

8 Vad som ska dras av i näringsverksamhet

16 kap. IL
SOU 1997:2, del II, s. 147 ff.

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. I kapitlet behandlas generella regler för avdragsrätt för kostnader i näringsverksamhet. Genomgången sker i första hand med utgångspunkt i vad som gäller för enskild näringsverksamhet.

Avdrag för kostnader för anställdas pension behandlas i del 3, avsnitt 11 och näringsidkarens egen pensionering i denna del avsnitt 20. Specifika frågor för jord- och skogsbruk finns i del 2, avsnitt 15 och beskattningen av aktiebolag behandlas utförligare i del 3.

8.1 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. IL har inte medfört någon ändring i denna princip (16 kap. 1 § IL). Den skattskyldiges personliga levnadskostnader är enligt huvudregeln inte avdragsgilla. Avdrag får vidare inte göras exempelvis för amortering av skuld eller för ränta på eget kapital som av en enskild näringsidkare lagts ned i hans förvärvsverksamhet (internränta). Det föreligger dock möjlighet till positiv räntefördelning.

8.2 Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter

Överföringar av tillgångar mellan olika verksamheter behandlas enligt reglerna för s. k. uttag (22 kap. 2 § IL). Huvudregel är att

uttag ska behandlas som om avyttring skett till marknadsmässig ersättning (22 kap. 7 § IL). Om sådan beskattning skett ska tillgången anses förvärvad i den senare verksamheten till samma marknadspris (22 kap. 8 § IL). Bestämmelser om att uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske finns i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse. Dessa bestämmelser behandlas utförligt i del 3 avsnitt 6.

8.3 Råvaror

Till avdragsgill driftkostnad i näringsverksamhet räknas bl.a. kostnad för anskaffande av varor, antingen de är avsedda för förädling, förbrukning eller försäljning i näringsverksamheten.

Reglerna i 14 kap. IL 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 ska ta hänsyn till bl.a. in- och utgående lager av varor, djur, råmaterial och hel- och halvfabrikat m.m. Det slutliga avdraget för anskaffningskostnaden för inköpta råvaror och förbrukningsartiklar m.m. medges därför i princip inte förrän de färdiga produkterna är sålda eller uttrangerade eller förbrukningsartiklarna har förbrukats.

8.4 Varufordringar

Med varufordringar avses fordringar för sålda varor eller utfört arbete m.m. Det allmänna stadgandet om bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § IL innebär att fordringar ska tas upp som inkomst det år de uppkommer. En fordran uppkommer vanligen när varan levererats eller när ett arbete har utförts (jfr RÅ 1967 Fi 1745, se även BFN U 90:2).

8.5 Nedskrivning av fordringar

Avdrag medges alltid för konstaterad förlust, vilket normalt är fallet vid ackord eller konkurs. Avdrag för nedskrivning av kundfordringar medges i regel så snart det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet.

Individuell prövning

Fordringsrisken ska i normalfallet bedömas för varje fordran för sig. Avdrag för nedskrivning med viss procent av det sammanlagda värdet av kundfordringarna på balansdagen, s.k. generell nedskrivning, bör inte medges annat än i undantagsfall. Generell nedskrivning har medgetts för avbetalningsfordringar (RÅ 1957 Fi. 657 och RÅ 1965 Fi. 1355, se även RÅ 1950 Fi. 1 och RÅ 1968 Fi. 696).

Osäker fordran	<p>Även om förlusten avseende kundfordran på ett icke närstående företaget inte är definitiv kan avdrag medges på så sätt att helt eller delvis osäkra fordringar får skrivas ned till det belopp som kan väntas inflyta. Tecken på att 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, ska detta tas upp som skattepliktig intäkt. Hänsyn ska även tas till händelser som inträffat efter balansdagen om händelserna bekräftar en situation som förelåg på balansdagen.</p>
Närstående företag	<p>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).</p> <p>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).</p>
Återföring av obehöriga nedskrivningar	<p>Om det vid deklarationsgranskningen visar sig att obehöriga nedskrivningar har gjorts, kan hela den för stora nedskrivningen återföras till beskattning på en gång, oberoende av när nedskrivningarna har gjorts (14 kap. 5 § IL).</p>
Direkt eller indirekt nedskrivning	<p>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 ska godtas är att redovisningen är så ordnad att säkerhet finns för att återvinna 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.</p> <p>Oavsett vilken metod som tillämpats vid nedskrivning av fordringar bör, vid stora nedskrivningar eller vid generell nedskrivning, tas in specifikation med motivering.</p>
Lånefordringar	<p>De lånefordringar som här åsyftas är fordringar som inte har uppkommit vid överlåtelse av egendom, utan i utbyte mot kontanter. Av 25 kap. 3 § IL framgår indirekt att sådana fordringar ska behandlas som kapitaltillgångar. Det betyder att något avdrag för värdenedgång inte får göras förrän fordran avyttras. Av 44 kap. 3 – 10 §§ IL framgår vad som avses med avyttring. Ackord anses inte som en avyttring. Ett <i>värdepapper</i> anses avyttrat om det företag som har gett ut det försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). En lånefordran torde anses som värdepapper bara</p>

om det är utgivet, såsom konvertibla skuldebrev, förlagslån o.d.

8.6 Representation

Utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård (16 kap. 2 § IL). Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Utgifter för representation kan avse utgifter för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter och liknande. Det kan också vara fråga om indirekta utgifter för representation såsom utgifter för underhåll och löner samt för andra utgifter avseende t.ex. fastighet eller inventarier som används för representationsändamål.

Representationen kan rikta sig antingen utåt mot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande (extern representation) eller inåt mot företagets personal i form av bl.a. personalfester (intern representation). I intern representation ingår i detta sammanhang till skillnad mot vad som gäller i fråga om förmånsbeskattnings, inte kurser, konferenser och liknande arrangemang.

Omedelbart samband

En grundläggande förutsättning för avdragsrätt är att det föreligger ett omedelbart samband mellan representationen och den bedrivna verksamheten. Genom kravet på omedelbart samband markeras att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet e.d.

Enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1997:2) ska representationen för att vara avdragsgill ingå som ett naturligt led i samband med affärsförhandlingar. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet t.ex. i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingar eller som en avslutning på dessa. Vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer kan det föreligga ett sådant inslag av personlig gästfrihet att avdragsrätt är utesluten.

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 ska kunna anses som avdragsgill representationskostnad bör fråga vara om en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. (jfr RÅ 1989 not. 239). Vid jubileumsfestlighet medges avdrag för kostnader som avser inte bara affärsförbindelser utan också anställda med makar (eller motsvarande) samt representanter för myndigheter och massmedia (jfr RÅ 1953 Fi 1487). Vid invigning av anläggning bör avdrag medges endast om anläggningen med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som betydande (RÅ 1974 A 1349, 1485 och RÅ 1970 Fi 15).

Lyxbetonad representation

Att avdragsrätten är begränsad till skälig kostnad innebär att avdrag inte medges för lyxbetonad representation. Enligt 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 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 ska 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.

För att avdrag ska kunna medges för representationsgåva fordras att gåvan har omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan och att beloppet är skäligt (jfr RÅ 1982 1:9. Skälig avdragsgill kostnad för representationsgåva anses enligt 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.

8.7 Framtida garantiutgifter

Avdrag

Företag som lämnar garantiutfästelser har rätt att göra avdrag för framtida garantiutgifter med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång (16 kap. 3-5 §§ IL). Avdraget ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret. Avdrag medges enligt två alternativa regler: schablon- eller utredningsregeln

Schablonregeln

Avdraget för framtida garantiutgifter får inte överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska avdraget justeras i motsvarande mån.

Utredningsregeln

Avdrag ska göras med ett högre belopp om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
- garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller arbeten,
- en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
- produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,
- en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
- någon annan liknande omständighet finns.

Utredningsregeln är inte tillämplig enbart av det skälet att åtagandena uppgår till stora belopp (RÅ 80 1:68). Av RÅ 1984 Aa 149 framgår att frågan huruvida utredningsregeln är tillämplig ska bedömas med hänsyn till den samlade verksamheten.

På balansdagen inkomna reklamationer som godkänts men inte åtgärdats får tas upp som skuld utöver det belopp som har tagits upp enligt schablonregeln eller utredningsregeln.

8.8 Organisationsutgifter m.m.

Utgifter för fusion eller fission

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av.

Organisationsutgifter

Utgifter som ett aktiebolag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning är avdragsgilla. Även utgifter som en ekonomisk förening har i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt andra utgifter för föreningens förvaltning är avdragsgilla (16 kap. 8 § IL). Detta är de direkt lagreglerade organisationsutgifterna. Därutöver finns ett flertal andra utgifter, som brukar betecknas som organisationsutgifter.

