

10 Allmänna avdrag

62 kap. IL
 prop. 1999/2000:2, del 2 s. 668-670.
 SOU 1997:2, del II s. 494-496
 prop. 1975/76:31, SkU 20
 prop. 1979/80:60,
 prop. 1989/90:110 s. 364-366, SkU30
 prop. 1991/92:43, SkU7
 prop. 1993/94:85, SkU 16, SFS 1993:1542
 prop. 1993/94:50 s. 250-253, SkU15
 prop. 1994/95:25 s. 65

Avdrag för underskott (62 kap. 2-4 §§ IL) behandlas i del 2 avsnitt 25.

10.1 Påförda egenavgifter m.m.

Egenavgifter m.m.

Med egenavgifter avses sådana avgifter som anges i 3 kap. 13 § SAL, dvs. sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift. Allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (se avsnitt 5.21) är inte egenavgifter enligt SAL men de hanteras på samma sätt vid taxeringen. Med "egenavgifter m.m." menas här också allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Allmänt avdrag

Debiterade egenavgifter m.m. som inte ska dras av i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst ska dras av i deklarationen som allmänt avdrag. Detta kan bli aktuellt i de fall viss verksamhet upphört och avdrag på grund därav inte kan ske från tjänst- eller näringsinkomst.

Avdrag i tjänst och näringsverksamhet

Egenavgifter m.m. som ska dras av under inkomst av tjänst behandlas i 12 kap. 36 § IL. Motsvarande bestämmelser för näringsverksamhet finns i 16 kap. 29 - 31 §§ IL.

Återföring till beskattning

Om egenavgifter m.m., som dragits av som allmänt avdrag, sätts ned med ett visst belopp, ska detta tas upp i inkomstlaget tjänst

det beskattningsår då debiteringen ändras.

10.2 Utländska socialförsäkringsavgifter

Socialförsäkringsavgifter enligt EEG 1408/71 resp. nordiska konventionen

Allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter förutsatt att den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp till beskattning i Sverige för beskattningsåret i fråga och

1. den skattskyldige ska betala avgifterna enligt slutligt fastställd debitering eller liknande, och att
2. avgifterna ska betalas enligt bestämmelser i rådets förordning (EEG) 1408/71 om social trygghet vid flyttning inom gemenskapen eller enligt den nordiska konventionen enligt förordning 1993:1529.

Under år 2004 väntas en ny nordisk konvention träda i kraft (prop. 2003/04:44).

Om en i Sverige bosatt skattskyldig arbetar i ett annat EU/EES-land kan han i vissa fall komma att där bli debiterad obligatoriska avgifter i enlighet med EU:s regler om social trygghet. Dessa regler omfattar dock inte personer som är medborgare i icke EU/EES-land. Fr.o.m. den 1 juni 2002 finns ett samarbetsavtal mellan EU och Schweiz innebärande att EEG 1408/71 gäller även i förhållande till Schweiz. Om personen inte är medborgare i EU/EES-land eller Schweiz och arbetar i ett annat nordiskt land kan avgifter komma att påföras enligt den nordiska konventionen om social trygghet. För den avgiftsgrundande intäkten kan personen vara skattskyldig i Sverige.

Inkomsten skattepliktig i Sverige

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

Omprövning

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

Bestämmelserna behandlas vidare i SKV:s handledning för internationell beskattning (SKV 352).

**Endast s.k. legala
understöd är
avdragsgilla**

10.3 Periodiska understöd

Periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar under beskattningsåret ska dras av som allmänt avdrag, om de inte ska dras av i något av inkomstlagen, och utbetalningarna

1. avser skadestånd,
2. avser fastställt underhållsbidrag till make eller till tidigare make,
3. görs till en tidigare anställd,
4. görs på grund av föreskrift i testamente, eller
5. görs från juridiska personer och dödsbon utan att vara ersättning för avyttrade tillgångar. Utbetalningar från handelsbolag (se prop. 1999/2000:2, del 2 s. 670) ska dock inte dras av.

Skadestånd vid personskada ska bara dras av med det belopp som avser ersättning för förlorad skattepliktig inkomst eller avser förlorat underhåll.

Utbetalningarna enligt detta stycke utgör s.k. legala periodiska understöd. Frivilliga periodiska understöd är inte avdragsgilla. För frivilliga periodiska understöd som utgår på grund av bindande förpliktelser som tillkommit före den 9 november 1973 gäller alltså de bestämmelser som då fanns (prop. 1973:181). Dessa innebär i korthet att utbetalaren får avdrag för hela beloppet medan mottagaren får skatta för samma belopp.

Utbetalningar enligt 2-5 ovan är inte avdragsgilla om mottagaren är under 18 år eller inte avslutat sin utbildning.

Periodiska understöd eller utbetalningar till medlemmar i den skattskyldiges hushåll får inte dras av (9 kap. 3 § IL).

10.3.1 Begreppet understöd

I lagstiftningen ges inte något besked om vad som bör förstås med begreppet understöd. Att ett understödet inte kan vara kopplat till något krav på direkt motprestation av mottagaren torde vara klart. Det har ibland framhållits att begreppet understöd, enligt vanligt språkbruk, skulle förutsätta att mottagaren har bristande förmåga till egen försörjning. Rättspraxis ger dock inte stöd för en sådan tolkning av begreppet.

