

2. den överlåtna andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget eller av detta företag, eller

3. det säljande företaget upphör att existera, eller

4. det säljande företaget får hemvist i ett annat land på grund av bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal eller - om företaget är en utländsk juridisk person - upphör att bedriva verksamhet från fast driftställe här i landet.

Om det säljande företaget är ett handelsbolag skall vinsten i vissa fall tas upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt. Överlåter en delägare, som har medgetts uppskov, andel i handelsbolaget till någon som inte ingår i samma koncern som handelsbolaget eller upphör andelen att existera, skall vinsten tas upp till beskattning (9 § KÖL).

Någon möjlighet att återföra uppskovsbeloppet till beskattning tidigare än vad som anges i 8 § KÖL synes inte föreligga.

Under avsnitt 29.4.1 - 29.4.7 utvecklas dessa punkter samt anges undantag härifrån.

29.4.1 Den överlåtna andelen upphör att existera

Om den överlåtna andelen upphör att existera skall reavinsten enligt huvudregeln i 8 § KÖL tas upp som intäkt. Andelen kan upphöra att existera, t.ex. om det överlåtne företaget upplöses i samband med likvidation eller efter konkurs som avslutats utan överskott eller om företaget sätter ned aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar. Andelen kan också upphöra att existera om det överlåtne

företaget fusioneras med ett annat företag.

29.4.2 Den överlåtna andelen upphör att existera genom fusion

Upplöses det överlåtna företaget genom fusion skall vinsten enligt huvudregeln tas upp till beskattning.

I 14 § KÖL finns dock undantag för de fall det överlåtna företaget fusioneras med ett koncernföretag. Genom lagen (1999:646) om ändring i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner ändrades reglerna i 14 § KÖL. De nya reglerna skall tillämpas på fusioner som genomförts efter den 19 mars 1999. Olika regler gäller därför beroende på om fusionen genomförts efter den 19 mars 1999 eller dessförinnan. Enligt övergångsbestämmelserna till ändringen skall en fusion anses genomförd när det eller de överlåtande företagen har upplösts. Ett aktiebolag är upplöst vid en fusion när tillstånd om att verkställa fusionsplanen har medgetts och detta är registrerat hos Patent- och registreringsverket (14 kap. 20 och 28 §§ ABL). Ändringen vidtogs för att förhindra omotiverade skatteförmåner.

Fusion som genomförts före den 20 mars 1999.

Om fusion sker med det köpande företaget skall vinsten inte beskattas (14 § 1 st. KÖL i tidigare lydelse). Uppskovet bortfaller definitivt om vederlaget vid den koncerninterna andelsöverlåtelserna bestod av annat än andelar i det köpande företaget. För det fall vederlaget vid den koncerninterna andelsöverlåtelserna utgätt i form av andelar i det köpande företaget skall vederlagsandelarna, vars anskaffningsvärde beräknas efter allmänna regler (se avsnitt 29.6.1), efter fusionen behandlas som överlåtna andelar.

Sker fusion med ett annat koncernföretag

än det köpande företaget beskattas inte heller vinsten. I det fallet skall i stället andelarna i det övertagande företaget anses som överlåtna andelar och uppskovet knyts till dessa andelar. Detta gäller dock endast i den utsträckning dessa andelar innehas av det säljande företaget eller annat företag i samma koncern (14 § 2 st. KÖL i tidigare lydelse). Om fusionen sker med koncernmodern kommer andelarna i moderföretaget inte att innehas av något annat koncernföretag. Därmed faller uppskovet bort och reavinsten beskattas inte.

Fusion som genomförs fr.o.m. den 20 mars 1999.

Principerna i den tidigare regleringen i 14 § 2 st. KÖL görs generellt tillämpliga även för det fall att fusionen sker med det köpande företaget.

Om fusionen sker med ett företag som ingår i samma koncern som det säljande företaget skall vinsten inte beskattas (14 § KÖL). I det fallet skall i stället andelarna i det övertagande företaget anses som överlåtna andelar och uppskovet knyts till dessa andelar. Detta gäller dock endast i den utsträckning dessa andelar omedelbart efter fusionen innehas av det säljande företaget eller annat företag i samma koncern som det säljande företaget.

Om fusionen sker med koncernmodern kommer andelarna i moderföretaget inte att innehas av något annat koncernföretag. Därmed faller uppskovet bort och reavinsten beskattas inte.

Exempel

A överlåter sina 35 andelar i B till sitt moderbolag C. Vinsten fastställs till 20 per andel, totalt (20 x 35 =) 700. B går därefter genom fusion upp i D, som också är ett dotterföretag till C. I

D fanns före fusionen 100 andelar, av vilka A ägde 10, C ägde 60 och ett externt företag ägde 30. I samband med fusionen erhåller C 30 nyemitterade andelar i D som fusionsvederlag.

Efter fusionen kommer de 100 andelar i D som ägs av A och C att betraktas som överlåtna andelar. Den tidigare fastställda vinsten om 700 kommer därför att fördelas med $(700/100=)$ 7 på var och en av de nya överlåtna andelarna, totalt $(7 \times 100=)$ 700, varav 70 på A:s andelar och 630 på C:s andelar.

Beskattning av uppskovsbeloppet som nu belastar A:s och C:s andelar i D kommer att utlösas om dessa andelar t.ex. säljs externt eller om D upphör att existera.

29.4.3 Den överlåtna andelen innehas inte längre av ett koncernföretag

Extern vidareförsäljning

Det typiska fallet är att andelen säljs externt av det köpande företaget. Vid en sådan försäljning utlöses beskattning av vinsten. Säljer det köpande företaget bara en del av andelarna externt tas endast motsvarande del av vinsten upp till beskattning. Vid en återförsäljning till det säljande företaget skall vinsten inte tas upp till beskattning (prop. 1998/99:15 s. 283). Vinsten beskattas i stället när andelen t.ex. säljs externt eller upphör att existera (undantag dock vid fusion).

Exempel

Ett företag A avyttrar 60 andelar till ett annat företag B i samma koncern. Vinsten fastställs till 20 per andel, totalt 1 200. Uppskov medges. Det köpande företaget B säljer därefter 30

av andelarna externt. Det säljande företaget A skall då som intäkt ta upp uppskovsbeloppet på dessa andelar, (dvs. $20 \times 30 =$) 600.

(Om det köpande företaget vid sin försäljning skulle ha haft fler andelar av samma slag och sort som de 60 finns särskilda turordningsregler i 15 § KÖL, se vidare under 29.5.1).

Koncerngemenskapen upphör

Vinsten skall också tas upp till beskattning om koncerngemenskapen upphör. Ett exempel är att det företag som innehar den överlåtna andelen - eller ett moderföretag till detta företag - säljs externt. Beskattning utlöses också om något av dessa företag upphör att existera, t.ex. genom fusion med ett företag som inte ingår i samma koncern. Om det köpande företaget däremot fusioneras med ett annat koncernföretag finns de överlåtna andelarna fortfarande kvar i koncernen, varför beskattning av vinsten inte utlöses. Skulle det köpande företaget genom fusion gå upp i det säljande företaget, finns aktierna kvar i koncernen och någon beskattning utlöses inte. Detsamma torde gälla om koncernen efter fusionen inte längre skulle finnas kvar, dvs. om det säljande och det köpande företaget utgjorde hela koncernen.

29.4.4 Efterföljande andelsbyte

Om det köpande företaget avytttrar den överlåtna andelen genom ett andelsbyte enligt lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten till ett annat företag i samma koncern, utlöses inte beskattning eftersom den överlåtna andelen finns kvar inom koncernen. Skulle det köpande företaget i stället avyttra den överlåtna andelen genom ett sådant andelsbyte till någon som inte ingår i koncernen, skall uppskovsbeloppet enligt 11 § KÖL inte heller tas upp till beskattning. Uppskovsbeloppet skall i det fallet fördelas

på de mottagna andelarna, vilka övertar egenskapen av överlåtna andelar. Detsamma gäller om det vid andelsbytet avyttras även annan andel i det överlåtna företaget än den överlåtna andelen (11 § KÖL).

29.4.5 Efterföljande Lex ASEA-utdelning

Utdelning av de överlåtna andelarna

Delar det köpande företaget ut de överlåtna andelarna genom en s.k. Lex ASEA-utdelning skall vinsten inte tas upp till beskattning om någon av mottagarna är skattebefriad enligt 3 § 7 a mom. SIL. Uppskovet faller bort och reavinsten beskattas inte (12 § KÖL). En förutsättning för detta är att det köpande företaget inte medgetts avdrag för förlust vid utdelning av andelen (jfr 22 § anv.p. 1a st. 5 KL). Om denna förutsättning brister skall vinsten tas upp till beskattning.

Utdelning av andelarna i det köpande företaget

Delas andelarna i det köpande företaget ut genom en s.k. Lex ASEA-utdelning och är utdelningen skattefri hos någon av mottagarna enligt 3 § 7 a mom. SIL ska, efter yrkande av det säljande företaget, vinsten tas upp till beskattning först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett annat företag som tillhör samma koncern som det köpande företaget. Intäkten skall i detta fall tas upp hos det köpande företaget, vilket således tar över uppskovet och den till uppskovet knutna uppgiftsskyldigheten enligt 2 kap. 19 a § LSK (se avsnitt 29.5.3). Ett sådant yrkande måste godkännas av det köpande företaget (13 § 2 st. KÖL).

En förutsättning för att yrkandet skall medges är dock att det under beskattningsåret närmast före det

beskattningsår då andelarna delas ut inte har uppkommit underskott i förvärvskälla hos det köpande företaget eller hos ett företag till vilket det köpande företaget kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (13 § 3 st. KÖL).

29.4.6 Det säljande företaget upphör att existera

Om det säljande företaget upplöses genom t. ex. likvidation, konkurs eller fusion skall vinsten enligt 10 § 1 st. KÖL tas upp till beskattning. Undantag gäller dock om det säljande företaget genom fusion går upp i annat företag i samma koncern. I det fallet inträder det övertagande företaget, såvitt avser uppskovsbeloppet, i det säljande företags situation (10 § 2 st. KÖL).

29.4.7 Det säljande företaget får hemvist i ett annat land

Erhåller det säljande företaget på grund av ett dubbelbeskattningsavtal hemvist i ett annat land skall reavinsten tas upp till beskattning (10 § 3 st. KÖL). Detsamma gäller om det säljande företaget är en utländsk juridisk person som upphör att bedriva verksamhet från fast driftställe här i landet.

29.5 Turordningsregler m.m.

29.5.1 Turordning

I 15 § KÖL finns turordningsregler för det fallet att det köpande företaget vid tidpunkten för den koncerninterna överlåtelsen redan innehar andelar, av samma slag och sort, i det överlåtna företaget (*gamla andelar*) eller senare köper ytterligare sådana andelar i det överlåtna företaget (*nya andelar*). Senare avyttringar som det köpande företaget gör skall anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. överlåtna andelar,
3. nya andelar.

Motsvarande gäller för andra företag i samma koncern som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en överlåten andel (15 § 2 st. KÖL).

Vidare tillämpas motsvarande turordning beträffande mottagna andelar enligt 11 § KÖL eller andelar enligt 14 § KÖL (15 § 3 st. KÖL).

När det köpande företaget avyttrar gamla andelar externt kommer beskattning av uppskovsbeloppet inte att utlösas hos det säljande företaget. Sådan beskattning utlöses endast när överlåtna andelar avyttras.

29.5.2 Uppdelning av uppskovsbelopp m.m.

Om anskaffningsvärdet på en överlåten andel har fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, skall var och en av dessa andelar anses som överlåten andel (16 § KÖL). Reavinsten avseende den tidigare överlåtna andelen skall fördelas på den tidigare överlåtna andelen, om den finns kvar efter förfarandet, och på de nya andelarna.

Sammanläggs överlåtna andelar, skall den nya andelen anses som överlåten andel. Reavinsterna avseende de faktiskt överlåtna andelarna hänförs då till den nya andelen (16 § KÖL).

29.5.3 Uppgiftsskyldighet m.m. vid uppskov enligt KÖL

För att skattemyndigheten skall kunna ta ställning till ett yrkande om uppskov krävs att vissa uppgifter bifogas deklARATIONEN. Detta regleras i 2 kap. 19 a § LSK. I denna

paragraf föreskrivs även att den som erhållit uppskov eller den som inträtt i dennes ställe, varje år skall lämna sådana uppgifter som är av betydelse för om uppskovet skall tas upp till beskattning. Detta innebär att den som erhållit uppskov eller den som inträtt i dennes ställe aktivt måste lämna uppgifter även om inga förhållanden ändrats sedan uppskovet medgavs (prop. 1998/99:15 s. 258).

I och med att uppskovsbeloppet skall fastställas vid taxeringen gäller allmänna regler om eftertaxering och påförande av skattetillägg (prop. 1998/99:15 s. 258).

29.6 Skattemässigt anskaffningsvärde

29.6.1 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det köpande företaget när KÖL tillämpats

När KÖL tillämpas skall det säljande företaget beräkna sin reavinst enligt allmänna regler och det är detta företag som sedan beskattas för vinsten. Några regler om hur förvärvet skall behandlas hos det köpande företaget har inte införts. Därmed skall förvärvet behandlas enligt allmänna regler som om förvärvet skett från en extern part. Den ersättning som det köpande företaget faktiskt erlagt för egendomen skall således ligga till grund för beräkningen av det skattemässiga anskaffningsvärdet.

29.6.2 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det köpande företaget när den koncerninterna överlåtelsen skett före den 1 januari 1999 och vidareöverlåtelsen gjorts efter detta datum

I samband med att en evig reavinstbeskattningen på aktier infördes år 1966 infördes även en befrielse från reavinstbeskattning vid överlåtelser av

organisationsaktier inom en koncern (SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215).

År 1976 ersattes den definitiva skattebefrielsen med ett uppskov (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) genom att man lade till en bestämmelse om att det övertagande företaget skall anses ha förvärvat aktien vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Bestämmelsen fanns då i 35 § 3 mom. KL. I punkt 5 av övergångsbestämmelserna till SFS 1976:343 stadgades att de nya bestämmelserna om förvärvstidpunkt och anskaffningskostnad vid överlåtelse av aktie eller andel mellan koncernföretag skulle tillämpas även om överlåtelsen skett före de nya reglernas ikraftträdande. I samband med sloandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 flyttades bestämmelsen över från 35 § 3 mom. KL till 2 § 4 mom. SIL.

I 1990 års skattereform ändrades paragrafen med anledning av ändringar i vissa andra bestämmelser. Någon ändring i principerna för beräkning av det övertagande företags anskaffningsvärde vidtogs dock inte. Kontinuitetsprincipen uttrycks nu så att vid bedömning av om skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust uppkommer när det övertagande företaget avyttrar aktien eller andelen skall överlåtande och övertagande företag anses utgöra en skattskyldig.

Beskrivna regler innebär att anskaffningsvärdet hos det övertagande företaget utgörs av det överlåtande företags anskaffningsvärde. Detta gäller i de fall den eller de koncerninterna överlåtelserna vidtagits fram till den 21 januari 1998, med undantag för vissa koncerninterna överlåtelser som skett fr.o. m. den 1 januari 1997 till den 21 januari 1998. Undantagen finns i punkterna 2 och 3

i övergångsbestämmelserna till SFS 1998:1605. Se vidare nedan.

Genom SFS 1998:1605 gjordes ändringar i 2 § 4 mom. 10 st. SIL i enlighet med principerna i KÖL. Ändringarna skulle tillämpas på koncerninterna avyttringar som skett under tiden 21 januari - 31 december 1998, dvs. till dess att KÖL trädde i kraft. Detta innebär att koncerninterna avyttringar som skett efter den 20 januari 1998 behandlas efter den nya principen, dvs. att det säljande företaget beskattas för reavinsten. Det köpande företags anskaffningsvärde skall då beräknas enligt allmänna principer som om förvärvet skett från utomstående, se avsnitt 29.6.1.

Undantagen i punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 1998:1605

Om en koncernintern överlåtelse skett under tiden 1 januari 1997 - 20 januari 1998 till ett svenskt aktiebolag mot vederlag av nyemitterade aktier i det köpande företaget och har 2 § 4 mom. 10 st. första meningen SIL i dess då gällande lydelse varit tillämplig på avyttringen gäller följande.

När det säljande företaget efter den 20 januari 1998 avyttrar aktie som har erhållits i vederlag skall skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust beräknas med utgångspunkt i det säljande företags anskaffningsvärde för de överlåtna andelarna. Motsvarande gäller om endast en del av vederlagsaktierna avyttras. En förutsättning för att den särskilda övergångsbestämmelsen skall tillämpas är dock att det köpande företaget vid tidpunkten för denna avyttring fortfarande äger de överlåtna andelarna. Det köpande företags anskaffningsvärde för de överlåtna andelarna skall justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för förvärvet. Justeringen skall dock ske först när det säljande företaget avyttrar de

nyemitterade aktierna (punkt 2 av övergångsbestämmelserna).

Om det köpande företaget skulle ha avyttrat de överlåtna andelarna gäller vad som sagts ovan om beräkning av reavinst vid avyttring av de nyemitterade aktierna endast under förutsättning att vidareöverlåtelsen gjorts till underpris. I sådant fall skall anskaffningsvärdet för de överlåtna andelarna hos det företag som då innehar dessa andelar justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för det ursprungligen köpande företags förvärv om detta värde är högre än anskaffningsvärdet för andelarna hos det företag som då innehar dessa (punkt 3 av övergångsbestämmelserna).

Sammanfattningsvis skall det skattemässiga anskaffningsvärdet hos det övertagande företaget utgöras av det överlåtande företags skattemässiga anskaffningsvärde om den koncerninterna överlåtelsen vidtagits fram till den 21 januari 1998, med ovan angivna undantag i punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 1998:1605. Om den koncerninterna överlåtelsen skett därefter skall det skattemässiga anskaffningsvärdet beräknas enligt allmänna principer som om förvärvet skett från utomstående.