I taxeringshänseende är det viktigt att skilja mellan

- icke avdragsgilla organisationskostnader,
- utgifter i näringsverksamhet före dess påbörjande, vilka är begränsat avdragsgilla enligt 16 kap. 36 § IL och

- avdragsgilla organisationskostnader i en pågående näringsverksamhet

De avdragsgilla organisationskostnaderna kan i sin tur delas in i två grupper beroende på om de är balansgilla enligt ÅRL eller inte. Möjligheten till aktivering gäller endast organisationskostnader och t.ex. inte förvaltningskostnader.

Förvaltningskostnader

Med förvaltningskostnader brukar i allmänhet avses kostnader som är nödvändiga för den löpande driften och som har ett klart samband med förvaltningen eller organisationen av det egna kapitalet. Sedan 1999 års taxering medges avdrag för vissa förvaltningskostnader som tidigare inte varit avdragsgilla (16 kap. 7-8 § § IL). Aktiebolag medges avdrag för kostnader för förändring och förvaltning av bolagets kapital. Enligt RÅ 1999 ref. 74 är kostnader i samband med nyemission avdragsgilla även i det fall att kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna. Vidare är kostnader i samband med fusion avdragsgilla.

Kostnader för förtäring och liknande i samband med bolagsstämma ska bedömas utifrån vad som gäller för representationskostnader.

Utgifter för forskning och utveckling (avsnitt 8.9) kan ibland vara att hänföra till organisationskostnader. Även utgifter för datorprogram kan i vissa fall vara att hänföra till organisationskostnader (avsnitt 8.8.4).

8.8.1 Icke avdragsgilla organisationskostnader

Organisationskostnader som uppkommer innan en näringsverksamhet startar är normalt inte avdragsgilla (prop. 1996/97:154 s. 40). De anses inte utgöra driftkostnader i näringsverksamheten utan är i stället att hänföra till kapitalinsats. En kapitalinvestering är inte någon kostnad. Däremot är kostnader för upplåning av kapital alltid avdragsgilla.

Stämpelkostnader m. m.

Som inte avdragsgilla organisationskostnader räknas normalt stämpel-, registrerings-, annons-, garanti- och andra kostnader vid bolagsbildning (jfr 4 kap. 2 § ÅRL). Till inte omedelbart avdragsgilla kostnader hänförs vidare kringkostnader i samband med förvärv av aktier t.ex. i samband med utvidgning av bolagets verksamhet eller liknande, medan avdrag däremot medges för kostnader för planerade men inte genomförda aktieförvärv (se RÅ 1970 Fi 2071, RÅ 1992 ref. 55 I-II och RÅ 1994 ref 18 samt SOU 1995:137 s. 113 f och 125 ff). Ett aktiebolag (s.k. standardbolag), som tidigare inte bedrivit någon verksamhet, har medgett avdrag för de kostnader bolaget haft för bl.a. registrering av ändrad firma och uppläggning av bolagets redovis-

ning 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.

8.8.2 Avdrag i efterhand

En skattskyldig som driver näringsverksamhet har i vissa fall rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före verksamhetens påbörjande (16 kap. 36 § IL).

Det är viktigt att slå fast när näringsverksamheten ska anses påbörjad. Avdraget får endast avse utgifter under det år verksamheten påbörjades och närmast föregående kalenderår. En förutsättning för avdragsrätt är också att fråga är om kostnader som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Man måste alltså skilja dessa kostnader från sådana organisationskostnader som anses utgöra kostnader för förvärv av förvärvskällan och som därför inte är avdragsgilla.

Har avdrag för utgiften redan gjorts på annat sätt är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförs näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån det motsvarar inkomster som uppkommit i verksamheten innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet. Inkomster som har uppkommit tidigare än kalenderåret före det kalenderår då näringsverksamheten anses påbörjad, behöver dock inte beaktas, eftersom utgifter under motsvarande tid aldrig är avdragsgilla.

Bevisbördan

Det är den skattskyldige som ska visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamheten till att underskott uppkommer under första året får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna (del 2, avsnitt 25).

8.8.3 Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader

Den tredje gruppen av organisationskostnader är sådana kostnader som till sin natur är avdragsgilla. Med sådana organisationskostnader avses utgifter för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som är av värde för organisationen av företagets näringsverksamhet. Avdragsrätten för sådana organisationskostnader som avser aktiverade utgifter för forskning och utveckling behandlas närmare i nästa avsnitt.

Aktivering

Om organisationsutgifterna är av väsentligt värde för verksamheten också under kommande år får de enligt 4 kap. 2 § ÅRL aktiveras. För att utgifterna ska kunna aktiveras måste de verkli-

gen vara att hänföra till organisationsutgifter. Förvaltningsutgifter är inte balansgilla. Gränsen mellan förvaltnings- och organisationsutgifter kan vara svår att dra i praktiken när det gäller utgifter för reklam.

I specialmotiveringen till 1976 års BFL uttalade departementschefen bl.a. (prop. 1975:104 s. 227, jfr prop. 1995/96:10 del II, s.197).

”För att utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande ska få tas upp som anläggningstillgång krävs att de ska vara av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Rätten att som post på aktivsidan i balansräkningen ta upp organisationsutgifter syftar endast till att möjliggöra fördelning av kostnaderna på åren närmast efter det då utgiften gjorts. En snabb avskrivning måste äga rum eftersom utgifterna inte representerar något verkligt existerande förmögenhetsobjekt. Det föreskrivs därför i stycket att årligen ska avskrivas skäligt belopp, dock minst 1/5, om det inte på grund av särskilda omständigheter får anses överensstämma med god redovisningssed att avskrivning sker med en mindre del”.

Kostnader som inte tagits upp i första balansräkningen efter det att de uppkommit, får inte senare tas med som tillgång.

Vid aktivering av organisationsutgifter i stället för omedelbar kostnadsföring uppstår vissa skattemässiga effekter utöver den direkta påverkan på årets resultat. Det bör därför utredas om ÅRL:s krav på aktivering är uppfyllda. Som framgår ovan är grundförutsättningen att det verkligen är fråga om organisationsutgifter och att de har ett väsentligt värde för kommande år. Avskrivningar ska göras i överensstämmelse med god redovisningssed och ska normalt uppgå till minst 20 % per år.

Om organisationskostnader aktiveras har det som skattemässig konsekvens att de kommer att ingå som anläggningstillgång till sitt bokförda värde i det kapitalunderlag som får användas vid beskattning av utdelning och 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 aktieföretag inför ett ägarbyte förskjuta åtminstone delar av utgifterna så att de kommer att belastas resultatet först sedan bolaget fått nya ägare.

Rättsfall

Avdrag för aktiverade organisationskostnader har medgetts bl.a. för

- kostnader för exportförsäljning (RÅ 1954 ref. 41)
- planering av verksamhet med bl.a. utarbetande av trycksaker och vissa beställningskostnader (RÅ 1956 Fi 1434)
- bidrag till ett tillsammans med andra bildat utvecklingsbolag (RÅ 1973 A 118).

8.8.4 Speciellt om datorprogram m. m.

I takt med att datoriseringen i samhället ökar, ökar också företagens utgifter för bl.a. datorprogram. För användare utgör utgifterna för datorprogram ofta en väsentlig del av investeringen i ett datorsystem. För den som tillverkar datorprogram för försäljning m.m. kan utvecklingsarbetet pågå i flera år, innan programmet går att sälja eller exploatera på annat sätt.

Användarens kostnader

Frågan hur utgifter för datorprogram för användare ska behandlas skattemässigt har prövats i 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 U 88:16), ska utgifter för datorprogram hos den slutlige användaren som huvudregel kostnadsföras löpande. Sådana utgifter ska med andra ord i regel inte hänföras till datorinvesteringen. Som en allmän riktlinje för bedömningen av om utgifter för datorprogram kan aktiveras bör enligt BFN gälla att datorprogrammet har en beräknad ekonomisk livslängd överstigande tre år. Angående de närmare villkoren för aktivering hänvisar BFN till sin rekommendation om redovisning av kostnader för FoU (BFN R 1).

Tillverkarens kostnader Aktivering

BFN har även gjort ett uttalande om redovisningen av utgifter för utveckling av datorprogram för försäljning m.m. (BFN U 88:15). Även när det gäller sådana utgifter hänvisar BFN till principerna i rekommendationen BFN R 1. Även för dessa utgifter är alltså huvudregeln att de ska kostnadsföras löpande. Ett grundläggande villkor för aktivering är enligt 4 kap. 2 § ÅRL, att utgifterna är av väsentligt värde för företaget i framtiden. BFN skriver i BFN U 88:15 bl.a.

”Vid en analog tillämpning av BFN R 1 bör villkoren för aktivering i punkt 12-15 i nämnda rekommendation tolkas så att aktivering får ske bara för utgifter som uppkommer fr.o.m. den tidpunkt då man kan bedöma att programmet är kommersiellt gångbart. Utgifterna får aktiveras till högst ett värde som svarar mot beräknade framtida försäljningsintäkter”.