10.3.2 Bindande förpliktelse – rättspraxis

En bindande förpliktelse bör i regel vara skriftlig. Som bindande kan normalt räknas åtaganden som är domfästa eller som på annat

sätt har getts i civilrättsligt hänseende betryggande former. Från rättspraxis gällande bindande förpliktelser före den 9 november 1973 kan följande två fall nämnas.

I RÅ78 1:88 målet periodiskt understöd från en fader till en son. Fadern hade i ett brev, daterat den 23 december 1971, förpliktat sig att så länge han levde, dock längst intill år 1984, årligen utge 25000 kr till sonen. RR ansåg att faderns utfästelse utgjorde sådan bindande förpliktelse som medförde avdragsrätt för honom.

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

10.3.3 Understöd mellan makar – Dom och avtal

Det vanligaste fallet av avdragsgillt periodiskt understöd gäller understöd till make eller till förutvarande make sedan underhållsskyldigheten fastställts. Normalt torde detta ske genom domstols dom eller genom skriftligt avtal. (RÅ85 Aa 58). Sedan underhållsskyldigheten är fastställd är det fråga om ett legalt, inte ett frivilligt, understöd.

10.3.3.1 Muntligt avtal

Några formkrav för fastställande av underhållsskyldighet har inte föreskrivits. I RÅ82 1:81 ansåg RR att även muntligt avtal om underhållsskyldighet kunde godtas. RR menade dock att det ankommer på makarna att göra sannolikt

- att en överenskommelse ingåtts,
- vad överenskommelsen innehåller,
- att den varit avsedd att vara lika fast som om den ingåtts i skriftlig form.

10.3.3.2 Övriga förutsättningar

Som villkor för att avdrag ska medges gäller att makarna lever åtskilda och att den ekonomiska gemenskapen stadigvarande har upphört. Förutom kravet på periodicitet gäller dessutom att underhåll betalats i enlighet med vad som har fastställts i dom eller i avtal.

Understödet anses som legalt även om avtalet som sådant ingåtts

frivilligt i den meningen att avtalet innefattar en underhållsskyldighet utöver vad som hade kunnat dömas ut mot den underhållsskyldiges bestridande.

10.3.3.3 F.d. sambo – inte jämställd med make

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

10.3.4 Understöd till och från juridisk person

Periodiskt understöd till en juridisk person är inte avdragsgillt. Periodiskt understöd från en juridisk person utgör skattepliktig intäkt, om inte mottagaren är under 18 år eller är äldre men inte har avslutat sin utbildning. Särskilda regler gäller dock om det utbetalade beloppet utgör vederlag på grund av att den juridiska personen har köpt något av mottagaren.

10.3.5 Överlåtelse av rätt till periodiskt understöd

I 3 kap. 23 § IL finns bestämmelser gällande det fall att en person, som har rätt till ett periodiskt understöd, överlåter denna rätt till en annan person. Av 6 kap. 19 § IL framgår att bestämmelserna i 3 kap. 23 § IL gäller även för juridiska personer.

Huvudregel: Överlåtaren alltså skattskyldig

Huvudregeln är att överlåtaren – inte förvärvaren – av rätten till periodiskt understöd eller liknande periodisk inkomst är skattskyldig för utfallande belopp även efter överlåtelsen. Om överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för beloppen antingen som utgift i något inkomstslag eller som periodiskt understöd i det fall han själv hade betalat beloppen till den nya mottagaren/förvärvaren är dock den senare skattskyldig för utbetalningarna.

Om överlåtaren även i fortsättningen är skattskyldig för utbetalningarna blir dessa inkomstskattefria för den nya mottagaren.

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag tillämpas dessa regler på delägarna i bolaget.

10.4 Pensionssparande

Privat pensionssparande med avdragsrätt – pensionssparavdrag – kan avse dels pensionsförsäkring, dels pensionssparkonto. I 59 kap. 13-15 §§ IL anges när pensionssparavdrag ska göras som allmänt avdrag, när avdrag ska göras i näringsverksamhet och när

avdrag ska göras i kapital. Beträffande inkomst av tjänst görs avdraget som allmänt avdrag. Förutsättningarna i övrigt framgår av HL del 1 avsnitt 20 och 21 samt i fråga om näringsverksamhet i del 2 avsnitt 23. Arbetsgivares avdragsrätt för kostnader avseende pensioner till anställda och efterlevande behandlas i del 3 avsnitt 11.

**Bosättning i
Sverige endast
del av året**

10.5 Begränsat skattskyldiga

Rätt till avdrag som behandlats här ovan i avsnitten 10.1-4 har bara sådana personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, har de rätt till de avdrag som avser den tid de var obegränsat skattskyldiga.

Beträffande avdrag för utländska socialavgifter och periodiskt understöd finns bestämmelser i 62 kap. 9 § IL. Beträffande pensionssparavdrag finns motsvarande bestämmelse i 59 kap. 16 § IL. Kontantprincipen tillämpas därvid så att avdrag avseende den tid av beskattningsåret personerna var obegränsat skattskyldiga i Sverige inte måste ha betalats under samma tid men att betalning måste ha skett någon gång under beskattningsåret.