29.7 Övergångsregler

För koncerninterna avyttringar som genomförts under tiden 21 januari-31 december 1998 har den nya tekniken införts genom ändringar i den tidigare lydelsen av 2 § 4 mom. 10 st. SIL (SFS 1998:1605). Någon fullständig överensstämmelse mellan reglerna i KÖL och denna reglering i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL finns dock inte.

Har uppskov medgetts för en överlåtelse som skett under tiden 21 januari-31 december 1998 skall enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen

(1998:1606) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt vinsten tas upp till beskattning i enlighet med vad som anges i 8-16 §§ KÖL. Detta innebär att om en koncernintern överlåtelse skett under tiden 21 januari-31 december 1998 och en omständighet som utlöser beskattning inträffar under 1999 eller senare kommer undantagsreglerna för vissa fusionsfall, efterföljande andelsbyten m.m. i KÖL att bli tillämpliga. Så är inte fallet om beskattning utlöstes redan under 1998.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 30 - Samordning mellan olika uppskovsregler

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. fr.o.m. den 1 januari 1999 inte skall konkurrera med varandra har det lagreglerats i vilken ordning reglerna skall tillämpas.

Nedan följer en sammanställning av nämnda regler.

30.1 Underprislagen

Underprislagen (UPL) behandlas i kapitel 27. Den behandlar överlåtelse till underpris av tillgångar, t.ex. en verksamhet eller verksamhetsgren eller aktierna i ett dotterbolag.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Verksamhetsöverlåtelse

Ingen kollision, eftersom en verksamhetsöverlåtelse föreligger endast till den del ett marknadsmässigt vederlag lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249 och 290). Resterande del av transaktionen prövas mot UPL.

Andelsbyteslagen

Ingen kollision, eftersom ett andelsbyte föreligger endast till den del ett marknadsmässigt vederlag lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249).

Fusion

En fusion utgör ofta en överlåtelse till underpris. Endast FUL:s regler skall tillämpas (2 § 1 UPL).

Förlustregeln

Förlustregeln är inte tillämplig om reavinstegendom överlåtits till underpris (2 § 4 a mom. 2 st. 1 SIL). UPL kan vara tillämplig.

Förhållande gentemot

Koncernöverlåtelselagen
(KÖL)

Lex ASEA

Följande gäller

Om en koncernintern överlåtelse sker till underpris kan UPL bli tillämplig. Uttagsbeskattning kan därför komma att underlåtas vid sådana överlåtelser. Skulle däremot uttagsbeskattning ske, medges uppskov med det uttagsbeskattade beloppet (2 § 1 KÖL).

Utdelning av andelar i dotterföretag utgör en underprisöverlåtelse. Enligt 22 § anvp. 1a 5 st. KL skall uttagsbeskattning inte ske, om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Är marknadsvärdet lägre än omkostnadsbeloppet skall dock uttagsbeskattning ske (2 § 3 UPL), dvs. avdrag medges med verklig värdenedgång.

Undantaget från uttagsbeskattning gäller dock inte om de utdelade andelarna utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. I sådana fall är UPL inte tillämplig (2 § 2 UPL).

30.2 Andelsbyteslagen

Andelsbyteslagen behandlas i kapitel 8. Den behandlar vad som gäller när andelar i ett företag överlåts till ett annat företag mot ersättning i form av andelar (och eventuellt viss kontant ersättning) i det köpande företaget.

Förhållande gentemot

Underprislagen

Fusion

Följande gäller

Ingen kollision, eftersom ett andelsbyte föreligger endast till den del ett marknadsmässigt vederlag lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249). Resterande del får prövas enligt UPL.

Ingen kollision, eftersom vederlaget inte lämnas till det överlåtande företaget utan till ägarna till detta företag.

Förhållande gentemot

Verksamhetsöverlåtelse

Förlustregeln

Koncernöverlåtelserlagen

Lex ASEA

Följande gäller

I den mån en verksamhetsöverlåtelse innehåller även andelar föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsöverlåtelser skall tillämpas, om så yrkas (3 § 1 andelsbyteslagen).

Ingen kollision. Andelsbyteslagen förutsätter att en skattepliktig realisationsvinst har uppkommit (5 § 6 andelsbyteslagen).

Ett andelsbyte kan utgöra en koncernintern överlåtelse enligt KÖL. Endast KÖL skall tillämpas (3 § 2 andelsbyteslagen).

Ingen kollision.

30.3 Fusionslagens bestämmelser om fusion

Lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL) behandlas i avsnitt 28.1. Den reglerar bl.a. vad som gäller vid fusion.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Underprislagen

En fusion utgör ofta en underprisöverlåtelse. Endast FUL:s regler skall tillämpas (2 § 1 UPL).

Andelsbyteslagen

Ingen kollision, eftersom vederlaget inte lämnas till det överlåtande företaget utan till ägarna till detta företag.

Verksamhetsöverlåtelser

Ingen kollision.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Förlustregeln

En fusion kan tänkas innefatta en avyttring enligt förlustregeln. Endast FUL skall tillämpas (2 § 4a mom. 2 st. 2 SIL).

Koncernöverlåtelserlagen

Lex ASEA

En fusion kan också innefatta en avyttring som omfattas av KÖL. Endast FUL skall tillämpas (5 § 1 KÖL).

Ingen kollision.

30.4 Fusionslagens bestämmelser om verksamhetsöverlåtelser

Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser finns i lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL). Vid en verksamhetsöverlåtelse skall marknadsmässig ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget (eventuellt jämte övertagande av skulder och förpliktelser hänförliga till de överlåtna tillgångarna). En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 28.3.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Underprislagen

Ingen kollision eftersom en verksamhetsöverlåtelse föreligger endast till den del ett marknadsmässigt vederlag lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249 och 290). Resterande del får prövas mot UPL.

Andelsbyteslagen

I den mån en verksamhetsöverlåtelse innehåller även andelar föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsöverlåtelser skall tillämpas, om så yrkas (3 § 1 andelsbyteslagen).

Fusion

Ingen kollision.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Förlustregeln

Om vederlaget vid verksamhetsöverlåtelsen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna föreligger ingen verksamhetsöverlåtelse (20 § 1 FUL). Det uppkommer med andra ord ingen kollision.

Koncernöverlåtelserlagen

En verksamhetsöverlåtelse kan innefatta en koncernintern överlåtelse. Endast FUL är i så fall tillämplig (5 § 2 KÖL).

Lex ASEA

Ingen kollision.

30.5 Förlustregeln

Reglerna, som finns i 2 § 4a mom. SIL, reglerar vad som gäller vid överlåtelse med förlust av reavinsttillgångar inom en intressegemenskap. En redogörelse för reglerna lämnas i avsnitt 19.10.3.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Underprislagen

Förlustregeln är inte tillämplig om reavinstegendomen överlåtits till underpris (2 § 4a mom. 2 st. 1 SIL). UPL kan vara tillämplig.

Andelsbyteslagen

Ingen kollision, eftersom andelsbyteslagen förutsätter att en realisationsvinst har uppkommit (5 § 6 andelsbyteslagen).

Fusion

En fusion kan tänkas innefatta en avyttring enligt förlustregeln. Endast FUL skall tillämpas (2 § 4a mom. 2 st. 2 SIL).

Förhållande gentemot

Följande gäller

Verksamhets-
överlåtelselagen

Om vederlaget vid verksamhetsöverlåtelsen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna föreligger ingen verksamhetsöverlåtelse (20 § 1 FUL). Med andra ord uppkommer ingen kollision.

Koncernöverlåtelselagen

Ingen kollision, eftersom KÖL förutsätter en realisationsvinst.

Lex ASEA

Ingen kollision.

30.6 Koncernöverlåtelselagen

Beskattningen av överlåtelser med vinst av "näringsbetingade" andelar inom en koncern regleras i lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL). En redogörelse för dessa regler finns i kapitel 29.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Underprislagen

Om en koncernintern överlåtelse sker till underpris kan UPL bli tillämplig. Uttagsbeskattning kan alltså underlåtas vid sådana överlåtelser. Skulle däremot uttagsbeskattning ske, medges uppskov med det uttagsbeskattade beloppet (2 § 1 KÖL)

Andelsbyteslagen

Ett andelsbyte kan utgöra en koncernintern överlåtelse enligt KÖL. Endast KÖL skall tillämpas (3 § 2 andelsbyteslagen).

Förhållande gentemot

Följande gäller

Fusion

En fusion kan innefatta en avyttring som omfattas av KÖL.

Verksamhetsöverlåtelse

Endast fusionslagen är i så fall tillämplig (5 § 2 KÖL)

Förlustregeln

En verksamhetsöverlåtelse kan innefatta en koncernintern överlåtelse. Endast fusionslagen är i så fall tillämplig (5 § 2 KÖL).

Lex ASEA

Ingen kollision eftersom koncernregeln förutsätter en realisationsvinst.

Ingen kollision.

30.7 Lex ASEA

Bestämmelserna, som reglerar utdelning i form av aktier eller andelar i dotterbolag i vissa fall, finns i 3 § 7a mom. SIL. En redogörelse för dem lämnas i avsnitt 19.3.7.

Förhållande gentemot

Följande gäller

Underprislagen

Utdelning av andelar i dotterföretag utgör en underprisöverlåtelse. Enligt 22 § anvp. 1a 5 st. 2 KL skall uttagsbeskattning underlåtas, om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Är marknadsvärdet lägre än omkostnadsbeloppet skall dock uttagsbeskattning ske (prop. 1998/99:15 s. 293). Detta innebär att avdrag medges för verklig värdenedgång.

Undantaget från uttagsbeskattning gäller dock inte om de utdelade andelarna utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. I ett sådant fall är UPL inte tillämplig (2 § § 2 UPL).

Förhållande gentemot

Följande gäller

Förlustregeln

Förlustregeln är inte tillämplig om reavinstegendomen överlåtits till underpris (2 § 4a mom. 2 st. 1 SIL).

Fusionslagen

Ingen kollision med vare sig reglerna om fusion eller verksamhetsöverlåtelser.

Andelsbyteslagen

Ingen kollision.

Koncernöverlåtelselagen

Ingen kollision.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 31 - Riskkapitalavdrag

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Lag (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar (SRIL)

Lag (1996:1614) om ändring i lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

prop. 1995/96:109

prop. 1996/97:45

Möjligheten att erhålla skattereduktion för riskkapitalinvesteringar (riskkapitalavdrag) förelåg för förvärv av nyemitterade aktier under 1996. Skattereduktion kunde efter ansökan medges senast vid 1998 års taxering.

Skattemyndigheten skall ompröva beslut om skattereduktion om oriktiga uppgifter lämnats eller om det efter det att sökanden eller bolaget lämnat uppgifter inträffat någon omständighet som enligt 1-5 §§ SRIL medför att skattereduktion inte skall medges eller skall medges med lägre belopp.

En summarisk redogörelse för reglerna finns i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 32 - Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Konkurslagen (1987:672)
3 § 13 mom. 3 st. SIL
10 och 11 §§ lagen (1993:1539) om avdrag
för underskott av näringsverksamhet (LAU)
prop. 1993/94:50 s. 268-270
Ds 1993:28 s. 290

Sammanfattning

I kapitlet behandlas civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs och ackord.

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i vare sig KL eller SIL. Genom RÅ 1955 ref. 21 har klarlagts att konkursboet inte är skattskyldigt till inkomstskatt. Skattskyldigheten i samband med konkurs kvarligger, i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Oklarhet råder om skattskyldighetens omfattning.

I 10 och 11 §§ LAU regleras rätten till underskottsavdrag i samband med konkurs och ackord utan konkurs.

Ackordsvinst utgör i allmänhet inte skattepliktig inkomst.

Avdrag medges i näringsverksamhet för ackordsförlust under förutsättning att förlusten är affärsmässigt betingad.

32.1 Konkurs

32.1.1 Allmänt

Konkursförfarandet regleras i KonkL.

Begreppet konkurs

Konkursreglerna syftar främst till att tillhandahålla en ordning för tvångsmässig betalning när flera borgenärer konkurrerar om gäldenärens tillgångar och dessa inte förslår till alla. I konkursen skall gäldenärens tillgångar säljas med undantag för, ifråga om fysiska personer, viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver, dvs. egendom som utgör gäldenärens beneficium. Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande betalningsanspråken efter visst inbördes företräde enligt förmånsrättslagen (1970:979).

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv.

Konkursutbrottet

Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart, 16 kap. 4 § KonkL, och gäldenären får sedan ett beslut om konkurs har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet, 3 kap. 1 § KonkL. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning i konkurs

Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar landets KFM. Förvaltningen i konkurs står under tillsyn av TSM.

För ytterligare information om konkursinstitutet hänvisas till RSV:s publikationer "Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord" och Handledning i skatterevision, särskilt del 7 "Företag i konkurs".

32.1.2 Konkursgäldenärens ställning

Reseförbud

I och med konkursbeslutet inträder en rad skyldigheter för gäldenären såsom upplysningsplikt, avläggande av bouppteckningsed etc. Genom konkursbeslutet inträder automatiskt ett förbud för konkursgäldenären att utan medgivande av rätten lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningsed i konkursen. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet.

Upplysningsplikt

Gäldenären har en upplysningsplikt gentemot bl.a. tingsrätten, TSM och förvaltare. Han är också skyldig att med ed bekräfta bouppteckningen. Om gäldenären undandrar sig sina skyldigheter, exempelvis skyldigheten att lämna upplysningar, kan rätten besluta om hämtning eller häktning av gäldenären.

Rådighetsförlust

Beträffande de ekonomiska effekterna av ett konkursbeslut gäller att gäldenären förlorar rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet. Han får inte ingå förbindelser som kan göras gällande i konkursen. Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom, innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen utan att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet. En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd på vanligt sätt. Han disponerar då i princip över sin lön och därmed jämställda förmåner. Om sådana inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken får förvaltaren för konkursboets räkning hos KFM begära utmätning (3 kap. 4 § KonkL).

Beträffande frågan om beskattning av inkomst under konkurs hänvisas till avsnitt 32.1.6 nedan. Såsom framgår där har fysisk person i vissa fall ansetts skattskyldig för inkomster under konkurstillståndet. Bakgrunden till detta är främst ovannämnda princip, att rådighetsförlust inte är liktydigt med övergång av äganderätten. Skattefordringar som uppkommer efter det att skattskyldig försatts i konkurs utgör inte fordran på konkursboet utan debiteras den skattskyldige (se 5 kap. 1 § KonkL).

Förbud mot näringsverksamhet

Under konkursen får gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 4 § ABL).

Skulderna finns kvar

För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär konkursen inte att han befrias från sina skulder. Borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären.

Juridiska personer

Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed även partshabilitet (jfr RÅ 1992 not. 29, se vidare Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland). För aktiebolag gäller att även om konkursen lämnar överskott skall bolaget träda i likvidation inom en månad efter det att konkursen avslutats (13 kap. 19 § ABL). Likvidationsförfarandet kan inte avslutas så att aktiebolaget består utan detta kommer att upplösas. Motsvarande gäller för ekonomiska föreningar (11 kap. 19 § EFL) och för HB (se 2 kap. 44 § HBL, Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3:e uppl. sid. 277, menar dock att bolagsmännen kan komma överens om att fortsätta med bolaget och avstå från likvidation).

32.1.3 Konkursboets juridiska status

Egendom i konkursboet

Med konkursbo (konkursmassa) förstås all den egendom som faller under förvaltningen och som tas i anspråk för att tillgodose borgenärerna. Konkursboet omfattar normalt följande egendom förutsatt att den är utmätningsbar (se 3 kap. 3 § KonkL).

- Egendom som tillhörde gäldenären vid konkursbeslutet
- Egendom som tillfaller gäldenären under konkursen
- Egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

Konkursbo är också en beteckning för det rättssubjekt representerat av förvaltaren som handhar förvaltningen av förmögenhetsmassan under konkursen.

Undantag för skälig lön

Konkursgäldenär som är fysisk person får enligt 3 kap. 4 § KonkL behålla lön som han har inestående vid konkursbeslutet eller senare förvärvar. En förutsättning är dock att den inte (efter skatteavdrag) uppenbart överstiger vad som behövs för hans och hans familjs försörjning och eventuella underhållsskyldighet.

Äganderätt

Som framgått ovan mister konkursgäldenären rådigheten över den egendom som hör till konkursboet. Konkursboet har dock ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären även om denne inte får förfoga över egendomen under konkursen.

Brott mot borgenär

Om gäldenären olovligen tillgodogör sig egendom som hör till boet kan han inte straffas för tillgreppsbrott eller förskingring, dvs. brott som riktar sig mot annans egendom. Hans illojala handlingar kan i stället vara att bedöma som brott mot borgenären.

När konkursen är avslutad äger konkursgäldenären rätt att återfå den egendom som eventuellt finns kvar.

Konkursförvaltarens för boets talan

Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Han ombesörjer att tillgångarna blir realiserade och skulderna så långt möjligt betalda. Det är konkursboet, företrätt av konkursförvaltaren, och inte gäldenären som har talerätt beträffande de tillgångar som ingår i boet som t.ex. att väcka talan såsom part i rättegång (jfr dock 3 kap. 9 § KonkL).

Konkursboets egna skulder

Konkursboet kan ådra sig egna skulder, s. k. massaskulder. Dessa skulder skall liksom konkurskostnaderna (förvaltarens arvode och ersättning för utlägg m.m.) betalas innan borgenärerna får någon utdelning. Konkursboet skall redovisa och inbetala mervärdesskatt, punktskatter, källskatter och arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs vidare. Skulder som uppkommer i samband härmed utgör massaskulder. Konkursboet skall tilldelas särskilt redovisningsnummer.

32.1.4 Konkursförvaltarens skyldigheter gentemot skattemyndigheten

32.1.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.

I KonkL regleras inte vilka skyldigheter konkursförvaltaren har enligt skatteförfattningarna. Bestämmelser härom återfinns i annan lagstiftning samt framgår av rättspraxis.

Bokförings- skyldigheten

Av 7 kap. 19 § KonkL framgår att förvaltaren är skyldig att löpande bokföra in- och utbetalningar om inte god redovisningssed kräver att bokföringen sker på något annat sätt. Därutöver har BFN utfärdat anvisningar om bokföring i konkurs (BFN U 87:10). Huruvida konkursgäldenären varit bokföringsskyldig saknar betydelse.