Redovisningsrådets rekommendation

Redovisningsrådet har utkommit med en rekommendation om redovisning av immateriella tillgångar, RR 15, som träder i kraft den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning rekommenderas av Redovisningsrådet. De i detta sammanhang intressanta punkterna i rekommendationen är 42, 45 och 92. I p. 42 anges huvudprincipen, d.v.s. att kostnader för forskning och utveckling normalt ska kostnadsföras direkt utan balansering. I p. 45 anges, att utgifter för utveckling (eller utgifter för utvecklingsfasen i ett projekt) ska tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen om, och endast om, företaget kan visa att samtliga nedanstående förhållanden föreligger:

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar.
- Företaget ska bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan.
- När tillgången avses att användas internt ska dess användbarhet kunna påvisas.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.

I p. 92 i samma rekommendation anges att i redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter som enligt p. 45 ska tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras (jfr 4 kap. 2 § ÅRL).

8.9 Forskning och utveckling

Utgifter för forskning och utveckling (FoU) som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska enligt 16 kap. 9 § IL dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag tillämpas också på FoU-utgifter.

Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning och utvecklingsarbete. Som exempel på forskningsarbeten har i förarbetena nämnts inte bara teknisk forskning på industrins, jord- och skogsbrukets område utan också kommersiell

och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi och arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning och forskning rörande miljövård. De särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för FoU tillkom 1970 genom prop. 1970:135 och flyttades i samband med 1990 års skattereform till 24 § anvp. 23 KL. I samband härmed uttalade föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 612) att praxis beträffande avdragsrätten är generös. I sammanhanget hänvisade statsrådet till utgången i några rättsfall (RÅ 1973 A 118, RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440).

Motprestation

Avdrag förutsätter att givaren får en motprestation. Det räcker dock att givaren har ett "rimligt intresse" av den bedrivna forskningen. Detta gäller t.ex. för bidrag till s.k. grundforskning, där en direkt motprestation sällan kan erhållas. Detta innebär att motprestationen inte nödvändigtvis måste riktas direkt mot bidragsgivaren. Avdrag medges således för utgifter för FoU om arbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, dvs. ett krav på samband. Även utgifter för att få information om sådan FoU är avdragsgilla.

Vidareförmedling

Avdragsrätten avser både kostnader för egen FoU-verksamhet och för anskaffning av FoU-resultat från utomstående. Till extern FoU hör bl.a. bidrag till utvecklingsbolag och forskningsinstitut. Avdrag förutsätter således inte att bidragsmottagaren själv utför forskningen, utan denne kan vidareförmedla bidragen till sådan forskning som ligger inom bidragsgivarens verksamhetsområde, jfr RÅ 1988 ref. 88, RÅ 1990 ref. 114 (fhb) och RÅ 1991 not 24 (fhb). Dock ställs krav på att man med säkerhet kan förutse att mottagaren verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimlig tid, se RÅ 1991 ref. 71 (fhb).

Samband

Det bör påpekas att de avgöranden som föredragande statsrådet i anledning av 1990 års skattereform refererat till, visar att ett visst samband måste föreligga mellan den skattskyldiges näringsverksamhet och ändamålet med utgiften. Enligt RÅ 1976 ref. 105 fick Stora Kopparbergs Bergslags AB avdrag för bidrag till Världsnaturfondens projekt Levande skog; avdrag medgavs däremot inte för bidrag till projekten Varg, Utter, Sälen i Östersjön, Rovfågelcentral och Linné. I RÅ 1987 not. 440 (fhb) medgavs ICA AB avdrag för bidrag till Cancerfonden för forskning inom området cancer-kost-hälsa. Av rättsfallet kan även slutsatsen dras att det inte spelar någon roll för avdragsrätten att även andra än finansören kan dra nytta av FoU-arbetet.

I RÅ 1990 ref. 114 (fhb) 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 RÅ84 Aa

112). Av RÅ 2000 not. 158 (fhh) framgår att avdragsrätt för FoU-bidrag till en institution som bedriver både forskning och utbildning, förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning som har ett samband med bidragsgivarens verksamhet.

Aktivering

Enligt BFN:s rekommendationer (BFN R 1) bör utgifter för FoU-arbeten som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Detta ska ses mot bakgrund av att det i regel finns små möjligheter att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar. I sina rekommendationer har BFN också under punkterna 12-15 behandlat under vilka förutsättningar aktivering av utgifter för FoU kan bli aktuell. Det kan nämnas att med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2002 har Redovisningsrådet utfärdat rekommendationer (RR 15) om immateriella tillgångar, där även frågor om aktivering av kostnader för forskning och utveckling behandlas. I huvudsak överensstämmer dessa med de av BFN utfärdade rekommendationerna.

8.10 Utbildnings- och kurskostnader

Det saknas särskilda bestämmelser om avdrag för studie- och konferenskostnader m.m. Avdragsrätten för sådana kostnader får därför prövas utifrån allmänna bestämmelser.

Utbildningskostnader

I regel karaktäriseras studie- och konferensresor inte bara av egentliga studier etc. utan också av rekreation i varierande omfattning. Om inslaget av rekreation är för stort, kan det föranleda att avdraget bör sättas ned eller helt vägras. I praxis synes man ha intagit en relativt restriktiv inställning på så sätt att domstolarna vid blandade kostnader helt har vägrat avdrag för kostnaderna (jfr t.ex. RÅ80 Aa 147 och RÅ79 1:10 I, som dock avser inkomstslaget tjänst). För att bedöma avdragsrätten kan det vara nödvändigt att inhämta uppgift om arrangör och program för resan (kursen) samt i vilken utsträckning programmet följts.

Kurskostnader

Konferenskostnader

Studieresor

Det finns få RR-avgöranden om studie- och konferensresor för enskilda näringsidkare eller företagsledare i fåmansföretag.

I RÅ 1972 Fi 616 (=RRK R72 1:27) var en enskild näringsidkare (pålshandlare) 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 rekreativ inslag 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.

Bedömningsgrunder

I sistnämnda dom uttalade RR bl.a. att för att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostats av bolaget inte ska i sin helhet anses motsvara en löneförmån för delägaren, fördras 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 frågan om resedeltagarens beskattning ska prövas. Man får då göra en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

Rekreatoinsinslag m.m.

RR uttalade vidare i RÅ83 1:78 att vid prövningen ska särskilt beaktas i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling och, särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en sådan resa eller liknande, bör någon förmånsbeskattning inte komma i fråga. Om emellertid resan erhållit en sådan uppläggning att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier - vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad - får resans egenskap av nöjes- och rekreatoinsresa, enligt RR, 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.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis krävs för att kostnader för studie- och konferensresor samt kurser ska vara avdragsgilla i sin helhet att resan/kursen inte har för stora inslag av rekreation och att den erhållna informationen kan antas vara till ekonomisk nytta för näringsverksamheten. Antingen fråga är om studieresa, konferensresa eller kurs ska sambandet mellan innehållet i denna och näringsverksamhetens inriktning vara sådant att deltagandet framstår som ekonomiskt motiverat. Är informationen motive- rad men rekreativinslaget något för stort kan avdrag för en andel av resekostnaderna medges.

Lönekostnad

I de fall utgiften för resan etc. bör anses utgöra lönekostnad för anställd personal medges arbetsgivaren avdrag härför. Vidare ska socialavgifter påföras.

8.11 Vissa bidrag och avgifter

Bidrag till Stiftelsen Tekniska museet skadras av (16 kap. 10 § IL).

**Avgifter och bi-
drag till Svenska
Filminstitutet**

Avdrag ska göras för sådana avgifter och bidrag till Stiftelsen Svenska Filminstitutet som avses i ett avtal som träffats den 3 september 1992 mellan å ena sidan staten och å andra sidan Sveriges Biografägareförbund, Folkets Husföreningarnas Riksorganisation, Riksföreningen Våra Gårdar, Sveriges Filmuthyrareförening u.p.a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Videodistributörers Förening (VHF), VideoHandelns Samarbetsorganisation (VHS), VIDSAM-Videouthyrarnas Samarbetsorganisation (VIDSAM), Sveriges Television AB och Nordisk Television AB (16 kap. 11 § IL).

**Bidrag till utveck-
lingsbolag**

Bidrag som lämnas utan villkor till ett regionalt utvecklingsbolag eller dess moderbolag ska dras av, om utvecklingsbolaget med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag har fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare (16 kap. 12 § IL).

8.12 Avgifter till arbetsgivarorganisationer

Avgifter till arbetsgivarorganisationer ska dras av till den del de avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget, om inte särskilda skäl talar mot det. Vid denna bedömning ska avgifterna i första hand anses bli använda för annat än konfliktändamål (16 kap. 13 § IL).