Uppbördsdeklara- tion och kontroll- uppgifter

Konkursförvaltare är skyldig att lämna uppbördsdeklaration och kontrolluppgifter om boet självt avlönat personal (jfr 3 kap. 4 § LSK).

Av RÅ 1988 ref. 90 framgår att ersättning till konkursgäldenär för arbete i den av konkursboet efter konkursbeslutet fortsatta rörelsen (tandläkarpraktik bedriven som enskild firma) har vid bestämmande av arbetsgivaravgift ansetts som lön.

Någon skyldighet för förvaltaren att lämna uppbördsdeklarationer eller kontrolluppgifter för tiden före konkursutbrottet kan inte anses föreligga utan denna skyldighet åvilar konkursgäldenären. Även om skyldighet inte föreligger, lämnar förvaltaren ofta kontrolluppgifter. Länsstyrelsen lämnar kontrolluppgift för belopp som utbetalas med stöd av den statliga lönegarantin.

Skatteavdrag

Om konkursboet under t.ex. fortsatt drift har personal anställd skall boet verkställa skatteavdrag på arbetstagarnas löner samt betala källskatt och arbetsgivaravgifter. Länsstyrelsen verkställer skatteavdrag på lön som utbetalas med stöd av lönegarantilagen.

32.1.4.2 Deklarationsskyldighet

Konkursbo är inte skattskyldigt vid inkomstbeskattningen och följaktligen inte heller skyldigt att avlämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skattskyldighet och deklarationsskyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster (jfr avsnitt 32.1.6.4 nedan) kan skattskyldighet föreligga även efter konkursutbrottet. Eftersom gäldenärens räkenskaper skall vara omhändertagna av konkursförvaltaren förutsätts att denne medverkar till att lämna ut erforderliga uppgifter så att gäldenären har möjlighet att fullgöra sin deklarationsskyldighet.

Mervärdesskatt och punktskatt

Konkursboet blir skattskyldigt till mervärdesskatt och punktskatter om det fortsätter att driva verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Förvaltaren skall därvid registrera konkursboet till mervärdesskatt hos skattemyndigheten. Beträffande konkursboets skattskyldighet och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt; se RSV:s Handledning för mervärdesskatt.

32.1.4.3 Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian

Enligt RÅ79 1:81 och RÅ81 1:20 äger konkursförvaltare rätt att föra

konkursgäldenärens talan i taxeringsmål, i vart fall om utgången i målet kan få betydelse för utdelningen i konkursen.

Beträffande frågan om konkursförvaltarens rätt att företräda konkursgäldenären i samband med skatterevision, se Handledning i skatterevision särskild del 7 kap. 15 (RSV 625 utg. 3). Utan hinder av sekretessen får uppgift i en revisionspromemoria lämnas till förvaltaren i den reviderades konkurs (9 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen). SKM får uppställa förbehåll som inskränker förvaltarens rätt att lämna uppgiften vidare eller utnyttja den, se 14 kap. 10 § 1 st. 3 sekretesslagen. Sådant förbehåll kan dock inte uppställas om förvaltaren är anställd vid en allmän advokatbyrå. Sekretess gäller i detta fall enligt 9 kap. 9 § 1 st. sekretesslagen.

32.1.5 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot skattemyndigheten

Fram till konkursen

För konkursgäldenären gäller vanliga bestämmelser vad gäller uppgiftsskyldighet i olika former till skattemyndigheten för affärshändelser som inträffat före konkursutbrottet.

Deklarations-skyldighet under konkurs

Fr.o.m. konkursutbrottet föreligger uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklarationen för sådana inkomster för vilka skattskyldighet föreligger. Detta gäller både fysiska och juridiska personer.

Enligt RÅ81 1:7 har en skattskyldig fysisk person som varit försatt i konkurs ansetts skyldig avlämna självdeklaration.

För aktiebolag föreligger en obligatorisk deklarationsskyldighet till dess att bolaget

avregistrerats.

**AB företräds
av styrelsen**

Under konkursen företräds bolaget som konkursgäldenär i detta avseende av bolagets styrelse och deklarationsskyldigheten under konkursen skall fullgöras av styrelsen, se 13 kap. 20 § 2 st. ABL, jfr med 4 kap. 2 § 5 LSK.

Uppfyller inte bolaget sin deklarationsskyldighet finns möjlighet att vid vite anmana styrelseledamot lämna deklaration för bolaget.

**Mervärdesskatt,
sociala avgifter
m.m.**

Vad gäller skattskyldighet till mervärdesskatt, avgiftsskyldighet m.m. föreligger skyldighet för konkursgäldenären att fullgöra denna för affärshändelser som inträffat före konkursutbrottet.

Skulle konkursgäldenären i strid med gällande bestämmelser fortsätta driva näringsverksamhet föreligger sedvanlig uppgiftsskyldighet för honom för denna verksamhet.

**Talerätt för
styrelseledamot**

Kammarrätten i Göteborg har i ett beslut 1991-03-06, målnr 1401-1403-1989, prövat frågan om talerätt för en styrelseledamot tillika verkställande direktör i ett bolag som försatts i konkurs. KR ansåg härvid talerätt föreligga vad avsåg beslut från skattemyndigheten avseende uppbörd av avgifter som bolaget skulle betala före beslutet om konkurs. Talerätt för den verkställande direktören såsom ställföreträdare för bolaget ansågs föreligga oavsett om konkursförvaltaren avstod från att träda in i processen eller ej.

**32.1.6 Skattskyldighet till
inkomstskatt vid konkurs**

32.1.6.1 Allmänt

Fram till dagen för konkursutbrottet är konkursgäldenären skattskyldig för sina inkomster på vanligt sätt. Skyldighet att avlämna självdeklaration föreligger således normalt även för det beskattningsår varunder konkursen inträffat.

Vem är skattskyldig?

Frågan om konkursboet eller konkursgäldenären är skattskyldig för den inkomst som förvärfvas under den tid konkurstillståndet varar eller om inkomsten eventuellt är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärfvas såväl av konkursboet som av gäldenären. Inkomst kan uppkomma exempelvis genom att gäldenärens tillgångar avyttras med vinst, genom att boet fortsätter en av gäldenären bedriven rörelse eller genom att boet förvaltar fastigheter och värdepapper i syfte att avvakta gynnsammare försäljningsmöjligheter.

32.1.6.2 Konkursboets skattskyldighet

Frågan om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med ledning av rättspraxis.

Före år 1955 fanns i praxis inte någon enhetlig linje vad gällde skattskyldigheten. Konkursboet hade ansetts skattskyldigt för inkomst av skogsförsäljning (RÅ 1929 ref. 102, RÅ 1931 Fi 1367). Konkursgäldenär hade ansetts skattskyldig för inkomst av tjänst (RÅ 1936 Fi 97) och garantibelopp av fastighet (RÅ 1922 ref. 50). I RÅ 1941 ref. 56 ansågs konkursgäldenären inte skattskyldig för inkomst av kapital. Konkursboets skattskyldighet prövades inte.

Enligt uttalande i RÅ 1941 ref. 56 ansågs

principen för fördelningen av skattskyldigheten vara skatt efter förmåga. Gäldenären skulle endast beskattas för sådan inkomst han fick behålla för sina levnadskostnader men konkursboet för samtliga övriga inkomster. Undantag skulle göras i de fall ett särskilt skattesubjekt utpekats i lag.

Avgörande plenumutslag

I RÅ 1955 ref. 21 undanröjde RR på talan av ett konkursbo dess taxering för inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapital (ränta och utdelning) och reavinst (försäljning av fastighet) "enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo". Utslaget, som avgjordes i plenum, dikterades av en knapp majoritet, vilken inte gav någon motivering för sin ståndpunkt. Utförliga motiveringar gavs däremot av flera av dem, som ville beskatta konkursboet, helt eller med undantag för reavinst. Majoritetens uppfattning kan motiveras med, att skattskyldigheten åligger den som äger en förvärvskälla, medan konkursboet endast förvaltar gäldenärens tillgångar. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar, att konkursbo inte är skattskyldigt för någon inkomst (se t.ex. RN 1956 nr 1:10, RÅ76 ref. 170 och RÅ81 1:7). Detta gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten hänförs till.

I RÅ 1955 ref. 21 tog RR inte ställning till en eventuell beskattning av gäldenären för de inkomster som kom under domstolens prövning. Domstolen uttalade sig inte om gäldenärens beskattning.

32.1.6.3 Betydelsen av att konkursboet inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt

I en konkurs måste man skilja mellan fordringar som riktar sig mot konkursgäldenären och sådana som avser konkursboet. De förra kallas

konkursfordringar och de senare massafordringar. Utdelning till konkursborgenärer äger rum först sedan massafordringarna och konkurskostnader (exempelvis förvaltararvode och tillsynsavgift) betalats.

Konkursfordran

En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande med konkursgäldenären. Fordran skall i princip ha uppkommit före konkursen men behöver inte ha förfallit till betalning (5 kap. 1 § KonkL).

Massafordran

En massafordran uppkommer efter konkursbeslutet och riktar sig mot konkursboet som sådant. Angående utförligare kommentar kring frågan konkursfordran/massafordran och när skattefordran anses ha uppkommit, se RSV:s Handledning i skatterevision särskild del 7 och RSV:s bok "Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord".

I de fall konkursboet anses skattskyldigt (t. ex. för mervärdesskatt) skall skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas men före konkursens slut, göras gällande som massafordringar. Detsamma gäller källskatt och arbetsgivaravgifter.

Skattefordringar avseende inkomst- skatt efter kon- kursbeslut

Anses däremot konkursgäldenären skattskyldig kan skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas inte göras gällande i konkursen. Det allmänna är hänvisat till att söka gäldenären personligen. Preliminär skatt på lön m.m. tas ut även under tiden löntagaren är försatt i konkurs (se 7 kap. 4 och 15 §§ Utsökningsbalken jfr med 3 kap. 3 § 1 st. KonkL).

När det gäller AB så är dessa upplösta om konkursen avslutas utan överskott (13 kap. 19 § ABL). I sådant fall är fordringen utan värde. Om konkursen avslutas med överskott skall bolaget träda i likvidation (13 kap. 19 § ABL). Fordringen kan då göras gällande under likvidationen. När likvidatorerna framlagt slutredovisning är bolaget upplöst (13 kap. 15 § ABL, se dock 13 kap. 16 § ABL). Om ny tillgång yppas, t.ex. restituerad skatt, efter det att konkursen avslutats skall efterutdelning ske. Även för handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar och stiftelser gäller i princip samma regler.

32.1.6.4 Konkursgäldenärens skattskyldighet

Några särbestämmelser angående skattskyldighet för konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart.

Skattskyldighet enligt KL och SIL

Av 53 § KL och 6 § SIL framgår att fysiska och juridiska personer i princip är skattskyldiga för all inkomst. Begränsningar i skattskyldigheten för konkursgäldenär finns inte enligt KL och SIL.

Vägledning i frågan om skattskyldighet får hämtas i rättspraxis. Genom RÅ 1955 ref. 21 klargjordes att konkursbo inte är skattskyldigt.

Praxis före 1955

Av avsnitt 32.1.6.2 framgår att praxis före 1955 var oklar. Ibland beskattades konkursgäldenären - exempelvis för inkomst av tjänst och garantibelopp för fastighet - och ibland beskattades konkursboet.

Rättsfall som i tiden ligger före 1955 bör tolkas med försiktighet med hänsyn till den ändring i praxis som skedde genom RÅ 1955 ref. 21.

Praxis efter 1955

När det gäller rättspraxis efter 1955 finns regeringsrättsavgöranden som klargör skattskyldighetens omfattning i vissa inkomstslag. I andra inkomstslag finns ingen klargörande rättspraxis.

Bland annat har konkursgäldenären beskattats för reavinst för fastighet som konkursboet avyttrat (RÅ82 1:5). Den omständigheten att konkursgäldenären inte ägt förfoga över inkomsten från försäljningen utan denna tillfallit konkursboet har inte tillmätts någon betydelse. Det skatteförmågeresonemang som diskuterades i tidigare praxis, (jfr RÅ 1941 ref. 56) har således övergetts i RR:s senare praxis. Den skattefordran som uppstår kan dock inte göras gällande i konkursen (se avsnitt 32.1.6.3).

Frågeställningar kring skattskyldighetens omfattning är utförligt diskuterade i SST 1984 s. 420-440 och s. 673-685. Därutöver finns bl.a. en år 1969 upprättad departementsstencil (Fi 1969:13) som innehöll förslag beträffande skattskyldigheten i konkurs. Förslaget genomfördes inte. Utredningens sammanfattning av rättsläget byggde inte på någon rättspraxis i Regeringsrätten efter 1955 och är därför endast delvis i överensstämmelse med nu gällande rätt.

1990 års skattereform innehåller inte några klarlägganden beträffande skattskyldighetens omfattning. Den fortsatta framställningen görs därför först utifrån KL:s och SIL:s tidigare utformning och den rättspraxis som finns. Sedan kommenteras i vilken omfattning den genom skattereformen ändrade systematiken i KL och SIL kan påverka den skattemässiga bedömningen.

Inkomst av rörelse och jordbruks- fastighet

I RÅ1976 ref. 170 beskattades konkursgäldenären för fordringar som uppkommit i hans rörelse före konkursutbrottet och som fakturerats av konkursförvaltaren.

RR yttrade bl.a.

"De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av regeringsrättens avgörande i plenum RÅ 1955 ref. 21 åligger skattskyldighet för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenär inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har

uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att inte L skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dessa fordringar".

I RÅ79 1:81 beskattades konkursgäldenären för medel som avsatts till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. men som inte tagits i anspråk inom föreskriven tid. Medlen återfördes till beskattning hos konkursgäldenären oberoende av att han var försatt i konkurs när återföringen skulle ske.

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva verksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL. Om gäldenären trots detta förbud skulle driva näringsverksamhet vid sidan av konkursboet är han skattskyldig för inkomsten. Detta gäller även för det fall att gäldenären bedriver verksamhet vid sidan av konkursboet genom bulvan.

I RÅ 1991 not. 246, som gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av fastighet, anförde RR följande vad gäller beskattning av jordbruksinkomster.

"...Vid sådant förhållande uppkommer fråga om S kan medges avdrag för skillnaden mellan det bokförda värdet av inventarier den 31 december 1983, 220 000 kr, och köpeskillingen för dem, 25 000 kr. Vad som inflyter vid försäljning av lösa inventarier i jordbruk räknas som intäkt av jordbruksfastighet. Den aktuella försäljningen har skett

genom konkursboets försorg. S kan inte anses skattskyldig för försäljningsintäkten. Han är därför inte berättigad till avdrag för den förlust som kan ha uppkommit genom försäljningen av inventarierna."

Rättsfallet talar för att intäkter p.g.a. konkursboets försäljning av tillgångar i jordbruk/rörelse som räknas som intäkt av jordbruksfastighet/rörelse inte skall beskattas.

Inkomst av annan fastighet

RR har inte i något fall haft att ta ställning till om konkursgäldenären är skattskyldig för inkomst av annan fastighet. Däremot har RR slagit fast att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) upptas till beskattning hos fastighetens ägare, även om denne är försatt i konkurs. Äganderätten övergår inte i samband med konkursen (RÅ 1922 ref. 50, RÅ 1966 Fi 320). Skattskyldig till fastighetsskatt är, med något undantag, ägaren till fastigheten. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst beskattas i sin helhet hos konkursgäldenären, även om viss del av lönen betalas in till konkursboet. RR:s dom RÅ 1970 Fi 248 avsåg en person som försattes i konkurs i april 1963. Vid 1964 års taxering beskattades han för den inkomst av tjänst som han hade uppburit under hela år 1963, dvs. även efter det han hade försatts i konkurs. Han fick inte avdrag för ett belopp som arbetsgivaren hade levererat in till konkursförvaltaren för att fördelas mellan konkursborgenärerna. Se även RÅ 1936 Fi 97 och RÅ 1971 Fi 728.

**Inkomst av tillfälligt förvärvs-
verksamhet**

Konkursgäldenär har enligt RÅ82 1:5 ansetts skattskyldig för reavinst vid försäljning av fastighet under konkursen.

I sitt överklagande till KR anförde den skattskyldiga att hon inte skulle beskattas för reavinsten, eftersom hon inte kunnat förfoga över den fastighetsdel försäljningen avsåg. Detta berodde på att andelen ingått i hennes konkursbo och att konkursboet tillgodogjort sig hela köpeskillingen. RR tog upp reavinsten till beskattning. Ett regeringsråd anförde i sin utvecklade talan bl.a.

"Om försäljningen har skett före konkursen men köpeskillingen har erlagts under konkursen bör någon tvekan inte kunna råda om att gäldenären är skattskyldig (jfr RÅ 1976 ref. 170). Detsamma får anses gälla om försäljningen har skett och köpeskillingen har erlagts under konkursen. Vad en konkursgäldenär förvärvat genom eget arbete under konkursen är sålunda skattepliktig inkomst för honom, även om inkomsten helt eller delvis tillkommer konkursboet enligt bestämmelserna i 27 § andra stycket konkurslagen. Anledning saknas att behandla inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på annat sätt".

Utgången i RÅ82 1:5 har bekräftats i RÅ 1991 not. 246 där RR ansåg skattskyldighet föreligga för reavinst på fastighet, som avyttrats efter konkurstillfället.

Inkomst av kapital

I RÅ 1941 ref. 56 beskattades konkursgäldenär inte för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet. Rättsfall som i tiden ligger före 1955 bör inte tolkas som om konkursgäldenären aldrig skulle kunna beskattas för avkastning på kapital som ingår i konkursboet. Frågeställningen är belyst i tidigare nämnda artikel i SST. Av artikeln framgår att sådan skattskyldighet torde kunna föreligga i vissa fall, vilket också framgår av underrättsdomar.

Skattereformen

1990 års skattereform innehåller som tidigare sagts inga klargörande regler när det gäller skattskyldigheten för konkursgäldenären.