8.13 Avsättning till personalstiftelser

Belopp som förs över till en personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska dras av (16 kap. 14 § IL).

8.14 Skadestånd

Utgivna skadestånd kan vara antingen avdragsgilla eller inte avdragsgilla. Skadestånd får inte dras av, om de grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) eller någon annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare och avser annat än ekonomisk skada (16 kap. 15 § IL).

Livränta

Skadestånd som utgår i form av livränta är vanligtvis en avdragsgill utgift oavsett grunden för dess utgivande. Om sådan livränta avlöses mot engångsbelopp, blir avdragsrätten däremot beroende av om skadeståndet skulle varit avdragsgillt om det från början hade utgått i form av engångsbelopp (RÅ 1957 Fi 942, RÅ 1961 Fi 640). När det gäller skadestånd i form av livränta till tidigare anställd till följd av personskada är avdragsrätten begränsad till belopp som för mottagaren utgör ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll (62 kap. 7 § IL).

Engångsbelopp

När skadestånd betalas som engångsbelopp får frågan om avdragsrätt bedömas med hänsyn till om skadeståndet kan anses vara av sådan natur att det framstår som en kostnad i näringsverksamheten eller inte.

Sådana skadestånd i form av engångsbelopp som kan anses utgöra kostnad i näringsverksamhet kan i princip delas in i

- skadestånd på grund av avtalsbrott, och
- utomobligatoriskt skadestånd i näringsverksamheten

Avtalsbrott o.d.

Vad gäller skadestånd på grund av avtalsbrott gäller att avdragsrätt föreligger om skadeståndet utgått på grund av brott mot ett i näringsverksamheten ingånget avtal (se t.ex. RÅ 1956 ref. 6, RÅ 1956 Fi 581, RÅ 1960 Fi 1108 samt RÅ 1967 ref. 12, där ett vitesbelopp ansågs utgöra skadestånd). I RÅ 1993 ref. 67 medgavs ett handelsbolag avdrag för utgivet skadestånd till följd av att delägare i handelsbolaget brutit mot konkurrensklausul i avtal med tidigare arbetsgivare. Rätt till avdrag föreligger på samma grunder för förverkad handpenning i samband med hävande av avtal, RÅ 1952 Fi 243. I 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 närings-

verksamheten (RÅ 1943 Fi 747 och RÅ 1975 Aa 542), se vidare nedan avsnitt 8.38.

Rätt till avdrag för skadestånd till följd av fel etc. i sålda eller levererade varor, försenad leverans m.m. föreligger i allmänhet, se t.ex. RÅ 1938 Fi 594.

Även skadestånd som en näringsidkare ådragit sig genom att avsiktligt förfarit i strid mot ingångna avtal eller gällande bestämmelser kan vara avdragsgillt, under förutsättning att 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 hade rätt till. Han medgavs inte avdrag för utbetalat skadestånd. Detta ansågs inte vara en "normal risk" i hans möbelverksamhet. Skadestånd som utgick till följd av att jordbrukare fällts till ansvar för allmänfarlig vårdslöshet vid halmbränning var inte normal förlust i jordbruksdrift, RÅ 1976 Fi 731.

Kopplingen av avdragsrätten till ovanstående princip torde i vissa fall ha hängt samman med det tidigare gällande kapitalförlustbegreppet enligt vilket avdrag inte medgavs för förluster som var onormala för verksamheten. Kapitalförlustbegreppet har successivt inskränkts och är fr.o.m. 1999 års taxering utmönstrat ur lagtexten. Äldre praxis beträffande avdragsrätt för skadestånd bör därför läsas med detta som bakgrund.

Avdragsrätten får numera bedömas utifrån om den aktuella förlusten är en utgift "för att förvärva och bibehålla inkomster" utgör "kostnad i näringsverksamhet" (16 kap. 1 § IL). I prop. 1996/97:154 s. 25 anges att ett slopat normalitetskrav och kapitalförlustbegrepp kan tänkas medföra att vissa förluster som tidigare inte varit avdragsgilla på grund av att de var onormala för verksamheten blir avdragsgilla. I propositionen påpekas dock att det för detta krävs att förlusterna kan anses utgöra en kostnad i verksamheten samt att

"Det är inte givet att de onormala förluster som i dag inte anses avdragsgilla på grund av 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 ska anses utgöra en kostnad i verksamheten”.

8.15 Mervärdesskatt

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av (16 kap. 16 § IL).

Mervärdesskatt ska dras av om skatten avser utgående skatt som har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten, eller skatt som återförs enligt ML och som betalas in till staten på det sätt som anges i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML.

Om mervärdesskatt som har dragits av vid inkomstbeskattningen sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras till beskattning.

8.16 Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel

Särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 17 § IL).

Avkastningsskatt som beräknas på kontoavsättning med tillämpning av 3 § fjärde stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska dras av. Om skatten sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Om skatten sätts ned genom avräkning av utländsk skatt, hindrar detta inte att hela skattebeloppet dras av (16 kap. 18 § IL).

8.17 Utländska skatter

Skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal ska inte dras av. Återbetalas skatten, ska motsvarande del av avdraget återföras.

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten ska dras av. Allmän skatt till en utländsk stat ska dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt (16 kap. 19 § IL).

8.18 Förluster av kontanta medel

Förluster av kontanta medel genom brott får dras av bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Avdrag för förlust av kontanta medel genom stöld eller rån får inte göras med större belopp än vad som motsvarar normalt innehav av kontanter i näringsverksamheten, om det inte finns särskilda skäl (16 kap. 20 § IL). I förarbetena anges, att när det gäller förluster av kontanta medel genom brott bör avdrag inte medges när förlusten har sin grund i brottslig gärning av verksamhetens ägare eller någon närstående (prop. 1996/97:154 s. 57).

8.19 Brandförsäkringar för all framtid

Om en brandförsäkring tas för all framtid och premien enligt försäkringsavtalet betalas på en gång, ska bara fem procent av premien dras av (16 kap. 21 § IL).

Om premien enligt försäkringsavtalet i stället ska betalas under ett bestämt antal år med lika stort belopp varje år, ska avdrag göras vart och ett av dessa år enligt följande tabell:

Det hela antal år från avtalets ingående under vilka premien ska betalas

Avdrag i procent av den för året betalda premien

högst	4 år	5 %
5	till och med 7 år	10 %
8	”-”	10 år 15 %
11	”-”	13 år 20 %
14	”-”	16 år 25 %
17	”-”	19 år 30 %
20	”-”	23 år 35 %
minst	24 år	40 %

8.20 Hälsa- och sjukvård m.m.

Utgifter för sådan hälso- och sjukvård eller tandvård i Sverige som inte är offentligt finansierad får inte dras av. Utgifterna ska dock dras av om de avser en anställd, en enskild näringsidkare eller en delägare i ett svenskt handelsbolag som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller någon annan svensk författning (16 kap. 22-24 §§ IL).

Utgifter för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel utomlands ska dras av om de uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands.

Utgifter för företagshälsovård, för vaccinationer som betingas av näringsverksamheten och för nödvändig tandbehandling ska

dras av.

Utgifter för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder ska dras av, om arbetsgivaren ska svara för dem enligt 22 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring eller rehabiliteringen syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Avdrag för sådana utgifter ska också göras av en enskild näringsidkare eller av en delägare i ett svenskt handelsbolag, om rehabiliteringen syftar till att han ska kunna fortsätta sitt förvärvsarbete. Även utgifter för förebyggande behandling ska dras av, om behandlingen har ett sådant syfte.

8.21 Grupplivförsäkringar

Premie för grupplivförsäkring som en näringsidkare tecknar för egen del ska dras av.

Om försäkringsersättningen utfaller efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för statligt anställda, ska bara den del av premien dras av som kan anses

motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för statligt anställda (16 kap. 25 § IL).

8.22 Reseskyddsförsäkringar

Premie för reseskyddsförsäkring avseende resor som en näringsidkare gör i näringsverksamheten ska dras av.

8.23 Bilkostnader

Utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten ska dras av med 1 krona och 60 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten (16 kap. 27 § IL). Avdraget förutsätter att inga driftkostnader för bilen har belastat verksamheten. Den skattskyldige ska kunna visa underlaget för avdraget genom körjournal eller på annan lämpligt sätt.

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för dieselolja dras av med 60 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 90 öre för varje kilometer (16 kap. 27 § IL).

Bil som utgör tillgång i näringsverksamheten

Det är nödvändigt att ta ställning till om bilen utgör tillgång i verksamheten eller inte. (jfr prop. 1989/90:110 s. 591). Detta innebär att bilen ska vara anskaffad för näringsverksamheten för att den ska utgöra ett inventarium. Bilen kan utgöra ett inventarium även om körsträckan i verksamheten är förhållandevis

obetydlig.