De sex tidigare inkomstslagen är nu tre. Inkomst av tjänst har redan tidigare beskattats hos konkursgäldenären. Skattereformen innebär i denna del ingen förändring. Av praxisgenomgången framgår att osäkerhet råder vad gäller skattskyldighet för konkursgäldenär i fråga om inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet och kapital medan skattskyldighet ansetts föreligga för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Denna osäkerhet har inte skingrats genom att dessa inkomstslag nu slagits samman till två, inkomst av näringsverksamhet och kapital. Det kan dock nämnas att den omständigheten att reavinster som tidigare beskattats som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet numera hänförs till inkomstslaget kapital inte torde innebära att tidigare praxis satts ur spel när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för konkursgäldenären. Dessa bör alltså vara skattepliktiga för konkursgäldenären. Inte heller torde införandet av det nya inkomstslaget, inkomst av näringsverksamhet, i sig innebära någon förändring beträffande

bedömningen såvitt avser de tidigare inkomstslagen, inkomst av rörelse och jordbruksfastighet.

32.1.7 Räkenskapsårets längd

Om konkursgäldenär driver näringsverksamhet vid konkurs kommer verksamheten att ingå i konkursboet. Det är oklart om konkursgäldenärens räkenskaper kan avslutas per konkursdatum. BFL reglerar inte denna fråga. För tid före konkursutbrottet åligger bokföringsskyldigheten konkursgäldenären och han är även fullt ut skattskyldig för denna tid. Efter konkursbeslutet omhändertas gäldenärens bokföring, varefter verksamhetens förvaltning skall handhas av konkursförvaltaren och förvaltaren är skyldig att föra räkenskaper över boets förvaltning (7 kap. 19 § KonKL). Skattskyldighetens omfattning för konkursgäldenären under denna tid är oklar.

Det synes lämpligt om konkursgäldenärens räkenskaper avslutas per konkursdagen. För inkomster som kan föranleda skattskyldighet efter denna tidpunkt får konkursgäldenären inhämta uppgifter från konkursförvaltaren. Det måste dock anmärkas att gäldenärens redovisningsskyldighet inte upphör i och med konkursutbrottet och konkursgäldenärens räkenskapsår berörs i princip inte av konkursutbrottet. Om t.ex. gäldenären i strid mot gällande bestämmelser driver rörelse, trots konkurstillståndet, skall denna rörelse redovisas på vanligt sätt.

32.1.8 Av- eller nedskrivning av fordran vid konkurs

Låneförbud

Reglerna om nedskrivning av lån i fåmansföretag (32 § anv. p. 14 st. 7 KL) avser dels lån som upptagits före låneförbudets ikraftträdande (juni 1973), dels lån där dispens medgetts enligt 12 kap. 8 § ABL.

Bestämmelsen är tillämplig även på de fall då nedskrivning av fordran hos bolaget skett i enlighet med god redovisningssed (jfr 16 § BFL) men fordran fortfarande kvarstår gentemot låntagaren.

I samband med konkurs kan förekomma att konkursförvaltaren skriver ned eller avskriver bolagets fordran på företagsledaren på grund av dennes bristande betalningsförmåga. Fråga huruvida detta medför beskattningskonsekvenser för företagsledaren har varit föremål för RR:s bedömning. I RÅ79 1:96 ansågs huvuddelägare inte skattskyldig för nedskrivning av fordran på honom, vilket hade skett efter konkursutbrottet.

Detta ställningstagande kan leda till vissa olikheter vid beskattningen. När ett företag, på grund av företagsledarens bristande betalningsförmåga, skriver ned fordran med hänsyn till god redovisningssed föranleder detta beskattning enligt 32 § anv. p. 14 st. 7 KL. Om bolaget däremot underlåter nedskrivning, i strid mot god redovisningssed, och senare försätts i konkurs, varvid det konstateras att fordrans verkliga värde understiger det nominella, utlöser detta inte någon beskattning.

Denna olikformighet bekräftas i rättsfallen RÅ 1987 not. 176 och 177 där delägaren inte beskattades trots att fordran tagits upp till 0 kr i konkursbouppteckningen.

32.1.9 Behandlingen av fonder vid

konkurs

Beträffande medel som är avsatta till skilda slag av fonder uppkommer olika frågor i samband med konkurs. Fonderna kan delas in i två olika kategorier.

1. Lag (1990:663) om ersättningsfonder, lag (1993:1538) om periodiseringsfonder och lag (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv.

Enligt var och en av dessa lagar skall fond respektive reserv återföras till beskattning om "beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs". Detta torde innebära att återfört belopp utgör intäkt för konkursgäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats (jfr uttalande i prop. 1980/81:68, del A, s. 229, angående den numera upphävda lagen (1981:296) om eldsvådefonder som innehöll samma reglering).

2. Lag om särskild fartygsfond (1954:40), Nyanskaffningsfond (1967:96), Fond för återanskaffning av fastighet (1967:752), Allmän investeringsreserv (1979:610).

För dessa fonder, varav de tre förstnämnda skulle återföras till beskattning senast vid 1997 års taxering, uttalas i lagtexten inte något om hur avsättningarna skall behandlas i en konkurssituation.

Beträffande lag om särskild fartygsfond gäller enligt 6 § 2 st. att fondmedel, som inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättning erhållits, skall återföras till beskattning. Enligt RÅ79 1:81 har beskattning enligt detta lagrum skett trots att den skattskyldige vid tidpunkten för återföring var försatt i konkurs. Motsvarande tillämpning torde gälla övriga fonder med liknande återföringsregler.

Även resultatutjämningsfond har återförts till beskattning efter det att den skattskyldige försatts i konkurs och beskattats hos denne (KR:s i Stockholm dom 1992-02-05, målnr. 2289-1988).

32.1.10 Underskottsavdrag vid konkurs

Med hänsyn till att det oftast är en annan person än konkursgäldenären som helt eller delvis får bära förlusten, har lagstiftaren (jfr prop. 1960:30 s. 90 ff) inte ansett det vara försvarligt att i konkursfallen medge avdrag för förlusten. I och för sig skulle den skattskyldige kunna tänkas medges avdrag för förlusten i den mån han kan visa att denna burits av honom. En sådan lösning ansågs emellertid innebära en betydande komplikation av bestämmelserna. Avdrag medges endast om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har erhållit full betalning.

Enligt 3 § 3 st. FAL bortföll rätten till förlustavdrag om den skattskyldige försatts i konkurs. Bestämmelsen i 3 § 3 st. FAL ersattes fr.o.m. 1992 års taxering av en bestämmelse i 26 § anv. p. 1 KL. Enligt denna hade skattskyldig som var försatt i konkurs inte rätt till avdrag för underskott. 26 § KL med anvisningar upphörde att gälla fr.o.m. den 1 januari 1994 och ersattes av 10 § LAU.

Underskott av näringsverksamhet

Enligt 10 § LAU gäller följande. Avdrag medges inte för underskott av näringsverksamhet som uppkommit under konkursen eller tidigare. Detta innebär att underskottet inte heller får rullas framåt utan rätten till avdrag för underskott som uppkommer före eller under den tid konkursen pågår går helt förlorad. Avdragsförbudet avser underskott i samtliga förvärvskällor den skattskyldige har i inkomstslaget näringsverksamhet. Endast om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har erhållit *full*

betalning kvarstår rätten till underskottsavdrag. Om konkursen läggs ned p.g.a. att förlikning eller ackord i konkursen har åstadkommit medges således inte något avdrag. I här berört hänseende innebär reglerna inte någon ändring jämfört med de tidigare reglerna i 26 § anv. p. 1 KL.

Underskott av kapital

För underskott av kapital finns ingen avdragsbegränsning vid konkurs.

Handelsbolagsdelägare

Om ett handelsbolag försätts i konkurs, innebär detta i sig inte några begränsningar i bolagsmännens rätt till avdrag för underskott som uppkommit i bolaget. Skälet härtill är att så länge bolagsdelägaren är solvent, kan borgenärerna göra gällande hans personliga ansvar för handelsbolagets förbindelser (jfr 2 kap. 20 § HBL). Bolagsdelägaren får då bära sin andel av bolagets förlust. Med hänsyn härtill har det inte ansetts föreligga anledning vägra skattskyldig, som själv inte är i konkurs, förlustavdrag, därför att ett handelsbolag, vari han är delägare, försatts i konkurs. Om bolagsmännen saknar betalningsförmåga begärs dock dessa många gånger inte i konkurs. För att rätten till framtida underskottsavdrag skall bortfalla krävs dock, att bolagsmännen försätts i personlig konkurs. Det kan samtidigt vara nödvändigt att initiera åtgärder enligt 2 kap. 20 § HBL mot bolagsman i handelsbolag eller komplementär i kommanditbolag beträffande avskrivna men ännu ej preskriberade skatte- och avgiftsskulder. Justitiekanslern har i beslut 1989-05-19 (dnr 945-88-21, RIC 24/89) motsatt sig att KFM försatt delägaren i personlig konkurs för att förhindra ett utnyttjande av förlustavdraget.

Vissa delägare i kommanditbolag och handelsbolag

För delägare som är juridiska personer (förutom dödsbon) gäller följande. En kommanditdelägarers avdragsrätt för underskott i bolaget begränsas av vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. För delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser begränsas avdragsrätten till högst det belopp han ansvarar för. Överskjutande underskott får sparas och dras av mot framtida överskott i bolaget. Se 18 § 3 st. KL och 2 § 1 mom. 5 st. SIL, se vidare avsnitt 20.3.4.

Avdragsförbudet vid delägarers konkurs gäller även i dessa fall.

I RÅ 1968 ref. 60 prövades frågan om det vid frivillig avveckling av rörelse (s.k. underhandskonkurs) förelåg hinder att åtnjuta förlustavdrag. KR yttrade i sitt utslag bl.a. följande.

"Av utredningen i målet framgår att, sedan Å den 31 augusti 1961 inställt betalningarna, hans tillgångar realiserats och influtna belopp utdelats till borgenärerna efter principiellt samma normer som i konkurs, samt att borgenärernas fordringar kvarstår till den del de icke erhållit betalning genom nämnda utdelning. Enär vid angivna förhållanden Å icke kan anses ha erhållit ackord utan konkurs samt Å icke försatts i konkurs, kan hinder jämligt 3 § sagda KF att erhålla förlustavdrag icke anses föreligga."

RR gjorde inte ändring i KR:s utslag (jfr RÅ 1968 Fi 1773).

32.1.11 Rörelsekostnader som avser tid före konkursen

Resultatet fram till konkursutbrottet beräknas på vanligt sätt. De driftkostnader som rätteligen skall ingå i resultatet för konkursåret går inte att erhålla avdrag för under senare år. I RÅ85 1:26 berördes denna fråga. Omständigheterna i rättsfallet var följande.

N bedrev rörelse i enskild firma fram till oktober 1975, då han försattes i konkurs. Konkursen avslutades i januari 1977. I självdeklaration för taxeringsåret 1976 redovisades rörelseresultatet med noll, utan bifogande av årsbokslut. Av konkurshandlingarna framgick att skulderna i rörelsen vida överstigit tillgångarna. Om bokslut hade upprättats för räkenskapsåret 1975 måste det därför antas att för rörelsen skulle ha redovisats en förlust och balanserade driftkostnadsskulder.

Vid 1977 års taxering redovisade N inkomst av bl.a. tjänst och kapital. Från inkomsten av kapital yrkade han avdrag bl. a. för en ränteutgift som han erlagt under 1976, men som avsåg upplupen ränta per november 1975 på en checkkredit som använts i rörelsen.

RR fann att ifrågavarande ränteutgift avsåg en driftkostnadsskuld i rörelsen. Vid sådant förhållande kunde inte, med tillämpning av kontantprincipen, avdrag för beloppet medges i inkomstslaget kapital. Med hänsyn till bestämmelserna i 3 § 3 st. FAL kunde inte heller avdrag medges för förlust som hade uppkommit under konkursen eller tidigare.

N yrkade vidare avdrag för under år 1976 erlagd betalning för anställdas källskatter. Dessa hade innehållits genom löneavdrag för löneperioden september - oktober 1975. RR fann, i enlighet med vad som anfördes i fråga om räntebetalningen, att avdrag inte kunde medges för betalning av skuld som hänförde sig till källskatter för år 1975 och som ingick i förlusten för detta år.

32.1.12 Förlust på konkursaktier

Enligt bestämmelserna i 24 § 2 mom. 1 st. SIL anses avyttring av ett finansiellt instrument som givits ut av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening föreligga om det företag som givit ut instrumentet försätts i konkurs. Se vidare avsnitt 6.6.2.1.

32.1.13 Mervärdesskatt

Vid konkurs inträder vissa specialregler avseende mervärdesskatt. De innebär att konkursgäldenärens mervärdesskatteredovisning skall avslutas. Om konkursboet driver verksamheten vidare, blir det skattskyldigt enligt ML.

Konkursgäldenären har således att lämna mervärdesskattedeklaration för alla transaktioner fram till konkursutbrottet, medan konkursboet är deklarationsskyldigt för de affärshändelser som inträffar fr.o.m. konkursutbrottet.

För ytterligare information se RSV:s Handledning för mervärdesskatt.

32.2 Ackord

32.2.1 Allmänt

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgårelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen, varvid särskild överens-kommelse träffas beträffande betalningstiden. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Inte sällan föregås en ackordsansökan av en betalningsinställelse.

Ackord förekommer i två former,

underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL., och utom konkurs. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken rörelsen överlåts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

För ytterligare information om ackordsförfarandet hänvisas till RSV:s publikation "Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord".

Inkomstskattefrågor i samband med ackord har diskuterats utförligt i SST 1992 s. 342-383.

32.2.2 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord

Vid ackord utan konkurs finns endast ett tänkbart skattesubjekt, ackordsgäldenären. Någon ny förvaltningsform som t.ex. konkursbo uppstår inte.

Ackordsvinst

Redan i rättsfallen RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1929 Fi 2032 fastslogs att ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären gör genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, inte är skattepliktig.

Vid konstaterad betalningsoförmåga

Som allmän förutsättning för skattefrihet gäller att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd. Tillfällig betalningsoförmåga räcker inte (jfr RN 1960 4:4 och RN 1962 4:5). Det ankommer på ackordsgäldenären att visa att denne varit på obestånd (se KR:s i Gbg dom den 25 augusti 1999, mål nr 459-1997).

Skattefriheten förutsätter inte att ackordet tillkommit efter offentlig ackordsförhandling. I RÅ 1963 ref. 48 ansåg RR skattefrihet föreligga efter uppgörelse med enstaka borgenärer.

Ackordskostnader

De kostnader som gäldenären förorsakas med anledning av ackordets genomförande utgör inte avdragsgill kostnad (RÅ 1937 Fi 33).

Vad gäller borgenärskostnader i samband med t.ex. offentligt ackord torde avdragsrätt föreligga i inkomstslaget näringsverksamhet.

32.2.3 Avdrag för ackordsförlust

Frågan om borgenär får avdrag för den ackordsförlust som denne gör när fordringen bortfaller har fram t.o.m. 1998 års taxering bedömts enligt vanliga regler beträffande drift- eller kapitalförlust i 20 § anv.p. 5 KL.

Från och med 1999 års taxering har kapitalförlustbegreppet tagits bort ur lagtexten och 20 § anv.p. 5 KL har upphört att gälla. I stället har en reglering införts i 23 § anv.p. 1 fjärde stycket KL beträffande kostnader i näringsverksamhet. I nämnda stycke stadgas såvitt här är ifråga följande.

"Till kostnad i näringsverksamhet hänförs vidare, utöver förluster som

avses i punkt 33, andra förluster som har uppkommit i verksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger".

Eftersom något vederlag inte erhålles vid ackord så är den fordran som efterskänks genom ackordet, enligt RSV:s bedömning, inte att anses som avyttrad. Därmed skall bedömningen av avdragsrätten för ackordsförlusten inte ske enligt punkt 33 i anv. till 23 § KL. För att ackordsförlusten skall vara avdragsgill i näringsverksamheten krävs att förlusten har "uppkommit i verksamheten" och att särskilda skäl mot avdragsrätt inte föreligger.

I specialmotiveringen till 23 § anv. p. 1 fjärde st. KL (prop. 1996/97:154, s. 56-57) uttalas bl.a. följande.

"I anvisningspunkten har införts ett nytt fjärde stycke som behandlar förluster som uppkommit i en näringsverksamhet. Bestämmelsen är en följd av att kapitalförlustbegreppet avskaffas. Finns det särskilda bestämmelser såsom för reaförluster och för underskott av näringsverksamhet gäller naturligtvis dessa regler.

I första meningen sägs att till kostnad i näringsverksamhet hänförs förluster som har uppkommit i verksamheten om inte annat följer av punkt 33 eller särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Samtliga förluster som är avdragsgilla enligt gällande rätt, eftersom de är att betrakta som normala för verksamheten eller därför att de omfattas av inskränkningar av kapitalförlustbegreppet i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL, omfattas också av den föreslagna bestämmelsen.- - -

Genom att det inte - som i nuvarande regel om kapitalförluster - ställs något krav på att förlusten skall vara normal för verksamheten innebär bestämmelsen formellt sett en utvidgning av avdragsrätten för förluster. I praktiken är det dock fråga om en högst begränsad utvidgning. - - -

I första meningen anges att avdrag för en förlust inte skall medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Inskränkningen har gjorts för att undvika att regeln ges en tolkning som medför att avdrag medges för förluster som inte har något naturligt samband med driften av ett företag och som en seriös företagare eller ett seriöst företag inte heller har anledning att räkna med i planeringen av driften".

Liksom hittills kan avdrag för ackordsförluster avseende kundfordringar o.d. medges. Avdrag erhålls oberoende av att motsvarande ackordsvinst hos gäldenären inte är skattepliktig. Huruvida avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet utvidgats till att i något fall avse även ackordsförluster på fordringar som avser utlåning får bedömas utifrån om förlusten har "uppkommit i verksamheten" och att särskilda skäl mot avdragsrätt inte föreligger. Se även avsnitt 12.11.

En ackordsförlust i inkomstslaget kapital torde däremot aldrig vara avdragsgill eftersom någon avyttring av fordringen inte anses ha skett.

Till och med 1983 års taxering fanns i 29 § anv. p. 10 st. 2 KL en bestämmelse om avdrag för förlust på fordran vid ackord. Enligt denna bestämmelse gällde, att om det mellan borgenär och gäldenär rådde sådan intressegemenskap som avsågs i anvisningarna till 43 § KL i dess äldre

lydelse, och det kunde antas, att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, skulle avdragsrätten för förlusten bedömas enligt reglerna för koncernbidrag. Ett sådant förhållande kunde anses föreligga, om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte gjort motsvarande nedskrivning av sina fordringar eller gäldenären uppenbarligen inte var på obestånd. Av förarbetena till den ändrade lagstiftningen, varigenom bestämmelserna om kapitalförlust samlades i 20 § anv. p. 5 KL, framgår att någon egentlig ändring av denna regel inte åsyftats. Även utan en uttrycklig lagregel torde det vara klart att en förlust, som uppkommit genom att ackord beviljats ett dotterbolag eller ett annat närstående bolag, inte utgör avdragsgill omkostnad om den har sin grund i intressegemenskapen, se t.ex. RÅ 1976 Aa 47 och RÅ 1990 not. 193.

Av RÅ 1987 not. 439 framgår att avdragsrätt föreligger för ackordsförlust mellan närstående bolag om ackordet är affärsmässigt betingat. I det aktuella fallet, där fråga var om varufordringar som skrevs bort genom underhandsackord, var gäldenärens ställning svag och någon utdelning vid likvidation kunde inte påräknas. Det saknades vidare grund för antagande att dotterbolagets obestånd uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt haft sin grund i intressegemenskapen (jfr RÅ85 1:86 och RÅ 1986 ref. 104 angående förlust på aktier).

32.2.4 Underskottsavdrag vid ackord

När skulder faller bort genom ackord innebär detta att motsvarande kostnader och förluster inte bärs av den skattskyldige utan av ackordsgivaren. I stället för att göra ackordsvinsten skattepliktig har lagstiftaren valt att på visst sätt begränsa rätten till avdrag för underskott i de fall ackord medgivits (se prop. 1960:30, sid. 91-92).

Nu gällande bestämmelser finns i LAU. I 1 § LAU stadgas att underskott som uppkommit i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet ett år medges avdrag för i förvärvskällan närmast följande beskattningsår om inte annat följer av LAU. I 11 § LAU finns en bestämmelse som begränsar rätten till avdrag för underskott och som lyder enligt följande.

"Har en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen".

LAU gäller endast underskott av näringsverksamhet och inte för de fall ackord medgetts för skulder som är hänförliga till inkomstlagen kapital och tjänst.

Storleken av en förvärvskällas underskott, som kommer att ingå som en post vid beräkningen av förvärvskällans inkomst närmast följande beskattningsår, skall beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som det uppkommit (se prop. 1989/90:110, sid. 546 och 588).

Av RR:s dom den 14 december 1999 (mål nr 497-1998) framgår att ackordsårets utrullade underskott skall fastställas utan hänsyn till ackordet. I stället skall ackordet påverka avdragsrätten för det inrullade underskottet året efter ackordsåret. Ett medgivet ackord påverkar inte avdragsrätten för ackordsårets inrullade underskott. Det påverkar inte heller underskott som uppkommer under år efter ackordsåret och detta oavsett ackordet skulle vara större än ackordsårets utrullade underskott.

Exempel

Antag att skulder år 1 bortfallit med 100 på grund av ackord. Vid taxeringen för år 1 beräknas och fastställs underskottet - opåverkat av ackordet - till 200 (utrullat underskott). Det inrullade underskottet år 2 utgör därmed 200. Vid taxeringen för år 2 begränsas det inrullade underskottet med 100 (det år 1 medgivna ackordet).

Det har ingen betydelse om de skulder som fallit bort genom ackordet påverkat resultatet utan underskottet reduceras med ackordsbeloppet.

Beträffande när handelsbolag erhållit ackord, se avsnitt 20.3.3.2 (fysiska personer och dödsbon) och 20.3.4 (juridiska personer).

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 33 - Övriga skatter och avgifter

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

33.1 Särskild löneskatt på pensionskostnader

Lag (1991:687) om särskild löneskatt på
pensionskostnader
Förordningen (1991:704) om fastställande av
särskild löneskatt på statens pensionskostnader

23 § anv. p. 23 KL
prop. 1989/90:110
prop. 1990/91:54
prop. 1990/91:166 s. 43B56, 65B69, 72B74 och
100B101, SkU29
prop. 1991/92:60, SkU10
prop. 1991/92:43
prop. 1992/93:187
prop. 1993/94:50
prop. 1994/95:25
prop. 1994/95:91
prop. 1994/95:122
prop. 1995/96:168
prop. 1995/96:231
prop. 1996/97:12
prop. 1997/98:146
prop. 1997/98:151
prop. 1998/99:16

Sammanfattning

Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP)
påförs med 24,26 % på kostnaden för utfäst
tjänstepension till anställda (SLP-A) och på fysiska
personers och dödsboms pensionsavgifter i

inkomstslaget näringsverksamhet (SLP-E).

33.1.1 Allmänt

De pensionskostnader som SLP är tillämplig på kan delas in i två huvudgrupper.

**Särskild
löneskatt
på utfäst
tjänstepension
= SLP-A**

Den som utfäst en tjänstepension skall för 1999 betala SLP med 24,26 % på kostnaden för pensionsutfästelsen. Detta innebär att SLP skall betalas av arbetsgivare för alla pensionsutbetalningar och pensionskostnader utan hänsyn till om avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1997/98:146 s. 50). Skattesatsen gäller alla skattskyldiga oavsett företagsform. Den jämkas inte efter räkenskapsårets längd.

Om det är ett handels- eller kommanditbolag eller europeisk ekonomisk intressegruppering, EEIG, som utfäst tjänstepensionen är det numera företaget och inte delägarna som är skattskyldigt till särskild löneskatt för företagets utfästelser.

Även staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter samt försäkringskassor är skattskyldiga till SLP och skall erlagga SLP på sina pensionskostnader. För statens del fastställs och redovisas SLP i särskild ordning genom Riksförsäkringsverket.

Utländska juridiska personer som varken är hemmahörande i Sverige eller har fast driftställe i Sverige omfattas inte av bestämmelserna i SLPL (se avsnitt 33.1.2).

Det bör observeras, att även om avsättningar till en vinstandelsstiftelse i vissa fall sker med underliggande syfte att bidra till den anställdes pensionering, skall avsättningar till sådan stiftelse inte beläggas med SLP utan med särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (1 § p. 6 SLFL). Jfr avsnitt 33.1.2.

Eftersom pensionskostnader för utfäst

tjänstepension i normalfallet avser anställda eller f.d. anställda används här beteckningen SLP-A.

**Särskild löneskatt
på avdrag för
egen P-försäk-
ringsavgift i
näringsverksamhet
= SLP-E**

Fysiska personer eller dödsbon som medges avdrag för avgift för egen pensionsförsäkring eller inbetalning på eget pensionssparkonto i inkomstslaget näringsverksamhet är skattskyldiga till SLP och skall erlagga SLP med 24,26 % på avgiften. Eftersom berörda pensionskostnader avser näringsidkare används här beteckningen SLP-E.

SLPL är inte tillämplig på pensionsavgifter som dras av som allmänt avdrag. Avgifterna kan ju i sådant fall sägas vara betalda med medel som vid intjänandet belagts med arbetsgivaravgifter, egenavgifter eller, i vissa fall, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF).

Efter dispens (46 § anv. p. 6 KL) kan avdrag för pensionsförsäkringspremier eller inbetalningar på eget pensionssparkonto i vissa fall få göras i inkomstslaget kapital. Avgifter som dras av i kapital skall inte heller ingå i underlaget för SLP-E.

Numera gäller att en fysisk person som medges avdrag för pensionsförsäkringspremie eller inbetalning på pensionssparkonto inte skall betala särskild löneskatt på pensionskostnader om avdraget görs från ersättning som har utgjort underlag för arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Se vidare avsnitt 33.1.4 nedan.

Underlaget fastställs vid taxeringen

SLP som staten skall betala fastställs i särskild ordning genom Riksförsäkringsverket. För övriga skattskyldiga fastställs beskattningsunderlaget vid den årliga inkomsttaxeringen. TL:s bestämmelser är således tillämpliga, vilket bl.a. innebär att reglerna om omprövning och överklagande samt skattetillägg är tillämpliga för SLP. Uppgiftsskyldigheten finns reglerad i 2 kap. 8 och 10 §§ LSK.

Även icke-statliga arbetsgivare, vars arbetstagare omfattas av reglerna om statlig tjänstepension skall numera själva deklarerat underlaget för SLP. Statens löne- och pensionsverk, SPV administrerar de utfästa pensionerna för dessa arbetsgivare (se RSV:s skrivelse 1998-08-28, dnr 7455-98/900).

SLP debiteras som preliminär och slutlig skatt

Att beskattningsunderlaget fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen innebär, att SLP kommer att ingå i den slutliga skatten. Det innebär också att SLP skall beaktas vid debitering av preliminär skatt. Någon redovisning av SLP skall alltså inte ske i arbetsgivarens skattedeklarationer även om den avser utfäst tjänstepension. Jfr särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) som redovisas i skattedeklarationerna om den avser anställda.

Bokföringsmässiga grunder

Vid beräkning av beskattningsunderlaget för SLP skall bokföringsmässiga grunder tillämpas för alla skattskyldiga. Detta innebär att bokförda pensionskostnader för tryggnad av pensionsutfästelser eller för direktpension skall tas med i underlaget oavsett avdragsrätt.

**SLP avdragsgill
vid inkomsttaxe-
ringen**

SLP är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (23 § anv. p. 23 KL). Eftersom näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, skall SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper.

**Skilda kostnads-
poster vid
inkomsttaxeringen**

Fysiska personer eller dödsbon som driver näringsverksamhet oavsett företagsform kan komma att påföras både SLP-A och SLP-E. Avdraget för SLP måste då delas upp i två poster. Orsaken är att avdraget för SLP-A skall göras före beräkning av avdragsutrymmet för egna pensionsavgifter i förvärvskällan (46 § 2 mom. samt anv. p. 6 och 7 KL). Det avdrag för egen pensionsavgift som medges i förvärvskällan läggs i sin tur till grund för avdrag för SLP-E. Trots att skattesatsen för SLP-A och SLP-E är densamma gör avdragsordningen det nödvändigt att skilja mellan SLP-A och SLP-E för fysiska personer och dödsbon som näringsidkare.

Förhandsbesked

Förhandsbesked om SLP kan sökas hos Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

SLP-A

betalas av

den som utfäst en
tjänstepension

underlag	- kostnader för tryggnade av pensioner - kostnader för utbetalning av otryggade pensioner

skattesats	24,26 %

debitering, betalning, avdragsrätt etc.	underlaget för SLP-A fastställs vid den årliga taxeringen; debitering sker som preliminär och slutlig skatt;

avdrag medges enligt 23 § anv. p. 23 KL för det beskattningsår på vilket SLP-A belöper

SLP-E

betalas av	fysisk person som driver näringsverksamhet under enskild firma

underlag	medgivet avdrag för egen Pensionsförsäkringsavgift i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet

skattesats 24,26 %

debitering, betalning, avdragsrätt etc.	underlaget fastställs vid den årliga taxeringen; debitering sker som preliminär och slutlig skatt; avdrag medges enligt 23 § anv. p. 23 KL för det beskattningsår på vilket SLP-E belöper

33.1.2 SLP för kostnader på utfäst tjänstepension

Skattskyldig

Den som utfäst en tjänstepension är enligt 1 § SLPL skyldig att för 1999 betala SLP på kostnaden för utfästelsen med 24,26 %. Har tjänstepensionen utfästs av ett handels- eller kommanditbolag eller EEIG är numera dessa och inte delägarna skattskyldiga till SLP för företagets utfästelser (jfr avsnitt 20.3.5.3).

Av lagtextens lydelse att döma är tillämpningsområdet för SLP vittomfattande. RR har den 16 juni 1999 i mål nr 311-1999 dock funnit att utländska arbetsgivare som varken är hemmahörande i Sverige eller bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige inte är skattskyldiga till SLP. Detta gäller också utländsk arbetsgivare som bedriver verksamhet som hänför sig till fastighet här utan att fast driftställe föreligger. SRN uttalade, med instämmande av RR, att SLP måste "betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt". Om en utländsk juridisk person skulle ha ett fast driftställe

i Sverige, skall endast de kostnader för pensioner som belöper på det fasta driftstället ingå i beskattningsunderlaget till SLP.

Frågan i vad mån ett svenskt företag som har verksamhet i utlandet skall betala SLP för utfästelser av tjänstepensionsförsäkringar till personal där har inte prövats i rättspraxis. Av vare sig lagtexten eller förarbetena kan utläsas att det skulle ha någon betydelse för bedömningen under vilka förhållanden personalen i utlandet är anställd. Enligt RSV:s uppfattning torde skattskyldighet i sådana fall alltid föreligga.

Skattskyldigheten till SLP kan endast överföras genom en överlåtelse av pensionsutfästelserna eller genom fusion.

Avveckling av aktiebolag

Ett aktiebolag som inte höjer aktiekapitalet till den nya minimigränsen 100 000 kr kan enligt lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen) fortsätta verksamheten i annan företagsform utan att några skattekonsekvenser uppkommer. Enligt 8 § denna lag anses vid tillämpning av SLPL aktiebolaget och det övertagande företaget utgöra en skattskyldig. Detta kan få till följd att jämningsreglerna i 2 § tredje stycket SLPL inte behöver tillämpas och underskott vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § j) kan utnyttjas av det övertagande företaget.

SLP på utfäst tjänstepension skall normalt betalas av arbetsgivaren eller den f.d. arbetsgivaren. Detta gäller även om någon annan anlitas för utbetalning av pensionerna, t.ex. för kommunernas del KPA (prop. 1990/91:166 s. 65) och t.ex. när pensioner som skuldförs på konto

Avsatt till pensioner kreditförsäkras. Utbetalningen av pensionen sker i sådant fall genom PRI Pensionstjänst AB, som återkräver beloppet av den som utfäst pensionen.

Även kommunerna skall påföras SLP. Det är den kommun som utfäst pensionen som är skattskyldig, även om utbetalningen i allmänhet sköts av KPA. Staten påförs särskild löneskatt på sina pensionskostnader i särskild ordning (5 § SLPL, se SFS 1991:704).

Vid bolagisering av statlig och kommunal verksamhet skall det vederlag som utgår för de överförda pensionsutfästelserna öka myndighetens respektive kommunens beskattningsunderlag (2 § 1 st. e) SLPL) oavsett i vilken form vederlaget utgår.

Preliminär och slutlig skatt påförs också stiftelser och allmännyttiga, ideella föreningar som inte är skattskyldiga att betala inkomstskatt men som har anställda för vilka de betalar ITP-avgift e. d. Även försäkringskassorna är skyldiga att betala SLP.

Arbetsgivares konkurs

Utformningen av reglerna innebär att arbetsgivarens konkurs kan medföra att SLP inte kan tas ut. Det gäller t.ex. när ett pensionsåtagande har säkerställts genom att arbetsgivaren tecknat en kapitalförsäkring som pantsatts till pensionsborgenären (prop. 1990/91:166 s. 65). Arbetsgivare skall inte heller betala SLP i det fall en anställd förlorar sin pensionsfordran på arbetsgivaren, som är säkerställd med en pantsatt kapitalförsäkring, om panten realiserar och den anställda får ut sina "pensionspengar". I sådant fall torde arbetsgivaren i stället påföras arbetsgivaravgifter, alternativt särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster i det

fall att den anställda uppnått ordinarie pensionsålder.

Utfäst tjänstepension

SLP tas ut på kostnaden för utfäst tjänstepension oavsett om pensionsutfästelsen tryggats eller inte. SLP tas ut på direkt utbetalda pensioner (direktpension) och på s.k. förmedlingspensioner (se avsnitt pensioner).

Tryggad pensionsutfästelse

Med begreppet tryggad pensionsutfästelse avses i SLPL arbetsgivarens kostnad för tryggande av pensionsåtaganden genom

B köp av pensionsförsäkring (tjänstepensionsförsäkring, se 31 § anv. p. 1 st. 2 KL),

B avsättning till pensionsstiftelse eller

B avsättning till konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser.

För närmare detaljer se kapitel 14.

För tryggade pensionsförmåner gäller att SLP skall påföras vid tryggandet. Detta gäller oavsett om avdrag medges vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:166 s. 45 och 66). Detta gäller exempelvis när tryggande har skett med avsättningar till två pensionsstiftelser varav en stiftelse med avdragsgilla pensionsåtaganden och en med icke avdragsgilla pensionsåtaganden.

Icke tryggad pensionsutfästelse

Har pensionsutfästelsen inte tryggats på något av ovan nämnda tre sätt anses den som en icke tryggad pensionsutfästelse. En pensionsutfästelse som säkerställts genom t.ex. företagshypotek, bankgaranti eller kapitalförsäkring är alltså att anse som icke tryggad. De statliga tjänstepensionsutfästelserna garanteras av staten och är inte heller de tryggnade i SLPL:s mening.

Även om pensionsutfästelser numera i allmänhet tryggas förekommer alltså gamla, icke tryggnade pensionsförmåner. För icke tryggnade pensionsförmåner gäller att SLP tas ut i takt med utbetalningen. Det gäller även om förmåner tjänats in före skattereformen. SLP på statliga tjänstepensioner debiteras i särskild ordning.

Nya årsredovisningslagen

Fr.o.m. 1996 är vissa bestämmelser i BFL ersatta av bestämmelser i ÅRL. Bl.a. ändrades rubriceringen i balansräkningen av avsättning för pensioner. Med anledning av detta gjordes också ändringar i TrL, där en ny paragraf infördes, 8 a §. Dessa ändringar synes inte innebära några ändringar i sak för uttagandet av SLP. Enligt RSV:s tolkning av bestämmelserna är det således i fråga om kontoavsättningar bara avsättningar enligt TrL som påförs SLP i samband med avsättningen.