Om bilen utgör en tillgång i verksamheten, medges normalt avdrag för samtliga bilkostnader inklusive värdeminskningssavdrag.

Bilförmån

När en egenföretagare eller handelsbolagsdelägare även för privat bruk disponerar en bil som bokförts i näringsverksamheten ska bilförmån redovisas som intäkt av näringsverksamhet

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.

8.24 Arbetsresor

I fråga om utgifter för resor till och från arbetsplatsen och begränsning i avdragsrätten för sådana utgifter tillämpas motsvarande bestämmelserna som i inkomstslaget tjänst. Om den skattskyldige har utgifter för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet, ska begränsningen avse de sammanlagda utgifterna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst (16 kap. 28 § IL).

8.25 Egenavgifter

Debiterade egenavgifter ska dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 29 § IL). Avdrag ska dessutom göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Den som är skyldig att upprätta årsbokslut eller årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om en motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

8.26 Pensionsförsäkringar och pensionsspar-konton

Premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensions-sparkonton får dras av enligt reglerna i 59 kap. IL om pensions-sparavdrag (16 kap. 32 § IL). Se del 2 avsnitt 23 och del 3 av-snitt 11.

8.27 Avgifter till arbetslöshetskassa

I fråga om avgifter till arbetslöshetskassa och liknande avgifter tillämpas motsvarande bestämmelser som i inkomstslaget tjänst. Avdragsrätten är fr.o.m. 2003 års taxering ersatt med en skatte-reduktion (1 kap. 11 §, 65 kap. 11a § IL).

8.28 Arbete i bostaden

Om en enskild näringsidkare använder en särskilt inrättad del av sin bostad i näringsverksamheten, ska en skäligen del av utgifterna för hyra, värme m.m. dras av. Även andra utgifter för denna del av bostaden ska dras av, om de direkt orsakas av näringsverk-samheten (16 kap. 34 § IL).

Om en enskild näringsidkare arbetar i sin bostad minst 800 tim-mar under beskattningsåret, får han dra av utgifter för bostaden, även om något särskilt utrymme inte har inrättats. Avdrag får göras med 2 000 kronor per år om arbetet utförs i en bostad på den skattskyldiges eller hans makes fastighet och med 4 000 kronor per år i annat fall. Är beskattningsåret längre eller kor-tare än tolv månader ska timantalet och beloppet justeras.

I antalet arbetade timmar får bara sådant arbete räknas med som det med hänsyn till arbetets karaktär är motiverat att utföra i bo-staden. Även tillfälligt arbete som räknas till inkomstslaget tjänst får räknas med om det har nära samband med närings-verksamheten. Arbete som utförs av den skattskyldiges barn får räknas med bara om barnet har fyllt 16 år. Arbete som utförs av den skattskyldiges make får räknas med bara om makarna driver verksamheten gemensamt (16 kap. 35 § IL).

Hyres- eller bo-stadsrätt

För den som bor i en hyres- eller bostadsrättslägenhet beräknas avdraget på grundval av den del av hyran eller avgiften till bo-stadsrättsföreningen som kan anses belöpa på den särskilt inrät-tade delen. Avdrag medges även för skäligen del av sådana kost-nader för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström som inte ingår i hyran/avgiften.

Näringsidkarens privatbostadsfas-tighet

När privatbostaden är en fastighet som tillhör näringsidkaren och en särskild del har inrättats för och använts i näringsverk-samheten, får avdrag göras för skäligen andel av kostnaderna för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström. Räntekostnader

**Privatbostad
tillhörig annan än
näringsidkaren**

och tomträttsavgäld får således inte beaktas, vilket beror på att de är avdragsgilla under inkomst av kapital.

Förutom att avdrag får göras för skäligen 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.

Arbetar 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.

När hyra betalats från enskild firma kommer maken att beskattas för hyran som intäkt av kapital.

8.29 Reklam och sponsring

Reklam och marknadsföring har traditionellt sett bestått av annonser i tidningar, reklam på skyltar eller bioreklam m.m. Med tiden har en utvidgning skett av det sätt på vilket företag sprider sitt eller sin produkts namn. Ett sätt att åstadkomma detta är att lämna ekonomiskt stöd till verksamheter eller personer. Företelsen brukar benämnas sponsring och den som lämnar stödet sponsor.

Sponsringen går huvudsakligen till idrottsrörelsen. Det förekommer emellertid också att kulturen sponsras. Även olika slag av forsknings- och utvecklingsprojekt kan sponsras. Avdragsrätten för de senare bidragen är särskilt reglerad i 16 kap. 9 § IL, se vidare avsnitt 8.9.

Sponsorerna motiverar bidragen med att de ska ge dem utbyte i form av reklam, goodwill eller annat som leder till ökade intäkter etc. Ett viktigt skäl till sponsring kan vara att sponsorn önskar att associeras med olika mer eller mindre väl avgränsade företeelser som kan verka positivt för sponsorns anseende hos en viss målgrupp. Att sponsringen ska verka resultatbefrämjande är en förutsättning för att bidragen ska vara avdragsgilla.

Någon särskild lagreglering avseende avdragsrätt för reklam och sponsring finns inte. För att bedöma om avdragsrätt föreligger måste man gå till de allmänna bestämmelserna om avdrag för

intäkternas förvärvande, vilka finns i 16 kap. 1 § IL. För att sponsringen ska vara avdragsgill krävs att den utgör en driftkostnad i näringsverksamheten. Sponsorn måste alltså erhålla något i motprestation som kan verka resultatfrämjande i näringsverksamheten. Rena gåvor är däremot inte avdragsgilla, 9 kap. 2 § 2 st. IL.

Rättspraxis

I RÅ 1976 ref. 127 I-II (=RRK R 1976 1:95 I-II) medgavs PLM (I) avdrag för bidrag till kampanj mot nedskräpning, då opinionsbildning till följd av kampanjen enligt RR ”kunde få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Däremot fick bolaget inte avdrag för ett bidrag till Industriförbundet avseende utredning angående skadeverkningar av nedskräpning, eftersom detta projekt bedömdes vara av mer allmän natur utan direkt samband med bolagets verksamhet. KF (II) vägrades avdrag för bidrag dels till kampanj ”Vårstädning”, dels till näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor med motiveringen att det inte fanns ”något sådant samband mellan förbundets verksamhet och de ifrågavarande utbetalningarna att dessa får såsom driftkostnader avdragas...”. I RÅ 1977 Aa 4 vägrades ett industriaktiebolag avdrag för ett engångsbidrag till anordnande av ett bruksmuseum. Av praxis framgår således att det finns ett krav på samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Att kravet på samband kan vara olika stort beroende på sponsringens inriktning visas nedan.

I RÅ 2000 ref. 31 I-II prövade RR Procordiakoncernens (sedermera Pharmacia & Upjohn) sponsring av Operan (I) och Falcon AB:s (II) avdragsyrkande för bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, som drevs av bl.a. Svenska Naturskyddsföreningen.

Av RÅ 2000 ref. 31 I-II framgår att man vid prövningen av om avdragsrätt föreligger först måste ta ställning till om den aktuella kostnaden för vad som betecknas som sponsring utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Även om kostnaden primärt anses vara av sådant slag, kan avdrag likväl vägras med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor.

När det är fråga om aktiebolag som lämnat sponsringsbidrag uttalar RR att det föreligger en klar presumtion för att kostnaderna är avdragsgilla. Endast i undantagsfall, där det framstår som uppenbart att kostnaden inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande, kan avdrag vägras med hänvisning till de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Det bör poängteras att i RÅ 2000 ref. 31 var sponsorerna stora koncerner och inte enmans- eller fåmansaktiebolag, där det enligt RSV:s mening på ett helt annat sätt kan förekomma att sponsringskostnader i realiteten utgör privata levnadskostnader för företagsledaren eller denne närstående och således inte är avdragsgilla.

I RÅ 2000 ref. 31 fann RR inledningsvis att bidragen utgjorde omkostnader i näringsverksamheten. Därefter prövade RR om utgifterna till någon del omfattades av förbudet mot avdrag för gåvor. RR synes mena att en och samma kostnad – i vart fall när fråga är om sponsring – kan utgöra omkostnad i näringsverksamhet och samtidigt omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Det senare utgör således en specialbestämmelse i förhållande till huvudregeln i 16 kap. 1 § IL, som är en generell bestämmelse. Specialbestämmelsen tar i ett sådant fall över.

RR uttalade att det inte föreligger en gåva i de fall mottagaren utför motprestationer och värdet av dessa svarar mot den lämnade ersättningen. Något hänsynstagande till eventuella subjektiva gåvoavsikt görs inte i domen. Det är i stället en objektiv bedömning som ska göras av bidragets storlek i relation till värdet av erhållna motprestationer. Sådana motprestationer kan, enligt RR, bestå av direkta tjänster, t.ex. reklam, men också i indirekta tjänster som kommer sponsorn tillgodo. En indirekt tjänst kan föreligga när det finns en stark anknytning mellan sponsorns respektive mottagarens verksamhet. RR hänvisade här till RÅ 1976 ref. 127 I. När det gällde Falcon AB:s bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, fann RR att det fanns ett sådant indirekt samband.