Utan pensions- utfästelse ingen beskattning

Medel som betalas ut utan att grunda sig på en utfästelse om tjänstepension beskattas inte enligt SLPL. Utbetalningar från vinstandelsstiftelser skall således inte beläggas med SLP liksom inte heller pensioner som betalas ut med statsmedel av Sveriges Författarfond (prop. 1990/91:166 s. 66).

Uppgifter i själv- deklarationen

Beskattningsunderlaget för SLP på utfäst pensionsförmån skall fastställas vid den årliga taxeringen. Den som utfäst en tjänstepension skall därför i självdeklarationen lämna uppgift om kostnaderna under beskattningsåret för utfästelserna även om kostnaderna vidarefakturerats till annan arbetsgivare. Bestämmelserna gäller generellt för alla. Utländska arbetsgivare, som är skattskyldiga för SLP, skall lämna uppgifterna på deklaraionsblankett SD 2. Angående avdragstidpunkt för särskild löneskatt vid inkomsttaxeringen gäller bokföringsmässiga grunder, se avsnitt 15.1.

Beskattningsår

Begreppet beskattningsår har samma innebörd som i KL och SIL. För staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter är beskattningsåret lika med kalenderår (4 § SLPL). Försäkringskassorna tillhör inte denna grupp. De skall i stället använda sitt räkenskapsår 1 juli - 30 juni som beskattningsår.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader och det finns ett konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser, skall den del av skatteunderlaget som framgår av 2 § 1 st. h) SLPL jämkas, se nedan.

Skatteunderlag

Bestämmelserna om skatteunderlag avseende utfäst tjänstepension finns i 2 § SLPL. Första och andra styckena i detta lagrum innehåller ett avräkningsförfarande.

Avräkningsförfarande

Beskattningsunderlaget skall beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan

å ena sidan summan av

- a) avgift för tjänstepensionsförsäkring,
- b) avsättning till pensionsstiftelse,
- c) ökning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL,
- d) utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring,
- e) utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse,

å andra sidan summan av

- f) gottgörelse från pensionsstiftelse,
- g) minskning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL,
- h) 85 % av bokförd skuld på konto Avsatt till pensioner vid beskattningsårets ingång multiplicerad med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret.
- i) erhållen ersättning för övertagen

pensionsutfästelse,

j) negativt belopp som föregående beskattningsår uppkommit vid tillämpning av denna paragraf.

I posten a) ovan skall inte medräknas avgift för sådan gruppsjukförsäkring som omfattas av 1 § 1 st. p. 4 SLFL.

Posterna a) B e) och h) i avräkningsschemat är inte knutna till det avdrag som medges vid inkomsttaxeringen utan utgörs av faktiskt betald pensionsförsäkringsavgift, faktiskt gjord avsättning etc. Något krav på att en skuldföring skall vara förenad med en kreditförsäkring finns inte för att SLP skall kunna utgå (SkU (1992/93:31 s. 91). I posterna a) - e) inräknas även administrationskostnader hos försäkringsgivare e.d. I avsättning till pensionsstiftelser ingår ibland också ersättning till stiftelsen för att utföra vissa typiska arbetsgivaruppgifter. Det är dock bara avsättningar till pensionstiftelse avseende stiftelsens egen verksamhet som läggs till grund för SLP. Man måste alltså i detta avseende skilja mellan arbetsgivarens och pensionsstiftelsens kostnader.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget skall bokföringsmässiga grunder tillämpas.

Avräkningsförfarandet, som skall göras för varje beskattningsår, medför att skatten på flertalet tryggade pensionsutfästelser tas ut i takt med intjänandet. Icke tryggade pensionsutfästelser kommer däremot normalt att beskattas vid utbetalningen. Detta gäller även om pensionsåtagandet har säkerställts genom företagshypotek, bankgaranti, kapitalförsäkring e.d.

Exempel

Ett aktiebolag utfäster år 1999 pension till en av de anställda, Andersson (arbetstagare utan bestämmande inflytande enligt 5 § TrL). Utfästelsen tryggas genom kontoavsättning. Konto Avsatt till pensioner ökas vid bokslutet med belopp som svarar mot utfästelsen. Ökningen av kontoavsättningen resulterar i en pluspost i avräkningsschemat (c), vilken samtidigt kommer att utgöra SLP-underlag. År 2001 går Andersson i pension. Det belopp som betalas ut i pension till honom kommer då att tas upp som en pluspost vid beräkning av underlag för SLP (posten d i avräkningsschemat). Pensionsreserven minskar emellertid i och med utbetalningen, och bolaget reducerar därför vid bokslutet det skuldförda beloppet på konto Avsatt till pensioner. Minskningen utgör en avdragspost i avräkningsschemat (g). Om företaget vid Anderssons pensionering år 2001 anställer en ny medarbetare, Bengtsson, och utfäster pension till denne påverkar detta också pensionsreserven. Skuldföringen på kontot Avsatt till pensioner kan på så sätt komma att öka trots att en pensionsutbetalning skett.

Tjänstepensionsförsäkring

Att en pensionsutfästelse kan tryggas genom tjänstepensionsförsäkring har nämnts ovan. Med detta begrepp avses försäkring enligt 31 § anv. p. 1 st. 2 KL. Avgifter för tjänstepensionsförsäkringar skall tas upp som pluspost (a) i avräkningsschemat. Undantag gäller för vissa gruppsjukförsäkringar som tecknats p.g.a. kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer, se nedan. Avgifter för andra P-klassade sjukförsäkringar som en arbetsgivare

tecknat för sina anställda skall emellertid ingå i underlaget för SLP. Däremot bör ingen avräkning göras på grund av återköp, återbetalning av oförbrukad premie eller genom premiefrielse från underlaget avseende posten a) i avräkningsschemat. Jfr vad som sägs nedan under rubriken Återbäring.

Avtalspension SAF-LO

Avtalspension SAF-LO är en premiebaserad tjänstepension inom AMF-försäkringar, se vidare avsnitt 33.1.3 nedan. Avgifter för avtalspension SAF-LO och den därtill hörande premiefrielseförsäkringen bör läggas till grund för SLP.

Gruppsjukförsäkring enligt kollektivavtal

Ersättning som utgör komplement till förtidspension eller sjukbidrag och som utgår p.g.a. gruppsjukförsäkring vilken åtnjuts enligt grunder fastställda i kollektivavtal, beskattas enligt reglerna om SLF (1 § 1 st. p. 4 SLFL). Detta gäller oavsett om grupp-

sjukförsäkringen är klassad som K-försäkring (som t.ex. AGS) eller som P-försäkring (som t.ex. ITP:s sjukpensionsdel). För att undvika dubbelbeskattning av de P-klassade försäkringarna har i 2 § 2 st. SLPL tagits in en undantagsregel, som innebär att premier för sådana gruppsjukförsäkringar inte skall ingå i SLP-underlaget. Den del av ITP-avgiften (0,18 %/0,44 %) som avser ITP:s sjukpension skall därför inte räknas med som pluspost i avräkningsförfarandet (SkU 1990/91:29 s. 45). AGS är inte klassad som P-försäkring utan som K-försäkring. AGS-premien skall alltså redan av det skälet inte ingå i underlaget för SLP.

Individuellt tecknade, P-klassade sjuk- försäkringar

Det förekommer också att arbetsgivare tecknar individuella, P-klassade sjukförsäkringar för vissa anställda. Det är t.ex. vanligt att fåmansföretag tecknar sådan tjänstepensionsförsäkring för företagsledare. Undantaget ovan gäller enbart kollektivavtalsreglerade gruppsjukförsäkringar. Premier för individuella, P-klassade sjukförsäkringar som tagits i samband med tjänst följer huvudregeln och skall räknas med i SLP-underlaget (posten a i avräkningsschemat).

Utländska försäkringar

SKM kan efter ansökan förklara att en försäkring som meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse skall anses som en P-försäkring (31 § anv. p. 1 st. 17 KL). Har SKM lämnat sådan förklaring skall avgifterna för den utländska försäkringen räknas in i underlaget för SLP. SKM:s beslut kan överklagas hos RSV. Fr.o.m. 1997-01-01 gäller att utländska pensionsförsäkringar och utländska tjänstepensionsordningar i vissa fall anses som pensionsförsäkringar (prop. 1995/96:231, SkU 4, SFS 1996:1240) enligt 31 § anv. p. 1 st. 17 KL. De nya bestämmelserna har beskrivits utförligt i Skattenytt 1997 nr 5 s. 289 ff.

Kontoavsättningar

Vid avsättningar till konto Avsatt till pensioner får ett visst schablonmässigt avdrag göras vid beräkningen av skatteunderlaget (2 § 1 st. h) SLPL). Detta beror på att det i sådana avsättningar ingår en uppräkningsdel som tar hänsyn till inflationen, vissa räntefaktorer m.m. Avsikten är att den del av avsättningen som avser sådan uppräkningsdel inte skall träffas av SLP. Schablonberäkningen av skatteunderlaget anknyter till de principer som gäller för

uttag av avkastningsskatt på pensionsmedel (AvP) vid kontoavsättningar.

Återbäring

Det förekommer att försäkringsgivare ger återbäring av riskpremier som uppkommit som överskott i försäkringsrörelsen. Riskavgifterna omfattar förmåner som inte är kopplade till intjänande. I dessa ingår sjukförsäkring exempelvis ITP:s sjukförsäkring, särskild änke-/änklingspension, delpension, premiebefrielse, rätt att få ITP-K-premie slutbetald vid förtida avgång samt premie för ITP-G. Beslut om återbäring av riskpremier tas för varje år av försäkringsgivarens styrelse.

SRN har i ett förhandsbesked den 3 november 1999 till SPP ansett att återbäring från försäkringsbolaget SPP av överskott från försäkringsrörelsen avseende pensionsförsäkringar inte påverkar beskattningsunderlaget för SLP. Detta innebär att en sådan återbäring inte skall minska premieinbetalningarna vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § SLPL. Inte heller får en sådan återbäring minska tidigare beskattningsårs skatteunderlag. Förhandsbeskedet har överklagats.

Arbetsgivarna har av försäkringsgivarna i regel fått uppgift om återbäringens storlek och att återbäringen utgör kostnadsnedsättning som skall reducera underlaget för särskild löneskatt med erhållet belopp.

Eftersom sådan återbäring omfattar både pensionskostnader som skall ingå i beräkningen av beskattningsunderlaget och sjukförsäkringsavgift m.m. som inte skall inräknas i underlaget, skall en fördelning göras av erhållen återbäring. Om en exakt fördelning kan visas godtas

denna. I annat fall bör åtminstone 40 % av återbäringen hänföras till sjukförsäkring m.m. och skall alltså inte reducera beskattningsunderlaget till SLP.

Avsättning till pensionsstiftelse

Avsättning till pensionsstiftelse skall tas upp i sin helhet i beskattningsunderlaget utan uppdelning av avsättningen i beräknat avsättningsutrymme för pensionsreserv och administrationskostnader för stiftelseförvaltningen. Kostnaderna för förvaltningen skall erläggas av stiftelsen ur stiftelsens medel. Jfr avsnitt 14.6.2.

Jämkning p.g.a beskattningsårets längd

Schablonberäkningen av skatteunderlaget för kontoavsättningar bygger på att beskattningsåret omfattar tolv månader. Om beskattningsåret är längre eller kortare är det nödvändigt att i motsvarande mån justera det schablonmässiga avdraget enligt 2 § första st. h) SLPL. Detsamma gäller om pensionsskuld som avser konto Avsatt till pensioner helt upplösts under beskattningsåret. Upplöses kontot Avsatt till pensioner endast delvis, dvs. ett belopp kvarstår på kontot, görs inte någon jämkning.

Övertagande-situationer

Om en ny arbetsgivare övertar en pensionsutfästelse skall SLP inte påföras ett belopp som motsvarar erhållen ersättning för den övertagna utfästelsen.

Exempel

För den nye arbetsgivaren resulterar tryggandet av de övertagna utfästelserna i en pluspost, a, b eller c i schemat. Erhållen ersättning är en

avdragspost, i.

För den tidigare arbetsgivaren blir utbetald ersättning en pluspost, e. Att denne befrias från pensionsutfästelsen kan emellertid samtidigt resultera i en minskning av konto Avsatt till pensioner, avdragsposten g. Det praktiska resultatet kan också bli att ytterligare kontoavsättning inte behöver göras för andra pensionsutfästelser, dvs. plusposten vid c i avräkningsschemat blir mindre än den annars skulle ha blivit.

Bestämmelserna innebär att SLP i praktiken kommer att belasta den arbetsgivare hos vilken pensionsrätten har tjänats in. Detta gäller alla övertaganden oavsett om de avser tryggade eller otryggade pensionsförmåner. Ibland utgår ersättning för övertagande av pensionsutfästelse inte i samband med att den anställda byter arbetsgivare utan först när pensionen betalas ut. Även i sådana fall skall beskattningsunderlaget påverkas (se vidare prop. 1990/91:166 s. 67).

2 § 4 st. SLPL innehåller särskilda regler för övertagandesituationer mellan arbetsgivare som inte är skattskyldig för SLP (arbetsgivare i utlandet) och arbetsgivare som är skattskyldig. Om den nye arbetsgivaren inte är skattskyldig för SLP får posten e) för den tidigare arbetsgivaren inte understiga värdet av den övertagna pensionsutfästelsen. Om å andra sidan den tidigare arbetsgivaren inte är skattskyldig för SLP får posten i) för den nye arbetsgivaren inte överstiga värdet av den övertagna pensionsutfästelsen (prop. 1990/91:166 s. 67).

Vid överlåtelse och övertagande av

pensionsutfästelser mellan arbetsgivare, som tryggt sina pensionslöften genom en pensionsstiftelse, kan stiftelsen överlåtas mellan företag efter tillstånd från tillsynsmyndigheten enligt 24 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m., TrL.

En tyst kvittning torde kunna godtas om överföringen inte påverkar beskattningsunderlaget till den särskilda löneskatten för något av företagen. Förfarandet med tyst kvittning förutsätter för ett godkännande, att någon obehörig skatteförmån inte uppstår.

I RÅ 1997 ref 30 II prövades om avdrag vid inkomsttaxeringen skulle ges för lämnad ersättning till annat bolag i samma koncern för överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser. I detta rättsfall förs bl.a. en diskussion om i vilka fall det överflyttande företaget kan bli fritt från ansvar för pensionsutfästelserna (se avsnitt 14.5.4).

Fusion

Några särskilda regler som behandlar SLP vid fusion finns inte i SLPL. Däremot har frågan om övertagande respektive överlåtande av pensionsutfästelser reglerats i 2 § SLPL.

En fusion under löpande beskattningsår medför att det upplösta bolaget utgör skattesubjekt fram till överlåtelsen. Detta innebär att det upplösta bolaget skall beskattas för SLP för tiden fram till fusionen.

I normalfallet innebär en fusion inga andra konsekvenser för beräkning av överlåtande och övertagande företags beskattningsunderlag utöver dem det skulle ha blivit vid överlåtelse av pensionsutfästelser. Det bör uppmärksammas att konto Avsatt till

pensioner vid beräkning av avdrag enligt 2 § 1 st. h) SLP skall jämkas per fusionsdagen, eftersom kontot upplöses helt (2 § 3 st. SLPL).

Det övertagande företaget får inte inräkna övertagen skuld på konto Avsatt till pensioner som ingående behållning på sitt konto Avsatt till pensioner, varför något avdrag enligt posten h) inte kan göras.

Underskott vid avräkningsförfarandet

Vid beräkning av underlaget för SLP kan i vissa fall underskott uppkomma. Ett sådant underskott får dras av från underlaget närmast följande beskattningsår (2 § 1 st. SLPL).

Ett underskott som uppkommer vid beräkning av beskattningsunderlaget får inte överföras till annan arbetsgivare, t. ex. i samband med övertagande av pensionsutfästelse genom företagsöverlåtelse. Det får inte heller överföras till annat företag i samma koncern e.d. Underskott kan dock få överföras vid byte av företagsform enligt lagen om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen, se början av avsnitt 25.4). Frågan om ett negativt beskattningsunderlag enligt 2 § 1 st. j) SPL i det vid fusion överlåtande företaget skall få övertas av det övertagande företaget är för närvarande föremål för prövning i RR.

Bokföringsmässiga grunder

Som framgår ovan skall bokföringsmässiga grunder tillämpas vid beräkning av underlag för SLP avseende utfäst tjänstepension. Det bör uppmärksammas att en tjänstepensionsförsäkring enligt den s.k. alternativregeln (se avsnitt 14.4 om pensioner) inte skall periodiseras, varför hela försäkringsbeloppet skall ingå i beskattningsunderlaget till SLP (prop. 1990/91:166 s. 69).

33.1.3 Några speciella frågor kring SLP

Kollektivavtalsområdet

Arbetsgivare som är medlem i SAF-förbund är enligt kollektivavtal skyldig att teckna försäkringar för sina anställda. Motsvarande gäller för oorganiserade arbetsgivare som har slutit kollektivavtal, s.k. hängavtal, med fackförbund. Även arbetsgivare som inte tecknat kollektivavtal kan frivilligt teckna avtalsförsäkringar för sina anställda.

AMF

Samtliga arbetsgivare som är bundna av kollektivavtal måste teckna försäkringsavtal med Arbetsmarknadsförsäkringar (AMF) om följande AMF-försäkringar:

AGB B försäkring om avgångsbidrag

AGS B avtalsgruppsjukförsäkring

Avtalspension SAF-LO - pensionspremie

- premiebefrielse

TFA B trygghetsförsäkring vid arbetsskada

TGL B tjänstegrupplivförsäkring.

SAF och LO har under år 1996 träffat överenskommelse om en ny premiebaserad pensionsplan som gäller fr. o.m. 1996-01-01 och som ersätter den tidigare tillämpade STP-planen. Den gamla STP-planen avvecklas under åren 1996-1999.

AMF för arbetare

Arbetare omfattas av alla AMF-försäkringarna enligt ovan. Med arbetare förstås här anställda som omfattas av lönekollektivavtal för arbetare träffat mellan förbund inom SAF och LO.