En slutsats av RÅ 2000 ref. 31 är att om inte mottagaren tillhandahåller en direkt motprestation och sponsorbidraget inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningen kan ses som indirekta kostnader i sponsorns verksamhet (se Falconfallet och RÅ 1976 ref. 127 I), ska kostnaden betraktas som en inte avdragsgill gåva. Det finns här anledning att understryka att RR framhåller att den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill, och därigenom kan vara kommersiellt motiverad, inte i sig innebär att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

För den skatterättsliga bedömningen är det alltså enligt fast praxis väsentligt att man i det enskilda fallet prövar vad sponsringen kan hänföras till för slag av kostnad och om sponsorn erhållit en direkt eller indirekt motprestation. I princip kan kostnader för sponsring hänföras till antingen reklamkostnad, representationskostnad, personalkostnad, kostnad för forskning och utveckling, eller till inte avdragsgill privat levnadskostnad eller gåva.

Gränsdragning mot gåva

Vid bedömning av avdragsrätten för sponsring är gränsdragningen mot gåva av avgörande betydelse, eftersom gåvor inte är avdragsgilla. En sponsring helt utan motprestation får anses som gåva och är då inte avdragsgill för sponsorn. Detta gäller även i de fall bidraget utgör omkostnad i näringsverksamheten enligt bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Om mottagaren t.ex. tillhand-

håller annonsplats eller fribiljetter, är det klart att en motprestation lämnats. Använder sig sponsorn själv aktivt av sponsoringen i annonskampanjer, på förpackningar etc. har också en form av motprestation lämnats. Motprestationens värde måste emellertid även stå i rimlig proportion till betalningen, för att kostnaderna för sponsringen inte helt eller delvis ska hänföras till inte avdragsgill gåva.

Detta innebär sammanfattningsvis att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.

Motprestationens art

Förekomsten av motprestationer och arten av dessa styr hur sponsringen ska rubriceras i kostnadshänseende och blir därmed avgörande för avdragsrätten. I många fall är motprestationen sammansatt av olika delar. Det förekommer t.ex. att en idrottsförening erbjuder sponsorpaket som innehåller allt från reklamskyltar till fribiljetter. Avdrag som driftkostnad kan då inte utan vidare medges för hela utgiften. Varje del i paketet måste bedömas för sig. Detta är nödvändigt eftersom olika avdragsregler gäller för olika slag av kostnader. För att avdrag ska medges får inte den lämnade redogörelsen av den erhållna motprestationen vara för allmänt hållen.

Reklam- eller PR-kostnad

I de fall motprestation erhålls består den oftast av någon form av reklam eller PR. Hit hänförs även den positiva verkan en särskild sponsringsåtgärd har på sponsorns anseende hos utvalda målgrupper. För att avdragsrätt såsom för marknadsföringskostnad ska föreligga krävs ett samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Praxis visar att publiciteten tillmätts avgörande betydelse. I praxis synes det finnas ett krav på att den motprestation som sponsorn erhåller ska rikta sig till allmänheten. Om reklam- eller PR-värdet varit obetydligt i förhållande till kostnaden för sponsringen, har kravet på samband inte ansetts uppfyllt. Om motprestationen t.ex. består av att företags namn graveras in eller tas upp på anslagstavla eller liknande på en inte framträdande plats, vilket inte är ovanligt vid s.k. kultursponsring, och inte sponsorn i övrigt kan använda prestationen i sin marknadsföring som reklam, talar detta för att motprestationen är ringa och att avdragsrätt därför saknas. Om motprestationen inte står i rimlig proportion till storleken på det lämnade bidraget, kan avdrag medges för viss del av kostnaden såsom för reklamkostnad medan avdrag vägras för resterande del med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor.

Personalkostnad

Vid sidan av avdragsförbudet för gåva faller den del av sponsringsbidraget som har karaktär av personalkostnad. Det är inte ovanligt att sponsorn som motprestation erhåller biljetter till ett

evenemang eller fasta platser i en idrottsanläggning, teater- eller konsertlokal. Får anställd utan vederlag utnyttja sådan biljett eller fast plats kan sponsorn få avdrag för sitt bidrag som personalkostnad. Om den anställde ska förmånsbeskattas eller om det är skattefri personalvårdsförmån får bedömas enligt bl.a. reglerna i 11 kap. 11 § IL.

Företag som sponsrat idrottsföreningen på en mindre ort har medgetts avdrag som personalkostnad, om minst 80 % av idrottsföreningens medlemmar utgjorts av anställda i företaget. I praxis har avdrag medgetts även för bidrag till idrottsanläggning på en ort där minst 80 % av invånarna varit anställda av det bidragsgivande företaget (RÅ 1952 Fi 241 och i reg.= RÅ 1952 Fi 617 samt RN 1952 nr 5:7. Jfr RÅ 1968 ref. 46, 1974 ref. 116 och RN 1955 4:4).

Representationskostnad

Utnyttjar sponsorn erhållna biljetter etc. för representation, ska avdragsrätten bedömas efter de regler som gäller för representation i 16 kap. 2 § IL, se även RSV:s rekommendationer om avdrag för representation (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. Vad gäller avdrag för s.k. representationsgåva är praxis restriktiv, se t.ex. RÅ82 1:9.

FoU-kostnad

Skulle sponsringen vara att rubricera som bidrag till forskning och utveckling (FoU) ställs lägre krav på samband än vad som normalt gäller för driftkostnader. Enligt reglerna om bidrag till FoU krävs för avdragsrätt endast att forsknings- och utvecklingsarbetet kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, se vidare avsnitt 8.9.

8.30 Ökade levnadskostnader

Tidigare har det för inkomstslaget näringsverksamhet inte funnits, utom för yrkesfiskare, några särskilda regler om avdragsrätt för ökade levnadskostnader. Fr.o.m. 2002 års taxering har sådana bestämmelser införts, i 16 kap. 28 a § IL, som innebär att i stort sett samma regler gäller för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som för anställda. Detta innebär bl.a. följande.

Resa högst tre månader

Under de första tre månaderna som arbetet har varit förlagt till samma ort tillämpas i näringsverksamheten i stort sett samma regler som i tjänst. Liksom i tjänst krävs för avdrag att resorna är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Samma schablonavdrag som i tjänst får då göras. Uttrycket ”den vanliga verksamhetsorten” har samma innebörd

som i tjänst. Se vidare del 1 avsnitt 19.3.

Om näringsidkaren visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga resor i verksamheten i Sverige varit större än det sammanlagda schablonavdraget ska i stället detta högre belopp dras av. Bestämmelsen om detta utgörs av en hänvisning i 16 kap. 28 a § IL till 12 kap. 16 §, som avser ökade levnadskostnader under inkomst av tjänst. I denna bestämmelse talas om tjänsteresor i "en och samma tjänst". Om detta överförs på näringsverksamhet som består av flera näringsverksamheter, exempelvis en enskild näringsidkare som också har inkomst från ett handelsbolag, bör jämförelsen mellan schablonavdraget och den faktiska utgiftsökningen göras i varje näringsverksamhet för sig.

En likartad utredningsregel finns i fråga om resa utomlands. Om den skattskyldiga visar att utgiftsökningen under en utrikes resa varit större än schablonavdraget ska de faktiska utgifterna dras av.

Resa längre än tre månader

Avdrag för resor efter de första tre månaderna som arbetet på orten har varat behandlas inte enligt bestämmelserna om ökade levnadskostnader. I stället tillämpas allmänna principer för avdrag.

Detta innebär att avdrag medges för den verkliga fördyringen.

Yrkesfiskare

För yrkesfiskare finns en särskild lagregel om avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid fiske utanför hemorten (16 kap. 28 b § IL). I den föreskrivs att avdrag endast medges om fiskeresan varit förenad med övernattning.

I samband med införandet av de nya avdragsreglerna för ökade levnadskostnader för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (se ovan) anfördes följande beträffande yrkesfiskarna (Prop. 1999/2000:100 sid 201):

"När generella regler om avdrag för ökade levnadskostnader införs för samtliga näringsidkare kan det hävdas att den särskilda regeln i 16 kap. 36 § IL om yrkesfiskaravdrag inte längre behövs. Utredningen om konkurrenssituationen för det svenska yrkesfisket har i betänkandet Yrkesfiskarnas konkurrenssituation (SOU 1999:3) bl.a. föreslagit ändringar i regeln. En lagrådsremiss om ett särskilt skatteavdrag för yrkesfiskare förbereds för närvarande..."