AMF för tjänstemän

Tjänstemän omfattas enbart av TFA. Med tjänstemän förstås anställda för vilka förbund inom SAF och PTK träffat avtal om allmänna tjänstevillkor för tjänstemän.

AMF för egen företagare

Angående AMF för egen företagare, se nedan.

SLP på STP-delen av AMF

Av avgiften för AMF-försäkringarna för år 1999 är det enbart pensionspremie och avgift för premiefrielse enligt det nya pensionsavtalet som skall ingå i underlaget för SLP. Ersättning som betalas ut från AGB, AGS och TFA beläggs i viss utsträckning med SLF.

Debiteringen av AMF-premier

Arbetsgivaren erlägger under kalenderåret en preliminär premie till AMF, normalt uppdelad på sex betalningstillfällen. Slutlig premie beräknas på grundval av faktiskt utbetald (kontantprincipen) årslönesumma för det år premien avser. Semestermedel som arbetsgivaren betalar ut under året men som avser föregående år skall räknas in i lönesumman. Sker utbetalningen via semesterkassa skall de medel som arbetsgivaren betalar in till semesterkassan räknas in i lönesumman. Förutom dessa kontanta bruttobelopp skall värde av fri kost och fri bostad tas med. Däremot räknas förmånsvärde av fri bil samt bil- och traktamentsersättningar inte in i AMF-underlaget. Fr.o.m 1999-07-01 handhar Fora Försäkringscentral AB försäkringsavtal, debitering och information avseende AMF-försäkringar.

För kalenderåret 1999 ingår i AMF-premierna följande avgifter.

AGB, avgångsbidragförsäkring	0,23
AGS, avtalsgruppsjukförsäkring	0,50
TFA, trygghetsförsäkring vid	
arbetsskada, arbetare	0,02
arbetsskada, tjänstemän	0,01
TGL, tjänstegruppliv	0,20
Avtalspension SAF-LO	3,50
arbetare födda 1932-1933 i tjänst	2,00
lönedelar över 279 000 kr	2,00
Premiefrielseförsäkring	0,40
Minimipremie för 1999 är 250 kr.	

De slutliga AMF-premierna och avgifterna till fonder eller enligt kollektivavtal m.m. grundas på de uppgifter om definitiva årslönesummor som arbetsgivaren lämnar efter premieårets utgång, s.k. försäkringsuppgifter. AMF gör på grundval av dem en årsavräkning och skickar

successivt ut slutfakturor (normalt under perioden mars - juni). Om arbetsgivaren underlåtit att skicka in årslöneuppgifter uppskattas årslönesummorna schablonmässigt till 150 % av preliminärt uppgiven årslönesumma. Slutfaktura kan i sådana fall skickas ut under hösten året efter premieåret. Justering kan ske senare om uppgifter om definitiva årslönesummor lämnas. Om för litet (stort) belopp erlagts i preliminära premier och avgifter blir ränta debiterad (krediterad).

Av samtliga de debiteringar som kan förekomma på AMF-fakturorna 1999 är det alltså endast Pensionspremie och Premiebefrielse som skall beläggas med SLP. Pensionsavgifterna av AMF-avgiften går att utläsa direkt av de fakturor som arbetsgivaren erhåller under premieåret liksom av slutfakturan.

ITP för tjänstemän

För tjänstemän måste arbetsgivaren enligt kollektivavtal teckna inte bara TFA utan också försäkring avseende ITP (Industrins och handelns tilläggs pension) och TGL (Tjänstegrupplivförsäkring).

ITP tecknas normalt i SPP (Försäkringsbolaget SPP, ömsesidigt). Arbetsgivaren kan dock själv svara för ITP:s ålderspension. Pensionsutfästelsen skall i sådant fall registreras hos PRI (Pensionsregistreringsinstitutet) och kreditförsäkras hos FPG (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt). I bokföringen redovisas ett sådant åtagande på konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser samt som avsättning till pensionsstiftelse. Pensionsutbetalningarna sköts av PRI som två gånger per år debiterar den som är ansvarig för pensionsutfästelsen. Utbetalade pensioner liksom pensionsskuld framgår av fakturan.

Driftskostnader och moms debiteras i särskilda poster på fakturan.

TGL för tjänstemän

TGL kan tecknas i SPP eller annat försäkringsbolag. Avgift för TGL grundar inte SLP. För 1999 är avgiften 52 kr per månad och tjänsteman; för 1998 var den 56 kr.

Debiteringen av ITP-avgifter

ITP administreras normalt av SPP, medan TGL alltså kan tecknas även hos annan än SPP. Avgift till SPP skall ingå i underlaget för SLP utom den del som avser TGL, om den tecknats hos SPP, och ITP:s sjukpension (ITP-S). Av fakturorna från SPP har hittills endast kunnat utläsas summa avgift per anställd (försäkrad). Om TGL tecknats i SPP, ingår även TGL-avgiften i angiven summa.

Pensionsmedförande lön enligt ITP-planen är kontant lön jämte förmåner i form av kost och bostad värderade enligt källskattetabell. Andra förmåner, t.ex. bilförmån, medför inte rätt till ITP.

Enligt ITP-avtalet är årslönen lika med den pensionsmedförande månadslönen multiplicerad med 12,2. Semesterlön och semestertillägg är på så sätt beaktade. Oavsett bokslutstidpunkt skall därför ingen reservering göras för beräknad ITP-avgift avseende årets semesterlöneskuld; endast upplupna ITP-avgifter bör alltså förekomma bland interimsskulderna. Jfr avsnitt 14.9.

SLP bör påföras på grundval av de av SPP faktiskt debiterade premierna (inkl. retroaktiva premier) för beskattningsåret (bokföringsmässiga grunder) med undantag för

B TGL-premien (om TGL tecknats i

SPP), vilken under 1999 är 52 kr per månad och tjänsteman

B sjukpensionspremien som utgör 0,18 %/0,44 % av årslönesumman.

Avgifter till SPP betalas månadsvis. Löneändringar skall rapporteras löpande. Retroaktiva lönehöjningar föranleder debitering av retroaktiva premier. På retroaktiva premier tas en avgift, premietillägg, ut. Vid försenad betalning av månadspremie tas dröjsmålsränta ut. Om månadspremien betalas före den sista betalningsdagen gottskrivs å andra sidan ränta.

Premietillägg (dvs. avgifterna på de retroaktiva premierna) samt räntor redovisas i en extra trettonde faktura som utfärdas i början av året efter premieåret. Debet- och/eller krediträntorna skall inte påverka underlaget för SLP. Detsamma torde gälla i fråga om premietilläggen. Själva de retroaktiva premierna skall däremot medräknas med undantag för TGL-avgifter och sjukpensionpremie enligt ovan.

AMF, ITP och TGL för egen företagare

Egen företagare omfattas inte automatiskt av de kollektivavtalsreglerade försäkringarna för arbetare och tjänstemän. Med egen företagare förstås i detta sammanhang enskild näringsidkare, handelsbolagsdelägare, komplementär i kommanditbolag och aktieägare som ensam eller tillsammans med annan aktieägare äger minst en tredjedel av aktierna. Med annan aktieägare avses

B för AMF-försäkringarna: make, registrerad partner, barn och föräldrar

B för ITP: make och barn

B för TGL-tjänstemän: make.

Egen företagare kan emellertid frivilligt ansluta sig till ITP. Bedrivs verksamheten som enskild firma kan företagaren anslutas tillsammans med tjänstemän. SPP debiterar alltid avgifterna för egen företagare på separata fakturor.

Egen företagare kan även teckna AMF-försäkring (utom AGB) för egen del. Make till näringsidkare/handelsbolagsdelägare kan teckna egen AMF-försäkring om han/hon är verksam i företaget.

Om enskild näringsidkare, handelsbolagsdelägare eller komplementär i kommanditbolag utnyttjar möjligheten att frivilligt teckna den nya avtalspensionen mellan LO och SAF och/eller ansluta sig till ITP är premie som erläggs för pensionsavgifterna respektive ITP-avgift i vissa fall avdragsgill i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr. avsnitt 14.2). SLP på avdrag för egen P-försäkringsavgift i näringsverksamhet påförs med 24,26 %.

33.1.4 SLP-E

Fysiska personer och dödsbon som driver näringsverksamhet i enskild firma eller handelsbolag har rätt att göra avdrag i förvärvskällan för avgifter för egna P-försäkringar och för inbetalningar på eget pensionssparkonto (23 § anv. p. 21 KL). De regler som gäller vid inkomsttaxeringen behandlas närmare i avsnitt 14.2.

Att avdrag för egna avgifter görs vid beräkningen av intäkt av näringsverksamhet betyder att avdraget reducerar underlaget för egenavgifter i förvärvskällan. En princip vid skattereformen är emellertid att alla

förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgifter eller motsvarande skatt. För pensionsförmåner har den lösningen valts att SLP så långt det är möjligt tas ut i takt med intjänandet. Att SLP på otryggad tjänstepension tas ut i takt med utbetalandet framgår av avsnitt 33.1.1 ovan.

Skatteunderlag

En enskild person eller ett dödsbo som med stöd av 23 § anv. p. 21 KL medges avdrag för avgift för egen P-försäkring eller för inbetalningar på pensionssparkonto skall betala SLP på avgiften (3 § SLPL). Skatteunderlaget bestäms alltså av det avdrag som medges i näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Jfr SLP på tryggade tjänstepensionsutfästelser där det vid inkomsttaxeringen medgivna avdraget saknar betydelse. Egen P-försäkring och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av som allmänt avdrag eller i inkomstslaget kapital skall aldrig räknas in i skatteunderlaget.

F-skattsedel saknas o.d.

För främst näringsidkare som inte har F-skattsedel men som ändå haft näringsinkomst av utfört arbete och som har pensionssparat gäller numera en särskild regel om reducering av underlaget för särskild löneskatt (3 § st. 3 SLPL). Regeln skall förhindra att en form av dubbla avgifter/skatter påförs. T.o.m. 1998 års taxering gällde att näringsidkaren betalade särskild löneskatt på pensionskostnader på pensionsförsäkringspremier m.m. även om dessa drogs av från sådan näringsinkomst som utbetalaren hade betalat

arbetsgivaravgifter (eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster) på.

Regeln innebär följande. Till den del avdrag för pensionsförsäkringspremie eller avdrag för inbetalning på pensionssparkonto måste göras från sådan ersättning som har utgjort underlag för arbetsgivaravgifter (eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster) skall särskild löneskatt på pensionskostnader inte betalas. Detta betyder att om näringsidkaren har haft både sådana inkomster och inkomster som han skall betala egenavgifter på skall avdraget när man beräknar särskild löneskatt på pensionskostnader i första hand minska den del av näringsverksamheten som utgör underlag för egenavgifter.

Exempel

En näringsidkare som inte har F-skattsedel har dels inkomster från sin konsultverksamhet, dels från varuförsäljning. För ersättningar i konsultverksamheten betalar uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter och de inkomsterna bryts ut ur näringen vid beräkning av pensionsgrundande inkomst (PGI) och anses som inkomst av anställning. För inkomsten av varuförsäljningen betalar näringsidkaren själv egenavgifter och den inkomsten anses som inkomst av annat förvärvsarbete.

Inkomst av all näringsverksamhet, netto efter avdrag, även för pensionsförsäkringspremien 180 000 kr

Inkomster från konsultverksamheten, efter avdrag för kostnader i denna verksamhet 200 000 kr

I näringsverksamheten medgivet avdrag för pensionsförsäkringspremie 120 000 kr

Underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader beräknas på följande

sätt.

Nettot av näringsverksamheten 180 000 kr läggs samman med den avdragna pensionsförsäkringspremien 120 000 kr. Näringsinkomsten före avdraget för premien blir 300 000 kr. Av detta belopp är 200 000 kr redovisat som inkomst av anställning och av sådan näringsinkomst som kan bli underlag för egenavgifter återstår 100 000 kr. Av premien 120 000 kr kan därför bara 100 000 kr dras av från den inkomst som det inte betalats arbetsgivaravgifter på. Underlaget för egenavgifter blir därefter 0 kr. Den återstående delen av premien, dvs. 20 000 kr, måste dras av från inkomster som det har betalats arbetsgivaravgifter på.

Underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader 100 000 kr

Underlaget för egenavgifter i näringen 0 kr

Inkomst av "anställning" 200 000 kr

Observera att den del av pensionsförsäkringspremien som betalats med "anställningsinkomsten" inte skall påverka den pensionsgrundande inkomsten.

**Vid inkomst-
taxeringen
medgivet avdrag**

Som framgår av avsnitt 14.2 kan avdraget för egen P-försäkring eller inbetalning till pensionssparkonto i näringsverksamhet i vissa fall leda till underskott i förvärvskällan. Även när avdraget leder till underskott anses det medgivet och skall alltså ingå i skatteunderlaget. Om den under beskattningsåret erlagda P-försäkringspremien eller inbetalningen till pensionssparkonto överstiger avdragsutrymmet för det året, kan

avgiften i vissa fall utnyttjas för avdrag närmast följande beskattningsår. Vid en sådan ettårig förskjutning kommer avgifterna att ingå i skatteunderlaget för det andra beskattningsåret i den mån avdrag då medges för dessa i näringsverksamhet.

Skattesats

SLP på egna P-försäkringar och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av i näringsverksamhet tas ut med 24,26 %.

33.2 Avkastningsskatt på pensionsmedel

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

prop. 1989/90:110 s. 483-491, SkU 30 s. 755-761

prop. 1990/91:54

prop. 1991/92:43

prop. 1991/92:60

prop. 1992/93:187

prop. 1993/94:50

prop. 1993/94:85

prop. 1994/95:25

prop. 1994/95:91

prop. 1995/96:168

prop. 1995/96:231, SkU 4

prop. 1996/97:12

prop. 1997/98:146

prop. 1997/98:151

Sammanfattning

Avkastningsskatt på pensionsmedel påförs med 15 % av en beräknad avkastning på pensionskapitalet och med 30 % på nio tiondelar av skatteunderlaget av en beräknad avkastning på annat personförsäkringskapital.

33.2.1 Skattskyldiga

Fr.o.m. 1998 års taxering påförs avkastningsskatt på utländska livförsäkringar (p. 7 nedan och avsnitt 5.14). Premieskatten på betalningar till och köp av utländska försäkringar har avskaffats för belopp som betalas under 1997 eller senare.

Skattskyldiga till avkastningsskatt är

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige,
3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag,
6. i Sverige bosatt innehavare av pensionssparkonto enligt 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.
7. Svensk juridisk person och i Sverige bosatt fysisk person som innehar
 - a) kapitalförsäkring enligt 31 § anv. p. 1 KL och som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller
 - b) försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt sjuttonde stycket samma anvisningspunkt.

Bestämmelserna i punkt 7 ovan omfattar

inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar.

I fråga om handelsbolag och EEIG är det fr.o.m. 1998 års taxering företaget och inte delägarna som är skattskyldigt till avkastningsskatt. Om räkenskapsåret har börjat före 1997 är det dock fortfarande delägarna respektive medlemmarna som är skattskyldiga.

Punkt 5 ovan omfattar samtliga arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser och för vilken skuld avdragsrätt föreligger enligt 23 § anv. p. 20 d) KL jämfört med anv. p. 20 e) till 23 § KL. Enligt tre RR-domar 1999-02-16 (mål nr 6202-6204, 6153-6154-1997 och 2688-2690-1998) omfattar skattskyldigheten även allmännyttiga bostadsföretag t.o.m. 1994 års taxering. T.o.m. detta års taxering beskattades dessa företag enligt schablon (2 § 7 mom. SIL), varför de inte kunde göra avdrag för pensionskostnaderna vid inkomstbeskattningen. Domarna får anses innebära att även bostadsförening och bostadsaktiebolag som schablonbeskattas enligt 2 § 7 mom. SIL är skyldiga att betala avkastningsskatt på kontoavsättningar av angivet slag. Detsamma torde gälla arbetsgivare med skatteunderlag enligt p. 5 ovan och som är befriade från inkomstskatt och därför inte kan göra avdrag för pensionskostnader.

Det är innehavaren av ett pensionssparkonto som är skattskyldig (punkt 6 ovan) till avkastningsskatt, men skatten skall redovisas och betalas in av det sparinstitut som anlitas av pensionspararen (10 § AvPL).

Ett aktiebolag som inte höjer aktiekapitalet till den nya minimigränsen 100 000 kr kan enligt lagen (1996:761)

om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek fortsätta verksamheten i annan företagsform utan att några skattekonsekvenser uppkommer. Enligt 8 § denna lag anses vid tillämpning av AvPL aktiebolaget och det övertagande företaget utgöra en skattskyldig. Detta kan få till följd att jämningsreglerna i 9 § tredje stycket AvPL inte behöver tillämpas för skattskyldiga (se 2 § punkt 5 AvPL).

Beskattningsår

Begreppet beskattningsår har samma innebörd som i KL och SIL.

33.2.2 Skatteberäkning

Skatteunderlaget beräknas i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag och sedan en schablonmässig avkastning på detta kapital genom att underlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan för det kalenderår som närmast föregått beskattningsåret.

33.2.2.1 Kapitalunderlaget

För svenska livförsäkringsföretag, utländska livförsäkringsföretag, understödsföreningar och pensionsstiftelser enligt punkterna 1 - 4 i 2 § AvPL (se ovan) utgörs kapitalunderlaget av värdet av samtliga tillgångar, både omsättnings- och anläggningstillgångar, minskat med finansiella skulder, vid beskattningsåret ingång.

Med finansiella skulder avses sådana skulder som har ett direkt samband med förvaltningen av pensionskapitalet såsom lån i form av säkerheter i egna fastigheter, redovisningstekniskt betingade periodiseringar av inkomster och utgifter, exempelvis för skatter samt

förvaltningskostnader avseende personal, stiftelseledamöter och revisorer m.m. Till finansiella skulder räknas inte de försäkringstekniska skulderna och återbäringsmedel (prop. 1992/93:187 s. 221). (Se nedan).

KR i Göteborg har i dom 1999-11-01, mål nr 5215-1997, prövat frågan om en skuld i pensionsstiftelse för beslutad gottgörelse till arbetsgivaren skulle få reducera kapitalunderlaget. KR ansåg att skulden skulle få reducera underlaget. Domen har överklagats av RSV.

Utländska försäkringsföretag skall endast medräkna de tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna försäkringsrörelsen.

Vid beräkning av kapitalunderlag för försäkringsföretag skall bortses från tillgångar och skulder som hänför sig till avgångsbidragförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer. Man skall också bortse från tillgångar och skulder som hänför sig till försäkringar som redovisas som grupplivförsäkringar eller sjuk- och olycksfallsförsäkringar hänförliga till försäkringsklass enligt 2 kap. 3a § första stycket 1 och 2 samt 3 b § första stycket 1 b och 4 försäkringsrörelselagen (1982:713).

Därutöver bortses från den del av tillgångar och skulder hos försäkringsföretag, som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning (den egna rörelsen) samt fordringar och skulder som har samband med återförsäkring. Dessa tillgångar och skulder skall ingå i försäkringsföretagens underlag för inkomstbeskattningen enligt 2 § 6 mom. SIL.

För skattskyldiga som har konto Avsatt till pensioner enligt punkt 5 ovan utgörs

kapitalunderlaget av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret. Vid bestämningen av pensionsskulden skall beaktas sådana pensionsåtaganden, för vilka avdragsrätt föreligger enligt p. 20 d) jämfört med p. 20 e) av anvisningarna till 23 § KL samt sådana pensionsåtaganden för vilka avdragsrätt föreligger enligt 8 § ikraftträdandelagen (1975:1348). (Denna lag finns intagen i skatte- och taxeringsförfattningarna i anslutning till 31 § KL). I kontobehållningen ingående beskattade pensionsmedel skall således frånräknas. Disponibla pensionsmedel skall däremot ingå i kontobehållningen, eftersom dessa medel tidigare varit avsatta med avdragsrätt.

För innehavare av pensionsparkonto enligt punkt 6 ovan utgörs kapitalunderlaget av värdet av de tillgångar som är hänförliga till pensionsparkontot vid ingången av beskattningsåret.

Kapitalunderlaget för skattskyldiga som enligt punkt 7 ovan innehar utländska kapital- och pensionsförsäkringar utgörs av försäkringarnas värde vid beskattningsårets ingång. Detta värde utgörs av återköpsvärdet, beräknat efter försäkringstekniska grunder, med tillägg för beräknad allokerad återbäring för försäkring oavsett om denna är tilldelad eller inte. Beträffande försäkringsavtal som tecknats före 1997 skall endast den del av försäkringens värde tas upp som överstiger värdet 1996-12-31. Till detta fribelopp får tillägg göras för en årlig värdestegring motsvarande den genomsnittliga statslåneräntan. Från regeln att värdet vid årsskiftet 1996/97 skall vara skattefritt finns ett undantag som gäller livförsäkringar som har tecknats före 1997 men som har förvärvats genom köp, byte etc. efter årsskiftet 1996/97, dvs. som nu ägs av annan person än försäkringstagaren, s.k. begagnad utländsk kapitalförsäkring (se

Beräkning av kapitalunderlaget

Tillgångar och skulder skall i princip värderas till det bokförda värdet med följande undantag.

Fastigheter

Fastigheter skall tas upp till marknadsvärdet oavsett om de är omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar. För försäkringsföretag gäller finansinspektionens riktlinjer för värdering av marknadsvärde (Finansinspektionens författningssamling, FFFS 1992:30). Om något aktuellt marknadsvärde inte finns kan för understödsföreningar och pensionsstiftelser i regel godtas att 133 % av taxeringsvärdet används (se prop. 1992/93:187, sid. 224).

Noterade värdepapper

Värdepapper, som är noterade på svensk eller utländsk börs eller auktoriserad marknadsplats eller som är föremål för regelbunden handel vid annan reglerad marknadsplats öppen för allmänheten, skall tas upp till det noterade värdet. Detta innebär att det normalt är betalkursen på årets sista dag som skall användas. Finns ingen betalkurs noterad kan sista noterade köpkurs användas.

Onoterade och noterade aktier

Om det finns både onoterade och noterade aktier i ett aktiebolag, skall alla aktier tas upp till det värde som gäller för de noterade aktierna.

Flera aktieslag

Om det finns flera aktieslag som är noterade görs värderingen med ledning av det lägsta noterade värdet för någon av aktierna.

Jämkning

Om det finns synnerliga skäl anta att det noterade värdet på

värdepapper överstiger marknadsvärdet kan värdet jämkas till marknadsvärdet.

Aktier / andelar i fastighetsbolag

Aktier och andelar i fastighetsförvaltande dotterbolag skall värderas med ledning av marknadsvärdena på fastigheterna i dotterbolagen. Detta innebär att en substansvärdering får ske av dotterbolaget, vilket inte utesluter att fastigheterna värderas med hänsyn till deras förväntade avkastning.

Svenska värdepappersfonder

Andelar i svenska och utländska värdepappersfonder värderas på samma sätt som värdepapper i allmänhet.

Fordringar

Onoterade fordringar tas upp till anskaffningsvärdet jämte upplupen ränta. Osäker fordran tas upp till det belopp som kan beräknas inflyta. Värdelös fordran medtas inte.

Skulder

Skulderna värderas på samma sätt som onoterade fordringar och tas upp till skuldbelopp jämte upplupen ränta.

Försäkringsföretag

Hos försäkringsföretag bokförda försäkringstekniska skulder, återbäringsmedel, obeskattade reserver, garantikapital samt eget kapital utgör inte finansiella skulder vid beräkning av kapitalunderlaget till avkastningsskatt (prop. 1992/93:187 s. 163 och 221).

Pensionsstiftelse

I en pensionsstiftelse kan finnas bokförd en skuld till arbetsgivaren för begärd gottgörelse avseende pensionskostnad som belöper på beskattningsåret. KRG har den 1 november 1999 ansett att en sådan skuld inte skall räknas med i skatteunderlaget för avkastningsskatt. Domen har överklagats.

Individuellt pensionssparkonto

Vid beräkning av kapitalunderlaget får innehavare av pensionssparkonto som skuld inräkna obetald avkastningsskatt.

33.2.2.2 Skatteunderlaget

Skatteunderlaget för avkastningsskatten fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen. Detta innebär att avkastningsskatten kommer att ingå i den slutliga skatten. I fråga om debitering och uppbörd av avkastningsskatten gäller SBL:s bestämmelser. Det innebär också att avkastningsskatten skall beaktas vid debitering av preliminär skatt.

Skatteunderlaget beräknas efter en schabloniserad avkastning på framräknat kapitalunderlag (se avsnitt 33.2.2.1) på så sätt att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga stats

låneräntan för kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret.

RSV har för resp. år angett den
genomsnittliga statslåneräntan till

1993 8,58
1994 9,52
1995 10,16
1996 7,90
1997 6,47
1998 4,98

Den som har kalenderår som
räkenskapsår skall alltså vid 2000 års
taxering använda 4,98 % vid beräkningen
av skatteunderlaget, medan den som har
brutet räkenskapsår skall använda den
genomsnittliga statslåneräntan för 1997,
6,47 %, för beräkning av
avkastningsskatt.

För skattskyldiga med utländska
kapitalförsäkringar (p. 7 i avsnitt 33.2.1
ovan) som tecknats före 1997 beräknas
skatteunderlaget vid 2000 års taxering till
4,98 % (statslåneräntan för 1998),
multipliserat med skillnaden mellan
försäkringens värde vid ingången av 1999
och försäkringens värde vid ingången av
1997 uppräknat för 1997 med 7,90 %
(statslåneräntan för 1996) och för år
1998 med 6,47 % (statslåneräntan för
1997). Se vidare avsnitt 5.14.

Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt
hundratal kronor.

33.2.2.3 Skattesatsen

Avkastningsskatten är 15 % av det
skatteunderlag som avser pensionskapital
och 30 % av nio tiondelar av det
skatteunderlag som avser annan
personförsäkring än pensionsförsäkring.
Detta gäller oavsett om man har
kalenderår eller brutet räkenskapsår som
beskattningsår.

Svenska och utländska
försäkringsföretag, understödsföreningar

samt innehavare av utländsk livförsäkring kan således numera bli beskattade till avkastningsskatt efter två olika procentsatser, 15 % och 30 % av nio tiondelar. Pensionsstiftelser och arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner samt innehavare av pensionssparkonto avseende individuellt pensionssparande blir beskattade efter den lägre skattesatsen, 15 %.

Jämkning

När räkenskapsåret är längre eller kortare än 12 månader skall skattesatsen jämkas i motsvarande mån.

Sådan jämkning skall också ske om avskattning sker av hela behållningen på pensionssparkonto för individuellt pensionssparande eller om konto Avsatt till pensioner eller i delpost på konto Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser helt upplöses under räkenskapsåret.

Överlåts ett helt försäkringsbestånd från ett livförsäkringsföretag till ett annat sådant företag eller sker fusion enligt 15 a kap. 1 eller 18 §§ försäkringsrörelselagen (1982:713) anses som om överlåtande företag och övertagande företag utgör en skattskyldig.

Skatten avdragsgill

Avkastningsskatten är utan hinder av 20 § KL avdragsgill för de arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner och som är skattskyldiga till avkastningsskatt. Avdraget för avkastningsskatt skall ske före eventuell avräkning av utländsk skatt.

För övriga skattskyldiga är skatten inte avdragsgill eftersom den får anses som en svensk allmän skatt (20 § KL). Jfr RÅ 1997 not. 149.

Nedsättning av AvP

Juridisk och fysisk person som avses i punkt 7 i uppräkningslistan ovan har rätt till nedsättning av AvP med belopp motsvarande utländsk skatt som antingen försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat. Nedsättning medges endast om rätt till avräkning om förutsättningar att tillämpa lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses sådan skatt som omnämns i 14 § nämnda lag samt punktskatt och förmögenhetsskatt. Kan avräkningsbar utländsk skatt inte utnyttjas under beskattningsåret, får outnyttjad skatt sparas för avräkning senare år. Det åligger den skattskyldige att visa att det finns förutsättningar för avräkning (10 a § AvPL).

33.2.3 Vissa särbestämmelser

Övertagandesituationer

Om en arbetsgivare övertar en pensionsutfästelse från annan arbetsgivare (jfr 23 § TrL) tillämpas jämkningsreglerna i 9 § tredje stycket AvPL.

Överlåts ett helt försäkringsbestånd mellan livförsäkringsföretag anses överlåtande och övertagande företag som en skattskyldig.

Med försäkringsföretag torde även avses understödsföreningar enligt 2 § 3 i AvPL.

Fusion

Om en fusion görs enligt 15 a kap. 1 eller 18 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses överlåtande och övertagande företag som en och samma skattskyldig.

Några andra regler som reglerar fusionsfallen finns inte i AvPL. I normalfallet innebär en fusion att det överlåtande och det övertagande företaget redovisar avkastningsskatten i sina respektive självdeklARATIONER för respektive räkenskapsår. När fråga är om konto Avsatt till pensioner följer av 2 § 4 mom. SIL att det övertagande företaget skall återföra kontoskulden till beskattning i sina räkenskaper och sedan göra erforderliga avsättningar för övertagna pensionsåtaganden. I ett sådant fall berörs företagen endast av reglerna i 9 § tredje stycket AvPL om jämkning med hänsyn till beskattningsårets längd.

Begrepp

De beteckningar som används i AvPL har samma betydelse som i KL och SIL.

TL:s bestämmelser är tillämpliga på avkastningsskatten, vilket bl.a. innebär att reglerna om omprövning och överklagande av inkomsttaxeringen gäller även avseende avkastningsskatten. Även reglerna om skattetillägg är tillämpliga (prop. 1991/92:43).

Förhandsbesked

Förhandsbesked avseende avkastningsskatt kan sökas hos skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten avseende
avkastningsskatten finns reglerad i 2 kap.
8 och 10 §§ LSK.

Till innehållsförteckningen

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering

Avsnitt 34 - Övergångsbestämmelser

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till innehållsförteckningen

Den reformerade inkomst- och förmögenhetsbeskattningen motiverade en lång rad övergångsbestämmelser. De flesta av de fortfarande aktuella bestämmelserna behandlas i det kapitel där de materiella reglerna behandlas. En samlad genomgång av dessa övergångsbestämmelser finns i 1994 års upplaga av handledningen. Fram t.o.m. 1997 års upplaga redogörs för reglerna rörande gamla förlustavdrag och gamla fonder. Fram t.o.m. 1998 års upplaga finns en tablå över gamla fonder.

34.1 Återföring av skatteutjämningsreserv

lagen (1993:1540) om återföring av
skatteutjämningsreserv
prop. 1993/94:50 s. 168-171, 213-217, 329-333
SkU 1993/94:15 s.156
prop. 1994/95:25 s. 63-64 och 100-101
FiU 1994/95:1 Del 1 s. 134

Sammanfattning

Möjligheten att göra avsättningar till skatteutjämningsreserv (surv) har avskaffats fr.o. m. 1995 års taxering. Survavsättningar från 1994 års taxering måste upplösas. Hur återföringen skall gå till regleras i lagen (1993:1540) om återföring av

skatteutjämningsreserv (ÅSurvL).

Avdrag för avsättning till surv återförs till beskattning genom att ett belopp motsvarande 90 % av avsättningarna vid 1994 års taxering tas upp till beskattning under en sjuårsperiod. Vid 1995 års taxering eller, om taxering inte skett detta år, vid 1996 års taxering skall dessutom ha återförts till beskattning hela den del av survavdraget vid 1994 års taxering som översteg avdraget vid föregående års taxering. Om hela survavsättningen uppgick till högst 4 444 kr skall den ha återförts i sin helhet vid 1995 års taxering eller, om taxering inte skett detta år, vid 1996 års taxering. Av återstående survavsättning skall minst tjugotre trettiondelar ha återförts vid 2000 års taxering. När verksamheten upphört under året skall hela survavsättningen omedelbart återföras till beskattning. Från denna regel finns undantag.

För en redogörelse för den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv hänvisas till 1994 års Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet, kap. 15. Bestämmelserna om fastställande av totalt belopp att återföra beskrivs i 1995 och 1996 års handledningar, avsnitt 26.4.

34.1.1 Återföring

Surv att återföra har fastställts vid 1995 eller 1996 års taxering. Den skall återföras i viss lägsta takt.

Återföring **till beskattning** skall ske:

- vid 1995 års taxering med minst tre trettiondelar, - vid 1995-1996 års taxeringar med minst sju trettiondelar,
- vid 1995-1997 års taxeringar med minst elva trettiondelar,
- vid 1995-1998 års taxeringar med minst femton trettiondelar,
- vid 1995-1999 års taxeringar med minst nitton trettiondelar,
- vid 1995-2000 års taxeringar med minst tjugotre trettiondelar

- vid 1995-2001 års taxeringar, eller om taxering inte sker år 2001, vid 1995-2002 års taxeringar, med tjugosju trettiondelar.

Det finns inget hinder mot att återföra hela den kvarvarande survavsättningen på en gång.

För den del av survavsättningen som får återföras skattefritt, dvs. tio procent (tre trettiondelar), föreligger inget krav på återföring vid viss senaste tidpunkt. Det finns inte heller något hinder mot att återföra denna del på en gång.

Överhoppad taxering

Någon ränta eller något tillägg beräknas inte på den skattecredit som rent faktiskt kan ligga i att en skattskyldig nyttjar möjligheten att återföra den skattepliktiga delen av återföringen under den medgivna tiden. Däremot påförs i vissa fall ett tillägg på återfört belopp i fall där den skattskyldige inte taxeras ett visst år enligt 5 § ÅSurvL.

Exempel:

Ett aktiebolag, som skall återföra en survavsättning på 300 000 kr har lagt om sitt räkenskapsår så att det inte taxeras 1999.

Förutsatt att återföringen vid 1999 års taxering skulle uppgått till lägst 40 000 kr påförs bolaget vid 2000 års taxering ett tillägg på 4 000 kr om statslåneräntan antas uppgå till 10 %. Nämnda tillägg innebär i praktiken en inte avdragsgill kostnad för att 40 000 kr har återförts ett år senare än vad som normalt skulle ha skett.

Något tillägg påförs emellertid inte om den skattskyldige redan året före det "överhoppade" taxeringsåret har återfört så stor del av surven till beskattning att det täcker även vad som skulle återförts vid nästa års taxering.

34.1.2 Obligatorisk omedelbar återföring

Enligt 11 § ÅSurvL gäller att återstående skattepliktig del av survavsättningen omedelbart skall återföras till beskattning om

1. Den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva näringsverksamhet. Denna punkt får anses innefatta även sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftas. Återföringen skall i sådana fall ske det sista året dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 332).

Betr. undantag vid vissa företagsombildningar, se nedan.

Återföring skall också ske i vissa fall då skattskyldighet för verksamheten i Sverige inte längre föreligger.

2. Företaget har upplösts genom fusion eller fission (undantag, se nedan).

3. Beslut har fattats om att företaget skall träda i likvidation eller

4. Beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.

Speciellt om vissa företagsombildningar

Vid vissa företagsombildningar behöver inte alltid omedelbar återföring ske av kvarstående survavsättning utan avskattning får ske i det övertagande företaget. Detta kan bli aktuellt i följande fall:

- Om en fysisk person överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning under förutsättning att ett tillskott gjorts till bolaget med ett belopp motsvarande den överförda surven, se avsnitt 24.

- När näringsverksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag utan att uttagsbeskattning utlöses under förutsättning att ett tillskott gjorts till bolaget med ett belopp motsvarande den överförda surven, se avsnitt 24.

- Vid vissa fusioner, fissioner och ombildningar, se avsnitt 24.

34.1.3 Speciellt om handelsbolag

Vid tillämpning av reglerna om justerat ingångsvärde för andel i handelsbolag skall ett belopp motsvarande den del av survavsättningen som får återföras skattefritt läggas till ingångsvärdet, se 9 § ÅSurvL. I annat fall skulle den värdeökning av andelen som uppkommer genom den skattefria återföringen träffas av reavinstbeskattning när andelen avyttras.

Till innehållsförteckningen