I avvaktan på införandet av ett särskilt skatteavdrag har RSV utfärdat allmänna råd om avdrag för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare (RSV 2002:11).

8.31 Personalkostnader

8.31.1 Allmänt

Den exemplifiering av avdragsgilla kostnader som tidigare fanns i KL, såsom kostnader för personal, har tagits bort i IL. Detta innebär dock inte någon ändring i sak. Av de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL framgår nämligen att kostnader för personal är en sådan kostnad som är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Till personalkostnader räknas löner, andra ersättningar och förmåner, personalvårdskostnader samt lönebikostnader. Pensionskostnader behandlas separat (del 3, avsnitt 11).

Sådana ersättningar som inte berättigar den anställde 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 60 öre per kilometer. Också de flesta förmåner som har samband med anställning likställs med lön. Det innebär att de precis som vanlig kontantlön ska ingå i underlaget för socialavgifter samt att preliminärskatteavdrag ska göras.

8.31.2 Löner och andra ersättningar och förmåner

Kontant lön

Löner, ersättningar och förmåner till anställd personal är normalt avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller oavsett företagsform. Vissa begränsningsregler finns när det gäller avdragsrätten för lön till närstående till företagsledare i fåmansföretag (del 3 avsnitt 9.3).

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 del 2, avsnitt 24).

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 ska kunna fortsätta sitt arbete. Även kostnader för förebyggande behandling är avdragsgilla om behandlingen syftar till att göra fortsatt förvärvsarbete möjligt. En enskild näringsidkare får dock inte göra avdrag för kostnader för offentligt

finansierad hälso- och sjukvård eftersom det då är fråga om privata levnadskostnader (16 kap. § 22 – 24 §§ IL).

En arbetsgivare får däremot göra avdrag för kostnader för anställdas offentligt finansierade hälso- och sjukvård samt offentligt finansierade tandvård. I övrigt gäller samma regler som för den enskilde näringsidkaren.

Gåvor till anställda

Gåvor till anställda betraktas regelmässigt som löneförmåner. Avdrag bör normalt medges i näringsverksamheten, om värdet av gåvan utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. Undantag från denna princip är kostnader för personalvårdsförmåner som alltid är avdragsgilla i näringsverksamheten, trots att förmånerna kan vara skattefria för de anställda. Motsvarande gäller julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor och minnesgåvor i samband med exempelvis högtidsdag och som inte utgörs av pengar eller andra kontanta medel.

Ett rörelsedrivande bolag hade i sina räkenskaper kostnadsfört julpaket till bolagets personal. RR medgav avdrag för kostnaderna med motivering att julpaketen haft mindre värde och utgått till samtliga anställda i bolaget. I vad mån värdet av julpaketet 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 ska beskattas hos den anställde, i stället redovisas som inte avdragsgill kostnad i näringsverksamheten med motivering att den anställde därigenom ska slippa beskattning av gåvan. Någon sådan valmöjlighet finns inte. Beskattningen av den anställde 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).

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 förvärvskärlan. 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 (se del 1 avsnitt 17.2.5). Arbetsgivaren har rätt till avdrag för kostnader i form av värde-minskningsavdrag.
Traktamentsersättningar	Traktamentsersättningar 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	<p>På motsvarande sätt behandlas utbetalda resekostnadsersättningar avseende resor i tjänsten med egen bil.</p> <p>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 del 1 avsnitt 19.3-4)</p> <p>För traktamentsersättningar som utbetalas till företagsledare m.fl. i fåmansföretag gäller särskilda regler avseende bevarande av verifikationsmaterial m.m.</p>
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 del 1, 18.4). En delägare i HB som beskattas för bilförmån och själv svarat för drivmedelskostnaderna vid tjänstesor, får avdrag för dieselolja med 60 öre per kilometer och för annat bränsle med 90 öre per kilometer (kap. 16. 27 § IL).
Övriga förmåner	Även kostnader för andra förmåner till anställda såsom fria resor samt fri telefon, TV-licens, tidning eller tidskrift är avdragsgilla i näringsverksamheten. De anställda beskattas i gengäld för värdet av erhållna förmåner. Detta gäller även förmån av fria resor (jfr RSV S 2000:50).
Rätt beskattningsår	Vilket beskattningsår lönekostnader ska hänföras till följer av bokföringsmässiga principer, vilket innebär att avdrag medges för ersättning som intjänats under beskattningsåret av de anställda även om utbetalning inte skett samma år. I de fall t.ex. semesterersättning tjänas in i förtid kan normalt en reservering för semesterlön på 12 % av utbetalda löner godtas utan närmare utredning. För sådana anställda som tjänar in semester i efterhand får reservering för semesterlöneskulder inte göras.

För anställda inom byggnadsbranschen och en del andra branscher inbetalas oftast semesterersättning till speciella semesterkassor. För anställda som är anslutna till sådana kassor kan alltså reservering göras endast för den skuld företaget eventuellt kan ha till semesterkassan.

8.32 Vinstandelsstiftelse

En vinstandelsstiftelse syftar vanligen till att de anställda vid ett visst företag ska tillförsäkras del i företagets vinst. Normalt fungerar stiftelsen så att företaget ensidigt utfäster sig att visst år eller årligen överlämna en viss del av sin vinst till en stiftelse som bildats av de anställda eller personalorganisationerna vid företaget. Stiftelsen förvaltar varje årlig avsättning som en separat förmögenhetsmassa. När viss tid förflutit, t.ex. fem år, får den som varit anställd det år avsättningen ägt rum välja mellan att ta ut sin andel i förmögenhetsmassan eller att låta andelen stå kvar till dess han pensioneras.

Avdragsrätt

För att avdragsrätt ska föreligga för arbetsgivaren fordras enligt rättspraxis att

- de till stiftelsen överlämnade medlen i huvudsak tjänar syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser
- förvaltningen av medlen sker på sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad
- vid upplösning av stiftelsen dess tillgångar tillfaller dem som omfattas av stiftelsens ändamål.

Den första strecksatsen ovan innebär t.ex. att ändamålet inte huvudsakligen får vara att trygga det givande företagets 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 ska företagets 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 ska göras senast den dag då företagets deklaration för beskattningsåret ska ha avlämnats. I enstaka fall kan

det förekomma att medlen inte kan överföras till stiftelsen för-
rån efter deklarationstidpunkten. Det kan inträffa om bolags-
stämman ligger efter senaste anståndstidpunkt för avlämnande
av deklaration och det är bolagsstämman som beslutar om av-
sättning 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

RA83 ref. 1:9 (ej avdrag)
RA84 ref. 1:72 II (ej avdrag)
RA85 ref. 1:11 (avdrag)
RA 1987 not. 691 (ej avdrag)
RA 1990 not. 356 (ej avdrag)
RA 1994 ref. 38 (avdrag)

**Socialavgifter och
vinstandelsmedel**

För avsättningar till vinstandelsstiftelse under åren 1988 - 1991
var arbetsgivaren skyldig att erlagga arbetsgivaravgifter. Belop-
pen var pensionsgrundande.

För att stimulera det sparande som vinstandelssystem innebär
beslutade statsmakterna att socialavgifter från och med den 1
januari 1992 inte ska tas ut på bidrag till vinstandelsstiftelser.

Genom lagändring beslöts också att inte heller ersättningar från
en vinstandelsstiftelse skulle vara förmåns- eller avgifts-
grundande. Avgiftsfriheten gällde dock endast under förutsätt-
ning att de vinstmedel som överlämnades till stiftelsen var av-
sedda att vara bundna i minst tre år. Dessutom krävdes för av-
giftsfrihet att bidragen tillkommit en betydande del av de an-
ställda och på likartade villkor. Det innebar att minst en tredje-
del 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 in-
flytande i företaget. Avgiftsfriheten gällde inte heller ersätt-
ningar till närstående till sådan företagsledare eller delägare.

Övergångsregel

För utbetalningar som görs fr.o.m. den 1 januari 1993 gäller inte
ovan nämnda krav för avgiftsfrihet om arbetsgivaren redan har
betalat sociala avgifter vid avsättningen (prop. 1992/93:29,
SfU5 1992:1710).

Särskild löneskatt

Från och med den 1 januari 1997 gäller att särskild löneskatt ska
tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandels-
stiftelse (prop. 1996/97:21).

Bidrag till personalsammanslutningar

8.33 Personalvård

Bidrag eller gåvor till personalsammanslutningar är normalt att betrakta som personalkostnader och är därför i allmänhet avdragsgilla i näringsverksamheten. Bidraget kan utgå exempelvis till verkstadsklubb och tjänstemannaförening, anställdas biblioteks- och föreläsningsförening, personalens idrottsklubb eller personalsammanslutning för uppförande av semesterhem.

Bidrag och gåvor till likartade föreningar med medlemmar utanför personalkretsen eller kostnader för anläggningar av 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 företrädare 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).

Arbetsgivaravgifter

8.34 Lönebikostnader

För arbetstagare som vid årets ingång är under 65 år ska arbetsgivare erlägga avgifter enligt SAL för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål. Arbetsgivaravgifterna består av sjukförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsskadeavgift, arbetsmarknadsavgift och föräldraförsäkringsavgift.

Beträffande hur dessa beräknas, se broschyren Källskatt och arbetsgivaravgift (RSV 401 utgåva 13). De egentliga arbetsgivaravgifterna uppgick under 2001 och 2002 till 30,13 % av underlaget.

Allmän löneavgift	En arbetsgivare ska också varje år betala allmän löneavgift. Avgiften uppgick under 2001 och 2002 till 2,69 % och beräknas på samma underlag som gäller vid beräkning av efterlevandepensionsavgiften (1 § LAL). Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige betalar fr.o.m. 2001 inte allmän löneavgift.
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 anställde eller för uppdragstagaren under inkomst av tjänst. Avgifter ska således t.ex. betalas på bilersättning till den del den överstiger 1 kr 60 öre per kilometer samt på ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som inte varit förenad med övernattning. I underlaget ingår inte ersättning till en arbetstagare om den inte uppgått till 1 000 kr under året.
SLF	För arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre ska arbetsgivaren i stället för arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift betala särskild löneskatt med 24,26 % 2001 och 2002. Bestämmelserna härom finns i SLFL. Underlaget beräknas på motsvarande sätt som underlaget för arbetsgivaravgifter.
Skattebetalning	Arbetsgivaravgifterna beräknas löpande på grundval av och i takt med gjorda löneutbetalningar. Betalning av arbetsgivaravgifterna sker varje månad samtidigt med preliminär skatt. När räkenskapsåret gått till ända ska avgifterna således redan till största delen vara inbetalda. För den som har kalenderår som räkenskapsår, bör det i bokslutet normalt endast förekomma reserveringar för avgifter som grundar sig på december månads löneutbetalningar.

8.35 Kostnader för anställdas pensionering

En arbetsgivare är i princip berättigad till avdrag utan beloppsgräns för direktutbetalad pension till tidigare anställda i verksamheten. Det vanligaste är dock att arbetsgivaren i förväg har tryggt pensionen till den anställde. Detta sker vanligen 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 del 3 avsnitt 11.

SLP Arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, premier för egenföretagares egna pensionsförsäkringar och inbetalningar till eget pensionssparkonto beläggs med SLP. Se vidare om SLP i del 3 avsnitt 12. För pensionsutfästelser som tryggas tas skatten ut vid trygghandlet. Otryggade pensionsutfästelser beläggs med särskild löneskatt i samband med utbetalningen.

Avdrag för SLP SLP är avdragsgill enligt 16 kap. 17 § IL. Eftersom inkomst av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, ska SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper. Jämförelse kan i detta hänseende göras med statlig fastighetsskatt för näringsfastighet.

8.36 Flyttningskostnader m.m.

Kostnader för flyttning av näringsverksamhet från en plats till en annan på grund av t.ex. ökat lokalbehov eller för utnyttjande av tillgänglig arbetskraft på en ort är omedelbart avdragsgilla.

Det utvidgade reparationsbegreppet

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader. Detta 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 annan. Åtgärder som upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL). Av RÅ 2000 ref. 26 framgår att ett krav för att omedelbart avdrag ska medges är att motsvarande avdrag görs i redovisningen.

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 ska hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningsskatt för inventarier.

8.37 Lokalkostnader

8.37.1 Förhyrd arbetslokal

Hyreskostnad för en arbetslokal är avdragsgill i näringsverksamheten. Om näringsidkaren reparerar den hyrda lokalen är kostnaderna härför i regel avdragsgilla på en gång även om re-

parationen medför viss förbättring av lokalen.

8.37.2 Lokal i egen näringsverksamhet

När en av näringsidkaren ägd fastighet använts helt i dennes näringsverksamhet är alla driftkostnader för fastigheten avdragsgilla i verksamheten. Kostnader för ändrings- eller förbättringsarbeten på fastigheten får vanligen dras av antingen i form av årliga värdeminskingsavdrag eller i vissa fall omedelbart som kostnad för underhåll och reparation (19 kap. 2 § IL).

8.38 Vissa särskilda förluster

8.38.1 Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor

Böter, offentligrättsliga sanktionsavgifter och mutor eller andra otillbörliga belöningar får inte dras av (9 kap. 9-10 §§ IL).

Böter/avgifter till EU

Ett företag som bryter mot EU:s lagstiftning, t.ex. konkurrensreglerna, kan bli skyldigt att betala vissa avgifter eller böter till EU. Sådana påföljder är enligt 9 kap. 9 § IL inte avdragsgilla i näringsverksamheten.

Om en arbetsgivare betalar en anställds felparkeringsavgifter är detta avdragsgillt som lönekostnad för arbetsgivaren. I gengäld beskattas den anställde för motsvarande belopp som intäkt av tjänst (RÅ 1950 Fi 488). I RÅ 83 1:64 vägrades ett aktiebolag, som bedrev biluthyrningsrörelse, avdrag för parkeringsböter som bolaget ålagts i egenskap av ägare till uthyrda bilar och inte kunnat driva in från sina kunder. (Se vidare del 1 avsnitt 8.6-8.7)

Advokat- och rättegångskostnader

Advokat-, rättegångs- och liknande kostnader är avdragsgilla endast om de utgör kostnader för förvärvande eller bibehållande av skattepliktiga intäkter eller nedbringande av avdragsgilla kostnader (RÅ 1958 Fi 1461, RÅ 1966 Fi 902, RÅ 1973 Fi 771 och RÅ 1976 ref. 84). Advokatkostnader för indrivning m.m. av vissa fordringar har således ansetts avdragsgilla liksom rättegångskostnader vid tvist angående beräkning av royalty. Före 1990 års skattereform var förvärvskällebegreppet inom inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet i princip knutet till viss fastighet (bruknings- eller förvaltningsenhet). Tidigare rättspraxis visar att rättegångskostnader avseende exempelvis förköpsrätt till fastighet (förvärvskälla) inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1969 Fi 367). Förvärvskällebegreppet har i och med införandet av IL utmönstrats ur skattelagstiftningen. Emellertid är inkomstberäkningen oförändrad och avdrag torde inte heller i fortsättningen medges för sådana kostnader som rättsfallet gällde. De kan däremot utgöra del av anskaffningskostnaden och delvis utgöra underlag för värdeminskingsavdrag.

**Konkurs- och
ackordskostnader**

En gäldenärs konkurs- och ackordskostnader är inte avdragsgilla. Angående konkurs och ackord, se del 3 avsnitt 21.

**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 inkomst-taxeringen för omkostnader i mervärdesskatteprocess förklarat att sådana kostnader är avdragsgilla driftkostnader (RÅ 1986 ref. 128). Detta innebär dock inte att kostnader för ombud i taxeringsprocess är avdragsgilla (RÅ 1952 Fi 706, RÅ 1953 Fi 1547). Inte heller medges avdrag för årlig rättsskyddsavgift avseende skattemål (RÅ 1988 ref. 49).

8.39 Föreningsavgifter

Bestämmelsen i 9 kap. 2 § IL innebär delvis ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag får göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Trots att det för flertalet näringsidkare och en stor del av löntagarna är mer eller mindre nödvändigt för deras utkomst att vara medlemmar i olika föreningar och andra sammanslutningar är avgifterna till dessa föreningar alltså i normalfallet inte avdragsgilla.

**Avgifter till
branschföreningar**

Medlemskap i vissa branschorganisationer behövs för många slag av företag, t.ex. för att få anlita vissa inköpskällor, för att få en inom branschen använd prislista eller för att erhålla viss för företaget anskaffad service. Avdrag medges i regel ändå inte för avgifter till dessa inte ens för den del av avgiften som enligt utredningen från organisationen belöper på viss service eller publikation.

Om serviceverksamheten däremot bryts ut från föreningens verksamhet och överförs till ett för ändamålet bildat särskilt bolag, som debiterar föreningens medlemmar för utförda tjänster och för vilket avgiften blir intäkt av näringsverksamhet, blir ersättningen avdragsgill. Således har avdrag godkänts för avgifter till organisationer, vilkas verksamhet haft karaktär av rörelse och huvudsakligen avsett service åt medlemmarna (RÅ82 1:13).

**Avdragsgilla före-
ningsavgifter**

Från regeln om att avdrag inte får göras för medlemsavgifter undantas avgifter till arbetsgivarorganisationer (16 kap. 13 § IL). Endast den del som avser konfliktändamål är avdragsgill.

Rättspraxis

Förteckning över rättsfall avseende vägrade och medgivna avdrag för medlemsavgifter finns i SSTs rättsfallshäfte 1977 s. 79 f samt i GRS II, 7:e uppl s. 93 f.